

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Bogotá, D.C., diecisiete (17) de agosto de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 25000 23 27 000 2011 00320 01 (20602)

Actor: MISLO III LTDA. EN LIQUIDACIÓN Y MISLO II & CIA. SAS¹

Demandado: DISTRITO CAPITAL - SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL - DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS DE BOGOTÁ

Asunto: Impuesto de industria y comercio. Quinto bimestre del año 2007

Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 23 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

"

1. Se declara la NULIDAD de la Resolución No. 755-DD-080837 y/o CORDIS 2010EE214691 de 4 de junio de 2010, por la cual la Secretaría de Hacienda Distrital liquidó oficialmente a la sociedad NUEVA INVERSIONES & CIA. S.A.S. identificada con Nit No. 900.113.372, el ICA correspondiente al quinto bimestre del año gravable 2007.
2. Se declara la NULIDAD de la Resolución No. DDI144357 – 2011EE235342 de 24 de junio de 2011, por la cual la Oficina de Recursos Tributarios de la Secretaría de Hacienda Distrital confirmó el anterior acto.
3. A título de restablecimiento del derecho se DECLARA la firmeza de la declaración de ICA presentada el 7 de mayo de 2010 por NUEVA INVERSIONES & CIA. S.A.S., identificada con Nit No. 900.113.372, respecto del quinto bimestre del año gravable 2007.
4. No se condena en costas por no encontrarse probadas.

1

Sociedades beneficiarias de la escisión de Nueva Inversiones SAS.

(...)"

ANTECEDENTES

Las sociedades actoras MISLO III LTDA. (en liquidación)² y MISLO II & CIA. SAS ³ son beneficiarias de la escisión de NUEVA INVERSIONES SAS⁴.

En la declaración privada del impuesto de industria y comercio del 5 bimestre de 2007, presentada por la sociedad Nueva Inversiones Ltda., se anotó como "Total ingresos brutos obtenidos en el Distrito Capital" \$11.912.862.000, "deducciones, exenciones y actividades no sujetas" \$11.905.174.000 y "Total ingresos gravables" \$7.688.000.

El 10 de febrero de 2010, la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, de la Dirección Distrital de Impuestos, de la Secretaría de Hacienda, de la Alcaldía Mayor de Bogotá, expidió al contribuyente NUEVA INVERSIONES y CIA. SCA, el Requerimiento especial 2010EE48220⁵, proponiendo modificar la liquidación privada del impuesto de industria y comercio, correspondiente al 5 bimestre de 2007⁶, en el sentido de: establecer como total de ingresos la suma de \$19.498.589.000 debido a que la contribuyente no incluyó en su base gravable "la totalidad de ingresos gravados" con ICA, por "traslado de recursos (porción de utilidades), resultantes de un proceso de escisión" (\$7.547.164.949); rechazar la deducción de \$11.905.174.000 por concepto de "utilidad en la venta de inversiones (acciones)"; y sanción por inexactitud (\$344.286.000). Al efecto, se adujo que la contribuyente "no incluyó en la base gravable los ingresos provenientes de la utilidad en la venta de inversiones (acciones)⁷" y que liquidó el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros "deduciendo de la base gravable ingresos percibidos en Bogotá D.C. por concepto de la utilidad en la venta de inversiones (acciones), constituyendo así inexactitud sancionable", ya que "dichas acciones no constituían activo fijo para la sociedad"⁸.

² Constituida por E.P. 4926 de 22 de octubre de 2008 e inscrita el 16 de diciembre de 2008. Declarada en estado de liquidación por E.P. 2979 de 21 de junio de 2011 e inscrita el 30 de junio de 2011. (Certificado de Cámara de Comercio, folio 111 c.p. 1)

³ Constituida como "Mislo II & Cía SCA" por E.P. 5126 de 26 de diciembre de 2006 e inscrita el 1 de junio de 2007. Transformada a Mislo II & Cía SAS, por acta N° 12 de la asamblea general de accionistas de 4 de noviembre de 2010, inscrita el 22 de diciembre de 2010. (Certificado de Cámara de Comercio, folio 113 c.p. 1)

⁴ Se constituyó inicialmente como "**Nueva Inversiones Ltda.**" por E.P. 2942 de 31 de agosto de 2006, inscrita el 11 de octubre de 2006. Por E.P. 5127 de 26 de diciembre de 2006, inscrita el 6 de junio de 2007, la sociedad La Linterna Inversiones SA se escindió, disolviéndose sin liquidarse y transfirió parte de su patrimonio a la sociedad Nueva Inversiones Ltda. Se transformó a Nueva Inversiones y Cía. SCA por E.P. 4079 de 29 de agosto de 2007, inscrita el 1 de septiembre de 2007. Luego se transformó a Nueva Inversiones SAS por acta N° 10 de la asamblea general de accionistas de 29 de mayo de 2009, inscrita el 28 de julio de 2009. Recibe como beneficiaria, parte del patrimonio de la sociedad Mislo & Cía SCA (escidente) por E.P. 5126 de 26 de diciembre de 2006, inscrita el 1 de mayo de 2007. Por E.P. 5971 de 9 de diciembre de 2009, inscrita el 21 de diciembre de 2009, se escinde, disolviéndose sin liquidarse y transfiere parte de su patrimonio a las sociedades Mislo II & Cía SCA y Mislo III Ltda. (Certificado de Cámara de Comercio, folio 116 c.p. 1)

⁵ Folios 247 a 264 c.a.

⁶ Folio 38 c.a. Para la fecha de presentación de la declaración (15 de noviembre de 2007), la sociedad se denominaba Nueva Inversiones Ltda.

⁷ Folio 250 c.a.

⁸ Folio 263 c.a.

El 10 de mayo de 2010, el representante legal de la sociedad dio respuesta al requerimiento especial⁹ y aceptó solamente la adición de la base gravable por concepto de ingresos por intereses (\$38.562.000) y la sanción por inexactitud reducida (\$170.000)¹⁰.

El 4 de junio de 2010, la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, de la Dirección Distrital de Impuestos, de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá, expidió la Resolución 755 DDI 080837, profiriendo liquidación oficial de revisión, en los términos propuestos en el requerimiento especial y liquidando la sanción por inexactitud en \$343.605.000. Frente a la adición de ingresos por \$7.547.165.000, explicó que revisadas las liquidaciones de las sociedades Linterna Inversiones SA y Mislo & Cía. SCA por la vigencia 2007, “no se evidencia que las mismas hallan (sic) cancelado el impuesto por este concepto”. En cuanto al rechazo de la deducción solicitada por ingresos correspondientes a la utilidad en la venta de activos fijos (acciones), indicó que “una vez realizada la operación de venta del activo, es lógico suponer que su enajenación proporcionará ingresos y que la totalidad de estos deben ser considerados como ingresos ordinarios o ingresos operacionales gravados”, siendo “ingresos obtenidos dentro del giro ordinario de los negocios de la sociedad”, que en lo referente al “tema de los activos fijos, no interesa la permanencia del activo por prolongado o corto tiempo, su naturaleza ni la modalidad de la venta que éstos tengan” pues “una vez señaladas estas actividades dentro del objeto social del contribuyente son susceptibles de ser un ingreso gravado”. Y sobre la inexactitud sancionable, expresó que en la declaración privada “excluyó ingresos producto de la venta de acciones”, teniendo en cuenta que según el objeto social de la contribuyente “no se pueden configurar como venta de activos fijos”¹¹.

Contra el anterior acto, el demandante interpuso oportunamente recurso de reconsideración¹², el cual fue resuelto mediante la Resolución DDI-144357 del 24 de junio de 2011, expedida por la Oficina de Recursos Tributarios, de la Subdirección Jurídico Tributaria, de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, de la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital de Bogotá, la cual confirmó en todo la liquidación oficial de revisión¹³.

Respecto de la adición de ingresos por \$7.547.165.000, la entidad distrital señaló que revisado el balance de prueba de la contribuyente (Nueva Inversiones Ltda.) “en donde se incluyen los ingresos correspondientes, entre otros, a la subcuenta 429584 – asignación escisión Mislo y Cía., ingresos cuya actividad generadora no se encuentra (sic) contenidos en el ordenamiento jurídico como exentos ni como excluidos”, por lo que “en principio no es procedente su deducción de la base gravable” y aclaró que “es algo totalmente ajeno a la discusión, el hecho de que las dos sociedades escindidas hayan presentado sus declaraciones de industria y comercio por el bimestre 2 de la vigencia 2007, (...) pues lo que se discute en esta instancia es la indebida deducción de la base gravable del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, de los ingresos obtenidos con base en la escisión de las anteriores sociedades mencionadas (La Linterna Inversiones SA y Mislo & Cía. SCA), por Nueva Inversiones SAS (...) persona jurídica totalmente distinta a las dos compañías

⁹ Folios 265 a 287 c.a.

¹⁰ El 7 de mayo de 2010 presentó una declaración de corrección (folio 295 c.a.) y para la fecha la sociedad se denominaba Nueva Inversiones SAS

¹¹ Folios 302 vto., 305 vto. y 307 c.a.

¹² Folios 320 a 360 c.a.

¹³ Folios 369 a 376 c.a.

escindidas”, por lo que concluyó que Nueva Inversiones SAS, “dedujo indebidamente de su base gravable , ingresos obtenidos en el bimestre 5 del año 2007”¹⁴.

En cuanto al rechazo de la deducción por “utilidad en la venta de activos fijos (acciones)”, expresó que “la inversión en sociedades, aún en las cuales adquirieron acciones, a pesar de que las mismas pasaron al patrimonio de la sociedad contribuyente con ocasión de la escisión, es parte de su objeto social”, el cual establece que dentro del giro ordinario de sus negocios podrá invertir en otras sociedades, por lo que la venta de acciones que origina la glosa, hace parte de las actividades mercantiles de inversión de la sociedad recurrente, y concluyó que “los ingresos registrados en la cuenta contable 424005 – utilidad en venta de inversiones – Acciones, han debido incluirse en la base gravable del impuesto de industria y comercio (...) al comprobarse que la venta de dichas acciones corresponden al giro ordinario de sus negocios, de conformidad con su objeto social”¹⁵.

Y en cuanto a la sanción por inexactitud, justificó su procedencia porque “la contribuyente consignó una base gravable inferior a la que le correspondía”¹⁶.

DEMANDA

Las sociedades MISLO III LTDA. (en liquidación) y MISLO II & CÍA. SAS beneficiarias por escisión de NUEVA INVERSIONES SAS, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formularon las siguientes pretensiones¹⁷:

“

I. PRETENSIÓN PRINCIPAL

A. Solicito se declaren las siguientes violaciones llevadas cabo – por la Resolución No. DDI-144357 del 24 de junio de 2011, mediante la cual se falló la vía gubernativa, originaria del jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria, de la Dirección Distrital de Impuestos, de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá; y por la -Resolución 755-DDI-080837 del 4 de junio de 2010, contentiva de la Liquidación Oficial de Revisión, originaria del Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al consumo, de la Dirección Distrital de Impuestos, de la Secretaria de Hacienda, de la Alcandía Mayor de Bogotá, a saber:

1. Solicito se declare que fueron violados -los artículos 97 (el cual incorpora el artículo 703 del Estatuto Tributario Nacional), 100 (remite, entre otros, al artículo 711 del Estatuto Tributario Nacional), y 104 (remite, entre otros, al artículo 730 del Estatuto Tributario Nacional), del Decreto Distrital 807 de 1993, 703, 711 y 730 numeral 2º del Estatuto Tributario Nacional que incorporan y/o remiten las normas citadas del Decreto últimamente citado, 84 del Código Contencioso Administrativo (Decreto 01 de 1984), y 19 de la Constitución Política Nacional, todos por falta de aplicación; violaciones todas ellas al haber

14 Folios 370 y 371 c.a.

15 Folios 373 y 374 c.a.

16 Folio 375 c.a.

17 Folios 3 a 108 cuaderno principal 1

cambiado la sustentación/explicación expuesta en el requerimiento especial para adicionar los ingresos gravables declarados con los ingresos trasladados a NUEVA INVERSIONES S.A.S., en virtud de la escisión de LA LINTERNA INVERSIONES S.A. y MISLO & CIA S.C.A. por \$7.547.165.000.

2. Solicito se declare que fueron violados -los artículos 3 numeral 2, 8 y 9 incisos 1 y 4 de la Ley 222 de 1995, por indebida interpretación, y -los artículos 154 numeral 5º del Decreto Ley 1421 de 1993, 110 numeral 4 del Código de Comercio, 60 del Estatuto Tributario Nacional (Decreto Extraordinario 624 de 1989), 42 inciso 1º del Decreto Distrital 352 de 2002, y 61 inciso 2º del Decreto 2649 de 1993, todos por falta de aplicación; violaciones todas ellas llevadas a cabo por haber rechazado la deducción por ingresos correspondientes a la utilidad en venta de activo fijo acciones.

3. Solicito se declare que fueron violados -los artículos 647 incisos 1, 2 y 6 del Estatuto tributario Nacional (Decreto Extraordinario 624 de 1989), y 64 incisos 1º y 3º, y 101 (el 64 y 101 fueron modificados por los artículos 1 del Decreto distrital 422 de 1996 y 36 del Decreto Distrital 362 de 2002) del Decreto Distrital 807 de 1993, por error de interpretación y por indebida aplicación; violaciones llevadas a cabo por haber aplicado sanción por inexactitud.

B. Como consecuencia de las anteriores violaciones, solicito la anulación -de la Resolución No. DDI-144357 del 24 de junio de 2011, mediante la cual falló la vía gubernativa, originaria del jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria, de la Dirección Distrital de Impuestos, de la Secretaria de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá (ver original como anexo No. 5), y -de la Resolución No. 755 DDI 080837 del 4 de junio de 2010, contentiva de la liquidación oficial de revisión, originaria del Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, de la Dirección Distrital de Impuestos, de la Secretaria de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá.

C. Como consecuencia de todo lo anterior, solicito se restablezcan los siguientes derechos de Nueva Inversiones S.A.S.:

1. Solicito se restablezca el derecho de Nueva Inversiones S.A.S. consistente en que no se adicione a la base gravable declarada los ingresos trasladados a NUEVA IVERSIONES S.A.S., en virtud de la escisión de LA LINTERNA INVERSIONES S.A. y de MISLO & CIA S.C.A., por no corresponder a un hecho generador del ICA y en gracia de discusión al bimestre 5 de 2007, de acuerdo con los artículos 3 numeral 2º, 8 y 9 incisos 1 y 4 de la Ley 222 de 1995, y 32, 36 y 37 incisos 1 y 2 del Decreto Distrital 352 de 2002.

2. Solicito se restablezca el derecho de Nueva Inversiones S.A.S. consistente en que se acepte la deducción solicitada por ingresos correspondientes a la utilidad en la venta de las acciones de CEET S.A., por constituir las mismas un activo fijo, de conformidad con los artículos 3 numeral 2, 8 y 9 incisos 1 y 4 de la Ley 222 1995, y 154 numeral 5º de Decreto Ley 1421 de 1993, 42 inciso 1º de Decreto Distrital 352 de 2002, 60 del Estatuto Tributario Nacional, y 61 inciso 2º del Decreto 2649 de 1993.

3. Solicito se restablezca el derecho de Nueva Inversiones S.A.S. a que no se le aplique sanción por inexactitud, por haber demostrado plenamente y en forma independiente su improcedencia con relación a las modificaciones practicadas por los actos demandados, de acuerdo con el artículo 647 incisos 1º y 6º del Estatuto Tributario Nacional, y 64 incisos 1º y 3º, y 101 incisos 101 incisos 1º y 3º (artículos 64 y 101 modificados por los artículos 1 del Decreto Distrital 422 de 1996 y 36 del Decreto Distrital 362 de 2002) del Decreto Distrital 807 de 1993.

D. Como consecuencia de lo anterior solicito se confirme la liquidación privada de la declaración de corrección presentada el 7 de mayo de 2010 (ver anexo 6) o se practique una nueva liquidación para cada uno de los bimestres del 2005.

Las pretensiones principales expuestas las fundamentamos en los argumentos y pruebas expuestos en los acápite "Disposiciones violadas" y "Concepto de la violación" en sus respectivos literales A, C, y D.

II. PRETENSIÓN SUBSIDIARIA

A. Solicito se declaren las siguientes violaciones llevadas a cabo -por la Resolución No. DDI-144357 del 24 de junio de 2011, mediante la cual se falló la vía gubernativa, originaria del jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria, de la Dirección Distrital de Impuestos, de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá; y por la -Resolución 755-DDI-080837 del 4 de junio de 2010, contentiva de la Liquidación Oficial de Revisión, originaria del Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al consumo, de la Dirección Distrital de Impuestos, de la Secretaria de Hacienda, de la Alcaldía Mayor de Bogotá, a saber:

1. Solicito se declare que fueron violados -los artículos 3 numeral 2º, 8 y 9 incisos 1º y 4º de la Ley 222 de 1995, por error de interpretación, y -32, 36, 37 inciso lo, 41 y 42 inciso 1º del Decreto Distrital 352 de 2002, por error de interpretación, el Decreto Distrital 807 de 1993, 703, 711; violaciones todas ellas al haber adicionado los ingresos gravables declarados con los ingresos trasladados a NUEVA INVERSIONES S.A.S., en virtud de la escisión de LA LINTERNA INVERSIONES S.A. y MISLO & CIA 5.C.A. por \$7.547.165.000.

2. Solicito se declare que fueron violados -los artículos 3 numeral 2, 8 y 9 incisos 1º y 4º de la Ley 222 de 1995 por indebida interpretación, y -los artículos 154 numeral 5º del Decreto Ley 1421 de 1993, numeral 4 del Código de Comercio, 60 del Estatuto Tributario Nacional (Decreto Extraordinario 624 de 1989), 42 inciso 1º del Decreto Distrital 352 de 2002, y 61 inciso 2º del Decreto 2649 de 1993, todos por falta de aplicación; violaciones todas ellas llevadas a cabo por haber rechazado la deducción por ingresos correspondientes a la utilidad en venta de activo fijo acciones.

3. Solicito se declare que fueron violados-los artículos 647 incisos 1, 2 y 6 del Estatuto tributario Nacional (Decreto Extraordinario 624 de 1989), y 64 incisos 1º y 3º, y 101 (el 64 y 101 fueron modificados por los artículos 1 del Decreto distrital 422 de 1996 y 36 del Decreto Distrital 362 de 2002) del Decreto

Distrital 807 de 1993, por error de interpretación y por indebida aplicación; violaciones llevadas a cabo por haber aplicado sanción por inexactitud.

B. Como consecuencia de las anteriores violaciones, solicito la anulación -de la Resolución No. DDI-144357 del 24 de junio de 2011, mediante la cual se falló la vía gubernativa, originaria del jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria, de la Dirección Distrital de Impuestos, de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá (ver original como anexo No. 5), y -de la Resolución No. 755 DDI 080837 del 4 de junio de 2010, contentiva de la liquidación oficial de revisión, originaria del Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, de la Dirección Distrital de Impuestos, de la Secretaria de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá.

C. Como consecuencia de todo lo anterior, solicito se restablezcan los siguientes derechos de Nueva Inversiones S.A.S.:

1. Solicito se restablezca el derecho de Nueva Inversiones S.A.S. consistente en que no se adicione a la base gravable declarada los ingresos trasladados a NUEVA INVERSIONES S.A.S., en virtud de la escisión de LA LINTERNA INVERSIONES S.A. y de MISLO & CIA S.C.A., por no corresponder a un hecho generador del ICA y en gracia de discusión al bimestre 5 de 2007, de acuerdo con los artículos 3 numeral 2º, 8 y 9 incisos 1 y 4 de la Ley 222 de 1995, y 32, 36 y 37 incisos 1 y 2 del Decreto Distrital 352 de 2002.

2. Solicito se restablezca el derecho de Nueva Inversiones S.A.S. consistente en que se acepte la deducción solicitada por ingresos correspondiente a la utilidad en la venta de las acciones de CEET S.A., por constituir las mismas un activo fijo, de conformidad con los artículos 3 numeral 2, 8 y 9 incisos 1 y 4 de la Ley 222 1995, y 154 numeral 5º de Decreto Ley 1421 de 1993, 42 inciso 1º de Decreto Distrital 352 de 2002, 60 del Estatuto Tributario Nacional, y 61 inciso 2º del Decreto 2649 de 1993.

3. Solicito se restablezca el derecho de Nueva Inversiones S.A.S. a que no se le aplique sanción por inexactitud, por haber demostrado plenamente y en forma independiente su improcedencia con relaciona las modificaciones practicadas por lo actos demandados, de acuerdo con el artículo 647 incisos 1º y 6º del Estatuto Tributario Nacional, y 64 incisos 1º y 3º, y 101 incisos 1º y 3º (artículos 64 y 101 modificados por los artículos 1 del Decreto Distrital 422 de 1996 y 36 del Decreto Distrital 362de 2002) del Decreto Distrital 807 de 1993.

D. Como consecuencia de lo anterior solicito se confirme la liquidación privada de la declaración de corrección presentada el 7 de mayo de 2010 (ver anexo 6) o se practique una nueva liquidación para cada uno de los bimestres del 2005.

Las pretensiones principales expuestas las fundamentamos en los argumentos y pruebas expuestos en los acápites "Disposiciones violadas" y "Concepto de la violación" en sus respectivos literales B, C, y D.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

Artículos 3 (numeral 2), 8 y 9 incisos 1 y 4, de la Ley 222 de 1995, por indebida interpretación.

Artículos 64 incisos 1 y 3, y 101 del Decreto Distrital 807 de 1993, por indebida interpretación y por indebida aplicación.

Artículos 29 de la Constitución; 97, 100 y 104 del Decreto Distrital 807 de 1993; 703, 711 y 730 del Estatuto Tributario Nacional, por falta de aplicación.

Artículos 32, 36, 37 incisos 1 y 2, 41 y 42 inciso 1, del Decreto Distrital 352 de 2002, por indebida aplicación.

Artículos 154 numeral 5 del Decreto Legislativo 1421 de 1993, 110 numeral 4 del Código de Comercio, 61 inciso 2 del Decreto 2649 de 1993, 60 del Estatuto Tributario Nacional, 42 inciso 1 del Decreto Distrital 352 del 2002, por falta de aplicación.

Artículo 647 incisos 1, 2 y 6 del Estatuto Tributario Nacional, por indebida interpretación y por indebida aplicación.

Previo a desarrollar el concepto de violación, el apoderado de las sociedades actoras efectuó unas anotaciones y precisiones, en torno a las escisiones que involucraron a la sociedad Nueva Inversiones SAS, así:

Escisiones en las cuales NUEVA INVERSIONES SAS es beneficiaria y “por consiguiente, recibió parte del patrimonio (activos, pasivos y patrimonio)” de las siguientes sociedades:

- Por escritura pública 5126 de 26 de diciembre de 2006, inscrita en cámara de comercio el 1 de mayo de 2007, la sociedad MISLO & CIA SCA (escidente) se disuelve sin liquidarse y transfiere parte de su patrimonio a la beneficiaria¹⁸.
- Por escritura pública 5127 de 26 de diciembre de 2006, inscrita en cámara de comercio el 6 de junio de 2007, la sociedad LA LINTERNA INVERSIONES SA (escidente) se disuelve sin liquidarse y transfiere parte de su patrimonio a la beneficiaria¹⁹.

Como consecuencia de las anteriores escisiones, se le trasladaron acciones de Casa Editorial El Tiempo SA (CEET S.A.) a NUEVA INVERSIONES SAS

Escisiones de NUEVA INVERSIONES SAS, siendo beneficiarias las sociedades MISLO III LTDA y MISLO II & CIA SAS

- Por escritura pública 5971 de 9 de diciembre de 2009, inscrita en cámara de comercio el 21 del mismo mes y año, NUEVA INVERSIONES SAS, se escindió, disolviéndose sin liquidarse y transfiere parte de su patrimonio a favor de las sociedades beneficiarias²⁰.

¹⁸ Certificado de Cámara de Comercio (folio 116 c.p. 1)

¹⁹ Certificado de Cámara de Comercio (folio 116 vto. c.p. 1)

Como consecuencia, a partir de la escisión, la representación de NUEVA INVERSIONES SAS la tiene MISLO III LTDA y MISLO II & CIA SAS, de conformidad con los artículos 9 y 10 de la Ley 222 de 1995.

En cuanto al “alcance de las escisiones”, expresó que en la transferencia en bloque del patrimonio, “lo cual conlleva la transferencia de cada uno de los elementos que lo conforman, (es decir, de cada uno de los bienes que conforman los activos, de cada uno de los pasivos, y de cada uno de los rubros del patrimonio)”, de una sociedad escindida a favor de la sociedad o sociedades beneficiarias, “se conservan íntegramente en las beneficiarias, las características de los derechos y de las obligaciones que poseían tales bienes y pasivos en cabeza de la escidente”, según lo establecido en los artículos 9 (inciso 1 y 4) y 10 de la Ley 222 de 1995.

El concepto de la violación, lo concretó en lo siguiente:

- La liquidación oficial de revisión cambió la sustentación-explicación determinada en el requerimiento especial para adicionar los ingresos gravables con los trasladados a Nueva Inversiones SAS en virtud de la escisión de Mislo & Cía. SCA y La Linterna Inversiones SA por \$7.547.165.000. Al respecto, con fundamento en los artículos 97 y 100 del Decreto Distrital 807 de 1993 y 703 y 711 del ET, expresó que se desconoció el principio de correspondencia entre el acto de determinación del tributo y el requerimiento especial, que constituye garantía del debido proceso y del derecho de defensa.

Explicó que en el caso, mientras en el requerimiento especial se indicó como fundamento de la glosa que Nueva Inversiones y Cía. SCA no incluyó en la base gravable del impuesto por el bimestre 5 de 2007 ingresos por el traslado de recursos (porción de utilidades) resultante de un proceso de escisión, en la liquidación de revisión se adujo que no se evidenciaba que las declaraciones privadas de ICA por la vigencia 2007 de las sociedades Mislo & Cía. SCA y La Linterna Inversiones SA hubieran cancelado el impuesto por tal concepto. Y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, se señala que es indiferente para la discusión lo realizado frente al ICA por las dos sociedades escindidas (determinar a qué periodos correspondían los ingresos), pues tales utilidades e ingresos se deben tomar como del bimestre 5 de 2007.

- La liquidación de revisión adicionó el renglón “ingresos”, con los ingresos trasladados a Nueva Inversiones SAS en virtud de la escisión de las empresas Mislo & Cía. SCA y La Linterna Inversiones SA, por \$7.547.165.000.

Luego de aludir a los artículos 3, 8 y 9 de la Ley 222 de 1995, y 32, 36, 37, 41 y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, afirmó que “las autoridades de impuestos en los tres actos comentados (requerimiento especial, liquidación de revisión y resolución que resolvió el recurso de reconsideración), no manifiestan ni expresa ni tácitamente, y menos prueban, que mi representada hubiera realizado un hecho generador del ICA (desarrollado una actividad industrial y/o de servicios y/o comerciales), a la cual correspondieran los ingresos trasladados por escisión, los cuales adicionan a la base gravable declarada”.

Incluyó el siguiente cuadro, con el “origen de los ingresos trasladados y contabilización de los mismos por Nueva Inversiones SAS”²¹:

SOCIEDAD ESCINDIDA DE LA CUAL SE TRASLADARON LOS INGRESOS/UTILIDADES	CONCEPTO DE LOS INGRESOS	PERÍODO DE REALIZACIÓN	PERÍODO DE CONTABILIZACIÓN	VALOR INGRESOS
Mislo & Cia. SCA NIT 860.050.969-5	Dividendos en especie acciones de CEET S.A.	Bimestre 2/2007	Bimestre 2/2007	\$2.364.579.570
La Linterna Inversiones SA NIT 860.046.398-4	Dividendos en especie acciones de CEET S.A.	Bimestre 2/2007	Bimestre 2/2007	5.182.585.379
Total ingresos/utilidades trasladados a la beneficiaria NUEVA INVERSIONES SAS				7.547.164.949

Al respecto, indicó que en el certificado expedido por el Contador Público, consta que²²:

Nueva Inversiones SAS contabilizó en el bimestre 5 (septiembre-octubre) de 2007 tales ingresos-utilidades que se le trasladaron en virtud de la escisión de las empresas Mislo & Cía. SCA y La Linterna Inversiones SA, escisiones elevadas a escritura pública el 26 de diciembre de 2006, e inscritas en la Cámara de Comercio el 1 de mayo y el 6 de junio de 2007, respectivamente, como consta en el certificado de constitución y gerencia²³. Esas sociedades escindidas obtuvieron ingresos por concepto de dividendos por acciones de Casa Editorial El Tiempo CEET durante el bimestre 2 de 2007, por la suma de \$7.547.164.949. Se certificó que dichos ingresos fueron dividendos pagados en especie, consistentes en acciones de la misma sociedad que los decretó (CEET SA), los cuales corresponden a la capitalización de la cuenta de revalorización del patrimonio.

Las sociedades escindidas, presentaron (el 17 de mayo de 2007²⁴) las correspondientes declaraciones de ICA, por los periodos gravables transcurridos, hasta el perfeccionamiento e inicio de los efectos de las escisiones, es decir, hasta el bimestre 2 de 2007, inclusive. Al efecto, observó que las autoridades de impuestos consideraron

²¹ Folio 33 c.p. 1

²² Folios 250 a 254 c.p. 1.

²³ Folios 33-34 y 116 c.p. 1.

²⁴ Folio 34 (demanda) c.p. 1.

satisfactoria la respuesta de las citadas sociedades, pues de lo contrario, habrían continuado con los procesos de fiscalización.

Nueva Inversiones SAS registró, en sus libros contables del bimestre 5 de 2007, en cuentas de ingresos correspondientes a “ingresos no operacionales”, los ingresos/resultados que le fueron trasladados en virtud de la escisión de las sociedades Mislo & Cía. SCA y La Linterna Inversiones SA, por concepto de dividendos de CEET SA, por \$7.547.164.949.

Señaló que los elementos del patrimonio trasladados por escisión a la sociedad beneficiaria, conservan los mismos derechos, calidades, calificaciones y características que tenían en las sociedades escidentes. Sobre el tema, manifestó que en virtud de la escisión ocurre la “transferencia en bloque del patrimonio” (activos y pasivos) de las sociedades escindidas a las beneficiarias, lo que implica que en las beneficiarias no existe solución de continuidad de los derechos, obligaciones, características, calidades y calificaciones de cada uno de los elementos del patrimonio que se trasladan.

Anotó que los ingresos trasladados corresponden a las sociedades escidentes (Mislo & Cía. SCA y La Linterna Inversiones SA) y no a la beneficiaria Nueva Inversiones SAS. Reiteró, con base en los artículos 8 y 9 (incisos 1 y 4) de la Ley 222 de 1995, que las beneficiarias conservan los mismos derechos y obligaciones que tenían las sociedades escidentes, y que está demostrado que los ingresos trasladados corresponden a dividendos de acciones de CEET SA que fueron percibidos por tales sociedades en el bimestre 2 de 2007, sin que puedan entenderse como ingresos devengados por la beneficiaria, pues para tal vigencia, Nueva Inversiones SAS no era beneficiaria del patrimonio de las sociedades escindidas.

Destacó que las autoridades tributarias no explicaron y menos aún probaron que Nueva Inversiones SAS realizó hechos generadores de ICA en Bogotá correspondientes a los ingresos trasladados que adicionan. Y que está demostrado que los ingresos trasladados no corresponden a una actividad industrial, comercial ni de servicios que haya desarrollado Nueva Inversiones SAS, sino que simplemente corresponden al traslado de los ingresos que efectuaron las sociedades escidentes a su favor, al perfeccionarse e iniciarse los efectos de la escisión, por lo que concluyó que como tal sociedad no realizó ningún hecho generador de ICA correspondiente a los ingresos adicionados, se vulneraron los artículos 32 a 35, 37 (incisos 1 y 2), 41 y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002.

Señaló que como los ingresos trasladados a la beneficiaria corresponden a dividendos en acciones que constituían activo fijo para las sociedades escindidas, conservan tal naturaleza para Nueva Inversiones SAS, y por lo tanto, de conformidad con el artículo 42 (inciso 1) del Decreto Distrital 352 de 2002, están excluidos de ICA. Se trata de unos dividendos que se generan por una inversión pasiva del propietario de las acciones, ya que no tiene que desarrollar ninguna actividad industrial, comercial ni de servicios y además, se originan por unas utilidades sobre cuyos ingresos las sociedades que los distribuyeron ya han pagado el respectivo ICA. Citó la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 19 de mayo de 2011, Exp. 18263, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

- Rechazo de la deducción solicitada por ingresos correspondientes a la utilidad en la venta parcial de activos fijos consistentes en acciones de la CEET SA por \$11.905.174.000.

Reiteró que en los procesos de escisión existe una transferencia en bloque del patrimonio de la sociedad que se escinde a la beneficiaria, por lo que los bienes que se transfieren en virtud de la escisión, conservan en las sociedades beneficiarias las calidades, características y calificaciones que tenían en las sociedades escindidas.

Con base en el artículo 14-2 del ET (efectos de la escisión en renta), explicó que la escisión de sociedades constituye un proceso de reorganización empresarial, por medio del cual la sociedad escidente transfiere a la beneficiaria su patrimonio, sin que se produzca enajenación o compraventa de patrimonio entre las dos sociedades²⁵. Y agregó que tal proceso se realiza a través de una reforma al contrato de sociedad y el cumplimiento de algunas solemnidades.

En relación con este aspecto, insistió, con base en lo expuesto y probado, en que la transferencia en bloque (activos y pasivos) de la sociedad escidente a la beneficiaria, implica que los elementos que conforman el patrimonio (entre éstos los activos) continúan dentro de las beneficiarias, sin que exista solución de continuidad.

Enfatizó que dentro del objeto social (principal y complementario) de Nueva Inversiones SAS no está la adquisición de acciones o cualquier otro título para su venta, sino para su explotación y, por lo tanto, las acciones constituyen “activo fijo” para la misma. Al respecto, indicó que solo se incluye la inversión para explotarla, es decir, devengar ingresos de las mismas.

Al efecto, en el requerimiento especial se informó a Nueva Inversiones SAS “Se le manifiesta al contribuyente que los activos (acciones) fijos de las compañías Mislo & Cía. S. en C.A. y La Linterna Inversiones S.A. ...”, por lo que afirma que así está probado que para las escindidas, las acciones de la CEET SA constituían activo fijo, y al transferirlas dentro del patrimonio en bloque a la beneficiaria Nueva Inversiones SAS, tales acciones (10.055.161 recibidas) continuaban con las características que tenían, esto es, constituir activos fijos, como lo certificó el Contador Público²⁶, quien igualmente hizo constar que la venta parcial de acciones (5.530.338) de CEET SA efectuada por Nueva Inversiones SAS, que arrojó como utilidad \$11.905.174.000, era una operación que no era del giro ordinario de los negocios y que por ello se registró en una cuenta de resultados correspondiente a “ingresos no operacionales”, como operación de venta de activos fijos.

Las acciones de CEET SA que obtuvo Nueva Inversiones SAS como beneficiaria en las escisiones, las recibió con las mismas características que tenían en cabeza de Mislo & Cía. S. en C.A. y La Linterna Inversiones S.A., es decir, de inversiones permanentes y activo fijo, con destino-intención de permanencia para su explotación, en el “registro contable de inversiones permanentes/activos fijos”²⁷ y, por lo tanto, la venta parcial de tales activos fijos no constituye hecho generador de ICA en Bogotá y está excluida de la

²⁵ Aludió en ese sentido a doctrina de la Superintendencia de Sociedades, acogida por la DIAN.

²⁶ Folio 253 vto. c.p. 1.

²⁷ Como lo certifica el contador público (folio 253 vto. c.p. 1)

base gravable, de conformidad con los artículos 42 (inciso 1) y 154-5 del Decreto Ley 1421 de 1993.

- En cuanto a la sanción por inexactitud (\$343.605.000), con base en los argumentos expuestos, observó que en el caso no ha habido ninguno de los presupuestos para su imposición y que, por el contrario, los datos declarados corresponden a la realidad económica de Nueva Inversiones SAS, las exclusiones y deducciones solicitadas son existentes, los datos declarados son completos y fidedignos, al igual que los documentos que sirven de prueba, y los puntos de discusión radican en la interpretación de las normas legales, para definir si los ingresos trasladados en virtud de la escisión por concepto de dividendos a la beneficiaria Nueva Inversiones SAS se adicionan o no a la base gravable y para determinar si los ingresos por utilidades de venta del activo fijo (acciones) son deducibles.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda. Expresó que los motivos de inconformidad de la parte actora serán replicados con un argumento general, así:

Consta en el certificado de existencia y representación, que la contribuyente Nueva Inversiones SAS (antes Nueva Inversiones Ltda.) tiene como objeto social la inversión en toda clase de bienes valores muebles e inmuebles, por lo que no se comparte la posición de la parte actora de atribuirle el carácter de activos fijos a las acciones de CEET SA, en la medida en que la compra y venta de acciones hace parte del giro normal de sus negocios. En cuanto a la permanencia de las acciones, destacó que las mismas (inscritas en mayo y junio de 2007) fueron transferidas por las sociedades Mislo & Cía. SCA y La Linterna Inversiones SA a Nueva Inversiones SAS (10.055.161 acciones) y en el mes de septiembre se vendieron 5.530.338 acciones, “registrando una utilidad de \$11.906.174.000 (sic)”.

Según la jurisprudencia del Consejo de Estado, la diferencia fundamental entre activos fijos y activos móviles radica en la enajenación o no dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, sin importar el tiempo de permanencia del activo en el inventario ni su contabilización, y por tanto, si se enajena dentro del giro ordinario de los negocios, tiene el carácter de activo movable. Con base en lo anterior, expresó que el objeto social de la actora es la “inversión de toda clase de bienes valores muebles e inmuebles”, esto, a juicio de la entidad demandada “denota que la venta de acciones forma parte del giro ordinario de los negocios” y, por tanto, los ingresos percibidos por la venta de las acciones durante el bimestre 5 de 2007 deben ser catalogados como operacionales.

Con base en la definición de actividad comercial contenida en el Decreto Distrital 352 de 2002 y en el artículo 20 del código de comercio (intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones), los ingresos percibidos por la venta de acciones no son deducibles, pues no pueden ser entendidos como venta de activos fijos, porque en el objeto social se establezca la inversión en toda clase de bienes muebles, ya que en el mismo objeto social se denota la capacidad para efectuar la compraventa de acciones y de bienes muebles e inmuebles.

En cuanto a la valoración probatoria, con base en jurisprudencia del Consejo de Estado, hizo notar que en la actuación administrativa se realizó referencia y clara valoración de las pruebas aportada por el contribuyente.

Finalmente, frente a la sanción por inexactitud, afirmó que si en el transcurso de la investigación se establece incumplimiento de las obligaciones tributarias, declaración de ingreso por debajo de lo real, doble contabilidad o deducciones improcedentes, es difícil inferir una diferencia de criterios para justificar la inexactitud en las declaraciones.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, declaró la nulidad de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la declaración de ICA presentada el 7 de mayo de 2010 por Nueva Inversiones SAS, respecto del bimestre 5 de 2007.

Luego de aludir al régimen jurídico del ICA y referirse a los aspectos de capacidad, objeto social y activos fijos, con fundamento en jurisprudencia del Consejo de Estado y la certificación del contador público de Nueva Inversiones SAS, indicó que el carácter de activo fijo no lo determina el término de posesión del bien dentro del patrimonio, sino su contabilización y destinación específica, por lo que es necesario demostrar que los bienes fueron adquiridos para hacer parte de la propiedad, planta y equipo del ente económico y que, por ello su enajenación no corresponde a la actividad principal de la empresa.

Destacó que, del certificado de contador público de Nueva Inversiones se infiere que contabilizó las acciones en las mismas cuentas contables en que estaban registradas en los libros de contabilidad de las sociedades escindidas, esto es, en la cuenta de revalorización del patrimonio, que está demostrado contablemente que las acciones recibieron el tratamiento de activos fijos, al ser registradas en las cuentas del patrimonio y que se probó que tales acciones “no formaban parte del giro ordinario de los negocios de la sociedad demandante”, pues su objeto se circunscribe a “la inversión en toda clase de bienes valores, muebles e inmuebles”, cuyos montos fueron contabilizados como inversiones permanentes acreditando su destinación en el patrimonio de la actora, por lo que tales acciones constituyen activos fijos, excluidos de la base gravable de ICA del bimestre 5 de 2007.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandada apeló y al efecto expresó²⁸ que ratificaba los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en los alegatos de conclusión de primera instancia²⁹, los cuales transcribe. Y con fundamento en los argumentos que ratifica, solicitó la revocatoria de la sentencia de primera instancia.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante no se pronunció en esta etapa del proceso.

La demandada manifestó ratificar los argumentos expuestos en la contestación de la demanda, los alegatos de conclusión de primera instancia y el recurso de apelación. Reiteró

²⁸ Folio 620 c.p. 2

²⁹ Ratificó los argumentos expuestos en la contestación de la demanda (folio 578 c.p. 2)

la solicitud de revocar la sentencia de primera instancia y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

El Ministerio Público no se pronunció en esta etapa del proceso.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Procede la Sala a decidir sobre la legalidad de los actos demandados proferidos por la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá D.C., mediante los cuales modificó la declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, presentada por la parte actora (antes Nueva Inversiones Ltda.), correspondiente al bimestre 5 del año gravable 2007, en el sentido de adicionar los ingresos trasladados por la escisión (de las sociedades Mislo & Cía. S. en C.A. y La Linterna Inversiones S.A.), rechazar la deducción solicitada por la utilidad en la venta de activos fijos (acciones) e imponer sanción por inexactitud.

En primer lugar, se observa que, como se precisó en los antecedentes, las sociedades actoras MISLO III LTDA. (en liquidación)³⁰ y MISLO II & CIA. SAS³¹ son beneficiarias de la escisión de NUEVA INVERSIONES SAS.

Por su parte, NUEVA INVERSIONES SAS se constituyó inicialmente como “Nueva Inversiones Ltda.” por E.P. 2942 de 31 de agosto de 2006, inscrita el 11 de octubre de 2006. Por E.P. 5127 de 26 de diciembre de 2006, inscrita el 6 de junio de 2007, la sociedad La Linterna Inversiones SA se escindió, disolviéndose sin liquidarse y transfirió parte de su patrimonio a la sociedad Nueva Inversiones Ltda. Luego se transformó a Nueva Inversiones y Cía. SCA por E.P. 4079 de 29 de agosto de 2007, inscrita el 1 de septiembre de 2007. Después se transformó a Nueva Inversiones SAS por acta N° 10 de la asamblea general de accionistas de 29 de mayo de 2009, inscrita el 28 de julio de 2009. Posteriormente, recibió, como beneficiaria, parte del patrimonio de la sociedad Mislo & Cía SCA (escidente) por E.P. 5126 de 26 de diciembre de 2006, inscrita el 1 de mayo de 2007. Por E.P. 5971 de 9 de diciembre de 2009, inscrita el 21 de diciembre de 2009, se escinde, disolviéndose sin liquidarse y transfiere parte de su patrimonio a las sociedades Mislo II & Cía SCA y Mislo III Ltda³².

Ahora bien, las figuras de la fusión y la escisión están enmarcadas en los procesos de reorganización empresarial.

En relación con el proceso de escisión, la ley comercial (artículos 3, 8 y 9 de la Ley 222 de 1995) le atribuye las siguientes características y efectos:

³⁰ Constituida por E.P. 4926 de 22 de octubre de 2008 e inscrita el 16 de diciembre de 2008. Declarada en estado de liquidación por E.P. 2979 de 21 de junio de 2011 e inscrita el 30 de junio de 2011. (Certificado de Cámara de Comercio, folio 111 c.p. 1)

³¹ Constituida como “Mislo II & Cía SCA” por E.P. 5126 de 26 de diciembre de 2006 e inscrita el 1 de junio de 2007. Transformada a Mislo II & Cía SAS, por acta N° 12 de la asamblea general de accionistas de 4 de noviembre de 2010, inscrita el 22 de diciembre de 2010. (Certificado de Cámara de Comercio, folio 113 c.p. 1)

³² Certificado de Cámara de Comercio, folio 116 c.p. 1.

- Habrá escisión cuando (i) una sociedad sin disolverse, transfiera en bloque una o varias partes de su patrimonio a una o más sociedades existentes o las destina a la creación de una o varias sociedades, (ii) una sociedad se disuelve sin liquidarse, dividiendo su patrimonio en dos o más partes, que se transfieren a varias sociedades existentes o se destinan a la creación de nuevas sociedades (como ocurrió en el caso).

- La sociedad o sociedades destinatarias de las transferencias resultantes de la escisión, se denominarán “sociedades beneficiarias”.

- Los socios de la sociedad escindida participarán en el capital de las sociedades beneficiarias en la misma proporción que tengan en aquella, salvo que por unanimidad de las acciones, cuotas sociales o partes de interés representadas en la asamblea o junta de socios de la escidente, se apruebe una participación diferente.

- Para el perfeccionamiento, el acuerdo de escisión deberá constar en escritura pública, que contendrá, además, los estatutos de las nuevas sociedades o las reformas que se introducen a los estatutos de las sociedades existentes. Y copia de la escritura de escisión se registrará en la Cámara de Comercio correspondiente al domicilio social de cada una de las sociedades participantes en el “proceso de escisión”.

- En cuanto a los “efectos” de la escisión, se advierte que una vez inscrita en el Registro Mercantil la escritura contentiva del acuerdo de escisión, “operará, entre las sociedades intervinientes en la escisión y frente a terceros la transferencia en bloque de los activos y pasivos de la sociedad escidente a las beneficiarias, sin perjuicio de lo previsto en materia contable”.

Y a partir de la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de escisión, “la sociedad o sociedades beneficiarias asumirán las obligaciones que les correspondan en el acuerdo de escisión y adquirirán los derechos y privilegios inherentes a la parte patrimonial que se les hubiera, transferido. Así mismo, la sociedad escidente, cuando se disolviera, se entenderá liquidada”.

La Sala ha precisado que la escisión “es un proceso mediante el cual una sociedad divide parcial o totalmente su patrimonio asignándolo a otras sociedades que pueden existir o crearse para el efecto. La sociedad que se divide se denomina “escidente o escindida”, en tanto que la destinataria de las transferencias del bloque patrimonial –activos y pasivos– resultantes de la escisión se llama ‘beneficiaria’.³³”

En materia tributaria, el artículo 14-2 del ET (vigente para el año 2007³⁴) disponía que en los eventos de escisión de una sociedad, “no se considerará que existe enajenación entre la sociedad escindida y las sociedades en que se subdivide”.

³³ Sentencia de 3 de agosto de 2016, Exp. 20603, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³⁴ Derogado por el artículo 198 de la Ley 1607 de 2012. En sentido similar, los artículos 319-4 y 319-6 del ET, disponen que **“No se entenderá que las entidades intervinientes en la respectiva fusión o escisión, sea como absorbidas o escidentes (es decir, como enajenantes) o como absorbentes resultantes de la fusión o beneficiarias (es decir, como adquirentes), experimentan ingreso gravable alguno como consecuencia de la transferencia de activos entre sí, ni se entenderá que dicha transferencia constituye enajenación para efectos fiscales”** (normas adicionadas por el art. 98 de la Ley 1607 de 2012)

Por su parte, la doctrina de la Superintendencia de Sociedades y de la DIAN, coinciden en expresar que en los procesos de fusión y de escisión no hay enajenación, y que en la escisión, opera el traslado en bloque del patrimonio de la escidente a las beneficiarias.

“... la fusión no es una compraventa, una novación o una subrogación, pues al igual que estos negocios tiene entidad propia y consagración legal particular; que lo erige en título para adquirir el dominio de los bienes, sin que pueda señalarse de él un carácter accesorio de otro contrato de los previstos en la ley; debido a que la legislación le ha definido de manera general, le ha establecido los requisitos de observancia rigurosa para su validez, le ha previsto formalidades propias para garantizar el cumplimiento con las obligaciones frente a los terceros, le ha consagrado supuestos de representación legal y señalado los efectos. Por lo tanto al operarse la transmisión patrimonial como consecuencia de la fusión, la sociedad absorbente adquiere la totalidad de derechos y obligaciones de la sociedad absorbida, es su única causa jurídica, es su justo título”³⁵.

“De acuerdo con lo anterior, la sociedad escidente hace el corte contable con ocasión del proceso de escisión, a la luz del artículo 14-2 del Estatuto Tributario, proceso en el cual se considera que no existe enajenación, sin embargo, se traslada en bloque parte de su patrimonio a las beneficiarias. De esta manera, las rentas que originan las utilidades objeto de traslado son obtenidas indiscutiblemente por la escidente, las cuales deben ser depuradas por ella con los costos y gastos, imputables a las mismas. De ahí, que la escidente deba declarar las rentas obtenidas, así una parte de su patrimonio se transfiera a la beneficiaria por el hecho de la escisión, pues dicha transferencia no comporta la cesión de sus rentas, costos y gastos”³⁶. (destacado fuera de texto)

Precisado lo anterior, las posiciones de las partes se sintetizan en lo siguiente:

El Distrito Capital expresa su inconformidad con la sentencia de primera instancia (que declaró la nulidad de los actos acusados y la firmeza de la declaración privada) y concreta la apelación en que como el objeto social de la actora es la “inversión en toda clase bienes valores muebles e inmuebles”, ello “denota que la venta de acciones forma parte del giro ordinario de los negocios”, por lo que los ingresos percibidos por la venta de acciones de Casa Editorial El Tiempo SA (CEET SA) deben ser catalogados como operacionales, gravados con el impuesto de industria y comercio durante el bimestre 5 de 2007³⁷.

La parte demandante manifiesta que los ingresos trasladados a la beneficiaria corresponden a dividendos en acciones (que constituían activo fijo para las sociedades escindidas y conservan tal naturaleza para Nueva Inversiones SAS), cuya adquisición fue para la explotación como activo fijo, registrada como inversión permanente en la cuenta de ingresos no operacionales, pues no era una actividad del giro ordinario de los negocios, por lo que la venta parcial de tales activos fijos está excluida de la base gravable de ICA.

35 Superintendencia de Sociedades, Concepto 220-024471 del 23 de Abril de 2012, en el cual se reitera lo expresado en el Concepto contenido en el Oficio 220-65557 del 23 de noviembre de 2006.

36 DIAN, Concepto 45258 de 3 de junio de 2009 (reiterado en el Concepto 3038 de 5 de febrero de 2015)

37 Recurso de apelación, en el cual transcribe y reitera lo expresado en la contestación de la demanda.

La Ley 14 de 1983 estableció que el impuesto de industria y comercio recae sobre las actividades comerciales, industriales y de servicio que se desarrollen directa o indirectamente en las respectivas jurisdicciones territoriales, por personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho³⁸, y se liquida sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, con exclusión, entre otros factores, de los ingresos derivados de la venta de activos fijos³⁹.

En relación con el Distrito Capital, los Decretos 1421 del 21 de julio de 1993⁴⁰ y 352 del 15 de agosto de 2002⁴¹ establecieron que la base gravable del impuesto de industria y comercio está conformada por los ingresos⁴² netos del contribuyente obtenidos durante el periodo⁴³, que se determinan al detracer del total de ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos durante el periodo, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.

En lo atinente a los activos fijos, la Sala ha sostenido⁴⁴ que, ante la falta de definición de dicho concepto por la normatividad que regula el impuesto de industria y comercio, resulta necesario acudir a las previsiones establecidas en artículo 60 del Estatuto Tributario, que clasificó los activos así:

“Art. 60. Clasificación de los activos enajenados. Los activos enajenados se dividen en muebles y en fijos o inmovilizados.

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

³⁸ El artículo 32 de la ley 14 de 1983 estableció: “El impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos”. (Se subraya).

³⁹ El artículo 33 ibídem señaló: “El impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de Devoluciones-ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones Recaudado de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y Percepción de Subsidios”. (Se subraya).

⁴⁰ El numeral 5º del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, estableció que la base gravable del ICA “...estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos”. (Se subraya).

⁴¹ El artículo 42 del Decreto 352 de 2002 señaló que “El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos”. (Se subraya).

⁴² El artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 estableció que “Los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades realizadas durante un período, que no provienen de los aportes de capital”.

⁴³ Según las normas referidas en el Distrito Capital el periodo gravable es bimestral.

⁴⁴ Sentencia del 22 de septiembre de 2004, Exp. 13726, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente”. (Se subraya).

En los términos establecidos por la citada disposición, como lo ha expresado la Sala⁴⁵, “los activos fijos son bienes corporales o incorporeales que se enajenan por fuera del giro ordinario de los negocios del contribuyente, esto es, por fuera de su objeto social principal, lo que apareja que la operación de venta se realiza de forma ocasional y los ingresos derivados de la misma son de carácter extraordinario según ‘la normatividad de los impuestos de renta (E.T. artículo 26) y de industria y comercio (D. 1421 de 1993 artículo 154 numeral 5°) así como también en el Plan Único de Cuentas (PUC) para los comerciantes que se encuentra prevista en la cuenta 4245 (Ingresos no Operacionales - Utilidades en venta de propiedades planta y equipo)’.”.

Ha sido criterio de la Sala⁴⁶ que dentro de los ingresos generados por la venta de activos fijos, que como se dijo están excluidos de la base gravable del impuesto de industria y comercio, “se encuentran las utilidades derivadas por la venta de acciones o de participaciones societarias, siempre que las mismas no se enajenen dentro del giro normal de los negocios del contribuyente”, materia sobre la cual el artículo 12 del Decreto 3211 de 1979, dispuso:

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

Con base en lo aducido, se reitera que en el Distrito Capital la base gravable del impuesto de industria y comercio está conformada por los ingresos netos percibidos durante el periodo, los que se obtienen al deducir del total de ingresos ordinarios y extraordinarios, entre otros factores, los correspondientes a la venta de activos fijos, concepto del cual hacen parte las acciones, que se enajenan por fuera del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

En lo atinente a la naturaleza de los activos, teniendo en cuenta la clasificación prevista en el artículo 60 del Estatuto Tributario Nacional, ha dicho la Sala en varias oportunidades, que “la diferencia fundamental entre activos fijos y activos móviles radica en que estén destinados o no a la enajenación dentro del giro de los negocios del contribuyente, de manera que si un bien se enajena dentro del giro ordinario de los negocios tiene el carácter de activo móvil, pero si no está destinado a ser enajenado en desarrollo de la actividad ordinaria de la empresa, es un activo fijo o inmovilizado”⁴⁷. También ha precisado la Sección que “la permanencia del activo en el patrimonio de la empresa o su contabilización como activo fijo,

⁴⁵ Sentencia de 6 de agosto de 2014, Exp. 19738, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, actor: Bavaria.

⁴⁶ Entre otras, las sentencias del 13 de junio de 2013, Exp. 18703 M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 12 de mayo de 2010, Exp. 17339, M.P. William Giraldo Giraldo; 4 de marzo de 2010, Exp. 16967, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 2 de abril de 2009, Exp. 16790, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Sentencia de 6 de agosto de 2014, Exp. 19738, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁴⁷ Sentencia de 26 de marzo de 2009, Exp. 16584, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la cual se reiteran las Sentencias de diciembre 1° del 2000, Exp. 10867, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, abril 12 del 2002, Exp. 12175, C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla, de marzo 3 del 2005, Exp. 14281, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, de octubre 10 del 2007, Exp. 15930, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz

son circunstancias que no modifican el carácter de activos movibles, de los bienes que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios, porque el carácter de activo fijo no lo determina el término de posesión del bien dentro del patrimonio, sino su destinación específica”⁴⁸.

En consecuencia, no son de recibo las argumentaciones de la demandada en torno a desvirtuar la calidad de activo fijo de las acciones en cuestión, para concluir que se trata de ingresos operacionales gravados, toda vez que, como ya se dijo, en el caso, los ingresos trasladados a la beneficiaria (dividendos en acciones) y la posterior venta parcial de acciones, estuvieron precedidos de un proceso de escisión que, como se precisó inicialmente, de conformidad con la ley, apareja la transferencia en bloque de los activos y pasivos de la sociedad escidente a las beneficiarias⁴⁹, en el cual “la sociedad o sociedades beneficiarias asumirán las obligaciones que les correspondan en el acuerdo de escisión y adquirirán los derechos y privilegios inherentes a la parte patrimonial que se les hubiera transferido⁵⁰” y que “no se considerará que existe enajenación entre la sociedad escindida y las sociedades en que se subdivide⁵¹”.

Y en el caso concreto, se evidencia la naturaleza de activo fijo de las acciones en cuestión, recibidas por la beneficiaria de la escisión (Nueva Inversiones SAS, antes Nueva Inversiones Ltda.), como una inversión permanente, así como lo certifica el Revisor Fiscal, al señalar que “la compañía tiene registrada una inversión permanente en la sociedad Casa Editorial El Tiempo S.A. (...) la cual adquirió producto de la escisión de las sociedades Mislo y Cía. S.C.A. y La Linterna Inversiones S.A., por tal razón la fecha de adquisición de estas acciones corresponde a la fecha original de compra en cada una de estas sociedades, las cuales se realizaron en varios paquetes desde el año 1977 al 2007”⁵². También demostrada con la contabilización de las mismas como “inversiones permanentes”, integrantes del “activo fijo”. En efecto, así lo certifica el Contador Público⁵³, al señalar que:

“V. Que de acuerdo con los respectivos libros contables, sus asientos, y comprobantes internos y externos de las sociedades LA LINTERNA INVERSIONES S.A e (sic) MISLO & CÍA. S.C.A., para cada una de tales sociedades las acciones de CEET S.A. que cada una poseía antes de sus respectivas escisiones, las cuales fueron adquiridas en varios paquetes desde el año de 1977 hasta el año de 2007 en ambos casos, constituían una inversión permanente y activo fijo porque por cada una de ellas las adquirió con el ánimo e intención de devengar ingresos de las mismas vía dividendos y no de enajenarlas, además de que la compra y venta de acciones no estaba dentro de los respectivos giros ordinarios de negocios. (...)

VII. Que de acuerdo con los respectivos libros contables, sus asientos, y sus comprobantes internos y externos, dentro de los cuales están las declaraciones del impuesto de Industria, Comercio Avisos y Tableros (ICA), de cada una de las sociedades escindidas, LA LINTERNA INVERSIONES S.A. y MISLO & CÍA. S.C.A. presentó sus respectivas declaraciones del ICA correspondientes a los períodos gravables transcurridos antes del período gravable de perfeccionamiento e inicio de

48 Sentencia de 26 de marzo 2009, Exp. 16584, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

49 Artículo 9 (inciso 1) de la ley 222 de 1995.

50 Artículo 9 (inciso 4) de la ley 222 de 1995.

51 Artículo 14-2 del ET (*vigente para el año 2007 hasta la entrada en vigencia de la ley 1607 de 2012*)

52 Certificación de 3 de agosto de 2009 (Folios 171 y 172 c.p. 1)

53 Certificación de 4 de noviembre de 2011 (Folios 250 a 254 c.p. 1)

efectos de su escisión (6 de junio de 2007 y 1 de mayo de 2007 respectivamente), es decir, cada una de tales sociedades presentó las declaraciones del ICA hasta el bimestre 2 (marzo-abril) de 2007, inclusive.

VIII. Que de acuerdo con los libros contables, sus asientos, y sus comprobantes internos y externos de NUEVA INVERSIONES S.A.S., esta sociedad registró el patrimonio que le trasladaron de las dos sociedades que se escindieron atrás expuestas, consistentes en -activos/bienes, -pasivos, -patrimonio en sus diferentes elementos e -ingresos, costos y gastos de las actividades desarrolladas durante el año 2007 y hasta la fecha de perfeccionamiento e inicio de los efectos de la escisión en cada una de tales sociedades, en las mismas cuentas contables en que estaban registrados en los libros contables de las sociedades escindidas, para conservar cada uno de los elementos que conforman los activos, los pasivos, el patrimonio y los ingresos/costos, y gastos del 2007, con las mismas características, es decir, con los mismos derechos y obligaciones que estaban en cabeza de las escindidas, dando cumplimiento al oficio de la Superintendencia de Sociedades No. 340-31294 del 24 de julio de 2001. En razón de lo anterior, el activo que se trasladó por escisión a NUEVA INVERSIONES S.A.S., consistente en 10.055.161 acciones de CEET S.A., se registró en los libros contables como inversiones permanentes y activo fijo. (...)

IX. Que de acuerdo con los libros contables, sus asientos, y sus comprobantes internos y externos de la sociedad NUEVA INVERSIONES S.A.S., y de conformidad con sus estatutos sociales, independientemente de lo expuesto en el numeral VIII anterior, para esta sociedad las 10.055.161 acciones de CEET S.A. que adquirió por la transferencia que de las mismas se le hizo por la escisión de las sociedades atrás mencionadas, constituyen una inversión permanente y activo fijo, porque de conformidad con su objeto social tal sociedad no puede adquirir a cualquier título acciones con la intención de enajenar las mismas, ya que ese no es su objeto social, sino para conservarlas con el propósito de explotarlas devengando dividendos de ellas". (...)

X. Que de acuerdo con los libros contables, sus asientos, y sus comprobantes internos y externos de la sociedad NUEVA INVERSIONES S.A.S., ésta sociedad registró en sus libros contables correspondientes a los meses de septiembre octubre (bimestre 5) de 2007, en cuentas de ingresos de cuentas pérdidas y ganancias/resultados, concretamente en su cuenta PUC No. 429584 "ingresos no operacionales diversos", los ingresos/resultados que le fueron trasladados en virtud de la escisión de las dos sociedades mencionadas, por concepto de dividendos sobre acciones de CEET S.A." (...)

XI. (...) NUEVA INVERSIONES S.A.S. en razón de que enajenaba parcialmente una inversión permanente (5.530.338 acciones de un total de 10.055.161 acciones), consideró que tal operación no era del giro ordinario de los negocios, y en razón de ello, contabilizó en la cuenta PUC No. 424005 la misma, la cual corresponde a ingresos no operacionales/utilidad en venta de inversiones/acciones. (...)

XII. de acuerdo con los libros contables, sus asientos, y sus comprobantes internos y externos de la sociedad NUEVA INVERSIONES S.A.S., el saldo de 4.524.823 acciones de CEET S.A. con las que quedó después de la venta descrita en el numeral XI anterior, las continuó considerando como una inversión

permanente/activos fijos hasta la fecha en que se efectuó la escisión de la cual fue objeto, es decir, hasta el 21 de diciembre de 2009, fecha en la cual se inscribió la escritura pública contentiva de la escisión de esta sociedad, es decir, conservó tales acciones hasta el último día de su vida legal como inversiones permanentes/activos fijos". (destacado fuera de texto)

Las citadas certificaciones, constituyen medios de prueba, de conformidad con lo establecido en el artículo 777 del ET, y como lo ha precisado la jurisprudencia⁵⁴, toda vez que se expresa que la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales, que los libros de la actora se encuentran registrados en la cámara de comercio y que lo que se pretende probar está respaldado por comprobantes internos y externos y refleja su situación financiera.

De conformidad con lo anterior, se concluye que, en este caso, dentro del marco y como efecto del proceso de escisión, la venta de acciones efectuada por la demandante, corresponde a una venta de activos fijos, cuyos ingresos y utilidades están excluidas de la base gravable del impuesto de industria y comercio, lo que apareja la no prosperidad del recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada.

Por lo tanto, la Sala confirmará la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que declaró la nulidad de los actos administrativos demandados.

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,

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia del 23 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B".

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

Se deja constancia de que la anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

⁵⁴ Sentencia de 22 de septiembre de 2016, Exp. 20490, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la cual se reiteran las sentencias de 25 de septiembre de 2008, exp. 15255 C.P. Héctor J. Romero Díaz y de 28 de febrero de 2013, exp. 18420, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ