



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

CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., tres (3) de agosto de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2020-00110-01 (27023)
Demandante	JUNE S.A.S.
Demandado	SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL, DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS
Temas	Impuesto de industria y comercio. Bimestre 6 del año 2016. Constitución de fideicomiso. Actividad sujeta. Base gravable.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 9 de junio de 2022 expedida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió¹:

«**PRIMERO: DECLARASE** la nulidad de la Resolución No. (sic) No. 12242DDI031182 del 12 de octubre de 2019, por medio de la cual le fue proferida a la sociedad JUNE S.A.S. (ANTES JUNE EU) liquidación oficial de revisión respecto de la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al 6 bimestre del año 2016, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de la declaración del impuesto de Industria y Comercio del 6° período del año 2016 presentada por la sociedad JUNE S.A.S. el 19 de enero de 2017 bajo el formulario No. 2017302010102870556.

TERCERO. No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva. (...).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 19 de enero de 2017, la sociedad JUNE EU (hoy S.A.S.) presentó la declaración del impuesto de industria y comercio en Bogotá D.C., correspondiente al bimestre 6 del año gravable 2016. En su denuncia privado, la actora declaró: (i) ingresos ordinarios y extraordinarios del periodo por \$31.244.037.000, (ii) ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital por \$279.135.000, (iii) ingresos brutos obtenidos en el Distrito Capital por \$30.964.902.000, deducciones, exenciones y actividades no sujetas por \$29.703.186.000 y (iv) un impuesto a pagar de \$12.228.000.

Previo requerimiento especial y su correspondiente respuesta, la Dirección Distrital de Impuestos expidió la Resolución Nro. 12242DDI031182 del 12 de octubre de 2019, mediante la cual modificó la liquidación privada, en el sentido de fijar: (i) los ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre en \$28.877.965.000, (ii) los ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital en \$8.757.582.000, (iii) ingresos obtenidos en el Distrito Capital en \$20.120.383.000 y, (iv) deducciones, exenciones y actividades no sujetas en \$1.636.360.000. Todo lo anterior, derivó en un mayor impuesto a cargo de \$166.338.000 y la imposición de una sanción por inexactitud por el mismo valor.

¹ Índice 21 de SAMAI del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Página 28.



El contribuyente prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, haciendo uso del mecanismo *per saltum*.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones²:

«PRIMERA

Que en (sic) nulo el siguiente acto administrativo, por haber sido expedido con violación a (sic) las normas nacionales y distritales a las que hubiere tenido que sujetarse:

Resolución 12242DDI031182 de fecha 12 de octubre de 2019, notificado el 16 de octubre de 2019, “Por la cual se profiere Liquidación Oficial de Revisión a la declaración del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondiente al bimestre 6 de 20016 (sic), presentada por el contribuyente JUNE E.U. con NIT 830.117.529”, expedida por la Secretaría de Hacienda Distrital de la ciudad de Bogotá.

SEGUNDA

a. Que como consecuencia de la declaración anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se reconozca y se declare la firmeza de la Declaración del Impuesto de Industria y Comercio por el bimestre 6 del año gravable 2016, presentada por June dentro del término legalmente previsto para declarar, el día 19 de enero de 2017, con número de formulario 2017302010102870556, en la cual se declaró un saldo a cargo de DOCE MILLONES DOSCIENTOS VEINTIOCHO MIL PESOS M/CTE (\$12.228.000).

b. Que de conformidad con lo consagrado en el artículo 188 del CPACA, se condene en costas a la entidad demandada y se ordene su liquidación». (Subrayado propio).

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 83, 95 (numeral 9) de la Constitución Política; 60 del Estatuto Tributario Nacional; 42 del Decreto Distrital 352 de 2002 y 64 del Decreto Distrital 807 de 1993.

El concepto de la violación se resume así³:

1. La transferencia de activos fijos a un fideicomiso no hace parte de la base gravable del tributo

Discutió que el acto demandado incluye dentro de la base gravable del impuesto de industria y comercio la transferencia de activos fijos que JUNE realizó al Fideicomiso Kapital Urbano del Banco BBVA.

Advirtió que, para la Administración los bienes se califican como activos movibles y la operación está gravada con ICA, debido a que considera que la inversión en inmuebles hace parte del giro ordinario de los negocios de la sociedad, conforme a lo previsto en el objeto social y su actividad CIU.

Sostuvo que si bien, la tesis de la demandada se sustenta en providencias del Consejo de Estado, ese criterio jurisprudencial fue modificado en la sentencia del 31 de mayo de 2018 (Exp. 21776), en el sentido de señalar que, para efectos de

² Índice 2 de SAMAI. PDF de la demanda. Página 4.

³ Fls. 4 a 17 del cuaderno principal.



determinar el giro ordinario de los negocios, no basta con remitirse a la descripción del objeto social, puesto que son conceptos diferentes. Así, expresó que mientras que el *objeto social* es el que delimita el campo de acción de la sociedad, el *giro ordinario de los negocios* corresponde a aquellas actividades que, formando parte del objeto social, la sociedad ejecuta de forma habitual u ordinaria. De manera que, dentro del concepto de giro ordinario de los negocios no hacen parte aquellos actos u operaciones que se realizan de manera esporádica o extraordinaria.

Con fundamento en lo anterior, advirtió que el tratamiento de los activos fijos en materia del ICA *«no depende de la connotación que se les haya dado en el contrato social o en sus reformas, reflejado en el certificado de la Cámara de Comercio, sino de la periodicidad o frecuencia en la negociación de los bienes»*.

Que, además, resulta insuficiente el argumento de la Administración, puesto que (i) la jurisprudencia citada en los actos, que determina el giro ordinario de los negocios con las actividades descritas en el objeto social, contempla otros requisitos para establecer la obligación de pagar ICA *“como la obtención de una utilidad periódica”*, situación que no se presentó, y (ii) cada caso debe ser objeto de verificación, criterio que no fue tenido en cuenta en la operación de aporte al fideicomiso.

Explicó que *“las enajenaciones efectuadas en el año 2016 y registradas el 23 de diciembre de ese mismo año, corresponden a inmuebles pertenecientes al activo fijo de la empresa que ésta aportó al Fideicomiso Kapital Urbano, en el que se administran dichos inmuebles”*. Que es demostrable que las enajenaciones correspondieron a una reorganización interna de los activos de la sociedad para la debida administración de los inmuebles (oficinas, parqueaderos, entre otros).

En consecuencia, adujo que no es posible afirmar que la operación corresponde al giro ordinario de los negocios, por el solo hecho de que la compra o venta de inmuebles haga parte de su objeto social, puesto que, en todo caso, esa no es su actividad principal, y el aporte fue realizado de manera extraordinaria, para fines de reorganización interna de los activos de la sociedad y otras compañías vinculadas.

Destacó que, al quedar demostrado que los inmuebles enajenados son activos fijos, la liquidación del ICA realizada en el acto demandado, es contraria al artículo 42 del Decreto 352 del 2002, en la medida que la norma excluye de la base gravable del tributo la venta de estos bienes. Lo que además sustentó en la sentencia del Consejo de Estado *“Exp. 20602 de 2017”*.

Consideró que son pruebas pertinentes para acreditar la naturaleza de los activos fijos, los estados financieros de la compañía que fueron certificados por contador público, en los que se demuestra la forma de registro de los activos, así como la no habitualidad de su venta. Enfatizó que, en ese informe, los activos aportados al fideicomiso Kapital Urbano están registrados como inversiones (nota 1), y que, en la descripción de las operaciones y políticas contables de la sociedad, se deja claro que sus actividades habituales son *«la inversión a título oneroso de sus dineros en otras compañías, tomar o dar en arriendo como arrendador o arrendatario, alquilar bienes para y de las compañías»*.

En ese sentido, afirmó que no hay un solo registro que pueda llegar a concluir que la transferencia de inmuebles sea una actividad habitual y, por lo mismo, que haga parte del giro ordinario de los negocios de la demandante. Por el contrario, adujo que la evidencia muestra que la vocación de los inmuebles o derechos fiduciarios es la de mantenerse como activos fijos de la sociedad.



Aseveró que el acto acusado vulnera el artículo 83 de la Constitución Política, porque no presume la buena fe del contribuyente, ni demostró la existencia de una conducta sancionable, como tampoco tuvo en cuenta los argumentos y pruebas aportadas por JUNE que respaldan la exclusión de la enajenación de los activos fijos de la base gravable del tributo.

Finalmente, esgrimió que el acto acusado infringe el artículo 95 (numeral 9) ibidem, pues desconoce el beneficio que existe para todos los contribuyentes en la depuración de la base gravable del impuesto consistente en poder deducir los ingresos derivados de la venta de activos fijos y, con ello, le impone una carga mayor y excesiva a la demandante.

2. La sanción por inexactitud es improcedente

Solicitó que se levante la sanción impuesta en el acto acusado por la existencia de diferencias de criterios, en tanto la discusión se centra en la clasificación de los activos como fijos o movibles para determinar si su enajenación corresponde al giro ordinario de los negocios de JUNE, pero no en la deformación u ocultamiento de los hechos o cifras.

Oposición de la demanda

La accionada contravirtió las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes planteamientos:

Sobre la inclusión en la base gravable de ICA de los ingresos obtenidos en la enajenación de inmuebles, dijo que la actividad está gravada con el tributo, en la medida que hace parte del objeto social y del giro ordinario de los negocios de la demandante. Lo anterior, con fundamento en *i)* el certificado de existencia y representación legal de la Cámara de Comercio, el acta de visita del 7 de diciembre de 2018 y los certificados de libertad y tradición, que dan cuenta que el contribuyente vendió inmuebles en los meses de junio de 2016, junio de 2017 y mayo de 2018, *ii)* la actora describió la enajenación de inmuebles como parte de su actividad principal del objeto social.

Enfatizó en que, en las declaraciones presentadas, la demandante determinó como actividades económicas las identificadas con los códigos CIU 6810, actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados; 8299, otras actividades de servicio de apoyo a las empresas y 6431 otras actividades de servicios financieros, excepto los seguros y pensiones.

Planteó que, conforme con el material probatorio recaudado, se determina la inexactitud en que incurrió el contribuyente, al omitir dentro de la base gravable lo recibido por concepto de la venta de inmuebles, producto de la actividad inmobiliaria, la cual representa su actividad principal y habitual dentro del giro ordinario de sus negocios.

Advirtió que a partir de la compra de inmuebles realizada por la actora «*se evidencia que su destinación no fue que permanecieran en su patrimonio, sino que su destinación fue su venta en periodos de tiempo cortos, (Adquiridos (sic) en el segundo semestre de 2015, enajenados en diciembre de 2016) por lo que se evidencia que es una actividad habitual*». Así las cosas, dijo que la realidad económica expuesta en las pruebas obrantes en el expediente, indican que son activos movibles cuya venta no puede producir ingresos excluidos del cálculo del impuesto de industria y comercio.



En lo que respecta a la sanción por inexactitud, argumentó que la actora incurrió en una de las conductas sancionables, en tanto aplicó a la base gravable del tributo una deducción inexistente por la venta de unos inmuebles que no eran activos fijos. Añadió que no existe diferencia de criterios, sino el desconocimiento del derecho aplicable, en la medida que la interpretación del contribuyente no es razonable.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad de los actos administrativos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, ordenó la firmeza de la declaración del impuesto de industria y comercio del bimestre 6 del año 2016⁴, con fundamento en las siguientes consideraciones.

Se refirió a la certificación expedida por el representante legal del BBVA Assest Management S.A. y, con base en ella, dijo que la demandante es fideicomitente del Fideicomiso Kapital Urbano, al cual aportó los bienes indicados en ese documento en el año 2016 y que corresponden a los que la Administración considera que fueron enajenados.

Explicó que el contrato de fiducia y la transferencia de bienes que se efectúa en desarrollo del mismo no implica una compraventa, pues en contraprestación el fideicomitente no recibe ingresos, sino derechos fiduciarios, y aclaró que en este caso *«conforme se indica en la demanda y no fue desvirtuado por la Administración los bienes fueron transferidos para su administración por parte del patrimonio autónomo y no su enajenación»*.

En ese sentido, el *a quo* planteó que, contrario a lo expuesto por la Administración, *«no se puede entender que la transferencia de los bienes realizado por la demandante al fideicomiso Kapital Urbana constituye una enajenación gravada con ICA, pues no es un contrato de compraventa, así se presente transferencia de dominio»*. Y consideró que, la transferencia realizada por la contribuyente al Fideicomiso Kapital Urbano no constituye hecho generador del impuesto de industria y comercio y, por ende, no estaba obligada a declarar dicha operación. No obstante, planteó que es deber de la actora demostrar que los bienes que transfirió al patrimonio son activos fijos.

Indicó que, para establecer la naturaleza de un activo, esto es, si es fijo o movable, se debe establecer el motivo que originó su adquisición, lo cual determina si los ingresos obtenidos con su enajenación forman parte o no de la base gravable del impuesto. Para ello, se refirió a jurisprudencia del Consejo de Estado⁵, y dijo que debía tenerse en cuenta la realidad de los negocios del contribuyente y no su inclusión en el objeto social o la forma de contabilizarlo.

Estableció que los bienes eran activos fijos, pues si bien la actora tiene como objeto social la compraventa de inmuebles, estos no fueron adquiridos con esa finalidad. Lo anterior, con fundamento en que el registro contable denota su adquisición desde el año 2005, y se transfirieron al fideicomiso en el año 2016, como consta en *«la relación de los bienes que fueron transferidos a título de venta de activo fijo, y las notas de contabilidad»*.

Agregó que, debe tenerse en cuenta que, si la actora hubiese tenido la intención de vender los inmuebles objeto de la discusión, *«la fiduciaria encargada de su administración los hubiera enajenado, sin embargo, no hay prueba de ello en el proceso, y sí que el contrato de fiducia para administración en la fecha de expedición de la certificación indica su vigencia para el año 2019, es decir, ello evidencia la vocación de permanencia de los bienes transferidos»*.

⁴ Índice 21 de Samai del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

⁵ Citó la sentencia del 13 de junio de 2013, exp. 18703, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; entre otras.



También puso de presente que los estados financieros de la demandante dan cuenta de la forma como se registraron contablemente los inmuebles adquiridos, esto es, como inversión (nota 1), y que no hay registro de venta o transferencia reiterada de esos bienes, de ahí que no se pudiera concluir la habitualidad de dicha actividad. Es decir, que la transferencia de bienes no está dentro del giro ordinario de los negocios de la actora.

En ese orden de ideas, con fundamento en el artículo 42 del Decreto 352 de 2002, dijo que los activos fijos transferidos por la actora no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio. Que, por tanto, los actos acusados no están debidamente motivados.

Finalmente, no condenó en costas, por no encontrarse probadas en el proceso.

Recurso de apelación

La **demandada** apeló la sentencia de primera instancia con el fin de que se revoque y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda⁶.

Discutió que, en el fallo impugnado, el Tribunal describió el negocio celebrado por la demandante como un encargo fiduciario, pese a que, según los antecedentes administrativos y lo dicho por la actora en la demanda, lo que se celebró fue un contrato de fiducia mercantil, en el cual se transfirió el dominio de los inmuebles, conforme con los certificados de libertad y tradición que obran en el expediente.

Después de referirse a las características del contrato de fiducia y a las del encargo fiduciario, argumentó que de las consideraciones de la sentencia apelada se podía inferir que para el *a quo* «no hay lugar a declarar y tributar en razón de la actividad relacionada al Fideicomiso por cuanto en su criterio no hay venta sino fiducia mercantil y en tanto los bienes transferidos son activos fijos».

No obstante, enfatizó en que es la propia contribuyente quien considera que dicha actividad comporta la venta de un activo fijo, pues ella acude a esa figura (venta de activo fijo) para detraer de la base gravable los ingresos cuestionados. De manera que, contrario a lo dicho por el Tribunal, para la propia actora sí hay una venta, pero esta recae sobre activos fijos y, además, hay ingresos, pero estos pueden detraerse dada la naturaleza de los bienes.

Destacó que, contrario a lo que ocurre en el impuesto a la renta, en el impuesto de industria y comercio lo que se grava son los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el año, de los cuales se restan los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos, «sin tener en cuenta si se incrementó su patrimonio o la destinación que le dé a los ingresos percibidos, en virtud de la actividad comercial, industrial o de servicios ejecutada en la jurisdicción del Distrito Capital, tal como lo dispone el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002». Citó la definición de ingresos prevista en el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 y destacó que «los ingresos son flujos de entrada de recursos, lo que hace que exista independencia de si hay o no utilidad en la actividad desarrollada».

Con fundamento en el criterio expuesto en la sentencia de unificación del Consejo de Estado del 2 de diciembre de 2021 (2021CE-SUJ-4-002), el objeto social de la actora (actividad inmobiliaria realizada con bienes propios o arrendados), y la

⁶ Índice 21 de Samai del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



escritura pública del 23 de diciembre de 2016 (mediante la cual la actora transfiere los bienes al fideicomiso), concluyó que la operación analizada no se trata de la venta de activos fijos, sino una actividad comercial, que corresponde a la desarrollada de manera principal por la sociedad, y por tanto, hace parte del giro ordinario de sus negocios.

Añadió que existe una intención comercial, la cual se desarrolla a través del objeto social de la contribuyente aprovechando su experticia *«no pudiéndose aceptar que la transferencia de este inmueble corresponda a un activo fijo, pues es irrelevante que este registrado contablemente como tal o su permanencia en el tiempo pues su destinación o propósito era el de desarrollar actividad inmobiliaria con el fin de obtener una utilidad al momento de su enajenación»*.

Que teniendo en cuenta que la venta se hizo en el marco del giro ordinario de sus negocios, los predios tienen la naturaleza de activo movable, y en esa medida, los ingresos obtenidos en esa operación están gravados con el tributo.

Finalmente, expuso que debe mantenerse la sanción por inexactitud, porque quedó demostrado que la actora registró en su declaración deducciones improcedentes, lo que generó un menor impuesto a pagar.

Oposición al recurso de apelación

La **demandante** controvirtió el recurso de apelación formulado por la entidad demandada y solicitó que la sentencia impugnada sea confirmada⁷.

Destacó que carece de fundamento la afirmación expuesta en el recurso de apelación consistente en que el Tribunal calificó el negocio celebrado por JUNE como un encargo fiduciario. Lo anterior, porque el *a quo* concluyó que el negocio jurídico celebrado fue una fiducia mercantil.

En cuanto a lo expuesto por la apelante referente a que como JUNE dijo que los inmuebles eran activos fijos ello implicó que aceptó la existencia de una venta, explicó que la calificación de los activos (en fijos o movibles) se dio únicamente en gracia de discusión, con el fin de demostrar que, incluso si se consideraba (equivocadamente) que el aporte a la fiducia sí era una enajenación, sería una venta de activos fijos y, por lo tanto, no haría parte de la base gravable del impuesto.

Planteó que la apelante se contradice pues aduce que, en materia del ICA, los ingresos gravados son los netos, con independencia de que produzcan utilidad. No obstante, esta afirmación la sustenta en la definición de ingresos prevista en el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993, para la cual es necesaria la existencia de un flujo de entrada de recursos que genere un incremento en el patrimonio. En ese sentido, expresó que, si JUNE aportó sus inmuebles a cambio de derechos fiduciarios por el mismo valor de esos bienes, *«su patrimonio no sufrió ningún cambio y por ende, la entrada de esos derechos fiduciarios al patrimonio de June no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio»*.

Explicó que, aunque la apelante acude a la sentencia de unificación del Consejo de Estado proferida el 2 de diciembre de 2021 (2021CE-SUJ-4-002) en cuanto a la clasificación de los bienes como activos fijos o movibles, lo cierto es que abandona el criterio allí fijado, según el cual *«la enajenación de los activos corresponderá al giro ordinario de los negocios del enajenante si se lleva a cabo de forma organizada (es decir, con carácter*

⁷ Índice 13 de Samai.



empresarial)», pues lo cierto es que vuelve afirmar que el giro ordinario de los negocios equivale o es igual al objeto social de la sociedad.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala resolver el recurso de apelación formulado por la demandada en contra de la sentencia de primera instancia, que declaró la nulidad de los actos administrativos enjuiciados mediante los cuales la Secretaría de Hacienda de Bogotá D.C. modificó la declaración del impuesto de industria y comercio de JUNE S.A.S., correspondiente al bimestre 6 del año 2016 y le impuso la sanción por inexactitud.

Atendiendo estrictamente a lo expuesto en el recurso de apelación, el problema jurídico a resolver en esta instancia consiste en determinar si la transferencia de unos inmuebles ubicados en Bogotá D.C. a un patrimonio autónomo denominado Kapital Urbano, se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio en dicho distrito, y en esa medida, no puede detrarse de la base gravable del tributo.

Para resolver el problema jurídico planteado, la Sala comenzará por precisar las características más relevantes del contrato de fiducia mercantil. A partir de este análisis, se determinará si la constitución de un patrimonio autónomo es asimilable a la venta de bienes, en el marco de un contrato de compraventa. Dilucidado lo anterior, se establecerá si la transferencia de bienes inmuebles realizada por la actora al patrimonio autónomo Kapital Urbano, constituye una actividad sujeta que hace parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, por constituir una actividad comercial.

1. Características del contrato de fiducia mercantil y sus diferencias con el contrato de compraventa

El artículo 1226 del Código de Comercio define la fiducia mercantil como «*un negocio jurídico en virtud del cual una persona llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario*».

A partir de esta definición, es claro que el contrato de fiducia es de carácter plurilateral, en tanto que opera dentro de un modelo en el que intervienen tres partes, que se describen a continuación. El fideicomitente, fiduciante o constituyente que es la persona que transfiere el derecho de dominio de uno o más de sus bienes para constituir un patrimonio autónomo. El fiduciario que es la persona jurídica autorizada por la Superintendencia Financiera para llevar a cabo servicios financieros y quien adquiere la titularidad del derecho de propiedad de los bienes transferidos respecto de los cuales se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente. Y, finalmente, el fideicomisario o beneficiario que personifica a aquel a cuyo favor el fiduciario debe realizar la restitución de los bienes transferidos, al momento de cumplirse la condición o el término del fideicomiso y que puede ser el mismo fiduciante o un tercero.



Tanto la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia como la de esta Sección, han reconocido que el contrato de fiducia implica la transferencia de los bienes fideicomitidos por parte del constituyente al fiduciario quien, en consecuencia, adquiere la titularidad del derecho de propiedad. Esta característica diferencia al contrato de fiducia del encargo fiduciario, «en el que los bienes se entregan únicamente para ser administrados, continúan perteneciendo al fiduciante y no se destinan para constituir un patrimonio autónomo»⁸.

Sin embargo, tal transferencia no opera como forma de adquisición plena de la propiedad⁹, como sí ocurre en el contrato de compraventa, sino sólo de manera formal y en la medida necesaria para atender los fines establecidos por el fideicomitente, pues está condicionada por el fiduciante «quien no sólo determina el radio de acción del fiduciario, sino que es la persona –o sus herederos- a la que pasara nuevamente el dominio, una vez termine el contrato, salvo que el mismo fideicomitente hubiere señalado otra cosa (artículo 1242 del Código de Comercio)»¹⁰.

Por consiguiente, las transferencias realizadas en el marco de un contrato de fiducia son de naturaleza meramente instrumental. Al respecto, la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia ha manifestado que en este contrato la tradición de los bienes fideicomitidos no constituye el objeto principal ni tampoco el fin económico del negocio jurídico, «sino una garantía transitoria del buen manejo de unos recursos que el fiduciante (y eventualmente el fideicomisario) tienen destinados a un propósito o empresa ulterior y subyacente, en la que el fiduciario no tiene interés, pero a cuya consecución sí contribuye en razón del encargo que le fue confiado por su imparcialidad, profesionalismo y reputación»¹¹.

La naturaleza meramente instrumental de la transferencia de la propiedad de los bienes del fiduciante a la fiduciaria explica varios efectos de suma relevancia. En primer lugar, constituye la razón por la cual los bienes transferidos no «forman parte de la garantía general de los acreedores del fiduciario»; «sólo garantizan las obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad perseguida»; «deberán mantenerse separados del resto del activo del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios» y «forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo» (arts. 1227 y 1233, Código de Comercio y 146 del Estatuto Orgánico Financiero).

En segundo lugar, el carácter instrumental de estas enajenaciones fundamenta el hecho de que en el patrimonio del constituyente subsista la titularidad de los bienes fideicomitidos, especialmente, cuando el beneficiario es el mismo constituyente o fideicomitente. Sobre este particular, esta Sala ha señalado que «Si el beneficiario fideicomisario es el mismo constituyente, en él se mantiene la propiedad sobre los bienes entregados al fiduciario, mediante los llamados derechos fiduciarios (C de Co, art. 1238)»¹².

En materia tributaria, lo que hasta aquí se ha expuesto también explica y resulta coherente con lo dispuesto en el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010¹³, según el cual «Son sujetos pasivos de los impuestos departamentales y municipales, las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho y aquellas en quienes se realicen el hecho gravado a través de (...),

⁸ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 17 de septiembre de 2020. Exp. 23272. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁹ Ibidem.

¹⁰ Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Sentencia del 14 de febrero de 2006. Exp. 05001-3103-012-1999-1000-01. M.P. Carlos Ignacio Jaramillo Jaramillo.

¹¹ Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Sentencia del 27 de septiembre de 2022, Exp. SC2879-2022. M.P. Luis Alonso Rico Puerta.

¹² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 17 de septiembre de 2020. Exp. 23272. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹³ Modificado por el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012 y, posteriormente, por el artículo 150 de la Ley 2010 de 2019.



patrimonios autónomos en quienes se figure (sic) el hecho generador del impuesto». De suerte que, «Frente al impuesto a cargo de los patrimonios autónomos los fideicomitentes y/o beneficiarios, son responsables por las obligaciones formales y sustanciales del impuesto, en su calidad de sujetos pasivos». (Subrayado de la Sala).

Nótese entonces que el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 reconoce que la titularidad económica o material de los bienes fideicomitados recae sobre los fideicomitentes o beneficiarios. Por esa razón, establece que las actividades realizadas a través de patrimonios autónomos serán susceptibles de ser gravadas con impuestos departamentales o municipales, en cabeza de las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que tengan la condición de fideicomitentes o titulares de los derechos fiduciarios.

Los efectos derivados de la celebración de un contrato de fiducia evidencian que, la sola transferencia de los bienes al fiduciario para que con estos se constituya un patrimonio autónomo, no puede equipararse a los efectos de una compraventa, en los que el derecho de dominio del objeto vendido se transfiere de manera total, plena y definitiva al patrimonio del comprador, en contraprestación de lo cual el vendedor adquiere el derecho a obtener un pago.

Por consiguiente, la Sala precisa que la mera constitución de un patrimonio autónomo no da lugar al acto de comercio previsto en el numeral 1 del artículo 20 del Código de Comercio¹⁴, menos aún en los eventos en los que los bienes transferidos siguen formando parte del patrimonio del fideicomitente en forma de derechos fiduciarios. Lo anterior, se reitera, porque la transferencia del dominio de los bienes fideicomitados por parte del constituyente y a favor de la fiduciaria es sólo formal y con carácter instrumental, al punto que tal transferencia no constituye el fin económico último de este negocio jurídico (como sí ocurre en el contrato de compraventa), sino que lo es la finalidad, propósito o empresa ulterior y subyacente perseguida por el fideicomitente y por el beneficiario (v.g. el desarrollo de un proyecto inmobiliario para la posterior venta de las unidades habitacionales, inversión o colocación de dinero para la obtención de rendimientos, entre otros), cuyo desarrollo, eventualmente, puede dar lugar a la realización de hechos gravados con diferentes tributos, en cabeza de los fideicomitentes y beneficiarios, en calidad de sujetos pasivos.

2. La sola transferencia de los inmuebles al patrimonio Kapital Urbano efectuado por la actora no constituye una actividad gravable con el impuesto de industria y comercio en Bogotá D.C.

De conformidad con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, en armonía con el artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002, el hecho generador del impuesto de industria y comercio es la obtención de ingresos derivados del ejercicio de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en el Distrito Capital. El artículo 35 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 34 del Decreto Distrital 352 de 2002, define como *actividad comercial* la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por el mismo código o por la ley como actividades industriales o de servicios.

En este caso concreto, se tiene que la entidad demandada pretende gravar la transferencia de varios inmuebles al Fideicomiso Kapital Urbano efectuada por la

¹⁴ «1) La adquisición de bienes a título oneroso con destino a enajenarlos en igual forma, y la enajenación de los mismos;».



actora en el bimestre 6 del año 2016, porque considera que esa operación configura una actividad comercial, en la medida en que hace parte de la actividad inmobiliaria de compra y venta de inmuebles, que lleva a cabo la sociedad demandante en el giro ordinario de sus negocios, según se desprende de su objeto social. Y que, por ese motivo, no puede detraerse de la base gravable del tributo.

En contraste, la contribuyente, en la demanda, asegura que esta operación no está sujeta al impuesto de industria y comercio porque la transferencia de los bienes al patrimonio autónomo correspondió a una reorganización interna de sus activos, de carácter extraordinario, y en todo caso, porque los activos transferidos siguen formando parte de su patrimonio, según se evidencia en los estados financieros auditados por su revisor fiscal, anexados con la demanda.

Pues bien, la Sala estima que la mera transferencia de los inmuebles al patrimonio autónomo Kapital Urbano realizada por la actora, no se subsume en alguna de las actividades gravadas por ese tributo (*i. e.* industriales, comerciales o de servicios). Contrario a lo señalado por la entidad demandada, la operación en comento no configura una actividad comercial de venta de bienes enmarcada en la actividad inmobiliaria, porque, en este caso, (*i*) la transferencia de los inmuebles al patrimonio autónomo no implicó una enajenación asimilable a una «venta de bienes», pues fue sólo de carácter instrumental, en tanto que, en el periodo fiscalizado (bimestre 6 del año 2016), la titularidad material de los bienes permaneció en el patrimonio de la actora, en forma de derechos fiduciarios, y, por lo mismo, (*ii*) la actora no obtuvo ingresos susceptibles de ser gravados con el impuesto de industria y comercio a partir de esa operación.

En efecto, consta en el certificado del representante legal de «BBVA ASSET MANAGEMENT S.A. SOCIEDAD FIDUCIARIA VOCERA DEL PATRIMONIO AUTÓNOMO DENOMINADO FIDEICOMISO KAPITAL URBANO», que fue celebrado un «CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL DE ADMINISTRACIÓN, GARANTÍA, FUENTE DE PAGO, PAGOS E INVERSIÓN» en el cual el contribuyente es fideicomitente, y que en virtud del contrato «EL FIDEICOMISO KAPITAL URBANO recibió (...) inmuebles por parte de la sociedad JUNE EU (...), como transferencia a título de Fiducia Mercantil, por la cual se entregan a cambio derechos fiduciarios¹⁵».

Así también se acredita en los estados financieros de la contribuyente, correspondientes al año gravable 2016, auditados por revisor fiscal¹⁶, en los que aparecen dentro del activo de la demandante derechos fiduciarios por \$51.225.187.284, los cuales, según la Nota 1, están conformados, entre otros, por \$25.676.464.500, que corresponden a los derechos fiduciarios mantenidos en el Fideicomiso Kapital Urbano.

Adviértase que el valor de los derechos fiduciarios que representan la participación de la actora en el fideicomiso es concordante con el valor de los inmuebles transferidos, tal y como se evidencia en el cuadro expuesto en el requerimiento especial sobre dichos bienes¹⁷.

Ahora, precisa la Sala que dentro de los antecedentes administrativos obra certificado de contador público de la sociedad, el cual no fue controvertido por la entidad acusada. En este documento, el profesional de las ciencias contables informó¹⁸:

¹⁵ FI 237 c.p.

¹⁶ Fls. 38 a 52 del cuaderno principal.

¹⁷ Fl. 28 del requerimiento especial, según numeración de ese documento.

¹⁸ FI 235 a 236 c.p.



«Que de acuerdo con los libros de contabilidad de la sociedad JUNE EU durante el año 2016 se realizó el aporte a unos activos (inmuebles) al Fideicomiso Kapital Urbano de la entidad financiera BBVA a cambio de derechos fiduciarios. (...)

Producto de las valorizaciones que sufrieron los inmuebles, posterior a este aporte se reflejó un ingreso (Cuenta contable 4245), el cual no correspondió a la obtención de utilidad como resultado de una venta, sino a la valoración realizada posterior al traslado de estos activos al Fideicomiso Kapital Urbano.

Derivado del aporte, en la contabilidad, se registró un cambio de las cuentas contables 1504, 1516 y 1592 (Propiedad, planta y equipo) por la cuenta 1245 (Derechos Fiduciarios), lo que obedece a la realidad económica del cambio de un activo por otro». (Subrayado de la Sala).

Debe observarse que si bien, en materia del impuesto de industria y comercio, la ley establece que el fideicomitente debe tributar respecto de los ingresos derivados de las actividades gravadas realizadas mediante los patrimonios autónomos, dentro de ese supuesto no se enmarca la transferencia de inmuebles que realizó el contribuyente al fideicomiso.

Lo anterior, porque como se expuso, esta operación es realizada por el fiduciante para conformar la fiducia, y no constituye los fines del negocio que gira en torno a la administración de esos bienes. Así, las valorizaciones de los inmuebles no son ingresos derivados de una actividad comercial por la que deba tributar el fideicomitente en los patrimonios autónomos.

En esas condiciones, resulta claro para la Sala que lo registrado por la actora en el renglón de «deducciones, exenciones y actividades no sujetas» derivado de la transferencia de los inmuebles al patrimonio autónomo no corresponde a ingresos obtenidos por la realización de una actividad comercial, industrial o de servicios, susceptibles de ser gravados con el impuesto de industria y comercio.

En consecuencia, no prospera el recurso de apelación y debe confirmarse la decisión de primera instancia.

3. **Condena en costas**

La Sala no condenará en costas, porque no existe material probatorio que demuestre debidamente su ocurrencia y cuantificación, según lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia del 9 de junio de 2022, expedida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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



Radicado: 25000-23-37-000-2020-00110-01 (27023)
Demandante: JUNE S.A.S.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN