



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., veintinueve (29) de julio de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00554-01 [24689]
Demandante: FUNDACIÓN SOCIAL
Demandado: DISTRITO CAPITAL

Temas : Impuesto de industria y comercio, avisos y tableros- 6 bimestre de 2009 y 1 a 6 de los años 2010 y 2011. Base gravable- adición de ingresos.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia de 27 de noviembre de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió:

“Primero. Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 2010DDI-54489 y/o 2012EE287623 de 5 de diciembre de 2012 y de la Resolución DDI 062190 de 19 de diciembre de 2013, proferidas por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo y a la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, respectivamente, por medio de las cuales se modificaron las declaraciones del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros correspondientes a los bimestres 6º de 2009 y 1 a 6 de 2010 y 2011.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, declárase la firmeza de las declaraciones de corrección correspondientes al 6º bimestre de 2009, 1º a 6º de 2012 y 1 a 4 de 2011 y de la declaración privada de los bimestres 5º y 6º de 2011.

Tercero. No se condena en costas, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

(...)”

ANTECEDENTES

La actora declaró ICA por el bimestre 6 de 2009 y los bimestres 1 a 6 de 2010 y 1 a 6 de 2011.

Previas inspecciones tributarias por los bimestres 6 de 2009 y 1 a 6 de 2010, el 23 de mayo de 2012, la Administración expidió a la actora Requerimiento Especial 2012EE124241, en el que propuso modificar las declaraciones de ICA por los bimestres



en mención, con fundamento en que la Fundación Social incurrió en inexactitud al determinar el impuesto, pues registró deducciones improcedentes en la depuración de los ingresos susceptibles del gravamen.

La actora dio respuesta al requerimiento especial. Con ocasión de la respuesta, corrigió las declaraciones de los bimestres 6 de 2009 y 1 y 2 y 3 de 2010 y aceptó algunas glosas.

El 5 de diciembre de 2012, la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Propiedad y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió Liquidación Oficial de Revisión 2010DDI054489, en la que tuvo en cuenta las declaraciones de corrección provocada y adicionó como ingresos gravados, los provenientes de dividendos, arrendamientos de inmuebles, honorarios y asesorías, reintegro de gastos, enajenación de bienes muebles e inmuebles, convenios suscritos con organizaciones internacionales, cobro de deudas insolutas, donaciones y regalías obtenidas por el uso de la marca “Colmena”. Además, impuso sanción por inexactitud.

Fundación Social interpuso recurso de reconsideración y con ocasión de la liquidación oficial de revisión, corrigió las declaraciones del ICA por los periodos 6 de 2009, 1 a 6 de 2010 y 1 a 6 de 2011 en las que aceptó algunas de las modificaciones efectuadas a estas declaraciones. La Administración negó la corrección provocada en acto independiente.

El 19 de diciembre de 2013, la Secretaría de Hacienda Distrital profirió la Resolución No. DDI 062190, por medio de la cual desató el recurso de reconsideración en el sentido de aceptar que la Fundación Social realiza actividades de beneficencia y en consecuencia modificó la decisión inicial para excluir de la base gravable los ingresos obtenidos por: i) dividendos, ii) venta de acciones, iii) venta de inmuebles, iv) venta de vehículos, v) arrendamientos de inmuebles, vi) honorarios por convenios, vii) la prestación de servicios relacionados con la actividad de beneficencia y viii) donaciones.

No obstante, mantuvo la adición de ingresos gravados respecto de los montos correspondientes a ingresos por: i) venta de maquinaria y equipos; ii) alquiler de maquinaria y equipo de construcción; iii) regalías obtenidas por permitir el uso de la marca “Colmena” y iv) reembolso de gastos ejecutados, registrados en la cuenta 4295050012.

En consecuencia, redujo la base gravable determinada en la liquidación oficial de revisión por los diferentes bimestres, al igual que la sanción por inexactitud.

DEMANDA

La FUNDACIÓN SOCIAL, en ejercicio del medio de control establecido en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones¹:

“Primero: [solicito] la nulidad de los siguientes actos administrativos:

¹ Folios 4 y 5, cuaderno 1.



3.1. La Liquidación Oficial de Revisión No. 2010DDI-54489 y/o 2012EE287623 de 5 de diciembre de 2012, proferida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá D.C. por medio de la cual se modificaron las declaraciones de Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros de los citados periodos correspondientes a los bimestres 6 de 2009 y 1, 2, 3, 4, 5 y 6, de los años gravables 2010 y 2011, respectivamente presentadas por la FUNDACIÓN SOCIAL.

3.2. Resolución No. DDI 062190 de 19 de diciembre de 2013, expedida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración presentado contra la resolución citada en el numeral anterior. Esta resolución fue notificada por edicto fijado el 15 de enero de 2014 y desfijado el 28 de enero siguiente.

SEGUNDO: Que como consecuencia de la declaración de nulidad de los mencionados actos administrativos, a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio de los períodos 6 de 2009 y 1, 2, 3, 4, 5, y 6 de los años gravables 2010 y 2011, respectivamente."

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29, 83, 95 numeral 9 y 209 de la Constitución Política.
- Artículo 64 y 97 del Decreto Distrital 807 de 1993.
- Artículo 39 de la Ley 14 de 1983.
- Artículos 32, 34, 35, 39, literal c) y párrafos 1) y 2), y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002.
- Artículos 26, 60, 647, 683, 703, 704 y 711 del Estatuto Tributario Nacional.
- Artículo 652 del Código Civil.

Sobre el concepto de la violación, la demandante expuso, en síntesis, lo siguiente:

Nulidad por violación al debido proceso- falta de motivación.

La Secretaría de Hacienda Distrital no discriminó los conceptos incluidos en el total de ingresos netos gravables que sirvieron de base para liquidar el ICA. Aunado a lo anterior, en los actos administrativos demandados se aceptó que se tuvieron en cuenta algunos de los rubros de ingresos que fueron depurados, pero no se precisó a cuáles se hacía referencia.

Tampoco existió claridad respecto de las bases sobre las cuales se aplicó la tarifa del ICA, porque para el cálculo de bimestre solamente se hizo referencia a los códigos CIU. De ahí que no haya claridad respecto de la naturaleza de las actividades incluidas en cada código y la posibilidad de verificar los cálculos efectuados por la Administración al calcular el impuesto.

Así mismo, en la liquidación oficial de revisión no fueron discriminados los valores correspondientes a cada concepto, por lo que no fue posible verificar si fueron incluidas las correcciones a las declaraciones de ICA de los bimestres 6 de 2009 y 1, 2 y 3 de 2010, realizadas el 29 de agosto de 2012, como consecuencia del requerimiento especial.



Los ingresos por la venta de activos fijos, maquinaria y equipo – cuenta 4245200001- no están gravados con ICA, porque no hacen parte del giro ordinario los negocios de la Fundación Social.

La jurisprudencia del Consejo de Estado ha señalado la destinación de los bienes como elemento determinante para la clasificación de los activos como movibles o fijos. De tal forma que, si la intención es la enajenación de los activos en el giro ordinario o corriente de los negocios, se trata de activos movibles. Por el contrario, si la intención es que permanezcan en el patrimonio, estos son activos fijos.

En el presente asunto, se aportó al expediente administrativo, certificado de revisor fiscal en el que se dejó constancia de que la clasificación de la maquinaria y equipo se realizó bajo la cuenta contable 1524 “equipo de oficina”. Lo anterior constituye una prueba de que la intención de la Fundación Social fue la permanencia de esos bienes en el patrimonio, no la enajenación de los mismos.

Así mismo, debe destacarse que dichos activos fueron adquiridos por la Fundación Social para extinguir una deuda que tenía MATCO S.A, perteneciente al grupo económico de la Fundación Social, pues dicha sociedad no contaba con otros medios para solventar la deuda con la Fundación. Es más, los bienes adquiridos como medio de pago se destinaron a producir unas rentas periódicas pasivas, mediante el arrendamiento de estos a MATCO S.A.

Cabe advertir que la venta de las acciones que la Fundación Social tenía en MATCO S.A coincidió con la venta de la maquinaria y equipo.

No obstante, la autoridad tributaria demandada incluyó la utilidad de la venta de la maquinaria y equipo (cuenta 4245200001) en la base gravable del ICA y desconoció el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, máxime si se tiene en cuenta que la venta de estos activos no hace parte del giro ordinario de los negocios de la Fundación Social.

Falsa motivación

La Secretaría de Hacienda Distrital incurrió en falsa motivación de los actos demandados porque: i) manifestó que la maquinaria y equipo permaneció en el patrimonio de la Fundación Social por un año y dos días. Sin embargo, de acuerdo con el certificado del revisor fiscal, el tiempo de permanencia fue de dos años y dos días; ii) omitió tener en cuenta hechos que estaban demostrados en el certificado de libertad y tradición y en el certificado expedido por el revisor fiscal, que, de haber sido valorados, habrían conducido a una decisión distinta; iii) desconoció la jurisprudencia proferida por el Consejo de Estado, inclusive, en litigios entre las mismas partes y por los mismos hechos.

Violación al principio de confianza legítima

La entidad demandada desconoció la jurisprudencia del Consejo de Estado, en la que se precisó que, en los casos de entidades sin ánimo de lucro (ESAL), la venta de activos fijos no hace parte del giro ordinario de los negocios de las ESAL y, además, que las rentas pasivas, como las regalías, no están gravadas con el ICA.



Los ingresos por regalías – cuentas PUC 4295150001 y 429515001- no integran la base gravable del impuesto de industria y comercio de la Fundación Social.

Dentro del objeto medio o conexo de la actora se estableció la posibilidad de que la Fundación Social realice actos de comercio, entre los que se incluyeron actos sobre los derechos protegidos por las normas de propiedad industrial, como es el caso de las regalías percibidas de forma pasiva por permitir el uso de una licencia no exclusiva de la marca “Colmena”.

Contrario a lo expuesto en los actos demandados, el hecho de obtener dichas regalías no significa que se modifique la actividad principal de la Fundación Social y, en esa medida, que se trate de la “realización del giro ordinario de su negocio”. En consecuencia, la obtención de las regalías no está sujeta al ICA, pues no corresponde al hecho generador del impuesto.

Al respecto, se anexan certificados de concesión de la marca “Colmena”, en las clases 35 y 36 de la clasificación Niza, a favor de la Fundación Social, en el que consta desde cuándo es titular de los signos distintivos, hecho que demuestra que la tenencia de tales signos no obedece a un ánimo especulativo, sino que tiene vocación de permanencia en el patrimonio de la Fundación.

Los gastos reintegrados no son ingresos gravados

La Fundación Social efectuó recobros a entidades u organizaciones internacionales, en virtud de la ejecución de convenios y acuerdos de cooperación celebrados para el desarrollo de actividades inherentes a la actividad de beneficencia.

Si bien las sumas se registraron en la cuenta 4295050012 como ingresos, porque la práctica contable así lo exige, no corresponden a ingresos gravados con el ICA, pues son reembolsos de gastos de terceros, que fueron asumidos, en su momento, por la Fundación Social, por razones de facilidad operativa o de acuerdo entre las partes y no representan aumento de su patrimonio.

De modo que dichos reembolsos no constituyen hecho generador del ICA, por cuanto no corresponden al ejercicio de una actividad industrial, comercial o de servicios, en los términos del Decreto Distrital 352 de 2002.

Si se acepta que dichos ingresos provienen de la realización de una actividad comercial, industrial o de servicios, no estarían sujetos al ICA, por ser un servicio inherente a la actividad de beneficencia, de conformidad con el literal c) del artículo 39 del Decreto 352 de 2002.

Nulidad por indebida aplicación de la norma que regula la base gravable

El objeto principal de la Fundación Social es trabajar por superar las causas estructurales de la pobreza para construir una sociedad justa, solidaria, productiva y en paz. Así mismo, el objeto medio está integrado por las actividades que, en forma conexas, secundaria o complementaria, realiza la Fundación para desarrollar el objeto principal.



Entonces, la Fundación Social está facultada para realizar todas las actividades que tengan relación directa con las actividades previstas en el objeto principal, inclusive actos de comercio, que son útiles para el desarrollo de su misión, en la medida en que, a partir de los mismos, recibe los recursos para ser autosostenible.

Sin embargo, el demandado no tuvo en cuenta la expresión “objeto medio”, del cual se derivan las actividades secundarias que puede realizar la Fundación para el cumplimiento del objeto principal.

El análisis de la expresión “objeto medio” le hubiera permitido a la Administración determinar el giro ordinario de las actividades de la Fundación Social, los ingresos excluidos por derivarse de activos fijos y los no sujetos al ICA.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

No es procedente la sanción por inexactitud porque no se configuró ninguno de los supuestos para su imposición, previstos en el artículo 64 del Decreto Distrital 807 de 1993, en concordancia con el artículo 647 del Estatuto Tributario.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El demandado se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

La Fundación Social realizó varias operaciones empresariales y de comercio que no se encuentran relacionadas con el desarrollo de su objeto social, por lo que dichas actividades están gravadas con ICA.

No existe prueba de que la Administración actuó con temeridad o mala fe en el proceso administrativo, pues las decisiones fueron debidamente fundamentadas, con base en las pruebas aportadas y recaudadas.

No existió indeterminación de los conceptos que conforman la base gravable, porque, desde la expedición del requerimiento especial, se expuso, de forma clara, la determinación de las obligaciones tributarias discutidas. Además, se garantizó el derecho de defensa porque la Fundación Social cuestionó las glosas formuladas y aportó las pruebas que consideró pertinentes para desarrollar su tesis, que fueron valoradas en cada una de las etapas del proceso administrativo.

De igual forma, en los actos administrativos demandados se explicaron, de forma detallada, las razones por las que el contribuyente debía cumplir sus obligaciones tributarias respecto al ICA.

De otro lado, de conformidad con la consulta resuelta por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, con radicación 2006ER40690 de 19 de mayo de 2006, los ingresos percibidos por permitir el uso de una marca y los porcentajes pactados a favor del titular de la marca por su explotación, son ingresos que provienen de una actividad comercial.



Sobre el particular, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia de 29 de septiembre de 2011, que resolvió un asunto entre las mismas partes, indicó que el hecho generador del ICA es el ejercicio de actividades que ejecute el sujeto pasivo, independientemente de la naturaleza de jurídica de la entidad que realice las actividades gravadas.

En consecuencia, el hecho de que Fundación Social realice actividades de beneficencia no es razón para prescindir de la obligación tributaria. Además, no existe asidero jurídico o jurisprudencial que permita la procedencia de la deducción por concepto de regalías por la explotación del uso de una marca o licencia, o considerarlas como un activo fijo.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos demandados y declaró que la actora no debe suma alguna por concepto de los actos anulados. Las razones de la decisión se resumen así:

La entidad demandada no incurrió en falta de motivación de los actos administrativos demandados, porque expuso, de forma clara, los fundamentos de hecho y derecho que sustentaron su decisión. Además, en cada etapa del proceso de determinación del tributo se garantizaron los derechos de defensa y contradicción de la contribuyente.

Del análisis del certificado expedido por Cámara de Comercio de Bogotá, se estableció que el objeto social principal de la Fundación Social es el de beneficencia y que el objeto medio está integrado por una serie de actos de comercio dirigidos al cumplimiento del objeto principal.

En cuanto a la adición de ingresos gravados en la base gravable de ICA por la venta de activos fijos correspondientes a maquinaria y equipo, registrados en la cuenta 4245200001, se advierte que la actividad de compraventa de bienes no hace parte del giro ordinario de los negocios de la Fundación.

Del análisis de las pruebas aportadas al expediente administrativo, se concluye que la entidad demandada gravó ingresos de la actora por la venta de activos fijos, que fueron adquiridos por la Fundación Social para tener utilidades periódicas por la explotación pasiva. De modo que no puede afirmarse que la adquisición y venta de dichos bienes haya ocurrido dentro del giro ordinario de los negocios de la demandante. Entonces, no procede la adición de los ingresos por la venta de la maquinaria y equipos porque son activos fijos.

En lo atinente a la adición de ingresos por regalías por permitir el uso de una licencia de la marca “Colmena”, sostuvo que los negocios realizados a cualquier título por la Fundación Social, en lo concerniente con signos distintivos, no hacen parte del giro ordinario de los negocios que maneja la Fundación. Debe tenerse en cuenta que la doctrina especializada ha señalado que la marca es un activo intangible que puede ser fijo o movable.

De las pruebas allegadas al expediente, se advierte que las licencias de las cuales es propietaria la Fundación Social fueron concedidas desde el año 1990 y otras en 1998, por lo que dicho activo intangible permaneció en el patrimonio de la demandante por



más de 10 años, lo que denota el ánimo de permanencia de dichos activos. Además, las regalías pagadas por los contratos de licencia constituyen una renta pasiva que proviene de permitir el uso de la licencia.

De ahí que, *“al provenir el ingreso de un activo fijo, por cuanto los contratos celebrados no se celebraron en el giro ordinario del negocio de la Fundación Social, el ingreso percibido por permitir el uso de las licencia era pasible detraerlo de la base gravable del impuesto de industria y comercio. Por lo anterior, este cargo prospera”*.

Sobre la inclusión en la base gravable de los gastos de la cuenta PUC 4295050012, está probado que los conceptos registrados en las facturas y los soportes de las mismas corresponden a reintegros de gastos ocasionados en convenios suscritos entre la Fundación Social con la Agencia Internacional de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional – USAID-, la Embajada Británica y la Organización Internacional para las Migraciones – OIM-, por lo que esas sumas no corresponden al desarrollo de una actividad industrial, comercial o de servicios. De modo que no debían forma parte de la base gravable del ICA de la actora.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, se anulan los actos demandados, pues tampoco hay lugar a la sanción por inexactitud.

A título de restablecimiento del derecho dispuso que:

“deberá tenerse en cuenta que la Fundación Social presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Resolución DDI025122 del 08 de abril de 2014 que negó la solicitud de reducción de la sanción por inexactitud frente a las glosas parcialmente aceptadas y contra la Resolución DDI009970 del 6 de marzo de 2015 que resolvió el recurso de reconsideración presentado contra el acto anterior en el sentido de confirmarlo (...)

Dicha demanda (...) fue decidida por la Subsección B de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante sentencia de 02 de agosto de 2018.

En la citada sentencia, se revocó la sentencia apelada, y en su lugar, se anularon parcialmente los actos demandados, y a título de restablecimiento del derecho se declaró que Fundación Social era beneficiaria de la reducción de la sanción inexactitud en la forma liquidada en las declaraciones de corrección correspondientes al 6 bimestre de 2009, 1 a 6 de 2010 y 1 a 4 de 2011 y se negó respecto de las correcciones de los bimestres 4 a 6 de 2011.

Así, para declarar la firmeza de las declaraciones modificadas mediante los actos administrativos demandados, se deberá tener en cuenta la reducción de la sanción que fue aceptada en segunda instancia por esta Corporación, lo que quiere decir que se declara la firmeza de las declaraciones de corrección correspondientes al 6 bimestre de 2009, 1 a 6 de 2010 y 1 a 4 de 2011 y de la declaración privada de los bimestres 5 y 6 de 2011”

Además, no se condenó en costas porque no se encontraron demostradas.



RECURSO DE APELACIÓN

El Distrito Capital apeló la decisión de primera instancia con los argumentos que se resumen así:

Contrario a lo expuesto en la sentencia de primera instancia, está demostrado que la Fundación Social realizó actividades comerciales que debían ser gravadas con el ICA, puesto que el parágrafo primero del artículo 39 del Decreto 352 de 2002 señala que las entidades de beneficencia están sujetas al ICA respecto de tales actividades.

Debe precisarse que al resolver el recurso de reconsideración se dejó en firme la inclusión en la base gravable de los ingresos incluidos por concepto de *“alquiler de maquinaria y equipo de construcción civil, identificado con el código CIU 7122”*, porque estaba demostrado que la adquisición de esos bienes no se realizó con vocación de permanencia, pues fueron enajenados *“un año y dos días”* después de su compra. No obstante, en la sentencia de primera instancia se analizó si era posible gravar la utilidad de venta de activos fijos, *“situación que fue resuelta a favor del contribuyente en el recurso de reconsideración.”*

En lo atinente a las regalías obtenidas por el uso de una licencia no exclusiva de la marca “Colmena” debe destacarse que la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, al resolver la consulta con radicado 2006ER40690 del 19 de mayo de 2006, señaló que los ingresos percibidos por permitir el uso de una marca y los porcentajes recibidos por su explotación son ingresos producto de una actividad comercial. De ahí que no exista sustento legal para deducir dicho concepto de la base gravable del ICA, ya que ninguna manera esa actividad comercial puede ser considerada de beneficencia.

Por tanto, no existió falsa motivación o desconocimiento del principio de confianza legítima y, por el contrario, se aplicó en debida forma la norma que regula el presente asunto.

La Fundación Social se constituyó como entidad sin ánimo de lucro para desarrollar actividades de beneficencia, pero cambió su propósito y desarrolló una serie de actividades lucrativas, propias de un emporio empresarial y financiero, mediante las cuales obtiene altas rentabilidades, como se desprende del informe presentado a la junta directiva de dicha Fundación, que fue transcrito en el requerimiento especial.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

Así mismo, advirtió que la parte demandada no cumplió con la carga procesal de expresar de forma clara los argumentos de inconformidad contra la sentencia de primera instancia, pues se limitó a reiterar los argumentos expuestos en la contestación de la demanda. Además, que la entidad demandada erró al determinar el objeto de la litis, porque no se debaten los ingresos obtenidos por arrendamiento de la maquinaria, sino la utilidad obtenida por la venta de estos, que fue incluida en la base gravable del impuesto de industria y comercio.



La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** no se pronunció en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

Correspondió el reparto del presente asunto a la doctora Stella Jeannette Carvajal Basto, que, mediante auto del 5 de julio de 2019, manifestó impedimento para conocer del proceso con fundamento en la causal contemplada en el numeral 2 del artículo 141 del Código General del Proceso. El 8 de agosto de 2019, el Ponente profirió auto en el que declaró fundado el impedimento, separó a la doctora Stella Jeannette Carvajal Basto del conocimiento de este asunto y continuó con el trámite del proceso.

Caso concreto

En los términos de la apelación interpuesta por la parte demandada, la Sala decide si respecto del impuesto de industria y comercio procede, por los periodos en discusión, la adición de ingresos por concepto de la venta de una maquinaria y equipo y la obtención de regalías por el uso de la marca “Colmena”.

La Sala confirma la sentencia apelada, de acuerdo con el siguiente análisis:

- **Adición de ingresos por la venta de maquinaria y equipo**

El apelante afirma que la discusión en este asunto se centra en determinar si, por los periodos en discusión, debían incluirse o no en la base gravable del ICA, los ingresos por *“alquiler de maquinaria y equipo de construcción civil, identificado con el código CIIU 7122”*. A su juicio, dichos ingresos deben ser incluidos porque está demostrado que la adquisición de esos bienes no se realizó con vocación de permanencia, dado que fueron enajenados “un año y dos días” después de su adquisición.

Al respecto, no asiste razón al apelante, pues el punto en discusión no es si los ingresos **por alquiler de maquinaria y equipo de construcción** hacen parte de la base gravable del ICA. Este cargo no fue alegado en la demanda, sino el de adición de ingresos por la **venta de maquinaria y equipo de construcción**.

Tampoco es cierto que la discusión sobre los ingresos por **la venta de equipos y maquinaria** quedó resuelta a favor del demandante, al decidirse el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión. Por el contrario, en el acto que resolvió el recurso, la DIAN decidió mantener la adición de ingresos gravados frente a **la venta de maquinaria y equipos**, entre otras glosas.

Al respecto, en el acto que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN sostuvo lo siguiente²:

² Folios 26 y ss c.a.



“[...] considera el contribuyente que su actividad principal es la de realizar beneficencia y por esta razón adquiere bienes muebles e inmuebles para que hagan parte del activo y no para venderlos y, por esa razón, considera que la venta de estos no hace parte del giro ordinario del negocio y por ende deben ser consideradas como venta de activos fijos, excluidos del gravamen por disposición expresa contenida en el artículo 42 del Decreto 352 de 2002.

[...]

[...]no por el hecho de constituirse en actividad de beneficencia, cuando se enajene algún bien necesariamente deba considerarse esta venta como de activos fijos y que todas las inversiones son adquiridas con carácter de permanencia, pues, en primer lugar, los bienes se adquieren con el propósito de venderlos y, en segundo lugar, esta circunstancia no puede restringir la realización de actos de comercio, ni significa que todas las operaciones deban ajustarse conforme a esta premisa enunciativa, pues según los pronunciamientos del Consejo de Estado, lo que conlleva a clasificar la venta del activo como fijo o movable no es la simple enunciación de cómo realizar la actividad sino si la realización de la misma del giro ordinario del negocio”

Se insiste en que lo que la actora cuestionó en la demanda fue la adición de ingresos gravados por concepto de **enajenación de maquinaria y equipo de construcción**. Por ello, el Tribunal adelantó el estudio del cargo y encontró que dichos ingresos no debían incluirse en la base gravable de ICA porque provienen de la venta de activos fijos, aspecto que no fue cuestionado por el apelante, ni en la contestación de la demanda ni en el recurso de apelación.

En este contexto, la Sala encuentra que el apelante pretende que se aborden argumentos que no hicieron parte de la discusión planteada en el proceso.

Por ello, no se realizará pronunciamiento alguno respecto de estos argumentos y se mantendrá en este punto la sentencia apelada, pues, se insiste, no fue controvertida por el apelante. No prospera el cargo.

- **Adición de ingresos por regalías obtenidas del uso de una licencia de la marca “Colmena”**

Sobre la inclusión en la base gravable de las regalías obtenidas por el uso de una licencia no exclusiva de la marca “Colmena”, el Tribunal concluyó que como los ingresos por el uso de las licencias provienen de unos activos fijos, porque los contratos de licencia de marca “*no se celebraron en el giro ordinario del negocio de la Fundación Social*”, no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Por su parte, la entidad demandada consideró que los ingresos percibidos por el uso de una marca constituyen el ejercicio de una actividad comercial, pues así lo señaló la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, al resolver la consulta con radicado 2006ER40690 del 19 de mayo de 2006.

Al respecto, la Sala advierte que los ingresos por regalías que obtuvo la actora por el uso de la marca “Colmena” hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, de acuerdo con el siguiente análisis:



De acuerdo con el artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002³, *“el hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá”*

Por su parte, el artículo 39 literal c) del Decreto 352 de 2002 señala que no están sujetas al impuesto de industria y comercio, entre otras actividades, las de beneficencia. Y, el párrafo primero de la misma norma, dispone que *“Cuando las entidades a que se refiere el literal c) de este artículo, realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto de industria y comercio respecto de tales actividades”*.

Caso concreto

La actora es una entidad de beneficencia⁴ que tiene por objeto *“trabajar por superar las causas estructurales de la pobreza para construir una sociedad justa, solidaria, productiva y en paz”*. Para desarrollar su actividad (objeto medio), puede, entre otras actividades *“adquirir y celebrar en relación con signos distintivos, patentes y en general sobre derechos protegidos por virtud de las normas de propiedad intelectual, cualquier clase de negocios jurídicos, total o parcialmente”*⁵.

Es un hecho no discutido en el proceso que la actora, en calidad de licenciante, celebró varios contratos de licencia de uso de la marca “Colmena” con varias licenciatarias, a cambio del pago periódico de una contraprestación (regalías)⁶.

Tampoco se discute que la celebración de los contratos de licencia constituye el ejercicio de una actividad comercial⁷, pues las partes coinciden en esa conclusión, solo que para el demandante dicha actividad no hace parte del giro ordinario de sus negocios. Al respecto, la Sala ha precisado que el giro ordinario de los negocios hace referencia a los actos de comercio o mercantiles habituales en desarrollo del objeto social, que comprende tanto el objeto principal como el objeto secundario⁸. Y en este caso, también es un hecho no discutido que la obtención de las regalías es periódica y

³ “Por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital, y las generadas por acuerdos del orden distrital”.

⁴ En la sentencia de 19 de mayo de 2011, exp 18263, en la que se resolvió sobre la legalidad de la sanción impuesta a la actora por no declarar el ICA en Bogotá por los bimestres 5 y 6 de 2002, la Sección precisó que *“La actora se enmarca dentro del concepto de fundación de beneficencia pública”*, para lo cual se acoge la definición de beneficencia citada en el Concepto N° 185 del 28 de septiembre de 1994 de la Secretaría de Hacienda, según el cual *“Se entiende por beneficencia los actos de caridad pública, es decir, las actividades que se basen en el auxilio o la prestación de servicios asistenciales básicos para el bienestar público, prestadas en forma gratuita o a precios ínfimos que no cubren el costo del servicio ni del beneficio reportado”*.

⁵ Certificado de existencia y representación legal.

⁶ Las licenciatarias son la entonces Corporación de Ahorro y Vivienda Colmena – hoy Banco Caja Social (contrato celebrado desde 1998), Fiduciaria Colmena (contrato celebrado desde 2003), Colmena Vida y Riesgos Profesionales (contrato celebrado desde 2010) y la Capitalizadora COLMENA (contrato celebrado desde el año 2003)

⁷ De conformidad con el artículo 34 del Decreto 352 de 2020, *“es actividad comercial, la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las demás actividades definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios”*.

⁸ Entre otras, ver sentencia de 4 de octubre de 2018, exp 22374, C.P Milton Chaves García.



proviene del ejercicio de una actividad comercial prevista en los estatutos de la Fundación como actividad secundaria (objeto medio).

Dado que la actora, como entidad de beneficencia, ejerció actividad comercial de la que obtuvo ingresos por regalías, tales ingresos se encuentran gravados con el impuesto de industria y comercio, conforme con el artículo 39 parágrafo 1 del Decreto Distrital 352 de 2002. Por tanto, los ingresos por regalías hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio a cargo de la actora, conforme con el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002.

No es determinante que la marca que genera el pago habitual de las regalías sea un activo fijo, como lo entendió el Tribunal, pues de acuerdo con el artículo 42 del Decreto Distrital, los ingresos que se excluyen de la base gravable del impuesto de industria y comercio son los provenientes de la **venta de activos fijos**, en este caso, del intangible, no de los ingresos que provienen de su utilización o negociación.

Sin embargo, en el caso concreto, la Sala advierte que de los actos administrativos demandados no es posible determinar, con certeza, las cifras que fueron adicionadas en la liquidación oficial de revisión y el acto que la confirmó, por concepto de regalías obtenidas por el uso de la marca "Colmena".

Al respecto, se advierte que en cada uno de los bimestres en discusión se realizó la liquidación del impuesto con fundamento en los códigos previstos en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), como se observa, por ejemplo, en el bimestre 1 de 2011:

BIMESTRE ENERO – FEBRERO 2011			
CODIGO	BASE	TARIFA	IMPUESTO
52693 ⁹	17.210.042.000	11.04	189.999.000
7122 ¹⁰	1.281.416	9.66	12.378.000
9309 ¹¹	217.415.000	9.66	2.100.000
7499 ¹²	0	9.66	0
7010 ¹³	159.898.000	9.66	1.545.000
TOTAL	7.316.381.000	9.66	80.120.000

No obstante, en cada uno de los códigos CIIU, el Distrito Capital incluyó diferentes tipos de actividades gravadas, sin que en los actos administrativos demandados sea posible determinar, por cada código, la actividad propiamente dicha y los ingresos por cada una de las diferentes actividades, situación que impide adelantar un análisis respecto de este cargo.

⁹ "Otros tipos de comercio NCP no realizado en establecimientos"- Resolución 219 de 2004 de la Secretaría de Hacienda Distrital.

¹⁰ "Alquiler de maquinaria y equipo de construcción de ingeniería civil"- Resolución 219 de 2004 de la Secretaría de Hacienda Distrital.

¹¹ "Otras actividades de servicios NCP"- Resolución 219 de 2004 de la Secretaría de Hacienda Distrital.

¹² "Otras actividades empresariales NCP"- Resolución 219 de 2004 de la Secretaría de Hacienda Distrital.

¹³ "Actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados"- Resolución 219 de 2004 de la Secretaría de Hacienda Distrital.



En concreto, los actos demandados no permiten saber, con seguridad, en cada bimestre cuál fue el valor que adicionó el Distrito Capital por concepto de regalías y en qué código resolvió el demandado incluir tales ingresos, lo que desconoce el artículo 712 del E.T en concordancia con el artículo 100 del Decreto 807 de 1993 ¹⁴, pues, la liquidación oficial de revisión debe contener las bases de cuantificación del tributo y el monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente, datos que, se insiste, no aparecen con claridad en los actos demandados.

Por lo anterior, no prospera el cargo.

Es de anotar que el apelante único no se pronunció frente a la improcedencia de la adición de ingresos por reembolso o reintegro de gastos que aceptó el Tribunal ni formuló reparo concreto respecto al restablecimiento del derecho que dispuso el fallo apelado, al declarar en firme, con base en la sentencia ejecutoriada de 2 de agosto de 2018, dictada en el expediente 2015-0315-01, las declaraciones de corrección provocadas por la liquidación oficial de revisión correspondientes a los bimestres 6 de 2009, 1 a 6 de 2012 y 1 a 4 de 2011 y de las declaraciones privadas de los bimestres 5 y 6 de 2011. Por tanto, no hay lugar a hacer ningún estudio sobre estos puntos y respecto de estos también se mantiene la sentencia apelada.

En consecuencia, se confirma la sentencia de primera instancia.

No se condena en costas porque no están probadas

La Sala advierte que no se condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA¹⁵, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*”, requisito que no se cumple en este asunto.

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

FALLA

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia de primera instancia.

SEGUNDO: NO CONDENAR en costas en esta instancia.

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

¹⁴ Modificado por el artículo 53 del Decreto 401 de 1999.

¹⁵ CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.



Radicado: 25000-23-37-000-2014-00554-01 [24689]
Demandante: FUNDACIÓN SOCIAL
FALLO

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

(Con firma electrónica)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

(Con firma electrónica)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Con firma electrónica)
JULIO ROBERTO PIZARRODRÍGUEZ

