

COMÓ GRAVA EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO A LOS DIVIDENDOS



MARIO GABRIEL HOYOS PARRA

JUAN SEBASTIAS RODRIGUEZ PAJOY

CINDY VIVIANA SALAZAR AGUDELO

PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA

FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS

DEPARTAMENTO DE DERECHO ECONÓMICO

BOGOTÁ D.C.

2018

COMO GRAVA EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO A LOS DIVIDENDOS



MARIO GABRIEL HOYOS PARRA

JUAN SEBASTIAS RODRIGUEZ PAJOY

CINDY VIVIANA SALAZAR AGUDELO

**Trabajo presentado como requisito para optar al título de
Especialista en derecho tributario**

Director de trabajo de grado:

HAROLD PARRA ORTIZ

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS
DEPARTAMENTO DE DERECHO ECONÓMICO
BOGOTÁ D.C.**

2018

“La Universidad no se hace responsable por los conceptos emitidos por sus alumnos en sus trabajos de tesis. Solo velará por que no se publique nada contrario al dogma y a la moral católica y por qué las tesis no contengan ataques personales contra persona alguna, antes bien se vea en ellas el anhelo de buscar la verdad y la justicia”

TABLA DE CONTENIDO

1. <u>INTRODUCCION.....</u>	<u>4</u>
2. <u>OBJETIVOS</u>	<u>6</u>
3. <u>MARCO NORMATIVO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.....</u>	<u>7</u>
4. <u>CONCEPTUALIZACION DE DIVIDENDOS.....</u>	<u>9</u>
5. <u>HOMOLOGOS DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO Y SU APLICACIÓN A LOS DIVIDENDOS.....</u>	<u>10</u>
6. <u>TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE LOS DIVIDENDOS EN MATERIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN COLOMBIA</u>	<u>13</u>
7. <u>CONCLUSIONES</u>	<u>14</u>
8. <u>BIBLIOGRAFIA</u>	<u>15</u>

1. INTRODUCCIÓN

“El arte de los impuestos, consiste en desplumar al ganso de forma tal que se obtenga la mayor cantidad de plumas con el menor ruido” (Jean Baptiste Colbert)

Resulta una costumbre fáctica de las tribus indígenas varios siglos atrás, la de rendir ofrendas a “entidades celestes” en retribución y agradecimiento por las “bendiciones” recibidas.

Históricamente, se reconoce este acontecimiento como los primeros actos impositivos evolucionando hasta la actualidad de acuerdo con los cambios y necesidades en los hoy llamados tributos, constitucionalmente concebidos en la carta política.

Bajo el entendido constitucional: “Colombia es un estado social de derecho, organizado en forma de república unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista...” (C.P.)

Siendo ello la herramienta por excelencia para recaudo de recursos, entidades territoriales a través de consejos municipales han adoptado para sí tributos como mecanismo para percibir los ingresos necesarios para su funcionamiento y desarrollo de actividades que mejoren la calidad de vida de sus conciudadanos.

Siendo Bogotá la capital de Colombia y de acuerdo con lo ya antes mencionado en la carta política, éste goza de plena autonomía para efectos de adopción de mecanismos de recaudo por medio del Consejo de Bogotá como es el caso del Impuesto de Industria y Comercio.

El ICA en términos generales grava el total de los ingresos por las actividades realizadas de servicio, comerciales o industriales que realicen las empresas o personas naturales y dentro del punto a discutir en este trabajo se encuentra la sujeción al Impuesto de Industria y Comercio.

2. OBJETIVOS

A continuación, presentamos los objetivos que se persiguen con esta propuesta:

2.1 Objetivo general

Identificar a través de un análisis normativo la aplicación del impuesto de Industria y Comercio sobre los Dividendos.

2.2 Objetivos específicos

- Determinar los criterios y/o condiciones legales, en los que puede considerarse que un dividendo se encuentre o no gravado con ICA.
- Evaluar si las personas naturales que perciben dividendos pueden ser contribuyentes del impuesto de industria y comercio.
- Realizar un análisis comparativo de impuestos territoriales con jurisdicciones internacionales.

3. MARCO NORMATIVO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.

Es un Impuesto de Orden Territorial, el cual grava las actividades industriales, comerciales y de servicios. Algunas de estas actividades se señalan en el artículo 20 del Código de Comercio las cuales se enlista así:

1. La adquisición de bienes a título oneroso con destino a enajenarlos en igual forma, y la enajenación de los mismo;
2. La adquisición a título oneroso de bienes muebles con destino a arrendarlos; el arrendamiento de los mismos; el arrendamiento de toda clase de bienes para subarrendarlos, y el subarrendamiento de los mismos;
3. El recibo de dinero en mutuo a interés, con garantía o sin ella, para darlo en préstamo, y los préstamos subsiguientes, así como dar habitualmente dinero en mutuo a interés;
4. La adquisición o enajenación, a título oneroso, de establecimientos de comercio, y la prenda, arrendamiento, administración y demás operaciones análogas relacionadas con los mismos;
5. La intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones;
6. El giro, otorgamiento, aceptación, garantía o negociación de títulos valores, así como la compra para reventa, permuta, etc., de los mismos;
7. Las operaciones bancarias, de bolsas, o de martillos;
8. El corretaje, las agencias de negocios y la representación de firmas nacionales o extranjeras;

9. La explotación o prestación de servicios de puertos, muelles, puentes, vías y campos de aterrizaje;
10. Las empresas de seguros y la actividad aseguradora;
11. Las empresas de transporte de personas o de cosas, a título oneroso, cualesquiera que fueren la vía y el medio utilizados;
12. Las empresas de fabricación, transformación, manufactura y circulación de bienes;
13. Las empresas de depósito de mercaderías, provisiones o suministros, espectáculos públicos y expendio de toda clase de bienes;
14. Las empresas editoriales, litográficas, fotográficas, informativas o de propaganda y las demás destinadas a la prestación de servicios;
15. Las empresas de obras o construcciones, reparaciones, montajes, instalaciones u ornamentaciones;
16. Las empresas para el aprovechamiento y explotación mercantil de las fuerzas o recursos de la naturaleza;
17. Las empresas promotoras de negocios y las de compra, venta, administración, custodia o circulación de toda clase de bienes;
18. Las empresas de construcción, reparación, compra y venta de vehículos para el transporte por tierra, agua y aire, y sus accesorios, y
19. Los demás actos y contratos regulados por la ley mercantil.

De acuerdo con el numeral 3, Art. 287 de la Constitución Política las entidades territoriales éstas gozan de autonomía para “Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”, y es clara la carta política: “Dentro de los límites de la Constitución y la ley”.

Para hacer claridad a lo anterior y no caer en interpretaciones erradas, ha de haber claridad respecto de la Reserva de ley en materia tributaria ya que, aunque el Art.287 CP da autonomía para “establecer” tributos no significa esto que las puedan crear. Las sentencias C-116/96 y C-569/00 en concordancia y armonía con el Art.338 CP la creación de ellos están reservados únicamente al legislador a través de una ley y su implementación sí corresponde a los entes territoriales si desean aplicarla.

Así las cosas, el impuesto de industria y comercio, aunque con un origen inicial como gravamen de patente, en la Ley 14 de 1983 se decreta como hecho generación la explotación de actividades comerciales, industriales y de servicio, cumpliendo así con el propósito de reserva de ley tributaria.

4. CONCEPTUALIZACIÓN DE DIVIDENDOS

¿Qué son los dividendos? Entiéndase como dividendos los beneficios que se reparten entre accionistas o socios de una sociedad. Este beneficio resulta de la utilidad representada en los estados de resultado de las empresas y que corresponden a un periodo determinado, pero que para percibirlos por asamblea o junta de socios deben ser aprobadas su distribución.

El estatuto tributario en su Art.30 lo define como: *“1. Toda distribución de beneficios, en dinero o en especie, con cargo a patrimonio que se realice a los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares, excepto la disminución de capital y la prima en colocación de acciones. 2. La transferencia de utilidades que corresponden a rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional obtenidas a través de los establecimientos permanentes o sucursales en Colombia de personas*

naturales no residentes o sociedades y entidades extranjeras, a favor de empresas vinculadas en el exterior.”.

5. HOMÓLOGOS DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO Y SU APLICACIÓN A LOS DIVIDENDOS

No es Colombia el único País que grava el ejercicio de las actividades con el fin de generar recursos que permitan la subsistencia de sus organismos territoriales de forma autónoma así como la financiación de obras sociales en su jurisdicción, si no por el contrario pueden encontrarse internacionalmente otros estados en los cuales la práctica es compartida con ciertas similitudes como con los denominados estados comunitarios en Europa los cuales detallaremos en breve, que aunque con algunas variaciones y aplicados a sus condiciones sociales y/o políticas, y claro esta su legislación, en términos generales son impuestos análogos.

El gravamen al ejercicio de actividades, siendo una práctica más común de lo que se pensaría en otras regiones del mundo aún sigue vigente, aunque no precisamente de forma permanente pues en palabras del Profesor Francisco Garcia-Fresneda Gea, la tendencia de ello en los países es la desaparición de los impuestos que gravan el ejercicio de las actividades económicas aunque no en su totalidad ya que tienden algunos estados a “mutarlas” tomándolas como base para crear un nuevo impuesto que permita una mejor financiación, compilando viejos esquemas de tributo territorial y que es el común resultado en la mayoría de países. Garcia-Fresneda, F. (2008).

Veamos entonces a modo ilustrativo algunos modelos de este impuesto territorial que lograrán ser o no en algún momento una referencia al impuesto de industria y comercio adoptado en este estado colombiano. Para ello, el punto de partida será el continente europeo y muy en particular algunos de aquellos denominados estados comunitarios como: España, Alemania, y Luxemburgo.

Iniciemos con El Reino de España, donde el impuesto sobre las actividades llamado IAE (Impuesto a las Actividades Económicas) creada por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de Dic/1988 y que por ordenanza fiscal, lo define como un tributo con la finalidad de recaudar fondos de personas físicas (naturales), jurídicas y entidades que realizan actividades empresariales, artísticas y profesionales en territorio del Reino de España.

Este es un Impuesto el cual el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, lo define como “un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto” , del cual se benefician en gran parte las ciudades donde la economía tiene más flujo de movimiento como por ejemplo Madrid y Barcelona, por mencionar los más reconocidos, y este Impuesto definitivamente no grava los dividendos ya que no está dentro de lo facultado, además que éste no es considerado como una actividad económica, sino el producto de operaciones de una sociedad en un periodo determinado y que tiene por resultado su distribución como “rendimientos” por el desarrollo de su actividad. En su lugar, el Reino de España grava estos dividendos con el llamado Impuesto a las Sociedades, al que no se dará lugar a explicación en este escrito dado que no hace parte del objeto de este mismo.

Además de España, encontramos un IAE, parecido en ciertos aspectos en Alemania (Gewerbesteuer) y en Luxemburgo (Impôt comercial comunal) donde la base de este impuesto esta dada a la aplicación sobre el beneficio empresarial o rendimientos brutos que genera la empresa muy parecido a como se rige el Impuesto Sobre Sociedades, y que tiene como base el desempeño de actividades económicas a partir del resultado contable bajo normas internacionales. En ninguno de estos dos estados, al igual que en España son base gravable del impuesto los beneficios a los socios o accionistas que son los dividendos.

Müller, A. Chica M. (2011).

Ya remitiéndose a un país del continente americano, quien se encuentra con este tipo de impuesto es la Republica de Nicaragua ubicada en la región centro precisamente, y es el Impuesto Municipal sobre los Ingresos denominado en siglas IMI.

Este gravamen se encuentra regulado por a Plan de Arbitramento que existen dos: el Decreto 10-91 para el municipio de Managua, y el Decreto 455 que aplica para todos los demás municipios del país de Nicaragua. Dichos decretos son decretados por el presidente de la república, ratificando el plan de arbitrio presentado por la alcaldía de Managua y aprobada por el concejo municipal.

Concretamente, el Decreto 10-91 en su Capítulo I, reglamenta el Impuesto Municipal sobre Ingresos, que grava el total de los ingresos brutos de toda persona natural o jurídica producto de su actividad.

Es claro entonces, tomando como base las anteriores referencias internacionales que los dividendos o rendimiento de acciones o participaciones no es considerado en ninguno de estos estados ya mencionados como una base gravable al no constituirse como una actividad comercial o industrial o de servicio u otro concepto, sino como una distribución producto de un resultado de la operación empresarial a raíz de una inversión societaria.

6. TRATAMIENTO IMPOSITIVO DE LOS DIVIDENDOS EN MATERIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN COLOMBIA.

Dentro del análisis que se realizó para comprender si los ingresos recibidos por la figura de Dividendo son gravados o no con el impuesto de industria y comercio, se revisaron algunas sentencias relacionadas; dentro de las cuales encontramos que esta discusión viene en discusión aproximadamente de años 1992 con la Sen-3412-92.

Ha existido el debate en que los dividendos no deberían ser gravados con el impuesto de industria y comercio. Sin embargo en la actualidad y con la llegada de la Ley 1819 de 2016 (Reforma Tributaria Estructural), se logró demostrar cuando los dividendos son gravados con este impuesto.

Algunas de las sentencias revisadas, se detallan a continuación:

- CE-16789 23/04/2009

“Precisa que el Consejo de Estado ha señalado, que si bien, el citado numeral 5° del artículo 20 del C.Co., no conduce a que tal actividad esté sujeta por regla general al impuesto de industria y comercio, si tiene tal connotación cuando el objeto principal es la venta y compra de acciones y la de inversionista. Agrega que, aunque la inversión en sociedades corresponde a una actividad mercantil ello no es determinante para

establecer el carácter de activo fijo de las acciones vendidas, el cual depende de comprobar que no se enajenen dentro del giro ordinario del negocio.”

- CE-18263 19/05/2011

“...aunque el numeral 5 del artículo 20 del Código de Comercio, considera como actividades mercantiles, La intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones, la percepción de dividendos no encaja en las mencionadas actividades.”

- CE-19738 06/08/2014

“En ese orden de ideas, los bienes y acciones referidos son activos fijos, pues no fueron enajenados dentro del giro ordinario de los negocios de la actora y, por esto, los ingresos y utilidades obtenidas por su venta no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio...”

- CE-18750 20/11/2014

Sala reitera apreciación (Sentencia CE-18263 19/05/2011) aclarando:

“Percibir dividendos, se reitera, no es un acto de comercio. Por el contrario, Intervenir como asociado en la constitución de sociedades es un acto de comercio”, que “...puede ser ocasional o puede ser habitual y ejercerse de manera profesional. En el primer caso, el acto de comercio no constituye actividad mercantil gravada con el impuesto de industria y comercio. En cambio, el ejercicio habitual y profesional, sí...”

- CE-20602 17/08/2017

“...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.”

Como se puede notar, este tema abarca varias opiniones, por lo tanto daremos inicio con este tratamiento a partir de los elementos básicos de los tributos, los cuales se estipulan dentro de nuestra Constitución Política.

Bajo la determinación de los impuestos en Colombia, se da cumplimiento al artículo 338 de nuestra Constitución Política, y señala que la ley debe fijar directamente los elementos esenciales del tributo.

“En tiempo de paz, solamente el congreso, las asambleas departamentales y los consejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos o pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.”

El Impuesto de industria y comercio comienza desde Ley 14 de 1983 entre otras ya que siempre fue tratado jurisprudencialmente más que desde las mismas normas tributarias que lo regulan.

De lo expuesto se establece que los elementos de la obligación tributaria son:

- **Hecho Generador:** Es el presupuesto establecido en la ley cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

- **Sujeto Activo:** Es el acreedor de la obligación tributaria. El Estado como acreedor del vínculo jurídico queda facultado para exigir unilateral y obligatoriamente el pago del impuesto, cuando se realiza el hecho generador; Para efectos de la administración del Impuesto de industria y comercio se ejerce municipalmente.
- **Sujeto Pasivo:** Es el deudor de la obligación tributaria. En el impuesto sobre las ventas, jurídicamente el responsable es el sujeto pasivo, obligado frente al Estado al pago del impuesto.
- **Base Gravable:** Es la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la tarifa para determinar la cuantía de la obligación tributaria.
- **Tarifa:** Es el porcentaje o valor que aplicado a la base gravable determina el monto del impuesto que debe pagar el sujeto pasivo.

Lo mismo ocurriría frente a la discusión del lugar en el que debían gravarse los ingresos, los cuales en la práctica se declaraban en el municipio en el cual tuviese la sede o domicilio el inversionista.

Referenciando concretamente los **DIVIDENDOS**, éstos resultan gravados con el impuesto de industria y comercio, si ellos provienen de acciones sin vocación de permanencia, entendiendo esto, como la actividad de compra y venta de acciones, lo cual representa una actividad comercial conforme al numeral 5 del artículo 20 del Código de Comercio y constituye un hecho generador para ser gravado por este impuesto.

Cuando un dividendo es generado por acciones poseídas con vocación de permanencia, se trata como Activo Fijo y de acuerdo con los lineamientos del artículo 42 del Decreto 352 de 2002 el

cual se ha citado con anterioridad, estos no serán gravados con el impuesto de ICA y se restarán al momento de determinar la Base Gravable.

*"**Artículo 42. Base gravable.** 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."*

Por tanto, una persona natural o una empresa que actué como inversionista y que obtengan ingresos por concepto de dividendos o participaciones, cumplen con el hecho generador del impuesto de industria y comercio.

Dentro del Memorando Concepto de abril de 2018 publicado por la Secretaria de Hacienda Distrital; se da claridad a este tema, y se determina que:

"(...) todos los ingresos obtenidos por una persona natural o jurídica en el desarrollo de una actividad comercial que no estén expresamente excluidos forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio. Como los dividendos o participaciones no están expresamente excluidos, habrá de tenerse en cuenta que dichos ingresos están gravados con el impuesto de industria y comercio, siempre y cuando la persona natural tenga la calidad de comerciante."

Basado en la revisión anterior, es importante que un contribuyente tenga claro que recibir ingresos por concepto de dividendos o participaciones, serán gravados con el impuesto de Industria y Comercio, siempre que:

- Para una empresa:
 - Se detalle dentro de su objeto social, la compra y venta de acciones.

- Tanto para empresas como para personas naturales:
 - La obtención de ingresos por concepto de dividendos o participaciones, provengan de inversiones sin calidad de permanencia.
 - Que sus inversiones no tengan la naturaleza de activo fijo.
 - Que al momento de realizar la venta de acciones, estas se hayan mantenido por menos de dos años para el contribuyente.

A la luz del ultimo concepto emitido por la secretaria de hacienda distrital el 18 de abril de 2018, tratándose de personas naturales el distrito considera como actividad comercial las inversiones en acciones o cuotas de participación, tratándose de actos de comercio realizados de forma habitual o profesional partiendo de la aclaración realizada en la sentencia del Consejo de estado Radicado 18750 del 20-11-2014:

“Percibir dividendos es un hecho de ejecución sucesiva y permanente que tiene lugar cuando se interviene como asociado en la constitución de una sociedad”.

Por otro lado se sustenta el distrito en el artículo 10 del código de comercio que define como comerciantes a las personas naturales que profesionalmente ocupan alguna actividad mercantil, al igual que el articulo 20 del mismo CC que define como actividad mercantil la intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales.

Así las cosas, bajo su entendido la SHD considera que el resultado de dichas inversiones como lo son los dividendos en cabeza de las personas naturales que efectivamente los perciban se encuentran gravados con el impuesto de industria y comercio.

7. CONCLUSIONES

La actividad Comercial, prevista en el artículo 35 de la ley 14 de 1983, no diferencia entre ingresos provenientes del cumplimiento del objeto social y de los que no lo son.

En el literal 5 del artículo 20 en el título II del código de comercio, la intervención no sustenta la base que los contribuyentes deben pagar impuesto de industria y comercio por dividendos. “Ya que no hay un ingreso por actividad comercial, industrial o de servicios”.

Así las cosas, y siguiendo la línea jurisprudencial que atañe a la materia, podemos concluir que los ingresos por dividendos o participaciones si se encuentran gravados con el impuesto de Industria y comercio bajo las condiciones que ya se han mencionado en el punto 6 de este escrito, y No serán objeto de dicho impuesto si por el contrario las inversiones que dan origen a dichos dividendos o participación se encuentran catalogados como Activos Fijos así como su calidad de permanencia.

8. BIBLIOGRAFÍA

- *Presidencia de la Republica (1971), Artículo 10 - Artículo 20 Decreto 410/71, Código de Comercio de Colombia.*
- *Carta Magna (1991), Artículos 287 - 338, Constitución Política de Colombia.*
- *Corte Constitucional (1996), Sentencia 116/96.*
- *Corte Constitucional (2000), Sentencia 569/00.*
- *Concejo de Estado (2014), Radicado 18750/14.*
- *Congreso de la Republica (1983), Artículo 32 y subsiguientes Ley 14/83, Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones.*
- *Presidencia de la Republica (1989), Artículo 30 Decreto 624/89, Estatuto Tributario.*
- *García-Fresneda, F. (2008). Antecedentes Históricos del Impuesto Sobre Actividades Económicas. Crónica Tributaria. (127), 87-107.*
- *Müller, A. Chica M. (2011). El impuesto de actividades económicas alemán como modelo de propuesta de reforma para el IAE Español. Crónica Tributaria. (138), 103-134.*
- *Alcaldía Mayor del Distrito Capital de Bogotá (2002), Artículo 42 Decreto 352/02, Por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria vigente.*
- *Secretaria de Hacienda Distrital (2018), Memorando Concepto 1/18, Impuesto de Industria y comercio - Dividendos y Participaciones.*