



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D. C., diecisiete (17) de septiembre de dos mil veinte (2020)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2014-00332-01 (23548)
Demandante: ANTONIO SEFAIR NAME
Demandado: DISTRITO CAPITAL
Temas: ICA 2008-2011. Actividad de servicio. Arrendamiento de inmuebles propios.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia del 4 de octubre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que en la parte resolutive dispuso:

“PRIMERO: DECLÁRASE la NULIDAD de las Resoluciones No. 240-DDI-002477 del 7 de febrero de 2013 y No. 527-DDI-015358 del 7 de marzo de 2013 por medio de las cuales la Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá impuso sanción al señor Antonio Sefair Name por no presentar las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondientes a los bimestres 1 a 6 de los años gravables 2008 a 2011 y profirió Liquidación de Aforo por los periodos 1 a 6 de 2008, 1 a 3 de 2009, 1 y 2 de 2010, y 1 a 3, 5 y 6 de 2011, respectivamente, y de la Resolución No. DDI050002 del 1º de noviembre de 2013 por medio de la cual el Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá confirmó las anteriores vía recurso de reconsideración, 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 que el señor Antonio Sefair Name no está obligado a declarar y pagar el impuesto de ICA por los bimestres 1 a 6 de los años gravables 2008 a 2011, y, por ende, no está obligado a pagar las sumas liquidadas en los actos que se anulan.

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

(...)”

ANTECEDENTES

El 4 de junio de 2012, la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos emplazó a Antonio Sefair Name para declarar impuesto de industria y comercio, avisos y tableros



correspondiente a los seis bimestres de los años 2008, 2009, 2010 y 2011¹, aduciendo que durante tales años obtuvo ingresos gravados provenientes de la actividad de servicio clasificada con el código CIIU 7010², correspondiente a “actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados”³.

El 7 de febrero de 2013, con Resolución 240-DDI-002477, la jefe de la Oficina de Liquidación de la misma Subdirección impuso al emplazado sanción por no declarar el impuesto referido por todos los bimestres de los años señalados, por un valor total de \$258.243.000⁴. Y, mediante Resolución 527-DDI-015358 del 7 de marzo del mismo año⁵, expidió liquidación de aforo respecto de los bimestres 1 a 6 de 2008, 1 a 3 de 2009, 1 a 2 de 2010 y 1, 2, 3, 5 y 6 de 2011, con base en los ingresos informados en las declaraciones de IVA del demandante y en la información reportada por terceros. Los demás bimestres no fueron objeto de aforo porque las retenciones practicadas eran iguales al impuesto a cargo determinado.

Los anteriores actos fueron confirmados por la Resolución DDI050002 del 1 de noviembre de 2013⁶, en sede del recurso de reconsideración, quedando los siguientes valores a su cargo:

AÑO	BIMESTRE	SANCIÓN POR NO DECLARAR	LIQUIDACIÓN DE AFORO
2008	Enero-febrero	Total ingresos: \$286.655.000 Valor sanción: \$16.913.000	Código CIIU: 7010 Base Gravable: \$286.655.000 Impuesto a cargo: \$2.769.000 Saldo a cargo: \$342.000
	Marzo-abril	Total ingresos: \$287.694.000 Valor sanción: \$16.398.000	Código CIIU: 7010 Base Gravable: \$287.694.000 Impuesto a cargo: \$2.779.000 Saldo a cargo: \$241.000
	Mayo-junio	Total ingresos: \$284.724.000 Valor sanción: \$15.660.000	Código CIIU: 7010 Base Gravable: \$284.724.000 Impuesto a cargo: \$2.750.000 Saldo a cargo: \$220.000
	Julio-agosto	Total ingresos: \$306.984.000 Valor sanción: \$16.270.000	Código CIIU: 7010 Base Gravable: \$306.984.000 Impuesto a cargo: \$2.965.000 Saldo a cargo: \$404.000
	Septiembre-octubre	Total ingresos: \$287.444.000 Valor sanción: \$14.660.000	Código CIIU: 7010 Base Gravable: \$287.444.000 Impuesto a cargo: \$2.777.000 Saldo a cargo: \$216.000
	Noviembre-diciembre	Total ingresos: \$290.010.000 Valor sanción: \$14.210.000	Código CIIU: 7010 Base Gravable: \$290.010.000 Impuesto a cargo: \$2.801.000 Saldo a cargo: \$215.000
	Enero-febrero	Total ingresos: \$291.483.000 Valor sanción: \$13.700.000	Código CIIU: 7010 Base Gravable: \$291.483.000 Impuesto a cargo: \$2.816.000 Saldo a cargo: \$225.000
	Marzo-abril	Total ingresos: \$293.315.000	Código CIIU: 7010

¹ Emplazamiento para declarar 2012EE130849 del 4 de junio de 2012

² Resolución 219 de 2004 del Secretario de Hacienda Distrital

³ Fl. 200 c.2

⁴ Fls. 32 a 38, c. 1

⁵ Fls. 47 a 56, c. 1

⁶ fls. 27 a 30, c. 1



2009		Valor sanción: \$13.199.000	Base Gravable: \$293.315.000 Impuesto a cargo: \$2.833.000 Saldo a cargo: \$219.000
	Mayo-junio	Total ingresos: \$297.528.000 Valor sanción: \$12.794.000	Código CIU: 7010 Base Gravable: \$297.528.000 Impuesto a cargo: \$2.874.000 Saldo a cargo: \$231.000
	Julio-agosto	Total ingresos: \$257.419.000 Valor sanción: \$10.554.000	No liquida
	Septiembre-octubre	Total ingresos: \$258.297.000 Valor sanción: \$10.074.000	No liquida
	Noviembre-diciembre	Total ingresos: \$259.102.000 Valor sanción: \$9.587.000	No liquida
2010	Enero-febrero	Total ingresos: \$299.106.000 Valor sanción: \$10.469.000	Código CIU: 7010 Base Gravable: \$299.106.000 Impuesto a cargo: \$2.889.000 Saldo a cargo: \$7.000
	Marzo-abril	Total ingresos: \$286.445.000 Valor sanción: \$9.453.000	Código CIU: 7010 Base Gravable: \$286.445.000 Impuesto a cargo: \$2.767.000 Saldo a cargo: \$13.000
	Mayo-junio	Total ingresos: \$297.291.000 Valor sanción: \$9.216.000	No liquida
	Julio-agosto	Total ingresos: \$300.408.000 Valor sanción: \$8.712.000	No liquida
	Septiembre-octubre	Total ingresos: \$300.408.000 Valor sanción: \$8.111.000	No liquida
	Noviembre-diciembre	Total ingresos: \$300.861.000 Valor sanción: \$7.522.000	No liquida
2011	Enero-febrero	Total ingresos: \$301.830.000 Valor sanción: \$6.942.000	Código CIU: 7010 Base Gravable: \$301.830.000 Impuesto a cargo: \$2.916.000 Saldo a cargo: \$4.000
	Marzo-abril	Total ingresos: \$391.863.000 Valor sanción: \$8.229.000	Código CIU: 7010 Base Gravable: \$391.863.000 Impuesto a cargo: \$3.785.000 Saldo a cargo: \$863.000
	Mayo-junio	Total ingresos: \$396.833.000 Valor sanción: \$7.540.000	Código CIU: 7010 Base Gravable: \$396.833.000 Impuesto a cargo: \$3.833.000 Saldo a cargo: \$2.130.000
	Julio-agosto	Total ingresos: \$400.787.000 Valor sanción: \$6.813.000	No liquida
	Septiembre-octubre	Total ingresos: \$399.800.000 Valor sanción: \$5.997.000	Código CIU: 7010 Base Gravable: \$399.800.000 Impuesto a cargo: \$3.862.000 Saldo a cargo: \$1.562.000
	Noviembre-diciembre	Total ingresos: \$401.561.000 Valor sanción: \$5.220.000	Código CIU: 7010 Base Gravable: \$401.561.000 Impuesto a cargo: \$3.879.000 Saldo a cargo: \$872.000

DEMANDA

ANTONIO SEFAIR NAME, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, solicitó la nulidad de la Resolución Sanción 240-DDI-002477 del 7 de febrero de 2013, de la Liquidación



de Aforo 527-DDI-015358 del 7 de marzo de 2013 y de la Resolución DDI 050002 del 1 de noviembre del mismo año. En consecuencia, solicitó⁷:

“Que se deje sin efecto el cobro de las sanciones por no declarar impuestos e intereses establecidos en los actos materia de la presente demanda y que afectan los seis bimestres de los años 2008, 2009, 2010 y 2011, al pretender sancionar una supuesta omisión en la presentación de las declaraciones así como, gravar con el impuesto los ingresos por el desarrollo de una actividad que por disposición legal no configura hecho generador con el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, en la jurisdicción de Bogotá.”

Invocó como normas violadas los artículos 338 de la Constitución Política; 32 de la Ley 14 de 1983 y 41 del Decreto Distrital 352 de 2002⁸. El concepto de violación se sintetiza así:

Señaló que el arrendamiento de bien inmueble propio, adquirido para incrementar el patrimonio personal, no es una actividad generadora del impuesto de industria y comercio, puesto que el Decreto Ley 1421 de 1993 no la contempla como tal. Precisó que no se trata de una tarea, trabajo o labor que encaje en la definición de servicio establecida en la normativa que se invoca como violada, ni de una actividad comercial.

Anotó que la resolución que adoptó la codificación internacional CIU y que clasificó las actividades inmobiliarias con bienes propios o arrendados en el código 7010, con tarifa del 9,66 por mil, no puede ampliar ni modificar las definiciones previstas en los decretos mencionados respecto del impuesto de industria y comercio, y que la jurisdicción de lo contencioso administrativo tampoco ha distinguido tal resolución como fuente legal o dispositiva de las actividades gravadas con dicho tributo.

Aclaró que el inmueble arrendado y respecto del cual se percibieron los ingresos gravados con ICA pertenece a cinco personas, de modo que, ante la eventual validez de los actos demandados, el tributo tendría cinco sujetos pasivos diferentes con ingresos proporcionales frente a la actividad gravada y entre quienes no existiría solidaridad legal.

OPOSICIÓN

El Distrito Capital se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁹:

Afirmó que los actos acusados se ajustan a la normativa sustancial y procedimental vigente en la época de los hechos discutidos y que los profirieron funcionarios competentes, con sujeción a los principios que rigen la función pública.

Indicó que el arrendamiento de bienes inmuebles encuadra en una actividad de servicio que debe tributar con el código de actividad CIU 7010, correspondiente a las “actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados”, independientemente de la profesionalidad con la que se ejerza y el carácter permanente u ocasional que tenga, pues lo cierto es que el vínculo contractual entre el arrendador y el arrendatario conlleva obligaciones de hacer, constitutivas de ese

⁷ Fl. 3 a 4, c. 1

⁸ Fls. 18 a 20, c. 1

⁹ Fls. 84 a 93, c. 1



tipo de actividad gravada. Para efecto del impuesto de industria y comercio, en Bogotá no existe un tratamiento diferencial respecto del citado arrendamiento.

Previa alusión a las pruebas aportadas, anotó que los ingresos del demandante provienen de la actividad de arrendamiento y recalcó que, a la luz de la doctrina oficial de la Subdirección Jurídico Tributaria, aquella es una actividad de servicios análoga a las enunciadas en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 y gravada con ICA, por corresponder a la intermediación comercial en administración de inmuebles.

Sobre la solidaridad a la que alude el demandante, precisó que el impuesto de industria y comercio recae sobre quien celebra los contratos de arrendamiento, como receptor del canon.

AUDIENCIA INICIAL

El 11 de febrero de 2016 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹⁰. En dicha diligencia se advirtió la inexistencia de irregularidades o causales de nulidad que invalidaran lo actuado, y de excepciones previas o medidas cautelares por resolver.

Asimismo, el litigio se fijó respecto del estudio de legalidad de los actos demandados y, específicamente, en determinar si se habían expedido conforme al régimen legal aplicable, si el arrendamiento de bien inmueble propio configuraba hecho generador de ICA y si respecto de tal impuesto se predicaba la solidaridad del sujeto pasivo frente a varios propietarios de dicho bien.

Igualmente, se ordenó tener como pruebas las aportadas con la demanda y el escrito de contestación a la misma, así como correr traslado a las partes para alegar de conclusión.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló los actos demandados, con base en los siguientes argumentos¹¹:

Señaló que las obligaciones de entregar el bien arrendado y el pago del canon correspondiente no concretan una actividad de servicio gravada con ICA, porque el demandante no está realizando ninguna labor con los bienes entregados en arriendo; a diferencia de la entrega a inmobiliarias o agentes comerciales encargados de todos los aspectos relacionados con el arrendamiento, caso en el cual la actividad se encontraría gravada pero solo para dichos intermediarios.

Arguyó que la actividad de servicios se sujeta a la satisfacción de necesidades de la comunidad mediante otras actividades como la intermediación comercial, y que cuando el propio dueño es quien arrienda su inmueble, la obligación de entregarlo no comporta la actividad de servicios mencionada.

¹⁰ Fls. 139 a 145, c. 1

¹¹ Fls. 218 a 227, c. 1



Conforme a lo anterior, concluyó que la actividad de arrendamiento realizada directamente por el actor no configura una actividad de servicios, de modo que el aforo y la sanción impuestas son improcedentes, en tanto que no ocurrió el hecho generador de dicho tributo, ni el demandante tenía la condición de sujeto pasivo del mismo.

RECURSO DE APELACIÓN

El **demandado** apeló la sentencia¹², insistiendo en que la actividad de arrendamiento de inmuebles propios en la jurisdicción del Distrito Capital se encuentra gravada con impuesto de industria y comercio como actividad de servicio, por reunir los elementos que configuran el hecho generador previsto en el «artículo 32 del Decreto 352 de 2002», independientemente de que se realice de manera permanente o esporádica.

Señaló que la actividad gravada puede materializarse tanto en un “ejercicio” como en una “realización”, caso en el cual aquella no se relaciona con un oficio, facultad o profesión del sujeto; que la actividad gravada se constituye por operaciones que combinan todo tipo de recursos y que las mismas son de “servicio” cuando las desarrollan unidades económicas dirigidas a la prestación humana para satisfacer alguna necesidad social, sin producir bienes materiales.

Explicó que las actividades de servicio suministran inmaterialidades que se concretan en obligaciones de hacer, mediante tareas, trabajos o labores ejecutados sin relación laboral de por medio; al margen de que en tales actividades predomine el factor material o intelectual, las actividades de servicio generan contraprestación.

Añadió que el arrendamiento involucra una actividad económica de “servicio”, porque el arrendador asume una “obligación de hacer”, consistente en “dar el goce” del inmueble de su propiedad, entregándolo a título de mera tenencia. Dicho bien, a su vez, representa el recurso para lograr el resultado de recibir un ingreso monetario a título de precio, cuyo pago implica para el arrendatario una “obligación de dar”.

Insistió en que la actividad de servicio no se realizó en los propietarios del bien inmueble, sino que solo se predica de quien suscribió el contrato de arrendamiento y percibió los cánones derivados del mismo.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandado**¹³, reiteró los argumentos del recurso de apelación.

La **demandante**¹⁴, por su parte, insistió en las razones de la demanda.

El **Ministerio Público**¹⁵ solicitó que se confirmara la sentencia apelada, porque, acorde con la jurisprudencia del Consejo de Estado, el arrendamiento de bienes

¹² Fls. 236 a 239, c. 1

¹³ Fls. 251 a 254, c. 1

¹⁴ Fls. 255 a 268, c. 1

¹⁵ Fls. 269 a 272, c. 1



inmuebles propios no es una actividad de servicios, salvo que quien actúe en la relación contractual lo haga como intermediario comercial.

Agregó que el demandante tampoco arrienda bienes inmuebles en ejercicio de actividad mercantil, de modo que no incurre en ningún hecho generador del impuesto de industria y comercio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de los actos administrativos que sancionaron al demandante por no declarar el impuesto de industria y comercio durante los años 2008 a 2011 y lo aforaron por algunos bimestres de tales años, respecto del arrendamiento de bienes propios que dichos actos distinguieron como actividad de servicio clasificada con el código CIIU 7010, correspondiente a *“actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados”*.

En los términos del recurso de apelación, el problema jurídico se contrae a establecer si dicho arrendamiento constituye hecho generador del impuesto de industria y comercio.

Acorde con el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986¹⁶, que compiló el artículo 32 de la Ley 14 de 1983¹⁷, el impuesto de industria y comercio recae, en cuanto a materia imponible¹⁸, sobre todas 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 sociedad de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos. Como impuesto indivisible que es y en virtud de esa unidad, una misma actividad no puede ser simultáneamente gravada como industrial, comercial y/o de servicio.

A partir de esa materia imponible, definió las actividades de servicio cuya realización configura el hecho generador del tributo, como las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las actividades que allí se señalan¹⁹, y sus análogas.

En el Distrito Capital, el impuesto de industria y comercio fue regulado por el Decreto Ley 1421 de 1993²⁰, que estableció las actividades gravadas por el impuesto de industria y comercio y delimitantes del aspecto material del hecho imponible en dicho

¹⁶ Por el cual se expide el código de régimen político y municipal

¹⁷ Declarado exequible por la Sentencia C-121 de 2006

¹⁸ Expresión asociada al elemento de realidad que fundamenta el tributo, en tanto manifiesta la capacidad contributiva que el legislador quiso gravar.

¹⁹ Expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casa de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, **formas de intermediación comercial**, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compraventa y **administración de inmuebles**; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y video, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho.” (art. 199 del D. 1333 de 1986)

²⁰ Por el cual se adopta el régimen especial para el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, acorde con los artículos 322 y 41 transitorio de la Constitución Política



distrito; en ese contexto, el artículo 154 [4]²¹ definió la actividad de servicios como “todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual.”. Tal disposición, coincidente con el concepto de servicio para efecto del impuesto nacional de IVA²² pero, en todo caso, con efectos distintos frente al **impuesto territorial de industria y comercio**, por cuenta del objeto imponible y el elemento subjetivo consustancial al mismo²³, fue incorporada al artículo 35 del Decreto Distrital 352 de 2002²⁴, que integró y compiló la normativa sustantiva tributaria vigente en el mismo territorio.

La tributación respecto de dichas actividades de servicio se realiza conforme a la clasificación CIUU de cuatro dígitos²⁵, adoptada con fines de homologación respecto de la clasificación utilizada para los impuestos nacionales, en orden a optimizar los cruces de información para control tributario.

En el asunto que se estudia, los actos acusados se expidieron respecto de la actividad clasificada en el código CIUU 7010 correspondiente a “*actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados*”, entendiéndose como tales la compra, venta, administración, alquiler y/o arrendamiento de bienes inmuebles a cambio de una retribución.

Ahora bien, sea lo primero anotar que, a la luz de la preceptiva legal del artículo 199 del Decreto 1333 de 1986, que incluye entre las actividades de servicio a las formas de intermediación comercial y administración de inmuebles, así como a sus análogas²⁶, el impuesto de industria y comercio frente a la actividad de arrendamiento solo se concibe cuando la ejerce un agente inmobiliario contratado por el propietario del bien para que ejecute todas las tareas, labores o trabajos relacionados con dicha actividad. Si no hay intermediación comercial alguna porque el arrendador propietario del inmueble opera de manera directa, tampoco podría configurarse el acuerdo contractual ínsito a la prestación de todo servicio.

En ese sentido, la Sala ha precisado que el arrendamiento de inmuebles como forma de administración directa de los mismos, no es una actividad de servicios gravada con el impuesto de industria y comercio, salvo que se ejerza en forma de intermediación comercial que, como tal, excluye la administración directa por parte de los

²¹ La Sección Cuarta del Consejo de Estado negó la nulidad de esta norma mediante sentencia del 9 de junio de 1995, exp. 5667, frente a la violación de los artículos 41 transitorios de la Constitución Nacional, 13, 150, 338 y 363 en concordancia con el 95-9 de la Constitución Nacional.

²² Decreto 1372 de 1992, art. 1. “Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.”

²³ En el Distrito Capital, son sujetos pasivos de impuesto de industria y comercio las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho, que realicen el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital (Decreto 352 de 2002, art. 41)

²⁴ “Por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital, y las generadas por acuerdos del orden distrital”.

²⁵ Con antecedentes remotos en el impuesto de patentes de la Ley 97 de 1913, art. 1 lit. f). La Resolución 1195 del 17 de noviembre de 1998 estableció la nueva clasificación de actividades económicas para el Impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, con base en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme CIUU (Revisión 3 A.C.) elaborada por la ONU y adoptada para el DANE. De acuerdo con ello, se han expedido las Resoluciones de clasificación 1195 de 1998, 172 de 1999, 1324 de 1999 y 219 de 2004.

²⁶ En todo caso, las actividades análogas deben establecerse en la regulación legal y/o territorial sobre la materia (Corte Constitucional, sentencia C-220 de 1996 y Consejo de Estado, sentencia del 18 de marzo de 2010, Exp. 17438, C. P. Martha Teresa Briceño)



propietarios²⁷. Asimismo, ha dicho que la única actividad análoga a la de servicios para efectos fiscales respecto del arrendamiento de inmuebles, sería precisamente la administración de los mismos, pero ejercida por intermediarios profesionales y que si la administración de inmuebles no opera como objeto de la intermediación comercial a través de sociedades inmobiliarias, sino en forma directa, no hay actividad de servicios gravada, pues lo que constituye el objeto de imposición es la intermediación comercial sobre los inmuebles²⁸.

Bajo ese criterio, la Sala ha señalado que los ingresos por arrendamiento de bienes inmuebles propios no son pasibles del impuesto de industria y comercio y que, a la luz del numeral 2 del artículo 20 del C. Co.²⁹, tampoco constituye actividad comercial gravada con ICA³⁰.

Aunado a lo anterior, estima la Sala que, desde la perspectiva del artículo 1973 del CC³¹, el acto de “conceder o permitir el goce del bien” expresado en el arrendamiento de bienes inmuebles propios por parte de las personas naturales a quienes pertenecen, no alcanza a configurar el tipo de “obligación de hacer” determinante del ejercicio de la actividad de servicio gravada con impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, como acción de tipo intelectual o material contratada por quien la requiere, a cambio de una contraprestación³².

En este orden de ideas y a la luz de los concretos argumentos del recurso de apelación, la sentencia recurrida habrá de confirmarse, porque la actividad de arrendamiento realizada directamente por el demandante durante los años 2008 a 2011, en jurisdicción del Distrito Capital, no generó impuesto de industria y comercio por actividad de servicios y, por tanto, los actos demandados quedaron desprovistos de la presunción de legalidad que los amparaba.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso³³, no se condenará en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

²⁷ Sección Cuarta, sentencia del 5 de mayo de 2000, Exp. 9741, CP. Delio Gómez Leyva.

²⁸ Sentencia del 26 de enero de 2009, Exp. 16821, C.P. Ligia López Díaz.

²⁹ Al tenor de dicha norma, «*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;*»

³⁰ Sentencias de 26 de enero de 2009, Exp.16821, C.P. Ligia López Díaz; de 1 de septiembre de 2011, Exp. 17364, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; de 17 de noviembre de 2011, Exp.18277, C.P. William Giraldo Giraldo; de 12 de septiembre de 2013, Exp. 18663, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; de 14 de marzo de 2019, Exp. 23097, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³¹ **Art. 1973 CC:** Arrendamiento es un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, **la una a conceder el goce de una cosa**, o a ejecutar una obra **o prestar un servicio**, y **la otra a pagar por este goce**, obra **o servicio** un precio determinado.

³² Tan es así que, al establecer las obligaciones del arrendatario, la normativa civil usó la conjunción disyuntiva “o” para distinguir el acto de “conceder el goce del bien” arrendado, propio del arrendamiento de bien inmueble, de los actos de “ejecutar una obra” o “prestar un servicio”. Acorde con esa redacción, existen tres objetos contractuales diferenciales (*conceder el goce del bien “o” ejecutar una obra “o” prestar un servicio*) frente a los cuales la prestación del servicio y la concesión del goce del bien operarían en escenarios autónomos y excluyentes con incidencia interpretativa respecto del acto de arrendamiento como actividad inmobiliaria del código 7010, pues la “obligación de hacer” del servicio gravado se configuraría respecto del acto de prestar el servicio, disímil del acto de conceder el goce del inmueble.

³³ C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».



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

FALLA

1. **CONFIRMAR** la sentencia del 4 de octubre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, por las razones expuestas en la presente providencia.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidenta de la Sección

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

(Aclara voto)