

**RECURSO DE APELACION – Finalidad / FALLO DE NULIDAD – Objeto / SENTENCIA FAVORABLE – No procede el recurso de apelación sobre esa parte del fallo**

Sobre el particular se precisa que el artículo 350 del Código de Procedimiento Civil señala que el recurso de apelación podrá ser interpuesto por la parte a quien le haya sido desfavorable la providencia, y con el objeto que el superior estudie la cuestión decidida en la providencia de primer grado y la revoque o reforme. Cuando la norma utiliza el vocablo “desfavorable”, su significado literal denota algo poco favorable, perjudicial, contrario o adverso; en este caso, a los intereses o pretensiones de alguna de las partes del proceso. La finalidad del contencioso de nulidad no es otra que obtener el restablecimiento de la legalidad objetivamente considerada, cuando se evidencia que un acto administrativo infringe las normas en que debería fundarse, o que ha sido expedido por funcionarios u organismo incompetente, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencia y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que los profirió. Para el efecto, la actividad del juez se encausa a confrontar el acto acusado con la norma superior que se alega como violada; para que en el caso de que se evidencie su violación, se declare así su nulidad. En ese orden, si en la demanda se acusaron de nulidad los artículos 1º y 2º del Decreto 118 de 2005, por violación de los artículos 32 de la Ley 14 de 1983, 1º del Acuerdo 21 de 1983 y 32 del Decreto 352 de 2002, entre otros, en la sentencia apelada queda en evidencia que después de hacer el análisis de la normativa aplicable al impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, entre las que se encuentran las normas que los demandantes invocaron como violadas, el a quo declaró la nulidad pretendida por los apelantes. Es decir, la sentencia fue favorable a los intereses y pretensiones de los apelantes. Por lo tanto, si bien los demandantes tenían la facultad de interponer el recurso de apelación contra la sentencia del a quo en los términos del artículo 350 del C. de P.C., aplicable por remisión del artículo 267 del C.C.A., debieron orientarlo en lo que les fue desfavorable a sus intereses, que, para el caso, sería lo relacionado con el artículo 4º del Decreto 118 de 2005, en cuanto que no fue declarada su nulidad. Siendo así, esta instancia no se pronunciará sobre los argumentos que los demandantes reiteran en el recurso de apelación, pues se entiende que el fallo del tribunal fue favorable a su pretensión de declarar la nulidad de los artículos 1º y 2º del Decreto Distrital 118 de 2005 con fundamento en las razones expuestas en ese fallo, así estas razones no correspondan a las que proponen los apelantes en esta oportunidad.

**FUENTE FORMAL:** CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 267 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 350

**NORMA DEMANDADA:** DECRETO 118 DE 2005 DISTRITO CAPITAL - ARTICULO 1 (Anulado) / DECRETO 118 DE 2005 DISTRITO CAPITAL - ARTICULO 2 (Anulado) / CONCEPTO 1040 DE 2004 – NULIDAD PARCIAL (Anulado)

**ACCION DE NULIDAD SIMPLE – La vulneración se predica respecto a normas superiores**

La Sala considera que eso no es del todo cierto, puesto que conforme con el texto de la demanda, se puede apreciar que todos los cargos que se desarrollaron en el concepto de violación se predicaron tanto contra el Decreto como contra el concepto. En esa medida, el Tribunal no erró cuando interpretó que el cargo referido a la competencia territorialidad también aludía al concepto 1040 de 2004

y, por eso, tampoco erró cuando decidió hacer extensiva la ratio decidendi del artículo 1º del Decreto Distrital 118 de 2005 al concepto aludido. Ahora bien, el hecho de que el Tribunal no haya analizado los demás cargos que según la parte actora se expusieron contra el concepto 1040 de 2004, distintos al referido a la competencia territorial del tributo, no habilita a esta Sala para analizarlos, a instancia de la contradicción que según el Distrito, existe entre el concepto demandado y el concepto que lo modificó, pues, se reitera, no es ese el objeto de los procesos que en ejercicio de la acción de nulidad simple se instauran contra actos administrativos. El objeto del presente proceso alude al control de legalidad de los artículos 1º, 2º y 4º del Decreto 118 de 2005 y del Concepto 1040 de 2004 respecto de las normas superiores que se adujeron como violadas, conforme lo hizo el Tribunal, así haya circunscrito su pronunciamiento al cargo de violación por falta de competencia territorial del Distrito. En todo caso, la Sala reitera que la acción de nulidad y restablecimiento del derecho procede cuando los actos administrativos infringen las normas en que debían fundarse. El concepto 1081 de 2005 no es una norma en la que debían fundarse los artículos primero y segundo del Decreto 118 de 2005, porque el concepto es de inferior jerarquía y, por ende, el Decreto no le debe sumisión, ni la legalidad del Decreto depende de los conceptos que contengan interpretaciones sobre el mismo. El control de legalidad, se insiste, se hace confrontando la norma acusada con la norma en que debía fundarse. El concepto 1081 de 2005 tampoco es una norma en la que debió fundarse el concepto 1040 de 2004, porque, los dos conceptos son de la misma jerarquía y el concepto 1081, como se ve, se expidió con posterioridad al acto acusado. La legalidad del concepto, además, no depende de los cambios de interpretación que se hayan formulado en un concepto posterior, porque, al igual que en el caso del decreto, el control de legalidad se hace confrontando el concepto con las normas en que debía fundarse.

**NORMA DEMANDADA:** DECRETO 118 DE 2005 DISTRITO CAPITAL - ARTÍCULO 1 (Anulado) / DECRETO 118 DE 2005 DISTRITO CAPITAL - ARTICULO 2 (Anulado) / CONCEPTO 1040 DE 2004 – NULIDAD PARCIAL (Anulado)

#### **CONSEJO DE ESTADO**

#### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá, D.C., Veintiuno (21) de julio de dos mil once (2011)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00693-01(17201)**

**Actor: WILSON RAMOS GIRON**

**Demandado: DISTRITO CAPITAL-ALCALDIA MAYOR DE BOGOTA**

**FALLO**

**(ACUMULADOS)**

250002327000200500803-01  
250002327000200500862-00  
250002327000200500640-01

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes, contra la sentencia del 20 de febrero de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que falló lo siguiente:

1. **DECLÁRASE** la nulidad de los artículos 1 y 2 del Decreto 118 del 15 de abril de 2005, proferido por el Alcalde Mayor de Bogotá D.C.

2. **DECLÁRASE** la nulidad de los apartes subrayados del Concepto 1040 de 9 de junio de 2004, expedido por la Subdirectora Jurídico Tributaria de la Secretaría de Hacienda, Alcaldía Mayor de Bogotá, D.C.

(...)

#### CONSULTA

1. ¿Están gravados los dividendos y participaciones.

...

Así las cosas no puede concluirse cosa diferente a los ya plasmado por la administración y la jurisprudencia en reiteradas oportunidades, y es que la obtención de dividendos o participaciones, tratándose de una actividad de tipo comercial, se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio en Bogotá.

2. ¿Debe practicarse retención en la fuente por concepto del impuesto de industria y comercio cuando obtiene dividendos o participaciones?

...

Por lo cual es simple concluir que siendo la actividad de inversionista una actividad gravada, los rendimientos por dividendos o participaciones están gravados con el impuesto de industria y comercio en Bogotá y por ende están sujetos a la práctica de retenciones por este concepto.

...

Así las cosas y a manera de conclusión tenemos que quienes sean agentes de retención, deberán practicar retención en la fuente a título de impuesto de industria y comercio sobre los pagos o abonos en cuenta que por concepto a sus socios y accionistas bien sean estas personas jurídicas, sociedades de hecho, o a las personas naturales.

3. ¿A qué tarifa debe un contribuyente tributar cuando obtiene dividendos o participaciones?

En cuanto tiene que ver con su tercera pregunta tenemos que tratándose la obtención de dividendos y participaciones de una actividad autónoma de índole comercial, gravada con el impuesto de industria y comercio, por lo cual la tarifa a aplicar es independiente de la actividad principal de quien

realiza la inversión y obtiene el dividendo o participación, siendo la tarifa aplicable, conforme con las disposiciones contenidas en el Acuerdo 65 de 2002 y la Resolución 0219 de 2004, la prevista en el código de actividad 52693, tarifa 11.04%, a saber."

3. **DENIÉGANSE** las demás suplicas de la demanda."

## 1. ANTECEDENTES PROCESALES

### A) LA DEMANDA

#### - EXPEDIENTE 250002327000200500693-01

El señor WILSON ORLANDO RAMOS GIRÓN solicitó la nulidad de los artículos primero y segundo del Decreto 118 de 2005 en los apartes que se subrayan:

ARTÍCULO PRIMERO. Retención en la fuente por dividendos y participaciones. Los agentes de retención del impuesto de industria y comercio cuyo domicilio social sea el Distrito Capital, practicarán la retención por el impuesto de industria y comercio sobre los dividendos y/o participaciones, cuando estos les sean pagados o abonados en cuenta en calidad de exigibles a sus accionistas o socios, lo que ocurra primero.

ARTÍCULO SEGUNDO. Tarifa. De conformidad con el Acuerdo 65 de 2002, la tarifa de retención en la fuente aplicable a los ingresos por concepto de dividendos y/o participaciones es del 11.04%, correspondiente a demás actividades comerciales.

El actor consideró que los anteriores apartes violan los artículos 338 de la Constitución Política y 1º del Acuerdo 65 de 2002. Para el efecto, invocó los siguientes cargos de violación:

#### **1. Nulidad del artículo 1º del Decreto 118 de 2005 por violación directa del artículo 338 de la Constitución Política y del artículo 1º del Acuerdo 65 de 2002**

Dijo que de acuerdo con el artículo 1º del Decreto 118 de 2005, la retención en la fuente del ICA sobre dividendos y participaciones se debe efectuar sobre cada pago o abono en cuenta que realice la sociedad a sus socios o accionistas, sin que se pueda distinguir si éstos son efectivamente sujetos pasivos o no del impuesto.

Indicó que el anterior artículo viola el principio de legalidad establecido en el artículo 338 de la Constitución Política, en la medida que establece como sujetos pasivos del ICA a los socios o accionistas cuya participación no supone el ejercicio de una actividad comercial, por no tratarse de comerciantes. A su juicio, el artículo 1º del Decreto 118 generaliza los sujetos pasivos del impuesto, sin tener en cuenta que no todos los socios o accionistas realizan una actividad gravada.

#### **2. Nulidad del artículo 2º del Decreto 118 de 2005, por violación directa del artículo 338 de la Constitución Política.**

Indicó que cuando el artículo 2º del Decreto 118 establece una tarifa del ICA sobre los dividendos y participaciones, lo que hace es crear un impuesto para aquellos contribuyentes no declarantes y un anticipo del impuesto para los declarantes.

Dijo que ese artículo viola el principio constitucional de legalidad, en la medida que el Alcalde Mayor de Bogotá ejerció la potestad reglamentaria para establecer un nuevo impuesto bajo la forma de recaudo anticipado del mismo.

Agregó que “[S]i la Ley en el caso de contribuyentes no declarantes identifica el impuesto con la retención, se infiere que al establecer la tarifa de retención del 11.04%, la Alcaldía Mayor de Bogotá operó sobre el impuesto de los no declarantes, pasando por alto el principio de legalidad de los tributos.”

Puntualizó, además, los siguientes aspectos:

- Que la suma de las retenciones que le practican a los no declarantes constituye su impuesto.
- Que operar de cualquier manera sobre las retenciones en la fuente de los no declarantes es hacerlo sobre el correspondiente impuesto, en la medida que las retenciones en la fuente equivalente a su impuesto.
- Que establecer nuevos hechos de retención, así como la tarifa aplicable, en el caso de contribuyentes no declarantes, es una función privativa de la ley.
- Que la facultad impositiva está reservada al legislador ordinario o al extraordinario.

**- EXPEDIENTE 250002327000200500803-01**

La Demandante LUCY CRUZ DE QUIÑONES solicitó la nulidad de los artículos primero y segundo del Decreto 118 de 205. Para el efecto, invocó las normas y los conceptos de violación que a continuación se concretan:

**1. Violación de los artículos 32 de la Ley 14 de 1983; 195 del Decreto Extraordinario 1333 de 1986; 32, 37, 40 y 41 del Decreto Distrital 352 de 2002; 2º y 8º del Acuerdo 065 de 2002; 1º del Decreto 3070 de 1983 y 876 del Código de Comercio.**

Después de hacer un análisis de las normas sobre el impuesto de industria y comercio que rigen en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, afirmó que el Distrito se extralimitó en la facultad para regular el impuesto, pues al regular el mecanismo de la retención en la fuente excedió el ámbito de su jurisdicción.

Dijo que la competencia para regular los tributos territoriales que recaen sobre los negocios o actividades de las personas, a falta de regulación legal, se fija en consideración al lugar del asiento principal de los negocios, que coincide con el domicilio, a menos que para ciertas actividades, las personas tengan constituido un domicilio secundario.

Añadió que el Distrito Capital, al establecer la regla prevista en el artículo 1º del Decreto 118 de 2005, partió del presupuesto equivocado de que las empresas que realizan inversiones en el Distrito Capital siempre tienen allí su domicilio en esa jurisdicción, o que si no tienen el domicilio principal en el Distrito Capital, presume de manera errada que han abierto sucursales, establecimientos de comercio o agencias. Dijo que la forma genérica en la que el Distrito reguló la retención sobre abonos en cuenta de utilidades era inadmisibles.

Explicó que las empresas que invierten en otras ejecutan la actividad de inversión en el domicilio de la empresa que invierte. Que no es procedente interpretar que las inversiones se ejecutan en el domicilio de la empresa en la cual se invierte y que decreta el dividendo.

Citó ciertas sentencias del Consejo de Estado referidas a la territorialidad del tributo; específicamente aquella que consideraría gravados los dividendos, pero en el domicilio de la sociedad receptora de los dividendos. Explicó que según la doctrina judicial del Consejo de Estado, la decisión de invertir se adoptaba en la sede de la empresa que invierte en acciones y que el dividendo era una renta pasiva que se percibía como consecuencia de la inversión. (Sentencia del 3 de diciembre de 2003, exp. 13385)

Añadió que si el Distrito arguye que el acto de invertir en sociedades y ejercer los derechos económicos inherentes a las acciones o cuotas sociales está gravado como actividad empresarial de naturaleza comercial, porque la considera independiente de la actividad que genera la utilidad a distribuir, tendría que concluir que la utilidad que adquiere la empresa beneficiaria de la inversión sería gravable en Bogotá, únicamente en aquellos casos en que tales empresas tengan su domicilio principal o secundario en Bogotá.

Arguyó que el Distrito Capital no tendría competencia para gravar a empresas con domicilio en una jurisdicción distinta a la del Distrito Capital, porque el hecho imponible no era la posesión de capitales ni la obtención de renta, sino el ejercicio de operaciones mercantiles por parte de las sociedades inversionistas en Bogotá.

Manifestó que en los artículos acusados se reguló el mecanismo de retención en la fuente partiendo del presupuesto de que lo que interesaba era el domicilio de la empresa que decretaba, abonaba o pagaba el dividendo. Que, por eso, las disposiciones acusadas extralimitaban el factor territorial para gravar con el impuesto de industria y comercio en una jurisdicción determinada. Dijo que la jurisdicción territorial abarca a las personas que ejercen la actividad mercantil en esa jurisdicción y no a las personas que realizan el pago.

Precisó que los artículos acusados violan los artículos 2° y 8° del Acuerdo 065 de 2002, porque ordenan retener, en todo caso, por cada pago o abono en cuenta que se haga en el Distrito Capital. Explicó que se contradice el artículo 2° del citado Acuerdo, porque este artículo admite la simple contabilización como prueba del origen extraterritorial de los ingresos obtenidos fuera del distrito y que eso es lo que ocurre con los dividendos y participaciones, puesto que deben registrarse en los libros de la sociedad inversionista. Que se viola el artículo 8° del Acuerdo, porque este artículo condiciona la retención del impuesto de industria y comercio al hecho de que las operaciones económicas resulten gravadas en la jurisdicción de Bogotá.

## **2. Violación de los artículos 13 y 363 de la Carta Política; 127-7 del Decreto Distrital 807 de 1993; 14 del Acuerdo 65 de 2002; 389, 390 y 391 del E.T.**

Puso de presente que los artículos 127.7 del Decreto 807 de 1993 y 14 del Acuerdo 065 de 2002 remiten a las normas generales del sistema de retención en la fuente de impuesto de renta. Así mismo, que el sistema de retención en la fuente nacional en materia de dividendos, contenido en los libros II y V del E.T., lleva a conclusiones opuestas a las señaladas por la norma acusada.

Explicó que en el impuesto de renta el ingreso atribuido al socio como no gravado es aquel que ha pagado impuesto en la sociedad, a través de una fórmula que representa la tarifa del impuesto. Que, por esta razón, la distribución de dividendos no está sujeta a retención en la fuente, de tal manera que al inversionista le es indiferente realizar actividades económicas directamente o a través de estructuras societarias; mientras que si se le grava nuevamente, se establecería un sesgo antisocietario contrario a los principios de eficiencia económica y equidad predicables de los impuestos.

Indicó que *“[E]n el impuesto de industria y comercio no hace falta fórmula de desgravamen para la utilidad repartida porque no hay una expresa, de gravamen, y por el principio de legalidad lo que no está expresamente gravado está desgravado y pertenece a la esfera libre de impuestos.”*

Consideró inadmisibles el establecimiento de retenciones desligadas del hecho gravado, porque por esa vía de la retención objetiva se quiebra el elemento esencial de la obligación tributaria. De esta manera, agregó, se grava el simple ingreso o renta por dividendos o participaciones, cuando el dividendo no es el hecho gravado por el ICA.

Por el contrario, afirmó, la actividad de la sociedad generadora de la utilidad distributable sí está gravada con el ICA, previamente, de manera que el dividendo se reparte neto de los impuestos que recaen sobre él; tanto para el impuesto de renta, que desmontó la doble tributación en sentido económico, como para el de ICA, que no grava las rentas pasivas sino las activas.

Sostuvo que como el legislador no ha autorizado gravar la simple utilidad con impuestos locales, se puede afirmar que los concejos no pueden hacerlo autónomamente, pues le está prohibido gravar nuevamente lo gravado por la Nación, según el artículo 171 de la Ley 4ª de 1913.

Aseguró que se violó el artículo 363 de la Constitución, por cuanto la retención y el tributo sobre dividendos constituye un factor discriminatorio en contra de la inversión societaria, que transgrede los principios de equidad y eficiencia del sistema, *“ya que discrimina en contra de quien opta por hacer sus negocios con un esquema societario, que verá gravada la utilidad dos veces mientras mantiene a quien ejerce directamente la operación, sin sociedad, con un solo gravamen.”*

**3. Violación de los artículos 195 y 198 del Decreto Extraordinario 1333 de 1986 (32 y 35 de la ley 14 de 1983 y 32 y 34 del Decreto Distrital, compilador, 352 de 2002), artículos 338 y 313 numeral 4º de la CP; 12, numeral 4º; y 38, numeral 4º del Decreto Ley 1421 de 1993.**

Explicó que la sociedad emisora de los dividendos realiza o ejecuta una actividad industrial, comercial o presta un servicio gravado, porque siendo empresas mercantiles, sus actividades encuadran en las definiciones de los artículos 34, 35 y 36 de la Ley 14 de 1983. Que el acto del inversionista de aportar capital a las sociedades como socio o accionista, aunque se califique de mercantil por el artículo 20, numeral 5º del Código de Comercio, no conlleva la ejecución de actividades gravadas si se interpreta correctamente la remisión que hace el artículo 35 de la Ley 14 de 1983 a *“las demás (actividades) definidas como tales (como comerciales) por el Código de Comercio.”*

Dijo que la realización de actos aislados de inversión de capital en una empresa con la cual no existe más relación que la de ser titular de una cuota parte de su

patrimonio, no por ello se sigue que el acto del inversionista se convierta, per se, en una actividad mercantil, y menos en actividad organizada como empresa de comercio.

Después de aludir a las distintas posiciones del Consejo de Estado en relación con la gravabilidad de la actividad inversionista, dijo que la definición del hecho gravado no ha sido adoptada directamente por una ley que autorice a los municipios a gravar la actividad de percibir dividendos o participaciones societarias, y tampoco existe un acuerdo en el Distrito Capital que así lo establezca.

Manifestó que lo que resulta ilegal e inconstitucional es que por la vía de la retención se pretenda zanjar una disputa de más de doce años acerca de la gravabilidad o no de la simple percepción de dividendos o del acto que otorga el derecho a percibirlos.

Así mismo, sostuvo que los artículos demandados ignoran que no todas las beneficiarias de dividendos y participaciones ejercen en el período gravable el hecho gravado del que pende el nacimiento de la obligación fiscal, ya que aún asumiendo que la inversión estuviera gravada, los derechos inherentes a las acciones y cuotas partes de interés no constituyen nuevos actos de comercio año tras año.

Aseguró que el acto de adquisición de la inversión no genera ingresos, porque el dividendo es contingente y proviene de la distribución futura que hará la sociedad en otros períodos gravables, distintos a aquel en el que se adquiere la inversión. De tal manera que, para predicar la gravabilidad del ingreso por dividendos, hace falta una actividad mercantil del período en que se paga, atada con el reparto de dividendos, que no existe de ordinario en las rentas pasivas.

**- EXPEDIENTE 250002327000000200500640-01**

Los señores GUSTAVO PARDO ARDILA Y RICARDO ANDRÉS RUIZ CABRERA solicitaron la nulidad de los artículos primero, segundo y cuarto del Decreto 118 de 2005. El texto del artículo cuarto es el siguiente:

*ARTÍCULO CUARTO. Obligación de registro y declaración para quienes solo obtienen ingresos gravados objeto de retención en la fuente. Los contribuyentes del impuesto de industria y comercio pertenecientes al régimen simplificado no están obligados a declarar, cuando en el respectivo período su impuesto sea igual a las retenciones en la fuente que le hubiesen efectuado.*

*Los contribuyentes que no están obligados a presentar declaración en los términos de este artículo, cumplirán con la obligación de registro como contribuyentes del impuesto de industria y comercio, mediante el reporte que realicen los agentes retenedores a la administración tributaria distrital, en los términos y condiciones que esta señale.*

Los actores invocaron como normas violadas las siguientes:

- Artículos 113, 114, 115, 121, 150 numeral 12, 313 numeral 4º, 315 numeral 1º, 322 y 338 de la Constitución Política; 12 numeral 3º y 38 numerales 1 y 14 del Decreto Ley 1421 de 1993; 84 del C.C.A. y, 4º del Decreto Distrital 352 de 2002.



- Artículos 32 y 35 de la Ley 14 de 1983; 20, 25, 471 y 474 del Código de Comercio; 84 del C.C.A.; 1° y 8° del Acuerdo 21 de 1993 y, 32 y 34 del Decreto Distrital 352 de 2002.

- Artículo 32 de la Ley 14 de 1983; 84 del CC.A.; 1° del Acuerdo 21 de 1983 y 32 del Decreto Distrital 352 de 2002.

- Artículos 9° numeral 9° y 363 de la Constitución Política; 33 de la Ley 14 de 1983; numeral 5° del artículo 153 del Decreto Ley 1421 de 1993 y, 1° y 41 del Decreto Distrital 352 de 2002.

- Artículos 32 de la Ley 14 de 1983; 1° del Acuerdo 21 de 1983 y, 32 del Decreto Distrital 352 de 2002.

Para el efecto, los demandantes esgrimieron los siguientes cargos de violación:

**1. Los artículos primero, segundo y cuarto del Decreto Distrital 118 de 2005 son nulos por violar la competencia para establecer tributos que recae en el Congreso de la República (potestad originaria) y en los Concejos Municipales (facultad derivada).**

Consideraron que con la expedición del Decreto 118 de 2005 la suma de las retenciones en la fuente que se practiquen al momento del pago o abono en cuenta en calidad de exigibles de los dividendos y participaciones constituyen el impuesto de industria y comercio en cabeza de aquellos beneficiarios que no son declarantes.

Dijeron que el Alcalde Mayor de Bogotá ejerció potestad tributaria originaria al expedir un decreto del orden distrital que fija un impuesto del 11.04 por mil sobre los dividendos y participaciones, a pesar de que dicha potestad sólo recae en cabeza del Congreso de la República por virtud de los artículos 114, 150 numeral 12 y 338 de la Constitución Política.

Indicaron que los artículos acusados establecen un impuesto a los inversionistas extranjeros sin residencia o domicilio en Colombia, quienes, según la doctrina del Consejo de Estado, no son sujetos pasivos del ICA. Transcribió apartes de la sentencia del 21 de agosto de 1992, expediente 3412, CP. Jaime Abella Zárate.

**2. Los artículos primero y segundo del Decreto 118 de 2005 son nulos porque la inversión en sociedades es un acto mercantil, no una actividad permanente u ocasional, motivo por el cual no se genera el impuesto de industria y comercio.**

Dijeron que el Decreto 118 de 2005 no tiene en cuenta que el acto mercantil de poseer inversiones en sociedades no es una actividad permanente u ocasional del inversionista en el domicilio de la sociedad que los distribuye. Por lo tanto, agregó, no se configura el hecho generador del ICA.

Indicaron que *“si se ve la situación del inversionista domiciliado en otra ciudad de Colombia o en el exterior, se encuentra que todo lo que posee en el Distrito Capital es un derecho de participación representado en acciones o cuotas sociales, lo cual no constituye empresa.”*

Sostuvieron que el Alcalde Mayor de Bogotá se excedió al señalar en las disposiciones acusadas que la inversión en acciones o participaciones en

sociedades de que trata el numeral 5º del artículo 20 del Código de Comercio está gravado con el impuesto en el domicilio de la sociedad que distribuye los dividendos o participaciones, teniendo en cuenta que no es una actividad permanente ni ocasional para efectos tributarios.

Agregaron que en el caso de los inversionistas nacionales, la realización organizada de actividades como empresa se presentaría en su domicilio social y no en el domicilio de la sociedad en donde se invirtió. Mientras que en el caso de los inversionistas extranjeros, el acto mercantil de invertir en sociedades colombianas no se enmarca dentro de las actividades permanentes señaladas en los artículos 471 y 474 del Código de Comercio; razón por la que el inversionista extranjero sin residencia o domicilio en el país no tiene la obligación de constituir una sucursal en el mismo.

Así mismo, dijeron que cuando un extranjero sólo tiene una inversión en una sociedad colombiana, el lugar en donde realiza sus actividades sigue siendo el país en donde tiene su domicilio principal, y no en Bogotá. De tal manera que, al no realizar sus actividades en Colombia sino en el extranjero, no es sujeto pasivo del ICA.

Manifestaron que si conforme con las normas del Código de Comercio, la inversión en sociedades no es una actividad permanente en Colombia, legalmente no es factible afirmar que sí se presenta una actividad ocasional o permanente para efectos del ICA.

Que como los artículos 1º y 2º del Decreto 118 no prevén ninguna excepción para el caso de los inversionistas extranjeros, sino que simplemente ordenan la retención a los agentes de retención, cuyo domicilio social sea el Distrito Capital, se está ordenando una retención para los inversionistas extranjeros.

**3. Los artículos primero y segundo del Decreto 118 de 2005 son nulos porque en la inversión en sociedades no se presenta la materia imponible del impuesto de industria y comercio.**

Precisaron que la materia imponible del ICA es la contribución que se le debe al municipio por la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios, mediante la utilización física del municipio, incluyendo la infraestructura física, los servicios, etc.

Dijeron que como los inversionistas con domicilio social en otro municipio de Colombia o en otro país no usan ni se benefician de la infraestructura del Distrito Capital, en relación con ellos no se configura la materia imponible del ICA en Bogotá; y, por ello, los artículos 1º y 2º del Decreto 118 de 2005 son nulos al establecer para este tipo de sujetos un impuesto en la ciudad de Bogotá, sin que se realice la materia imponible.

**4. Los artículos primero y segundo del Decreto 118 de 2005 son nulos teniendo en cuenta que sobre la misma materia imponible se intenta recaudar un doble impuesto.**

Indicaron que los artículos 1º y 2º del Decreto 118 generan doble tributación, porque, por una parte, se obliga al accionista o socio al pago del impuesto en el domicilio social, y, por otra, se lo obliga a que pague el impuesto adicional en el domicilio de la sociedad que distribuye los dividendos o participaciones.

Añadieron que la doble tributación se ve de dos formas:

a. Desde el punto de vista del sujeto pasivo, si se tiene en cuenta que los dividendos y participaciones son simplemente la parte que corresponde a los accionistas o socios en el resultado de la sociedad que desarrolla una actividad industrial, comercial o de servicios. En este caso, agregó, la sociedad paga el ICA, el inversionista declara y paga el ICA por virtud del Decreto 118 y declara y paga nuevamente el impuesto en el municipio de su domicilio, por ser allí donde está constituida como empresa.

b. Desde el punto de vista del sujeto activo (Distrito Capital), pues si la materia imponible es el uso de la infraestructura de Bogotá, D.C., estaría recaudando doble impuesto en razón de una materia imponible. En efecto, agregarón, recibiría impuesto de la sociedad que desarrolló la actividad industrial, comercial y de servicios e impuesto sobre los dividendos o participaciones que reciben los inversionistas.

**5. Los artículos primero y segundo del Decreto 118 de 2005 son nulos por cuanto para la inversión en sociedades no se utiliza un inmueble determinado dentro del Distrito de Bogotá.**

Dijeron que el Decreto 118 es nulo, porque pretende percibir el ICA por el acto mercantil de invertir en sociedades comerciales aun cuando ese acto mercantil no se ejecute a través de un inmueble determinado ubicado en el Distrito Capital.

Indicaron que las normas vigentes en materia de ICA establecen expresamente la necesidad de que la actividad se realice en el municipio a través de un inmueble determinado.

Añadieron que para el caso de los inversionistas nacionales domiciliados por fuera de Bogotá, el impuesto no puede ser pretendido por el Distrito, ya que el acto mercantil que realiza en Bogotá no se hace a través de un inmueble determinado. Y, que en el caso de los inversionistas extranjeros sin residencia ni domicilio en el país, el Distrito carece de competencia territorial para exigirlo, ya que dichos sujetos no están realizando ninguna actividad a través de un inmueble determinado en el país; únicamente están realizando un simple acto de comercio, sin valerse de un inmueble determinado dentro del Distrito Capital.

Precisaron que el Consejo de Estado, en sentencia del 3 de marzo de 1974, habría reconocido que la actividad gravada ejecutada sin que medie un inmueble determinado no causaba el impuesto. Por lo tanto, añadieron, un simple acto de comercio, cuya realización no se concreta a través de un inmueble determinado, tampoco genera el ICA.

Dijeron que la nulidad de los artículos 1° y 2° del Decreto 118 surge del *“hecho de que los inversionistas nacionales con domicilio social en otro municipio, al igual que los inversionistas extranjeros, no tienen en Bogotá D.C. un inmueble asociado a la generación de los dividendos o participaciones, requisito que no se puede decir que se verifique por razón del inmueble que pueda poseer la sociedad que los distribuye, pues se trata de contribuyentes independientes y, por lo mismo, no se puede predicar un hecho o condición de uno ellos para concluir que sí se da un requisito indispensable para la generación del ICA, respecto del otro.”*

**- EXPEDIENTE 250002327000200500862-00**

La doctora CATALINA HOYOS JIMÉNEZ solicitó la nulidad de los artículos primero y segundo del Decreto 118 de 2005, y la nulidad de los apartes que a continuación se resaltan, del Memorando Concepto 1040 del 9 de junio de 2004:

*"MEMORANDO CONCEPTO 1040 DE 2004*

#### CONSULTA

1. *¿Están gravados los dividendos y participaciones.*

...

*Así las cosas no puede concluirse cosa diferente a los ya plasmado por la administración y la jurisprudencia en reiteradas oportunidades, y es que la obtención de dividendos o participaciones, tratándose de una actividad de tipo comercial, se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio en Bogotá.*

2. *¿Debe practicarse retención en la fuente por concepto del impuesto de industria y comercio cuando obtiene dividendos o participaciones?*

...

*Por lo cual es simple concluir que siendo la actividad de inversionista una actividad gravada, los rendimientos por dividendos o participaciones están gravados con el impuesto de industria y comercio en Bogotá y por ende están sujetos a la práctica de retenciones por este concepto.*

...

*Así las cosas y a manera de conclusión tenemos que quienes sean agentes de retención, deberán practicar retención en la fuente a título de impuesto de industria y comercio sobre los pagos o abonos en cuenta que por concepto a sus socios y accionistas bien sean estas personas jurídicas, sociedades de hecho, o a las personas naturales.*

3. *¿A qué tarifa debe un contribuyente tributar cuando obtiene dividendos o participaciones?*

*En cuanto tiene que ver con su tercera pregunta tenemos que tratándose de la obtención de dividendos y participaciones de una actividad autónoma de índole comercial, gravada con el impuesto de industria y comercio, por lo cual la tarifa a aplicar es independiente de la actividad principal de quien realiza la inversión y obtiene el dividendo o participación, siendo la tarifa aplicable, conforme con las disposiciones contenidas en el Acuerdo 65 de 2002 y la Resolución 0219 de 2004, la prevista en el código de actividad 52693, tarifa 11.04%o., a saber."*

Para el efecto invocó como violadas las siguientes disposiciones:

1. Los artículos 32 y 35 de la Ley 14 de 1983, compilados por los artículos 195 y 198 del Decreto Nacional 1333 de 1986, incorporados a la legislación de Bogotá mediante los artículos 32 y 34 del Decreto Distrital 352 de 2002.

Consideró que la Administración interpretó erróneamente estas disposiciones al entender que toda percepción de dividendos constituye un ingreso por el ejercicio

de actividades comerciales, lo cual extralimita el alcance de las normas que se citan como violadas. Agregó que tanto el concepto, como el decreto 118 de 2005, terminan por incluir dentro de las hipótesis de sujeción al impuesto, hechos que no lo están de conformidad con las normas invocadas.

2. Los artículos 20 y siguientes del Código de Comercio.

Dijo que resultan erróneamente interpretadas estas normas, porque la Administración parte de que estas disposiciones consideran los conceptos de acto de comercio y actividad comercial como sinónimos. Así mismo, consideró que algunas de estas normas invocadas resultan inaplicadas por los actos demandados, en la medida en que de los mismos se infiere, claramente, cuál es el significado de "actividades comerciales" para los propósitos de la ley comercial.

3. Los artículos 32 de la Ley 14 de 1983, 195 del Decreto Nacional 1333 de 1986, 32, 37, 40, 41 y 44 de Decreto Distrital 352 de 2002, 2º del Acuerdo 65 de 2002 y 1º del Decreto Nacional 3070 de 1983.

Dijo que estas normas dejaron de ser aplicadas por el Decreto 118, ya que con el pretexto de regular la retención en la fuente por dividendos percibidos en Bogotá, el Alcalde terminó por gravar hechos que no están ni pueden estar sometidos a imposición en el Distrito Capital.

4. Los artículos 8º del Acuerdo 65 de 2002 y 127-7 del Decreto 807 de 1993

Consideró que estas disposiciones dejaron de ser aplicadas, porque las mismas son claras en cuanto disponen que la retención en la fuente sólo procede para los pagos que se deriven de hechos generadores del ICA, que, además, sean gravables en Bogotá, D.C. Sin embargo, agregó, los actos demandados pretenden abarcar con el impuesto y la retención situaciones que, o bien no se encuentran gravadas, o están sometidas a imposición por otros municipios del país.

5. Los artículos 338 y 313 de la Constitución Política.

Sostuvo que los actos demandados, al pretender cobijar con el ICA hechos no previstos en la ley, dejaron de aplicar las normas constitucionales invocadas, según las cuales sólo los organismos de representación popular pueden establecer tributos, al tiempo que dichos organismos de representación, en el ámbito territorial, sólo pueden gravar hechos ocurridos dentro de sus respectivas jurisdicciones.

El concepto de violación que invocó fue el siguiente:

Dijo que el decreto y el concepto demandados parten de la premisa equivocada de que todos los dividendos o participaciones, independientemente de quien los perciba, de la naturaleza de la sociedad donde se origina, de la actividad económica de quien los percibe y del lugar donde se perciben dichos dividendos, son el producto del ejercicio de una actividad comercial y, por ello, se encuentran gravados con el ICA

Añadió que el Decreto 118 de 2005 define la territorialidad del ICA en función del lugar donde se encuentra la sociedad receptora de la inversión, lo que resulta inadmisibles a la luz de las normas que definen la territorialidad del ICA, en especial la contenida en el artículo 1º del Decreto 3070 de 1983.

Indicó que el decreto y el concepto acusados quebrantan los principios constitucionales y legales en que se fundamentan el impuesto, en tanto que el hecho generador del ICA no son los actos de comercio, sino el ejercicio de actividades comerciales dentro de la jurisdicción del Distrito Capital.

Así mismo, dijo que aun cuando se reconoce que en algunos casos la intervención como socio o accionista en una empresa puede ser un acto desarrollado en ejercicio de una actividad comercial y, por ello, constituir la materia imponible del ICA, tal premisa no puede ser generalizada a todas las situaciones como lo pretenden hacer los actos demandados.

Sostuvo que aún en los casos en los que pueda aceptarse que la intervención como asociado representa el ejercicio de una actividad comercial, la territorialidad para efectos del ICA no puede determinarse en función del domicilio de la sociedad receptora de la inversión, tal como lo sostiene el Decreto 118.

En ese orden, concluyó que el concepto demandado violó las disposiciones invocadas como quebrantadas, al extender la órbita del impuesto a circunstancias que no constituyen hechos generadores del tributo, con el pretexto de regular la retención en la fuente.

## **B) COADYUVANCIAS**

### **- EXPEDIENTE 250002327000200500693-01**

La **Asociación Nacional de Empresarios de Colombia –ANDI-** intervino en el proceso para coadyuvar las pretensiones de la demanda.

Explicó que la retención en la fuente, conforme con la doctrina del Consejo de Estado, es un mecanismo de recaudo previo del tributo, que, además, facilita el control de la evasión, pero que sólo puede operar en la medida que existan los presupuestos de la obligación tributaria. (Citó las sentencias del 10 de abril de 1997, exp. 8156; del 28 de abril de 2000, exp. 9826 y, del 24 de noviembre de 2000, exp. 10899.)

Dijo que los artículos 1º y 2º del Decreto 118 de 2005 son ilegales, en la medida que, con el pretexto de desarrollar el mecanismo de la retención en la fuente, modificó o alteró los elementos esenciales del impuesto de Industria y Comercio.

Puso de presente que la posición del Consejo de Estado, en cuanto a si la recepción de dividendos o participaciones constituye o no hecho generador del ICA, no ha sido uniforme. Sin embargo, consideró que desde el punto de vista jurídico, el Alcalde Mayor de Bogotá no tiene competencia para aclarar la ambigüedad legal que existe sobre la recepción de dividendos o participaciones como hecho generador del ICA.

Además, dijo que conforme con la doctrina judicial, el Alcalde Mayor de Bogotá no puede gravar con el ICA hechos generadores que ocurren fuera de su jurisdicción. En efecto, agregó, si se llega a admitir que la percepción de dividendos o participaciones es un hecho generador del ICA, el Distrito Capital no podría gravar los dividendos o participaciones derivados de inversiones de personas que tiene su domicilio fuera del Distrito Capital.

Indicó que el Alcalde Mayor de Bogotá no puede gravar con el ICA los dividendos o participaciones recibidos por las personas naturales que no son comerciantes,

porque no se ocupan de manera profesional en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles.

Dijo que el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 señala que la base gravable del ICA para las actividades industriales está constituida por los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción. Que si se aceptara que la percepción de dividendos o participaciones constituye hecho generador del ICA, sólo sería posible con respecto de las personas que ejercen actividades diferentes a las industriales, porque la base gravable, en este caso, no está constituida por la totalidad de los ingresos brutos, sino por los ingresos brutos recibidos por la comercialización de la producción.

Concluyó afirmando que las disposiciones acusadas violan directamente el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, la Ley 14 de 1983 y “del 1336 de 1986”.

El señor **Jorge Eduardo Vargas Moncaleano** coadyuvó las pretensiones del demandante en los siguientes términos:

Dijo que los artículos primero y segundo del Decreto 118 de 2005 son ilegales, en la medida que establecen un mecanismo expedito de recaudo del ICA sin distinguir si los sujetos a quienes le son pagados o abonados en cuenta los dividendos, realizaron alguna de las actividades gravadas con ICA. Agregó, que al pretenderse extender el alcance de un impuesto a circunstancias no reguladas por la ley como gravadas viola el principio de legalidad consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política.

Indicó que es manifiesta la violación del principio de igualdad, desde la *“perspectiva de las personas que tienen inversiones en sociedades domiciliadas en Bogotá, quienes en relación con inversionistas que tienen radicadas sus inversiones en otras ciudades, encuentran disminuida su utilidad en los dividendos, por la creación de un impuesto vía retención, no autorizado legalmente que los obliga a soportar una carga tributaria superior a la que su deber ciudadano les exige.”*

Afirmó que la recepción de dividendos y participaciones no es un hecho gravado con ICA, puesto que no es identificable la realización de un acto de comercio con el ejercicio de una actividad comercial. Entonces, añadió, si esta situación no es clara, no es pertinente que, por vía reglamentaria, el Alcalde Mayor de Bogotá establezca un impuesto a través del mecanismo de la retención en la fuente, cuando no existe absoluta certeza acerca de la gravabilidad de un acto de comercio que no constituye en todas las ocasiones una actividad comercial.

Indicó que el Consejo de Estado ha señalado que la determinación de la retención o el incremento de las tarifas, a título de impuesto para los contribuyentes no declarantes, es una función que le está asignada constitucionalmente al Congreso. Que, por lo tanto, no puede ser desarrollada en ejercicio de la potestad reglamentaria.

**- EXPEDIENTE 250002327000200500803-01**

La ciudadana **Natalia Quiñonez Cruz** coadyuvó las pretensiones de la demandante en los siguientes términos:

Dijo que no puede crearse una retención en la fuente sobre una obligación tributaria que no ha sido decretada por la ley, mediante un decreto del Alcalde que,

pretextando el uso de la potestad reglamentaria, irrespetando los artículos 338, 313 numeral 4º y 315 de la Constitución Política y el artículo 12, numeral 3º, del Decreto Ley 1421 de 1993. Que se viola el artículo 38, numeral 4º del Decreto 1421, que faculta al alcalde para ejercer la potestad reglamentaria mediante decretos para asegurar la debida ejecución de los acuerdos.

Sostuvo que el decreto acusado invierte la regla de territorialidad del gravamen al considerar el lugar de domicilio de la sociedad en la que se invirtió y no el lugar donde el inversionista realiza sus actividades, que normalmente coincide con su propio domicilio.

La **Asociación Nacional de Empresarios de Colombia –ANDI-** intervino en el proceso para coadyuvar las pretensiones de la demanda, con los mismos argumentos que planteó como coadyuvante en el expediente 2005-00693.

### **C) ACUMULACIÓN DE PROCESOS**

El tribunal de primera instancia, mediante auto del 29 de noviembre de 2006, decretó la acumulación de los procesos 2005-00803, 2005-00862 y 2005-00640 al expediente 2005-00693

### **D) SUSPENSIÓN PROVISIONAL**

En el expediente 2005-0803, el Tribunal a quo, mediante auto del 8 de septiembre de 2005, confirmado por el Consejo de Estado en providencia del 6 de abril de 2006, decretó la suspensión provisional del artículo 1º del Decreto 118 de 2005.

Así mismo, en el expediente 2005-00640, el tribunal a quo, mediante auto del 11 de mayo de 2006, decretó la suspensión provisional de los artículos 2º y 4º del Decreto 118 de 2005. Sin embargo, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, mediante auto del 21 de junio de 2007, revocó parcialmente el numeral 2º del auto del 11 de mayo de 2006, en el sentido de decretar la suspensión provisional, únicamente, del artículo 2º del Decreto 118.

### **E) LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

#### **- EXPEDIENTE 250002327000200500693-01**

El apoderado del **DISTRITO CAPITAL-SECRETARÍA DE HACIENDA** contestó la demanda y se opuso a las pretensiones de la demanda. Al respecto indicó:

- Que el hecho económico de invertir en sociedades está gravado con el ICA en los términos de las Ley 14 de 1983 y del Decreto Ley 1421 de 1993.

- Que los dividendos y participaciones son las utilidades que recibe el inversionista por los rendimientos mercantiles de las acciones, cuotas, o las partes de interés social que posee. Y que esta actividad de inversión en sociedades, de la cual obtiene ingresos el inversionista, es una actividad netamente comercial conforme lo establece el Código de Comercio.



- Que la doctrina del Consejo de Estado ha admitido que los ingresos obtenidos por dividendos y participaciones se encuentran gravados con el ICA. Resaltó apartes del fallo del 3 de diciembre de 2003, exp. 13385, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié.

- Que el Decreto 118 de 2003 no introduce hechos gravados con el ICA en la jurisdicción de Bogotá, D.C. Que, por el contrario, es un decreto que reglamenta el sistema de retenciones del ICA para la actividad de inversión, no previsto en el Decreto 271 de 2002. Que la regulación que hace el decreto es procedimental, frente a un mecanismo de recaudo ordenado por el Acuerdo 65 de 2002.

- Que no es cierto que el decreto demandado establezca la tarifa a un nuevo hecho gravado con ICA, puesto que la actividad de inversión está gravada con el impuesto.

- Que desde la entrada en vigencia del Acuerdo 65 de 2002, el Distrito Capital ajustó las tarifas vigentes al esquema de Clasificación Industrial Internacional Uniforme, aplicable en el Distrito Capital, contenidas en la Resolución 219 de 2004.

- Que la tarifa a que alude el Decreto 118 de 2005, cuestionada por el demandante, corresponde a la establecida en el artículo 3° del Acuerdo 65 de 2002, para las “demás actividades comerciales, tarifa 11.04%” en el ICA. Que este decreto lo que hace es mencionarla para precisar la tarifa sobre la que los agentes retenedores deben practicar la retención en la fuente del ICA, por pagos de dividendos y participaciones.

**- EXPEDIENTES 250002327000200500803-01, 250002327000200500640-01 Y 250002327000200500862-00**

El apoderado del **DISTRITO CAPITAL** contestó las demandas en los siguientes términos:

- Dijo que si bien es cierto que el hecho imponible por definición de la Ley 14 de 1983 implica la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios, el hecho generador del ICA implica no solamente la ocurrencia del hecho imponible sino la realización de un ingreso o incremento de activos para quien realiza las actividades.

- Indicó que el acto de invertir no sólo implica el acto de transferir los recursos y tomar la decisión de invertir, sino de mantenerlos en la empresa y durante tiempo indefinido abstenerse de retirarlos o de efectuar la operación inversa.

- Sostuvo que durante el tiempo en que los recursos están en una determinada empresa o sociedad se presenta la actividad de invertir, pues durante dicho tiempo la inversión le representa o reporta una utilidad proporcional a su aporte y tiempo durante el cual ejerce la actividad. Que, por consiguiente, pretender que el hecho generador se circunscriba a sujetos pasivos que tengan la calidad de comerciante desvirtúa totalmente el impuesto.

- Agregó que la actividad de inversión en títulos para obtener intereses o rendimientos financieros o la de invertir en sociedades para obtener dividendos no es una actividad que goce de beneficio tributario alguno.

- Resaltó que no existe una actitud pasiva en quien invierte, pues para que el inversionista empiece a recibir dividendos o participaciones debe haber efectuado o realizado el traslado y mantenimiento de unos recursos, para respaldar financieramente a otra empresa con cuyo soporte desarrollará un proceso económico independiente, generador de riqueza.

- Precisó que la territorialidad del ICA en la percepción de dividendos no puede definirse en función del domicilio de la sociedad receptora. Aclaró que el Decreto 118 de 2005 no establece norma alguna sobre la territorialidad en el ICA, pues la naturaleza del mismo, como impuesto real y no personal, definida en la misma norma que autorizó el impuesto, implica que la jurisdicción en la cual se debe cobrar el mismo no es la del domicilio del agente que utiliza la acción, sino del sitio en donde se encuentra un mercado de bienes o servicios, o donde se encuentra la infraestructura generadora de riqueza.

- Manifestó que el ICA debe ser declarado y pagado por aquellas personas naturales o jurídicas y sociedades de hecho que realicen actividades económicas al interior de una jurisdicción, independientemente de su domicilio, residencia o lugar de nacimiento, o si tienen o no establecimiento de comercio para el desarrollo de su actividad.

- Consideró inaplicable al caso el Decreto 3070 de 1983, reglamentario de la Ley 14 de 1983, puesto que esta disposición señala una forma de tributación para quienes realicen actividades a través de agencias o sucursales; de tal manera que no cubre el ejercicio de actividades que no requieren el uso de una infraestructura física en un municipio, como es el caso de la actividad de invertir. Dijo que para el caso en que los ingresos del inversionista se deriven de la percepción de dividendos o participaciones, la fuente de la riqueza está en la sede donde se encuentra domiciliada la empresa que emite las acciones.

- Explicó que la forma procedente como operaría la retención del ICA causado por los pagos que efectúa la empresa emisora de acciones a titulares de las mismas, sería en el momento del pago o abono en cuenta; caso en el que las retenciones deben ser declaradas y pagadas al municipio en donde genera la utilidad, que es la sede de la empresa que emite las acciones.

- Sostuvo que en el trámite de expedición del Decreto 118 de 2005 no hubo extralimitación en el ejercicio de las facultades del Alcalde Mayor. Que el decreto acusado ordena efectuar la retención, caso en el que el agente retenedor debe tener en cuenta las normas que establecen el ICA como lo señala el Acuerdo 65 de 2002.

- Dijo que mientras que el Decreto 118/05 ordena a los agentes de retención con domicilio en Bogotá efectuar la retención a los pagos o abonos en cuenta a título de dividendo y participaciones, las normas presuntamente violadas, invocadas por la demandante, establecen el marco sobre el cual deben practicar la retención.

- Sostuvo que el Decreto 118 no se refiere al domicilio de los sujetos pasivos del impuesto, porque el Acuerdo 65/02 no tiene dicha condición. Pero el agente retenedor, al aplicar lo establecido en el decreto, deberá tener en cuenta los elementos de la obligación tributaria, considerando para tal fin que la actividad gravada se realice en el Distrito; es decir, que quien realiza la actividad gravada en el Distrito es el sujeto pasivo del ICA, lo que supone una vinculación con el Distrito.

- Aseguró que el artículo 1º del Decreto 118/05 no modifica ningún aspecto sustancial del hecho imponible del tributo. Por el contrario, dijo que regula la retención en la fuente y le señala al agente retenedor, en forma abstracta, en qué momento debe practicar la retención por un hecho que de acuerdo con las normas que regulan la materia, se considera gravado; sin entrar a catalogar al sujeto pasivo que realiza el hecho generador del impuesto.

- Dijo que la realización de una de las actividades comerciales descritas en el Código de Comercio, dentro de las cuales se encuentra la sujeta a retención por el Decreto 118 de 2005, en la jurisdicción del Distrito Capital, por estar catalogadas como hecho imponible del tributo, se deriva inexorablemente el nacimiento de la obligación tributaria respecto del ICA.

- Afirmó que conforme con la doctrina del Consejo de Estado, el sujeto pasivo del ICA será siempre el que realice la actividad gravada, sin que importe, para el efecto, el domicilio del mismo, pues el nacimiento a la vida jurídica del impuesto está dado por la realización de actividades comerciales, industriales o de servicios y no sobre el sujeto.

- Aseveró que cuando el decreto acusado ordena a los agentes de retención practicar la retención, lo hace con fundamento en las facultades legales conferidas por el numeral 4º del artículo 38 del Decreto Ley 1421 de 1993, el artículo 127-5 y 128 del Decreto Distrital 807 de 1993. En ese orden, agregó, el alcalde se encuentra legitimado para establecer la retención en la fuente sobre algunas operaciones en las que se genera el impuesto, trasladando al agente de retención la tarea de adecuar las normas que establecen el impuesto a las operaciones económicas en las que deba actuar; esto es, practicar la retención en aquellos casos en los que, como lo indica el artículo 8º del Decreto 65 de 2002, se cause el impuesto, que en el caso aludido corresponde al momento de efectuar pagos o abonos por concepto de dividendos y participaciones.

- Resaltó que el Decreto 118, conforme con la Ley 4 de 1983 y el Acuerdo 065 de 2002, reglamenta el recaudo del ICA generado en ciertas actividades que se realizan en el Distrito Capital, como es la actividad de invertir. Adicionalmente, concluyó que el Decreto 118 no extralimita la facultad reglamentaria en cabeza del Alcalde Mayor. Por el contrario, dijo, la doctrina judicial muestra claramente que no es el Decreto 118 el que crea la obligación de pagar el ICA cuando se realiza la actividad mercantil de invertir en sociedades, sino que ésta es una obligación que deviene de la Ley 14.

- Precisó que el Decreto 118 surgió con la finalidad de establecer un procedimiento claro frente a la aplicación de la retención en la fuente, cuando se perciben dividendos y participaciones. Que el Alcalde Mayor actuó dentro de la competencia que le fue asignada por el Decreto Ley 1421 de 1993, para reglamentar los acuerdos expedidos por el Concejo de Bogotá.

- Dijo que la tarifa que se señala en el Decreto 118 corresponde a la consagrada en el artículo 3º del Acuerdo 65 de 2002, para “demás actividades comerciales, tarifa 11.04%” en el ICA, y no a una nueva tarifa como lo sugirió la demandante. El Decreto 118 lo que hace es mencionarla para precisarle a los agentes retenedores qué tarifa deben practicar para retener el ICA por pagos de dividendos y participaciones.

## **F) LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante providencia del 20 de febrero de 2008, declaró la nulidad de los artículos 1º y 2º del Decreto Distrital 118 del 15 de abril de 2005 y de ciertos apartes del Concepto No. 1040 del 9 de junio de 2004, antes transcritos. También denegó la nulidad del artículo 4º del Decreto 118 de 2005. En concreto, las razones que sustentaron la anterior decisión fueron las siguientes:

**- Nulidad del artículo 1º del Decreto 118 de 2005 por extralimitación de la competencia territorial:** Después de referirse a la facultad impositiva de los entes territoriales, de hacer el recuento normativo del impuesto de industria y comercio que rige en la jurisdicción de Bogotá, D.C y del mecanismo de retención en la fuente del ICA, concluyó que *“cuando el artículo 1º del Decreto 118 de 2005, expedido por el Alcalde Mayor de Bogotá, D.C., dispone que los agentes de retención que tengan domicilio en el Distrito Capital practicarán la retención del impuesto de industria y comercio sobre los dividendos y/o participaciones, sobre cada pago o abono en cuenta que realice a sus socios o accionistas en su jurisdicción, tiene en cuenta el domicilio de la sociedad originadora, de quien realiza el pago, sin tener en cuenta el domicilio del sujeto pasivo del gravamen en su condición de acreedor (accionista, inversionista), y si el hecho generador o la causación del impuesto se realizó dentro de su jurisdicción, sometiendo a la potestad tributaria del Distrito Capital a sujetos que no deben obediencia a sus normas.*

*Con el establecimiento del sistema de retención no puede pretender gravarse actividades ejercidas en otros municipios, ampliando el marco de la jurisdicción municipal y extendiéndolo a otros entes territoriales, comprometiendo así las rentas atribuibles a estos, porque ello significa apartarse del principio de territorialidad que a la estructura del impuesto le imprimió la reforma establecida por la Ley 14 de 1983 (reproducida en el Decreto 1333 de 1986).*

*Así las cosas es determinante donde ejercen los sujetos pasivos la actividad generadora del impuesto en virtud del principio de territorialidad, por lo anterior la Sala observa que el artículo 1 del Decreto 118 de 2005 introduce modificaciones al ordenamiento vigente en materia del impuesto de industria y comercio, razón suficiente para que sea retirado del ordenamiento jurídico, por cuanto el Alcalde Mayor de Bogotá D.C., no puede apartarse de la estructura del impuesto establecida en la ley a que debe ceñirse estrictamente.”* Para el efecto transcribió apartes de las sentencias del Consejo de Estado del 24 de noviembre de 2000, CP. Daniel Manrique Guzmán, exp. 10889 y del 9 de noviembre de 2001, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié, exp. 12998.

**- Nulidad del artículo 2º del Decreto 118 de 2005:** El tribunal a quo precisó que la nulidad del artículo 1º del Decreto 118 conlleva a la pérdida de fuerza ejecutoria del artículo 2º, en atención de lo dispuesto en el numeral 2º del artículo 66 del C.C.A.

**- Nulidad del artículo 6º del Decreto 118 de 2005:** Aunque este artículo no fue objeto de demanda, al parecer, por error, el Tribunal se pronunció sobre esta disposición y dijo que aun cuando se había solicitado su nulidad, no se expresaron las normas violadas, ni el concepto de violación. Por lo tanto, se abstuvo de estudiar su legalidad.

**- Nulidad de ciertos apartes del Concepto 1040 de 2004 proferido por la Subdirectora Jurídico Tributaria de la Secretaría de Hacienda de Bogotá:** El tribunal a quo precisó que el artículo 32 del Decreto 352 de 2002 establece que el

hecho generador del ICA está constituido por el ejercicio o la realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en el Distrito Capital.

Dijo que el Concepto 1040 interpreta que toda percepción de dividendos o participaciones están gravados con el ICA, independientemente del sujeto que los percibe o el lugar donde desarrolla su actividad. Agregó que este aspecto *“ya fue decidido por la Sala al estudiar la legalidad del artículo 1 del Decreto 118 de 2005, (...), en el que se dijo que con el establecimiento del sistema de retención allí previsto se gravaron actividades ejercidas en otros municipios, ampliando el marco de la jurisdicción municipal y extendiéndolo a otros entes territoriales, apartándose del principio de territorialidad que a la estructura del impuesto le imprimió la Ley 14 de 1983, por lo que procede igualmente su nulidad.”*

Así mismo, el tribunal dijo:

*“Por lo demás, el Concepto 1040 de 9 de junio de 2004, fue modificado por el Concepto No. 1081 de 22 de febrero de 2005 de la Subdirectora Jurídico Tributaria de la Secretaría de Hacienda, en el cual respecto al impuesto de industria y comercio en la percepción de dividendos, en algunos apartes, dijo:*

*“ ...*

*Al referirnos al tema de la territorialidad del tributo cuando empresas sin domicilio en Bogotá, realicen inversiones en acciones de empresas con domicilio en Bogotá, y que como consecuencia de ello obtengan dividendos, esta Subdirección en el Concepto 1040 del 9 de junio de 2004 centró su análisis en la toma de la decisión de invertir como si esta fuera la actividad generadora de la riqueza o generadora de dividendos por la participación en las utilidades de la empresa sobre la cual se adquirieron las acciones, de esta forma se llegó a concluir que como la actividad de invertir se llevaba a cabo desde el domicilio de lea (sic) empresa inversionista, era allí donde debía tributar por el gravamen de industria y comercio.*

*...*

*Consideramos que debemos replantear el análisis realizado, pues en primer lugar tomó como base una sentencia en la que coincidentalmente el domicilio del inversionista era el mismo domicilio de la empresa emisora de las acciones que reportaban utilidad, y en segundo lugar, para ser más consecuentes con la finalidad del legislador artífice de la Ley 14 de 1983, cual era gravar la riqueza en el sitio o fuente donde se genera, esto es en el municipio donde se utiliza la infraestructura industrial, comercial o de mercado.*

*En efecto, consideramos que la utilidad objeto de reparto se genera es en el municipio donde se encuentra el domicilio de la empresa que produce y registra la misma utilidad conforme a los conceptos contables de mantenimiento del capital en sus facetas operacional y financiero, esto es, en el domicilio de la empresa que emite las acciones y que reporta utilidades durante determinado ejercicio contable, las cuales van a ser repartidas como dividendos a los titulares de las mismas.*

*...*

*Ahora, una vez definida la jurisdicción en la cual se entiende realizada la actividad gravada y generadora de riqueza, conforme a la teoría de la sujeción económica y dada la naturaleza real del impuesto de industria y comercio, la persona que realiza la actividad de inversión debe cumplir las obligaciones tributarias respectivas en tal jurisdicción.*

*En estos términos se modifica lo dicho en el Concepto 1040 del 9 de junio de 2004.*

...

Finalmente, el Tribunal **denegó la nulidad del artículo 4º del Decreto 118 de 2005**, porque, según dijo, la retención en la fuente tiene una doble naturaleza: i) Puede ser un mecanismo de recaudo en el caso de los declarantes o, ii) un impuesto en el caso de los no declarantes. En el primer caso, añadió, es un medio que facilita, acelera y asegura el recaudo del tributo que tiene fundamento en la ley, y en el segundo, se asegura el pago de impuestos.

También consideró que para el caso de los contribuyentes no declarantes, se entiende que el valor del impuesto correspondiente al ingreso es exactamente igual al que se le retuvo en la fuente.

Por lo tanto, dijo que no advertía infracción alguna, *“por cuanto si bien es cierto que la disposición acusada dice que “no están obligados a declarar, cuando en el respectivo período su impuesto sea igual a las retenciones en la fuente que le hubiesen efectuado”, lo que hace es advertir que los contribuyentes del impuesto de industria y comercio pertenecientes al régimen simplificado no están obligados a declarar, sin que este (sic) estableciendo un impuesto.”*

#### **G) DE LA SOLICITUD DE ACLARACIÓN DE LA SENTENCIA.**

La Dra. Catalina Hoyos, mediante memorial radicado el 6 de marzo de 2008, solicitó la aclaración de la sentencia. Puso de presente que en la demanda que interpuso, pidió la nulidad del Concepto 1040 del 9 de junio de 2004, porque, según ese concepto, “la obtención de dividendos o participaciones es una actividad de tipo comercial que se encuentra gravada en todos los casos”, lo cual, a su juicio, es absurdo a la luz de los criterios expuestos a lo largo del proceso y, concretamente, en la demanda por ella presentada.

El 26 de marzo de 2008 solicitó nuevamente la aclaración, pero en esta oportunidad, advirtió que el Concepto 1040 de 2004 tiene una concepción totalmente opuesta a la del Decreto 118 de 2005, hecho que puso en evidencia con la demanda. Que, por eso, el concepto no podía ser declarado nulo por las mismas razones que expuso el Tribunal para declarar nulo el artículo 1º del Decreto 118 de 2005, en la medida que el concepto, parte de un principio totalmente opuesto al que fue censurado en la sentencia.

Explicó que el Decreto 118 definía la territorialidad del ICA en función del lugar donde se encuentra la sociedad receptora de la inversión, premisa que resultó inadmisibles para el Tribunal, a la luz de las normas que definen la territorialidad del impuesto comentado; mientras que el Memorando Concepto No. 1040 tiene otra percepción sobre la territorialidad del impuesto, según la cual, “esta se define en función del municipio donde se encuentre la sede de negocios del inversionista, independientemente del lugar donde se encuentre la sociedad receptora de la

inversión. Es por esta razón que los apartes del concepto 1040 que se referían a la territorialidad del tributo, ni siquiera fueron demandados”

Dijo la demandante que, independientemente del problema de la territorialidad, tanto el Decreto 118 como el Concepto 1040 parten de una premisa ilegal, según la cual, todos los dividendos o participaciones, independientemente de quien los perciba, de la naturaleza de la sociedad donde se originan, de la actividad económica de quien los percibe y del lugar donde quien percibe dichos dividendos desarrolla su actividad, son el producto de una “actividad comercial” y por ello se encuentran, supuestamente, gravados con el impuesto de industria y comercio. Por eso, insistió en que se aclarara la sentencia.

#### **H) DECISIÓN DE LA SOLICITUD DE ACLARACIÓN DE LA SENTENCIA.**

Mediante auto del 30 de abril de 2008, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca resolvió en forma desfavorable la solicitud de aclaración, porque consideró que la parte resolutoria de la sentencia no contenía conceptos o frases que ofrecieran verdaderos motivos de duda o que influyeran en ella, como tampoco la existencia de errores aritméticos de ningún tipo.

También adujo que *“entrar al análisis de los planteamientos esgrimidos en esa oportunidad por la actora, implicaría un claro desconocimiento del imperativo que prohíbe al juez la revocatoria o reforma de la sentencia.”*

#### **I) DEL RECURSO DE APELACIÓN**

Los **DEMANDANTES EN EL EXPEDIENTE 2005-00640** interpusieron recurso de apelación en contra de la decisión de primera instancia. La razón de su inconformidad se sustentó así:

- Pusieron de presente que el objeto del recurso es que se haga un pronunciamiento *“en relación con la improcedencia del impuesto de industria y comercio por dividendos (y por ende su retención en la fuente), cuando para la inversión en sociedades no se utiliza un inmueble determinado en el Distrito Capital.”* A juicio de los recurrentes, la ausencia de un pronunciamiento al respecto conlleva a que no se haya decidido en la sentencia la situación que se presentó en la demanda, en relación con la retención del ICA por dividendos, en casos como los de accionistas o socios extranjeros de compañías ubicadas en Bogotá, quienes realizan su actividad sin que tengan inmueble determinado en el país.

- Dijeron que la exigencia legal que obliga a que exista un inmueble determinado en una jurisdicción para que ésta pueda solicitar el ICA, se soporta en lo siguiente:

- En la doctrina del Consejo de Estado, que se ha pronunciado sobre la importancia cardinal que reviste la existencia de un inmueble determinado en la jurisdicción que pretende gravar una actividad. (Sentencia del 3 de marzo de 1994, exp. 4711, CP. Delio Gómez Leyva).
- En la norma de interpretación legal contenida en el artículo 27 del Código Civil; toda vez que la normatividad del ICA es clara respecto de la necesidad de que exista el inmueble determinado en la jurisdicción, para que en esta se genere el impuesto.

- Recordó que de acuerdo con la consulta elevada a la Real Academia de la Lengua, de la expresión “con establecimiento de comercio o sin ellos”, debe

entenderse que la expresión “sin ellos” sólo se refiere a los establecimientos de comercio, más no a los inmuebles.

El apoderado del **DISTRITO CAPITAL** apeló la decisión del tribunal a quo. En concreto, al respecto, dijo:

Que como el argumento central del fallo se orientó a determinar la territorialidad en materia de ICA en la percepción de dividendos y participaciones, consideró necesario transcribir el Concepto 1081 del 22 de febrero de 2005 de la Subdirección Jurídico Tributaria, que modificó el Concepto 1040 de 2004.

Que el Concepto 1040 de 2004 afirmó que como la actividad de invertir se llevaba a cabo desde el domicilio de la empresa inversionista, era allí donde debía tributar por el ICA. Que el Concepto 1081 cambió esta posición, al afirmar que cuando un inversionista obtiene ingresos por la percepción de dividendos o participaciones, la fuente de riqueza está en la sede donde se encuentra domiciliada la empresa que emite las acciones; toda vez que no es lo mismo la sede donde se encuentra el capital representado por la acciones, que la sede o el domicilio de la empresa que emite las acciones, toda vez que ésta puede estar ubicada en determinado municipio y tener la sede fabril, comercial o de servicios en otra jurisdicción.

Que en el Concepto 1081 de 2005 se concluyó que la utilidad objeto de reparto se genera en el municipio donde se encuentra el domicilio de la empresa que produce y registra la misma utilidad. De tal forma que las personas que realizan la actividad de inversión y perciben ingresos por dividendos deben cumplir con sus obligaciones fiscales en el domicilio de la empresa que emite las acciones y que reporta utilidades durante determinado ejercicio contable.

Que existe una contraposición entre el fallo apelado y lo expresado en el Concepto 1040 de 2004 y el artículo 1º del Decreto 118 de 2005. Que, por lo tanto, establecida la calidad de gravado de los dividendos y participaciones que perciben los inversionistas por las acciones adquiridas en sociedades que tienen su domicilio social en el Distrito Capital, es claro que se deben practicar las retenciones a que haya lugar, aplicando la respectiva tarifa, en la forma como lo señalan los artículos 1º y 2º del Decreto 118 de 2005.

#### **J) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

El **DISTRITO CAPITAL** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación.

Los **DEMANDANTES** en el proceso 2005-00640 reiteraron los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

El **DEMANDANTE** en el proceso 2005-00693 se refirió a los argumentos del recurso de apelación presentado por el Distrito Capital. Adicionalmente, consideró improcedente el hecho de que el argumento de oposición de la Administración se fundamente en el Concepto 1040 de 2004, el cual fue declarado nulo, en algunos de sus apartes, por el Tribunal de primera instancia.

La **DEMANDANTE** en el proceso 2005-00803 concluyó, en concreto, que la norma acusada carece de fundamento legal, al extender un gravamen sobre la actividad comercial a la simple ejecución de actos sometidos a la ley comercial, lo que desborda la definición legal de los tributos. Además, dijo que dicha normativa somete al ICA a sujetos ajenos a la jurisdicción del Distrito Capital, e implica una



doble tributación al someter dos veces con el ICA un mismo resultado económico, ya que el dividendo percibido por el socio corresponde simplemente a su participación en los beneficios resultantes de la actividad de la sociedad.

La **COADYUVANTE NATALIA QUIÑONES CRUZ** presentó alegatos de conclusión en los que reiteró los argumentos del escrito de coadyuvancia inicial.

La **DEMANDANTE EN EL PROCESO 2005-00862** presentó alegatos de conclusión en los que consideró que las razones de derecho que tuvo en cuenta el tribunal para declarar la nulidad de ciertos apartes del Concepto 1040 de 2004 no fueron expuestas. Agregó que es necesario que se aclare la decisión y se establezca un antecedente jurisprudencial justificado que demuestre que la interpretación que hace la Administración al pretender que los actos de comercio constituyan parte del hecho generador del ICA, y al afirmar que “la obtención de dividendos o participaciones tratándose de una actividad de tipo comercial, se encuentra gravada con ICA”, es equivocada.

Concluyó que en los casos en los que los dividendos se perciban como resultado del ejercicio de una actividad comercial y, por ello, constituyan materia imponible del ICA, la territorialidad para efectos del impuesto no puede determinarse en función del domicilio de la sociedad receptora de la inversión, sin indagar el lugar donde el accionista desarrolla su actividad.

Indicó que no es cierto que “acto de comercio” sea sinónimo de “actividad comercial”. Y que, por tanto, no todo “acto de comercio”, necesariamente está gravado con el ICA. También dijo que puede existir casos en los que la percepción de dividendos no constituya el ejercicio de una actividad comercial.

Sostuvo que tanto el decreto como el concepto demandados quebrantan los principios constitucionales y legales en que se fundamenta el impuesto de industria y comercio, en tanto que el hecho generador no está constituido por los actos de comercio, sino por el ejercicio de actividades comerciales en la jurisdicción del Distrito Capital.

El **Ministerio Público** rindió concepto, en el que precisó lo siguiente:

- Consideró improcedente la adición de la sentencia de primera instancia, en el sentido de que en la parte considerativa se deje consignada la improcedencia del ICA por la percepción de dividendos y su retención en la fuente, teniendo en cuenta que para la inversión en sociedades no se utiliza un inmueble determinado; toda vez que la doctrina del Consejo de Estado así lo ha dicho. Transcribió para el efecto apartes de la sentencia del 16 de noviembre de 2001, expediente 12440, CP. Ligia López Díaz.

- Dijo que no es procedente la defensa de las normas cuestionadas con fundamento en el Concepto 1081 de 2005, toda vez que este concepto no es una norma a la cual debía sujetarse el decreto demandado.

- Tampoco encontró contradicción entre el artículo 1º del Decreto Distrital 118 de 2005 y el Concepto 1040 de 2004, que lleve a concluir que la sentencia apelada sea contradictoria al decretar la nulidad de los dos actos. Dijo que tanto el texto del concepto como del decreto se refieren a la retención en la fuente del ICA que deben practicar los agentes de retención sobre los pagos o abonos en cuenta de dividendos y/o participaciones.

- Indicó que se debe mantener la nulidad de los apartes del concepto demandado, pues no toda percepción de dividendos o participaciones tiene el carácter de gravada. Aludió a las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 21 de agosto de 1992, CP. Jaime Abella Zárate y del 5 de marzo de 1999, CP. Germán Ayala Mantilla, expediente 9086.

- Consideró que en cada caso se debe analizar el carácter de inversionista y su objeto social, para determinar si los dividendos y las participaciones percibidas por su inversión, están gravadas o no con el ICA. Dijo que así lo ha analizado el Consejo de Estado en algunos casos. Transcribió apartes de la sentencia del 16 de noviembre de 1001, expediente 12440, CP. Ligia López Díaz.

## **2. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, le corresponde a la Sala decidir si son nulos los artículos 1º y 2º del Decreto 118 de 2005 y los apartes demandados del concepto 1040 de 2004.

### **RECURSO DE APELACIÓN INTERPUESTO POR LOS DEMANDANTES EN EL EXPEDIENTE 2005-00640**

Los demandantes en el proceso 250002327000200500640-01 interpusieron recurso de apelación contra el fallo de primera instancia. En concreto, su inconformidad radicó en que el Tribunal no analizó si estaba gravada con el impuesto de industria y comercio la percepción de dividendos en el Distrito capital cuando la sociedad que invierte no utiliza un inmueble determinado en la jurisdicción del Distrito.

En la demanda, los apelantes aludieron a dicho argumento y citaron como violados los artículos 32 de la Ley 14 de 1983, 1º del Acuerdo 21 de 1983 y 32 del Decreto Distrital 352 de 2002.

Sobre el particular se precisa que el artículo 350 del Código de Procedimiento Civil señala que el recurso de apelación podrá ser interpuesto por la parte a quien le haya sido desfavorable la providencia, y con el objeto que el superior estudie la cuestión decidida en la providencia de primer grado y la revoque o reforme.

Cuando la norma utiliza el vocablo “desfavorable”, su significado literal denota algo poco favorable, perjudicial, contrario o adverso<sup>1</sup>; en este caso, a los intereses o pretensiones de alguna de las partes del proceso.

La finalidad del contencioso de nulidad no es otra que obtener el restablecimiento de la legalidad objetivamente considerada, cuando se evidencia que un acto administrativo infringe las normas en que debería fundarse, o que ha sido expedido por funcionarios u organismo incompetente, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencia y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que los profirió. Para el efecto, la actividad del juez se encausa a confrontar el acto acusado con la norma superior que se alega como violada; para que en el caso de que se evidencie su violación, se declare así su nulidad.

En ese orden, si en la demanda se acusaron de nulos los artículos 1º y 2º del Decreto 118 de 2005, por violación de los artículos 32 de la Ley 14 de 1983, 1º del

---

<sup>1</sup> Real Academia Española de la Lengua.

Acuerdo 21 de 1983 y 32 del Decreto 352 de 2002, entre otros, en la sentencia apelada queda en evidencia que después de hacer el análisis de la normativa aplicable al impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, entre las que se encuentran las normas que los demandantes invocaron como violadas, el a quo declaró la nulidad pretendida por los apelantes. Es decir, la sentencia fue favorable a los intereses y pretensiones de los apelantes.

Por lo tanto, si bien los demandantes tenían la facultad de interponer el recurso de apelación contra la sentencia del a quo en los términos del artículo 350 del C. de P.C., aplicable por remisión del artículo 267 del C.C.A., debieron orientarlo en lo que les fue desfavorable a sus intereses, que, para el caso, sería lo relacionado con el artículo 4º del Decreto 118 de 2005, en cuanto que no fue declarada su nulidad. Siendo así, esta instancia no se pronunciará sobre los argumentos que los demandantes reiteran en el recurso de apelación, pues se entiende que el fallo del tribunal fue favorable a su pretensión de declarar la nulidad de los artículos 1º y 2º del Decreto Distrital 118 de 2005 con fundamento en las razones expuestas en ese fallo, así estas razones no correspondan a las que proponen los apelantes en esta oportunidad.

Adicionalmente, de conformidad con el inciso segundo del artículo 306 del C.P.C., “Si el juez encuentra probada una excepción que conduzca a rechazar todas las pretensiones de la demanda, podrá abstenerse de examinar las restantes.” De manera que, sólo en el caso de que el superior considera infundada la excepción debe resolver las otras, aunque quien la alegó no haya apelado la sentencia.

Como en este caso, el Tribunal encontró fundado el cargo del recurrente por una de las razones expuestas en la demanda, era pertinente que se abstuviera de referirse a las demás. De manera que, sólo en el evento de que el recurso de apelación del Distrito de lugar a considerar infundado el cargo por el que se declaró la nulidad de los actos acusados, la Sala podrá analizar los demás cargos. Pero como desde ya se anticipa que ese recurso no tiene vocación de prosperidad, la Sala reitera que no hay lugar a pronunciarse sobre los demás cargos.

## **RECURSO DE APELACIÓN INTERPUESTO POR EL DISTRITO CAPITAL**

El Distrito Capital expresó su inconformidad con el fallo de primera instancia, concretamente, porque consideró que como existe contradicción entre el Concepto 1040 de 2004 y el artículo 1º del Decreto 118 de 2005, el fallo también termina siendo contradictorio en la medida que absolvió los cargos de nulidad con los mismos fundamentos.

Dijo que la posición que se plasmó en el Concepto 1040 de 2004 se opone a la que posteriormente señaló el Distrito en el Concepto 1081 de 2005. Que mientras que en el Concepto 1040 de 2004 se dijo que el ICA debía declararse y pagarse en el municipio donde se encuentra el domicilio de la empresa inversionista, en el Concepto 1081 de 2005 se señaló que el ICA debía declararse y pagarse en el municipio del domicilio de la empresa que produce y registra la utilidad objeto de reparto.

Por último, señaló que una vez establecido que los dividendos y participaciones que perciben los inversionistas por las acciones adquiridas en sociedades que tienen su domicilio social en el Distrito Capital se encuentran gravados, es claro

que se deben practicar las retenciones a que haya lugar en la forma como lo establecen los artículos 1° y 2° del Decreto Distrital 118 de 2005.

Sobre el particular la Sala precisa que el objeto del presente proceso no es establecer si existe contradicción entre el Concepto 1040 de 2004 y el artículo 1° del Decreto 118 de 2005, porque, precisamente, tanto el concepto como el artículo del decreto aludido fueron los actos demandados. Luego el análisis de legalidad se hace confrontando ese concepto y el artículo 1° del Decreto 118 de 2005 con las normas que se citaron como violadas en las respectivas demandas. El análisis no se hace confrontando el concepto y el artículo aludido con conceptos como el 1081 de 2005 que, aún cuando fue proferido posteriormente a los actos acusados, modifican aspectos del concepto 1040 de 2004 que no son objeto de la litis, porque precisamente no fueron demandados.

En efecto, si bien leído el Concepto 1040 de 2004 se pueden apreciar apartes que parecieran contradecir el artículo 1° del Decreto 118 de 2005 y, en esa medida, parecieran estar conformes con la decisión del Tribunal a quo, no debe perderse de vista que una de las demandantes en el presente proceso sólo demandó ciertos apartes del concepto en mención.

En efecto, en la demanda interpuesta dentro del expediente 250002327000200500852-00, se demandó la nulidad del Memorando Concepto 1040 de 2004. Ese concepto respondía a varias preguntas y lo que se demandó en nulidad, fueron los siguientes apartes de las respuestas a estas preguntas:

**1. ¿Están gravados los dividendos y participaciones.?**

Apartes de la respuesta demandada en nulidad.

*“Así las cosas no puede concluirse cosa diferente a los ya plasmado por la administración y la jurisprudencia en reiteradas oportunidades, y es que la obtención de dividendos o participaciones, tratándose de una actividad de tipo comercial, se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio en Bogotá.”*

**2. ¿Debe practicarse retención en la fuente por concepto del impuesto de industria y comercio cuando se efectúa el pago de dividendos?.**

Apartes de la respuesta demandada en nulidad.

*“Por lo cual es simple concluir que siendo la actividad de inversionista una actividad gravada, los rendimientos por dividendos o participaciones están gravados con el impuesto de industria y comercio en Bogotá y por ende están sujetos a la práctica de retenciones por este concepto.”*  
(...)

*“Así las cosas y a manera de conclusión tenemos que quienes sean agentes de retención, deberán practicar retención en la fuente a título del impuesto de industria y comercio sobre los pagos o abonos en cuenta que por concepto de dividendos y/o participaciones que reconozcan a sus socios y accionistas bien sean estas personas jurídicas, sociedades de hecho, o a las personas naturales.”*

**3. ¿A qué tarifa debe un contribuyente tributar cuando obtiene dividendos o participaciones.?**

Apartes de la respuesta demandada en nulidad.

*“3. En cuanto tiene que ver con su tercera pregunta, tenemos que tratándose la obtención de dividendos y participaciones de una actividad autónoma de índole comercial, gravada con el impuesto de industria y comercio, por lo cual la tarifa a aplicar es independiente de la actividad principal de quien realiza la inversión y obtiene el dividendo o participación, siendo la tarifa aplicable, conforme con las disposiciones contenidas en el Acuerdo 65 de 2002 y la Resolución 0219 de 20048, la prevista en el código de actividad 52693, tarifa 11.04%o., a saber:”*

La parte actora en el expediente 2005-00852 también advirtió que el concepto 1040 de 2004 se contradecía con el artículo 1º del Decreto Distrital 118 de 2005, por cuanto al responder la pregunta No. 4, dijo lo siguiente:

**4. ¿Se gravan con el impuesto de industria y comercio los ingresos obtenidos por sociedades sin domicilio en Bogotá por inversiones en empresas con domicilio en Bogotá?**

*“Así las cosas puede concluirse que el impuesto de industria y comercio debe ser declarado por quien perciba ingresos en el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios, donde se encuentra la sede de negocios (domicilio) independientemente del sitio en donde se encuentre ubicada la empresa sobre la cual recae la inversión generadora de los dividendos y participaciones*

*Es decir que la decisión de inversión en una empresa, se hace en el domicilio de la empresa inversionista, porque allí se desarrollan las actividades de dirección, organización y planeación que permiten que al finalizar el ejercicio produzcan los resultados esperados, es por ello, que el municipio en donde se encuentre el domicilio de la empresa inversionista tiene la facultad impositiva sobre los dividendos y participaciones que se generen como consecuencia de la inversión.”*

No obstante, debe advertirse que estos apartes no fueron objeto de demanda.

En ese contexto, el Tribunal a quo declaró la nulidad de los apartes del concepto que sí fueron demandados, porque, según dijo, esos apartes de ese concepto partieron del presupuesto de que toda percepción de dividendos o participaciones están gravados con el impuesto de industria y comercio, *“independientemente del sujeto que los percibe o el lugar donde desarrolla su actividad”*. Es decir, hizo extensivo el cargo referido a la competencia territorial del Distrito para gravar con el impuesto de industria y comercio la inversión en sociedades al concepto citado. En consecuencia, como ese aspecto ya había sido objeto de análisis cuando se estudiaron los cargos de nulidad del artículo 1º del Decreto 118 de 2005, el Tribunal hizo extensivo el análisis de esos cargos a los del concepto para declarar su nulidad.

Ahora bien, con ocasión de la solicitud de aclaración de la sentencia que formuló la demandante en el expediente 2005-00852, el Tribunal se abstuvo de pronunciarse sobre los cargos de violación que según dijo la parte actora, adujo contra el citado concepto y que, en todo caso, insistió, no estaban referidos a la competencia territorial del tributo.

La Sala considera que eso no es del todo cierto, puesto que conforme con el texto de la demanda, se puede apreciar que todos los cargos que se desarrollaron en el concepto de violación se predicaron tanto contra el Decreto como contra el concepto. En esa medida, el Tribunal no erró cuando interpretó que el cargo

referido a la competencia territorialidad también aludía al concepto 1040 de 2004 y, por eso, tampoco erró cuando decidió hacer extensiva *la ratio decidendi* del artículo 1º del Decreto Distrital 118 de 2005 al concepto aludido.

Ahora bien, el hecho de que el Tribunal no haya analizado los demás cargos que según la parte actora se expusieron contra el concepto 1040 de 2004, distintos al referido a la competencia territorial del tributo, no habilita a esta Sala para analizarlos, a instancia de la contradicción que según el Distrito, existe entre el concepto demandado y el concepto que lo modificó, pues, se reitera, no es ese el objeto de los procesos que en ejercicio de la acción de nulidad simple se instauran contra actos administrativos. El objeto del presente proceso alude al control de legalidad de los artículos 1º, 2º y 4º del Decreto 118 de 2005 y del Concepto 1040 de 2004 respecto de las normas superiores que se adujeron como violadas, conforme lo hizo el Tribunal, así haya circunscrito su pronunciamiento al cargo de violación por falta de competencia territorial del Distrito.

Ahora, si bien el Tribunal, en la sentencia objeto del recurso de apelación, aludió al concepto 1081 del 22 de febrero de 2005, concepto que modifica la tesis de la respuesta que el Distrito dio a la pregunta No. 4 del concepto 1040 de 2004<sup>2</sup>, respuesta que, se reitera, no fue objeto de demanda en este proceso, la Sala considera que debe entenderse que esa citación se hizo para advertir que el concepto 1081 de 2005 modificó el concepto 1040 de 2004 demandado, pero no para acoger los fundamentos que el Distrito expuso en el concepto 1081 de 2005, porque, entonces, si hubiera sido evidente que el Tribunal habría incurrido en una contradicción.

Por eso y porque precisamente no es objeto de esta controversia establecer las diferencias entre los dos conceptos aludidos, la Sala se abstiene de analizar el cargo de apelación del Distrito, pues, lo relevante es que el Tribunal decidió declarar nulo el concepto 1040 de 2004, en los apartes demandados, por las mismas razones que tuvo para declarar la nulidad del artículo 1º del Decreto 118 de 2005, razones contra las cuales el Distrito no expuso ningún argumento de oposición que deba ser objeto de análisis por parte de la Sala.

En el recurso de apelación del Distrito, pareciera que interpreta que a instancia de la contradicción que pone de presente, *“está establecida la calidad de gravado de los dividendos y participaciones que perciben los inversionistas por las acciones adquiridas en sociedades que tienen su domicilio social en la jurisdicción del distrito Capital”* y que, por eso, *“es claro que se deben practicar las retenciones, como lo establecen los artículos 1º y 2º del Decreto Distrital 118 de 2005.”*

La Sala no comparte esa conclusión, puesto que, el fallo del Tribunal fue expreso en cuanto decidió declarar la nulidad de los actos acusados, por las mismas razones que adujo para declarar la nulidad del artículo 1º del Decreto 118 de 2005, en la medida que interpretó que los cargos referidos a la competencia territorial también fundamentaban la demandada contra el concepto 1040 de 2004. Y así lo reiteró en el auto que resolvió la solicitud de aclaración de la sentencia.

Si el Distrito consideró que esa decisión y el fundamento de la misma no eran acertados debió esgrimir argumentos que le permitieran a la Sala analizar las razones por las cuales, los actos acusados estaban conformes con las normas que en las demandas se citaron como violadas, especialmente, con aquellas que aluden a la competencia territorial para gravar con el impuesto de industria y

---

<sup>2</sup> Referida a la territorialidad del tributo cuando empresas sin domicilio en Bogotá realizan inversiones en acciones de empresas con domicilio en Bogotá y como consecuencia de ello obtengan dividendos.

comercio la actividad de inversión en sociedades, pues fue sobre este aspecto que decidió la sentencia de primera instancia. Como no lo hizo, el cargo de la apelación no está llamado a prosperar.

En todo caso, la Sala reitera que la acción de nulidad y restablecimiento del derecho procede cuando los actos administrativos infringen las normas en que debían fundarse. El concepto 1081 de 2005 no es una norma en la que debían fundarse los artículos primero y segundo del Decreto 118 de 2005, porque el concepto es de inferior jerarquía y, por ende, el Decreto no le debe sumisión, ni la legalidad del Decreto depende de los conceptos que contengan interpretaciones sobre el mismo. El control de legalidad, se insiste, se hace confrontando la norma acusada con la norma en que debía fundarse. El concepto 1081 de 2005 tampoco es una norma en la que debió fundarse el concepto 1040 de 2004, porque, los dos conceptos son de la misma jerarquía y el concepto 1081, como se ve, se expidió con posterioridad al acto acusado. La legalidad del concepto, además, no depende de los cambios de interpretación que se hayan formulado en un concepto posterior, porque, al igual que en el caso del decreto, el control de legalidad se hace confrontando el concepto con las normas en que debía fundarse.

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**

**PRIMERO. CONFÍRMASE** la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

**SEGUNDO. RECONÓCESE** personería a la abogada Nohora Carlina Garzón García como apoderada del Distrito Capital, parte demandada en el presente proceso.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente de la Sala

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**