



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., veintidós (22) de agosto de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2021-00869-01 (27398)
Demandante: Bienes y Bienes S.A.
Demandado: Distrito Especial de Ciencia, Tecnología e Innovación de Medellín

Temas: ICA. 2016. Base gravable. Operaciones de patrimonio autónomo.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 23 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió (índice 17):

Primero: Negar las pretensiones de la demanda por las razones expuestas en la parte motiva.

Segundo: De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 365 del Código General del Proceso, se condena en costas de primera instancia a la parte demandante, las cuales serán liquidadas por la secretaría de la Corporación. Las agencias en derecho se fijan en el equivalente al 3% del valor de lo pedido (cuantía que sirvió para estimar la competencia), de conformidad con lo establecido en el Acuerdo No. PSAA16-10554, del 05 de agosto de 2016 del Consejo Superior de la Judicatura.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Con la Liquidación Oficial de Revisión 75548, del 31 de octubre de 2019, el demandado modificó la declaración del ICA (impuesto de industria y comercio) del año gravable 2016 presentada por la actora, en el sentido de incrementar los ingresos gravados con el total de lo obtenido en desarrollo de un proyecto inmobiliario ejecutado mediante un patrimonio autónomo en el que tuvo una participación del 60%; e imponer sanción por inexactitud. Esa decisión se modificó en la Resolución SH17-01037, del 13 de diciembre de 2020, para levantar la sanción por inexactitud al considerar que la actora estuvo incurso en un error en la comprensión del derecho aplicable, como causal exculpatoria de la infracción cometida (índice 7).

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (índice 2):

Que previo el trámite respectivo se declare:

¹ El expediente entró al despacho sustanciador el 10 de febrero de 2023 (índice 3. Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).

1. La nulidad de los actos administrativos proferidos por el municipio de Medellín que a continuación se describen: (a) Resolución 75548 del 31 de octubre de 2019, proferida por la Subsecretaría de Ingresos del municipio de Medellín, y (b) Resolución SH17-1037 del 13 de diciembre de 2020, proferida por la Secretaría de Hacienda.

2. Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se restablezca el derecho de la demandante declarando la firmeza de la declaración privada.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29, 83, 95.9, 287.3, 313.4, 338 y 363 de la Constitución; 33 de la Ley 14 de 1983; 196 del Decreto 1333 de 1986; 28, 102 y 683 del ET (Estatuto Tributario); 3.º del CPACA; 127 de la Ley 1607 de 2012; 342 de la Ley 1819 de 2016; y 24, 25, 28, 31, 32, 34, 37 y 38 del Acuerdo 064 de 2012, bajo el siguiente concepto de violación (índice 2):

Relató que en el periodo revisado desarrolló un proyecto inmobiliario en la jurisdicción del demandado, a través de un patrimonio autónomo en el que tenía el 60% de participación. Explicó que para esa actividad de construcción determinó el ICA a su cargo tomando como base la utilidad que le certificó la sociedad fiduciaria porque, en su opinión, a partir de la entrada en vigor del artículo 342 de la Ley 1819 de 2016, eran aplicables al ICA las reglas de depuración de la base gravable del impuesto sobre la renta dispuestas en el artículo 26 del ET. En cambio, planteó que, en su entender, la transparencia fiscal de los negocios fiduciarios se adoptó con la reforma introducida al artículo 102 del ET por el artículo 59 de la Ley 1819 de 2016, razón por la cual no habría regido en el periodo en cuestión y, por ende, no le correspondía declarar la totalidad de los ingresos que percibió el patrimonio autónomo por la venta de las unidades inmobiliarias, pues esas operaciones tenían como sujeto pasivo al patrimonio autónomo, no a los beneficiarios en la proporción de su participación. Alegó que por concluir lo contrario, el demandado infringió las normas en las que debía fundarse y las garantías constitucionales del debido proceso y la buena fe.

Contestación de la demanda

El demandado se opuso a las pretensiones de la actora (índice 7), para lo cual sostuvo que, contrario a lo alegado por su contraparte, el patrimonio autónomo no era sujeto pasivo del ICA porque, según los artículos 54 de la Ley 1430 de 2010 y 28 del Acuerdo 064 de 2012, son contribuyentes de las actividades gravadas desarrolladas a través de ese vehículo negocial los fideicomitentes o beneficiarios. Por tanto, defendió que se haya añadido a la base gravable del tributo el monto de los ingresos que obtuvo la actora por la venta de los inmuebles del proyecto que desarrolló mediante un patrimonio autónomo. De otra parte, se opuso a la depuración de la base gravable planteada por su contraparte, porque el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 (codificado en el artículo 196 del Decreto 1333 de 1986) dispuso que los ingresos brutos serían la base imponible del ICA. Agregó que los dispositivos normativos del impuesto sobre la renta no regían para el tributo municipal, porque la remisión del artículo 342 de la Ley 1819 de 2016 exclusivamente se hacía al artículo 28 del ET y no estaba vigente para el periodo gravable analizado.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora (índice 17). Basándose en los artículos 54 de la Ley 1430 de 2010 y 28 del Acuerdo 064 de 2012, así como en el precedente jurisprudencial de esta Sección, señaló que los patrimonios autónomos no son sujetos pasivos del ICA porque las actividades gravadas que realizan se someten a imposición a cargo de los fideicomitentes o beneficiarios en la proporción

de su participación en el negocio fiduciario². Por eso, avaló la adición de ingresos porque se demostró que la actora omitió declarar el total de los ingresos del proyecto inmobiliario que desarrolló el patrimonio autónomo del que era beneficiaria. En línea con lo anterior, consideró contradictorios los argumentos de la demandante que pidió la aplicación del artículo 342 de la Ley 1819 de 2016, en cuanto a la remisión al artículo 28 del ET, al tiempo que negó que rigiera la modificación al artículo 102 del ET adoptada por esa misma ley, argumentando que entró en vigor con posterioridad al periodo gravable discutido. Con todo, juzgó que ninguna de esas disposiciones era aplicable al caso, toda vez que no estaban vigentes para el periodo revisado y que, en todo caso, la base gravable del ICA eran los ingresos brutos, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 196 del Decreto 1333 de 1986 y 35 del Acuerdo 064 de 2012, con lo cual era improcedente la depuración pretendida.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del *a quo* (índice 19). Reiteró que en el periodo gravable desarrolló un proyecto de construcción en la jurisdicción del demandado a través de un patrimonio autónomo en el que tenía el 60% de participación. Invocando el parágrafo 3.º del artículo 342 de la Ley 1819 de 2016, insistió en que la base gravable del impuesto a su cargo era la utilidad que le reportó la sociedad fiduciaria porque para determinar el ICA procedería la misma depuración de la base imponible del impuesto sobre la renta. Alegó que los ingresos por la venta de las unidades inmobiliarias estaban gravados para el patrimonio autónomo, pues la transparencia fiscal del negocio fiduciario habría iniciado a regir a partir de la modificación que el artículo 59 de la Ley 1819 de 2016 introdujo al artículo 102 del ET, para el periodo gravable 2017. Prescindió de formular cargos contra la condena en costas impuesta.

Pronunciamientos finales

El demandado y el ministerio público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados atendiendo a los cargos formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones y la condenó en costas. Por ende, se determinará si procedía adicionar la base gravable del ICA del año gravable 2016 a cargo de la actora con los ingresos por la venta de inmuebles en la jurisdicción del demandado, percibidos por el patrimonio autónomo del que era beneficiaria.

Análisis del caso concreto

2- La demandante admite que en el periodo en cuestión participó en la construcción de un proyecto inmobiliario en la jurisdicción del demandado, por medio de un patrimonio autónomo en el que era titular del 60% de la participación; pero plantea que la base gravable del impuesto a su cargo era la utilidad que le reportó la sociedad fiduciaria, pues entiende que, por disposición del parágrafo 3.º del artículo 342 de la Ley 1819 de 2016,

² Citó las sentencias del 13 de noviembre de 2008 (exp. 16642, CP: Héctor J. Romero Díaz), del 05 de febrero del 2009 y del 15 de mayo de 2014 (exps. 16261 y 19689, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 21 de agosto de 2014 (exp. 19248, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 04 de octubre de 2018 (exp. 21292, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

las reglas de depuración de la base gravable del impuesto sobre la renta también aplican para determinar el ICA. Añade que los ingresos por la venta de las unidades inmobiliarias estarían gravados a cargo del patrimonio autónomo porque la transparencia fiscal del negocio fiduciario solo se habría establecido a partir de la reforma hecha al artículo 102 del ET por el artículo 59 de la Ley 1819 de 2016, norma que, en su criterio, sería aplicable desde el año gravable 2017.

En el otro extremo de la litis, el demandado sostiene que en las actividades gravadas que desarrolla un patrimonio autónomo son sujetos pasivos del ICA los fideicomitentes o beneficiarios, por disposición expresa de los artículos 54 de la Ley 1430 de 2010 y 28 del Acuerdo 064 de 2012. Así, justifica que se adicionaran a la base gravable del impuesto los ingresos que obtuvo la actora por el proyecto inmobiliario que desarrolló un patrimonio autónomo del que era beneficiaria. Además, se opone a la depuración de la base gravable pretendida por su contraparte porque el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 (codificado en el artículo 196 del Decreto 1333 de 1986) dispone como base imponible del ICA los ingresos brutos, sin que sean aplicables las disposiciones que rigen para el impuesto sobre la renta, porque la remisión del parágrafo 3.º del artículo 342 de la Ley 1819 de 2016 se refiere específicamente a las reglas de realización de los ingresos (*i.e.* artículo 28 del ET) y ni siquiera estaba vigente para el periodo gravable debatido, tesis que avaló el tribunal.

A partir de esos planteamientos, la Sala verifica que la demandante admite que era sujeto pasivo del ICA en el distrito demandado porque desarrolló un proyecto inmobiliario en esa jurisdicción como beneficiaria de un patrimonio autónomo, pero discute la base que regía para la determinación del impuesto a su cargo, porque considera que solo estaba gravada la utilidad que le certificó la entidad fiduciaria. A la Sala le corresponde entonces establecer los ingresos gravables con el ICA percibidos por la apelante en 2016, respecto a la actividad que realizó el patrimonio autónomo del que era beneficiaria.

2.1- De la formulación legal del hecho imponible del ICA se ocupó el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, que fue codificado en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986. Según esa norma, el impuesto grava «*las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho*»; y el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010³ precisó que «*los fideicomitentes o beneficiarios, son responsables por las obligaciones formales y sustanciales ..., en calidad de sujetos pasivos*» de los impuestos territoriales que se causen a través de patrimonios autónomos. Correlativamente, a esos preceptos con rango de ley, estableció el artículo 28 del Acuerdo 064 de 2012 (entonces vigente) que en la jurisdicción del demandado los fideicomitentes o beneficiarios son sujetos pasivos del tributo por las actividades gravadas desarrolladas a través de patrimonios autónomos.

Basta una lectura gramatical de esas disposiciones para vencer el planteamiento de la apelante, según el cual el patrimonio autónomo que desarrolló el proyecto inmobiliario era sujeto pasivo del ICA que se causó por esa actividad, en lugar del fideicomitente o beneficiario. Como se observa, por mandato legal expreso, el impuesto se causa a cargo de estos. La cuestión había sido dilucidada por la Sección desde la sentencia del 21 de agosto de 2014 (exp. 19248, CP: Jorge Octavio Ramírez)⁴, en la que se estimó que, como los patrimonios autónomos carecen de la connotación de persona natural, jurídica o sociedad de hecho, no «*pueden calificarse como sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, porque la ley no los califica como tales*»; razón por la cual sería

³ Reformado por el artículo 177 de la Ley 1607 de 2012, antes que fuera modificado por el artículo 150 de la Ley 2010 de 2019.

⁴ Ese criterio fue reiterado en la sentencia del 04 de octubre de 2018 (exp. 21292, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

contribuyente del ICA «*la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios en quienes se realice el hecho gravado a través del patrimonio autónomo*».

Por los mismos motivos la Sala también desestima el argumento de la apelante por medio del cual plantea que solo a partir del año 2017 sería sujeto pasivo del ICA por los ingresos percibidos por el patrimonio autónomo, cuando ya hubiese entrado en vigor la reforma al artículo 102 del ET efectuada por el artículo 59 de la Ley 1819 de 2016. Como se expuso, el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 expresamente previó la sujeción pasiva de los fideicomitentes y beneficiarios a los impuestos territoriales causados por la actividad de los patrimonios autónomos; a lo cual se añade que la transparencia fiscal de los negocios fiduciarios a efectos del impuesto sobre la renta no se adoptó en la oportunidad que señala la apelante única, sino desde la modificación que el artículo 81 de la Ley 223 de 1995 hizo al artículo 102 del ET, en los términos en los que fue analizado en la sentencia del 14 de noviembre de 2019 (exp. 22093, CP: Julio Roberto Piza). En esa providencia la Sala advirtió que la intención legislativa de la citada norma fue estructurar la tributación de los contratos de fiducia mercantil sobre la base de la transparencia fiscal en su acepción plena, que implica, entre otras cosas, «*que la interposición de esa figura contractual, frente a los resultados de una operación negocial y el fideicomitente o beneficiario, no alterara los efectos tributarios que se generarían si no estuviera interpuesto el patrimonio autónomo*».

Consecuentemente, se concluye que la actora, como beneficiaria del patrimonio autónomo que desarrolló un proyecto inmobiliario en la jurisdicción del demandado, era sujeto pasivo del ICA por esa actividad, en el porcentaje de su participación en el negocio.

2.2- Respecto de la base gravable, el ordinal 3.º del artículo 32 del Acuerdo 064 de 2012 (vigente para la época de los hechos), concordante con el artículo 196 del Decreto 1333 de 1986, preceptuaba que el impuesto se liquidaba sobre «*el total de ingresos brutos del contribuyente obtenidos durante el año o periodo gravable*», detrayendo las deducciones e ingresos no sujetos previstos en el artículo 35 del Acuerdo 064 de 2012. De ese modo, la propia disposición desestima el argumento de la demandante sobre la depuración de la base gravable del ICA con fundamento en las reglas que rigen para el impuesto sobre la renta, porque difiere el aspecto cuantitativo de uno y otro impuesto: Integran la base del ICA todos los ingresos que se obtienen por las actividades gravadas, mientras que el artículo 26 del ET prevé como base imponible del impuesto sobre la renta el resultado de restar a los ingresos los costos y deducciones realizados. Adicionalmente, el artículo 342 de la Ley 1819 de 2016 (que reformó el artículo 196 del Decreto Ley 1333 de 1986), al que alude la demandante, no es aplicable al periodo revisado porque, bajo la regla de aplicación en el tiempo de las normas tributarias relativas a los impuestos de periodo dispuesta en el artículo 338 de la Constitución solo regiría a partir del año gravable 2017; y, en todo caso, la remisión prevista en esa norma es al artículo 28 del ET, relativo a las reglas de realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad, que no al artículo 26 *ibidem* que alega la apelante, que es el que admite la depuración de los ingresos brutos en el impuesto sobre la renta.

2.3- Por lo expuesto y como quiera que se descartan los planteamientos de la apelante única, la Sala juzga que para el periodo en cuestión la base gravable del ICA a cargo de la actora no solo estaba conformada por la utilidad que le certificó la entidad fiduciaria por su participación en el negocio que desarrolló un proyecto inmobiliario en la jurisdicción del demandado, sino que la demandante era sujeto pasivo del impuesto por los ingresos percibidos en esa actividad en la proporción de su participación, con lo cual se juzga procedente la adición de los ingresos determinada en los actos acusados cuya cuantía



no discutió la apelante. No prospera el cargo de apelación.

Conclusión

3- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente sentencia que los patrimonios autónomos no son sujetos pasivos del ICA, sino que lo son los fideicomitentes y beneficiarios que realizan a través de esos vehículos negociales una actividad gravada con el impuesto. También, que la base gravable del ICA son los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios percibidos por la realización de las actividades gravadas, sin que sean aplicables las reglas de depuración de los ingresos que rigen para el impuesto sobre la renta, destinados a cuantificar la renta líquida. Con arreglo a estas pautas, la Sala confirmará la sentencia del tribunal, pues la actora omitió declarar la totalidad de los ingresos que obtuvo en la jurisdicción del demandado por el desarrollo de un proyecto inmobiliario a través de un negocio fiduciario.

Costas

4- Finalmente, acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en segunda instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

MILTON CHAVES GARCÍA
Ausente en comisión

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>