



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., treinta (30) de agosto de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2021-00120-01 [28642]
Demandante: REM CONSTRUCCIONES SA
Demandado: SECRETARÍA DE HACIENDA DISTRITAL DE BOGOTÁ –
DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS
Temas: ICA (4º bimestre de 2017). Derechos fiduciarios. Activos fijos

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 12 de octubre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, mediante la cual se resolvió:

«**PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD** de la Resolución n.º DDI 018377 de 14 de agosto de 2020, por medio de la cual se profirió Liquidación Oficial de Revisión a la declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondientes al 4 bimestre de 2017, presentada por Rem Construcciones S.A.

SEGUNDO: DECLARAR la firmeza de la declaración privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del 4º bimestre de 2017 presentada por Rem Construcciones S.A el 19 de septiembre de 2017.

TERCERO: NO CONDENAR en costas en esta instancia, conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia

CUARTO: [...].».

ANTECEDENTES

El 19 de septiembre de 2017, la sociedad Rem Construcciones SA presentó en el Distrito Capital la declaración del impuesto de industria y comercio y complementarios (en adelante, ICA), por el 4º bimestre del año gravable 2017, en la que liquidó un total a pagar de \$26.000¹.

Previo requerimiento especial, la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Determinación de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió la Resolución

¹ Según consta en el reporte de declaraciones y pagos de la Dirección Distrital de Impuestos. Índice 17 de Samai – Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Archivo: «Expediente 201902200101001139 Carpeta 1». Pág. 5.



nro. DDI 018377 del 14 de agosto de 2020, que practicó liquidación oficial de revisión contra la anterior declaración, determinando un saldo a cargo de \$569.154.000, así²:

CÓDIGO CIU	TARIFA	BASE GRAVABLE	IMPUESTO
6810	9,66	58.867.704	568.662
71102	9,66	444.463	4.294
47994	11,04	25.777.755.000	284.586.415
TOTALES		25.837.067.167	285.159.371

CONCEPTO	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL	DIFERENCIA
Total ingresos ordinarios y extraordinarios del periodo	31.549.875.000	31.549.875.000	-
Menos total ingresos fuera de Bogotá D.C.	0	0	-
Total ingresos brutos obtenidos en Bogotá D.C.	31.549.875.000	31.549.875.000	-
Menos devoluciones, rebajas y descuentos	0	0	-
Menos deducciones, exenciones y actividades no sujetas	31.488.277.000	5.712.808.000	(25.775.469.000)
Total ingresos netos gravables	61.598.000	25.837.067.000	25.775.469.000
Impuesto de industria y comercio	595.000	285.159.000	284.564.000
Impuesto de avisos y tableros	0	0	-
Total de impuesto a cargo	595.000	285.159.000	284.564.000
Menos valor que le retuvieron a título de ICA	569.000	569.000	-
Valor sanciones	0	284.564.000	284.564.000
Total saldo a cargo	26.000	569.154.000	569.128.000

La sociedad acudió *per saltum* al presente medio de control.

DEMANDA

La parte demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 (en adelante, CPACA), formuló las siguientes pretensiones en la subsanación de la demanda³:

«PRIMERA: Que se declare la nulidad de la Resolución No. DDI 018377, expedida el 14 de agosto de 2020 y notificada el 12 de septiembre de 2020, con la que se “profiere Liquidación Oficial de Revisión a la declaración del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros correspondiente al bimestre 4 de 2017, presentada por el contribuyente REM CONSTRUCCIONES S.A. [...]”, por infracción de las normas en que debería fundarse, y falsa motivación, como queda expuesto en el acápite de Causales de Nulidad y Concepto de Violación que se transcribió en la Actuación Administrativa Definitiva.

SEGUNDA: Que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad precedente, se revoque la Resolución No. DDI 018377 y, en su lugar, se restablezca el derecho de la demandante, dictándose la resolución que en derecho corresponda frente a la liquidación del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del bimestre 4 de 2017, en la que se excluya adicionalmente cualquier sanción por inexactitud.

TERCERA: Que se condene en costas a la demandada».

² Índice 2 de Samai – Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Archivo: «ED_ANEXOS_ANEXOS016». Págs. 53 a 78.

³ Índice 9 de Samai – Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta: «9_RECIBEMEMORIALES_RADICADO_NO_2500023». Archivo: «REM-HACIENDA-Subsanación-Demanda». Págs. 6 a 7.



Invocó como vulnerados los artículos 60, 720 y 730 del Estatuto Tributario (ET), 137 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA) y 42 del Decreto 352 de 2002⁴.

Como concepto de la violación, expuso⁵:

Infracción de las normas en que debería fundarse. Los derechos fiduciarios son un activo fijo cuya venta está excluida de la base gravable del ICA, porque se trata de una actividad esporádica que no constituye la fuente de ingresos ordinarios para la sociedad. Con la indebida calificación por parte de la entidad demandada, se desconoce la realidad económica y comercial de la contribuyente, en tanto que dicha operación no está gravada.

Falsa motivación. No es cierto que se haya pretendido obtener utilidad en una venta asociada al giro ordinario de los negocios, máxime cuando dicha operación se materializó después de veinticuatro (24) meses de ser titular de los derechos fiduciarios, puesto que, se reitera, no se dedica a la comercialización de las referidas participaciones.

No se desconoce que con la venta de los derechos fiduciarios se originó un ingreso; sin embargo, al tratarse de activos fijos, dichas sumas no están gravadas con el ICA, por disposición local expresa.

La Secretaría Distrital de Hacienda sostiene erróneamente que, si la negociación de derechos fiduciarios no está expresamente incorporada en el objeto social de la contribuyente, no hay lugar a su exclusión de la base gravable del ICA.

OPOSICIÓN

El Distrito Capital se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente⁶:

La diferencia entre los activos fijos y movibles radica en si están o no destinados a su enajenación dentro del giro de los negocios del contribuyente, aclarándose que el tiempo de permanencia en el patrimonio o su contabilización como activo fijo no son determinantes para tal calificación, sino su destinación específica⁷.

El giro ordinario de los negocios está constituido por las actividades que integran el objeto social de cada empresa, y no podrán incluirse como tal los actos u operaciones efectuadas de manera esporádica. Dentro de las actividades de la demandante está la celebración de toda clase de operaciones con sociedades fiduciarias y negociación de derechos, así como formar parte de otras sociedades.

⁴ *Ibidem*. Pág. 6.

⁵ *Ibidem*. Págs. 2 a 5.

⁶ Índice 18 de Samai – Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

⁷ Citó apartes de las sentencias proferidas en los expedientes nros. 10867, 12175, 14281 y 15930, entre otras, y el Memorando nro. EE210552 del 20 de septiembre de 2014, expedido por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Secretaría Distrital de Hacienda.



Así, tales actividades están relacionadas con el sector inmobiliario y, además, la sociedad tiene registrada la CIU 6810 -actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados-, por lo que no se puede desconocer que la cesión de derechos fiduciarios del fideicomiso «Parqueo Rem Makro» a Terranum Corporativo SAS hace parte del giro ordinario de sus negocios y, en consecuencia, integra la base gravable del ICA para el 4º bimestre de 2017.

En efecto, si una empresa inmobiliaria enajena bienes, esto hace parte del giro ordinario de sus negocios, independientemente del tiempo que este permanezca en su patrimonio. Todo porque, esa enajenación es el desarrollo de su objeto social.

Luego de explicar la naturaleza jurídica de la fiducia mercantil y los dividendos⁸ concluyó que, cuando se celebra ese negocio jurídico y se transfiere la propiedad de unos bienes para conformar un patrimonio autónomo, los ingresos percibidos por la sociedad en calidad de fideicomitente y beneficiaria están gravados con el ICA. Adicionalmente, destacó que dicha inversión representó el 99.8% de lo devengado en el 4º bimestre de 2017.

La sanción por inexactitud es procedente, porque la sociedad liquidó un menor impuesto a cargo por no declarar la totalidad de ingresos obtenidos en el ejercicio de sus actividades económicas. Propuso la excepción denominada «genérica».

TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

Mediante auto del 29 de julio de 2022 se fijó el litigio, se tuvieron como pruebas las aportadas al expediente, se corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que emitiera concepto⁹.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A en la sentencia apelada: (i) anuló el acto administrativo enjuiciado, (ii) a título de restablecimiento del derecho declaró la firmeza de la liquidación privada del ICA presentada en el Distrito Capital por Rem Construcciones SA, por el 4º bimestre de 2017 y (iii) no condenó en costas, con fundamento en lo siguiente¹⁰:

A partir de las pruebas allegadas, se constata que la demandante, el 6 de abril de 2015, adquirió unos derechos fiduciarios con la intención de desarrollar un proyecto inmobiliario, y los enajenó en el año 2017 a Terranum Corporativo SAS por \$25.777.755.000.

La venta de derechos fiduciarios por la demandante no se realiza habitualmente y el objeto social principal de la sociedad no es enajenar inmuebles, en tanto se dedica a

⁸ Citó los Oficios nros. 2013EE5216 del 23 de enero de 2013 y 2018EE44331 del 21 de marzo de 2018, expedidos por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Secretaría Distrital de Hacienda.

⁹ Índice 21 de Samai – Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

¹⁰ Índice 28 de Samai – Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



las actividades de arquitectura, ingeniería y consultoría técnica, motivo por el cual la negociación de esa clase de derechos no se relaciona con su giro ordinario¹¹.

El hecho que esa venta haya representado el 99.8% de los ingresos en el periodo fiscalizado no desvirtúa la naturaleza de activo fijo de los derechos fiduciarios, por el contrario, el reporte de declaraciones y pagos obrante en los antecedentes administrativos da cuenta de que el promedio devengado reportado por la actora es inferior al bimestre revisado, circunstancia que refuerza la tesis que dicha operación fue ocasional.

Como la adquisición de derechos fiduciarios no se hizo con el ánimo de enajenarlos sino de que permanecieran en su patrimonio, tienen la naturaleza de activos fijos, cuya venta no hace parte de la base gravable del ICA, por lo que procede la anulación del acto enjuiciado. No hay lugar a condenar en costas porque no se probaron.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandada**¹² apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Los ingresos obtenidos por la venta de los derechos fiduciarios no pueden deducirse de la base gravable del ICA, porque en el objeto social de la demandante se enuncia como actividades las de celebrar toda clase de operaciones con sociedades fiduciarias y negociar derechos personales o de crédito, además de que esa enajenación sí hace parte del giro ordinario de sus negocios, debido a que las actividades económicas informadas tienen una naturaleza mercantil.

El Consejo de Estado¹³ ha concluido que el hecho generador del ICA consiste en la realización de una actividad comercial, entendida como aquella que debe efectuarse en el marco de una intervención organizada en el mercado, independientemente del carácter de activo fijo o movable de las acciones, la profesionalidad o habitualidad con la que se lleven a cabo las inversiones.

En este caso, el fideicomiso tenía la vocación de permanecer en el patrimonio de la demandante; sin embargo, su venta representó el 99.8% de los ingresos de la actora en el 4º bimestre de 2017, por lo que ese negocio se enmarcó en su giro ordinario, pese a haberse registrado como la enajenación de un activo fijo.

Mediante el contrato de fiducia se transfiere el dominio de los bienes fideicomitidos al fiduciario para el cumplimiento de un determinado fin. De modo que, cuando se realiza la venta de derechos fiduciarios a un tercero esa utilidad ingresa al patrimonio de quien en su momento se constituyó como fiduciante. En ese orden, los ingresos producto de la enajenación de derechos fiduciarios hace parte de la base gravable para liquidar el ICA.

¹¹ Citó la sentencia del 14 de marzo de 2019, exp. 23097, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹² Índice 31 de Samai – Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

¹³ Sentencia del 2 de diciembre de 2021, exp. 23424, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Finalmente, en el ordenamiento jurídico no existe disposición que excluya de la base gravable del ICA los ingresos recibidos por cesión de derechos fiduciarios y, en consecuencia, su deducción en este asunto es improcedente.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

El recurso de apelación de la demandada se admitió mediante auto del 20 de mayo de 2024¹⁴ y la contraparte no se pronunció. Al no ser necesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar.

El Ministerio Público solicitó que se confirme la sentencia apelada¹⁵, puesto que los derechos fiduciarios tienen la naturaleza de activo fijo por cuanto en el objeto social de la actora no está su negociación, y su enajenación se realizó ocasionalmente. En consecuencia, los ingresos obtenidos por su venta no están gravados con el ICA, según lo previsto en el artículo 42 del Decreto 352 de 2002.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de la liquidación oficial de revisión proferida por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, que modificó la declaración del ICA a cargo de Rem Construcciones SA por el 4º bimestre del año gravable 2017 e impuso sanción por inexactitud.

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sala determinar si los ingresos obtenidos por la venta de derechos fiduciarios están gravados con el ICA.

Base gravable del ICA. Venta de activos fijos

El tribunal concluyó que los derechos fiduciarios de propiedad de la demandante tenían la naturaleza de activos fijos, de manera que los ingresos obtenidos por su venta no estaban gravados con el ICA. En contraposición, la entidad apelante sostiene que no deben excluirse de la base gravable del impuesto, porque la enajenación hace parte del giro ordinario de los negocios de la contribuyente, según su objeto social y las actividades económicas registradas, indistintamente de su contabilización en el patrimonio de la sociedad.

En el Distrito Capital, el artículo 32 del Decreto 352 de 2002 establece que el hecho generador del ICA «*está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá*».

En cuanto a la base gravable del impuesto, el artículo 42 *ibidem* prevé que «*[e]l impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos*» [se destaca].

¹⁴ Índice 4 de Samai.

¹⁵ Índice 11 de Samai.



Al respecto, la Sección¹⁶ ha precisado que *«la permanencia del activo en el patrimonio de la empresa o su contabilización como activo fijo, son circunstancias que no modifican el carácter de activos movibles, de los bienes que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios, porque el carácter de activo fijo no lo determina el término de posesión del bien dentro del patrimonio, sino su destinación específica»*.

De esa manera, para establecer la naturaleza del activo enajenado -fijo o movable- se debe verificar el motivo que originó su adquisición, lo cual determina si los ingresos obtenidos por su venta forman parte o no de la base gravable del ICA.

En lo concerniente con el activo relativo a los derechos fiduciarios, la Sala¹⁷ ha dicho que constituyen bienes intangibles que corresponden al fideicomitente y representan su participación en el patrimonio autónomo, los cuales surgen a la vida jurídica con la celebración del contrato de fiducia¹⁸.

Es oportuno destacar que el aporte de activos que hace el constituyente o el fideicomitente a una fiducia es una operación económicamente neutra, que no constituye un hecho gravado ni conlleva la realización de un ingreso sujeto al ICA para el constituyente o fideicomitente aportante, en la medida en que dicha transferencia se hace de carácter *«instrumental»* y, por tanto, en estos subsiste la titularidad de los bienes fideicomitados representado en los derechos fiduciarios¹⁹.

No obstante lo anterior, los derechos fiduciarios pueden ser negociados libremente mediante una cesión o venta -a menos que el contrato de fiducia lo prohíba o limite-, con lo cual, se transfiere el dominio de los derechos que tiene en el fideicomiso o de su participación en el patrimonio autónomo, con una finalidad económica. De manera que, quien adquiere los derechos fiduciarios sustituye al fideicomitente en la posición cedida, en sus derechos y obligaciones derivados del contrato de fiducia.

Debe considerarse que, en atención al hecho generador del ICA, el ingreso obtenido por el fideicomitente en la venta de los derechos fiduciarios estará sometido a tributación solo cuando corresponda a la realización de una actividad comercial en la respectiva jurisdicción territorial. En ese sentido, la Sala ha puntualizado que *«cuando se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (con la adición de ingresos u operaciones sometidos a tributación), la carga de la prueba se asigna a la autoridad que constituye el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso. Lo anterior obedece al deber de la Administración de agotar una actividad de verificación suficiente respecto de la liquidación de los tributos que efectúan los sujetos pasivos»*²⁰.

En el asunto bajo examen, la administración justificó la reclasificación de los ingresos declarados a partir del contenido del objeto social de la actora, sus actividades

¹⁶ Sentencia del 17 de agosto de 2017, exp. 20602, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, reiterada en las sentencias del 3 de septiembre de 2020, exp. 23983, C.P. Milton Chaves García y del 23 de mayo de 2024, exp. 27163, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁷ Sentencia del 23 de mayo de 2024, exp. 28104, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁸ 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»*.

¹⁹ Sentencia del 3 de agosto de 2023, exp. 27023, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁰ Sentencia del 27 de abril de 2023, exp. 27082, C.P. Wilson Ramos Girón, reiterada en la sentencia del 23 de mayo de 2024, exp. 27163, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



económicas informadas y que la operación se realizó dentro del giro ordinario de sus negocios.

Para resolver, se destacan las siguientes pruebas obrantes en el expediente:

- El certificado de existencia y representación legal de Rem Construcciones SA señala como objeto social lo siguiente²¹:

«La sociedad tendrá como objeto la promoción, construcción, comercialización y venta de proyectos arquitectónicos en Colombia y en el exterior. En consecuencia y solo para lograr ese objeto, tendrá a su cargo la prestación de los servicios inherentes a las mismas y la compra, venta, construcción y comercialización de los inmuebles necesarios para tal fin. En consecuencia, dentro de las limitaciones que le señalen las leyes vigentes, la sociedad podrá ejecutar y celebrar, por cuenta propia o ajena, todos los actos, contratos y operaciones que sean necesarios o convenientes para el logro de los fines que persigue y que de manera directa se relacionen con su objeto como, por ejemplo, los siguientes: A. Adquirir, enajenar, gravar y administrar toda clase de bienes muebles o inmuebles; B. Intervenir como deudora, o fiadora, o acreedora, en su propio nombre o conjunta o solidariamente con otras personas, en toda clase de operaciones de crédito, dando o recibiendo las garantías a que haya lugar, pudiendo garantizar obligaciones de accionistas o de terceros; C. Celebrar con establecimientos de crédito, entidades financieras o sociedades fiduciarias, toda clase de operaciones relacionadas con los bienes, negocios y trabajos de la sociedad; D. Girar, aceptar, endosar, avalar, asegurar, cobrar y negociar, en general, toda clase de títulos valores y cualesquiera otros derechos personales o de crédito; E. Formar parte de otras sociedades que se propongan actividades semejantes, complementarias o accesorias de las de la empresa social o que sean de conveniencia y utilidad para el desarrollo de sus negocios, fusionarse con ellas o absorberlas; y F. Celebrar contratos de participación, sea como partícipe activa o sea como partícipe inactiva».

- En el balance de prueba de julio a agosto de 2017 constan ingresos por \$25.777.755.000, contabilizados en la cuenta 424045 -utilidad en venta de inversión, derechos fiduciarios-²².
- Acuerdo marco y de transacción suscrito entre Terranum Corporativo SAS y Rem Construcciones SA, del que se resalta lo siguiente²³:

«CONSIDERACIONES

1. Que el día cinco (5) de marzo de dos mil trece (2013), la sociedad Makro Supermayorista S.A. [...] suscribió con REM un contrato de opción de compra [...] para que, previo el cumplimiento de ciertas condiciones, REM pudiera adquirir el derecho de dominio sobre un lote de terreno ubicado en la Avenida 72 No. 81 B – 13 de la ciudad de Bogotá D.C., identificado con el folio de matrícula inmobiliaria [...] de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de Bogotá D.C. Zona Centro [...].

2. Que en dicha Opción se acordó sustituir la tienda de MAKRO que actualmente opera en el Inmueble, por una nueva tienda [...], que sería construida por REM y transferida a favor de MAKRO, como parte de pago del precio de compra del Inmueble [...].

3. Que en cumplimiento de la Opción, mediante Escritura Pública No. mil trescientos setenta y cinco (1375) del dieciocho de marzo de dos mil trece (2013) de la Notaría 13 de Bogotá D.C., MAKRO celebró un contrato de fiducia mercantil de administración con la sociedad Acción

²¹ Índice 2 de Samai – Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Archivo: «ED_ANEXOS_ANEXOS016». Págs. 14 y 15.

²² Índice 17 de Samai – Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Carpeta: «21_RECIBEMEMORIALES_20211217T022138Z00». Archivo: «Expediente 201902200101001139 Carpeta 1». Pág. 26.

²³ Archivo *ibidem*. Págs. 38 a 45.



Fiduciaria S.A. [...], por medio del cual constituyó el patrimonio autónomo denominado "Fideicomiso Parqueo REM Makro" [...].

4. Que MAKRO, en su condición de único fideicomitente del Fideicomiso, transfirió a éste el derecho de dominio y la posesión quieta, pacífica e ininterrumpida del Inmueble y designó a REM como beneficiario del Fideicomiso para que una vez ejercida la Opción y pagada a MAKRO la parte del precio del Inmueble pactado en dinero, reciba el ciento por ciento (100%) de los derechos fiduciarios de MAKRO en el Fideicomiso.

[...]

6. Que dado lo anterior, las Partes han planeado desarrollar en el Inmueble de manera conjunta un proyecto inmobiliario en dos (2) etapas [...].

8. Que como consecuencia de la suscripción del Acuerdo Privado [...], el veintisiete (27) de noviembre de dos mil catorce (2014) las Partes suscribieron con MAKRO un contrato de cesión parcial de la posición contractual de REM en la Opción y en el Contrato de Obra, a favor de TCP, en virtud del cual REM cedió a TCP el setenta y cinco por ciento (75%) de sus derechos y obligaciones bajo dichos contratos.

9. Que una vez ejercida la Opción y efectuado el pago de la parte del precio del Inmueble pactada en dinero a favor de MAKRO, el seis (6) de abril de dos mil quince (2015) MAKRO cedió sus derechos fiduciarios en el Fideicomiso, a TCP en un setenta y cinco por ciento (75%) y a REM en un veinticinco por ciento (25%) e instruyó a Acción para que registrara dicha cesión.

[...]

11. Que las sumas de dinero que TCP ha asumido y pagado por cuenta de REM, tanto para el pago del precio del Inmueble pactado en dinero a MAKRO como las derivadas de los Costos Pre-Operativos mencionados en la consideración anterior, constituyen mutuos o préstamos otorgados por TCP a REM [...], los cuales deberán ser pagados por REM a TCP.

12. Que TCP está interesado en adquirir la propiedad sobre el 100% de los derechos fiduciarios que detenta en la actualidad REM en el Fideicomiso, y REM, a su vez está interesado en transferírseles a TCP, a título de compraventa [...]

CLÁUSULAS [...]

SEGUNDA.- COMPRAVENTA DE DERECHOS FIDUCIARIOS:

2.1. REM promete transferir a título de cesión, a favor [de] TCP, y éste a su vez promete adquirir de aquél la totalidad de los derechos fiduciarios que REM tiene y ejerce sobre el Fideicomiso, esto es el veinticinco por ciento (25%) [...], Fideicomiso que a su vez es el único propietario inscrito del derecho real de dominio del Inmueble que se describe a continuación:

[...]

2.3. El precio total de la cesión de Derechos Fiduciarios asciende a la suma única y global de veinticinco mil setecientos setenta y siete millones setecientos cincuenta y cinco mil pesos (\$25.777.755.000), el cual fue liquidado por las Partes conforme al Anexo 4 del presente Acuerdo [...], el cual será pagado por TCP a REM de la forma que a continuación se establece [...].»

A partir de lo anterior, se constata que la sociedad Makro Supermayorista SA suscribió un contrato de opción de compra con el propósito de que Rem Construcciones SA pudiera adquirir la propiedad de un lote de terreno, en el que operaba una tienda de aquella, y se acordó sustituirla por una nueva que sería construida por la ahora demandante y transferida a Makro Supermayorista SA como parte de pago en la adquisición del inmueble -para estos efectos, se celebró un contrato de obra aparte-.



Para dar cumplimiento a lo anterior, Makro Supermayorista SA celebró un contrato de fiducia mercantil y constituyó el patrimonio autónomo denominado «*Fideicomiso Parqueo REM Makro*», y designó a Rem Construcciones SA como beneficiaria del fideicomiso para que, una vez pagara la parte del precio del lote pactado en dinero, recibiera el 100% de los derechos fiduciarios.

La actora y Terranum Corporativo SAS acordaron desarrollar en dicho inmueble un proyecto inmobiliario en dos etapas -la nueva tienda Makro y la construcción de edificación para arrendamiento de oficinas y/o comercio-. Para esos fines, mediante acuerdo privado se dispuso ceder parcialmente -el 75%- la posición contractual de Rem Construcciones SA en los contratos de opción de compra y obra celebrados con Makro Supermayorista SA, a favor de Terranum Corporativo SAS.

Y una vez pagado el precio acordado en dinero a favor de Makro Supermayorista SA, esta cedió sus derechos fiduciarios en la proporción que corresponde a la demandante -25%-, quien asumió gastos por concepto de estudios, obras preliminares, diseños, permisos y licencias requeridas para desarrollar los proyectos y, finalmente, Terranum Corporativo SAS adquirió los derechos fiduciarios de la actora «*con el fin de terminar su relación de socios*» y consolidarse como propietaria única de los referidos derechos.

De esta manera, si bien, en principio la totalidad de los derechos fiduciarios del patrimonio autónomo «*Fideicomiso Parqueo REM Makro*» se radicarían en la demandante una vez cumplidas las obligaciones adquiridas con Makro Supermayorista SA por ser la beneficiaria, se advierte que Terranum Corporativo SAS intervino como cesionario del 75% de los deberes reflejados en los contratos de opción de compra y de obra, sociedad que finalmente adquirió la totalidad de los derechos fiduciarios del referido patrimonio autónomo mediante compraventa celebrada con la demandante -equivalente al 25%, ingreso que es objeto de discusión-.

Dicho lo anterior, en el expediente no obran pruebas de las que sea posible deducir que la actora se dedique a la negociación de derechos fiduciarios, porque lo que su objeto social acredita es la promoción, construcción, comercialización y venta de proyectos arquitectónicos, cuestión que difiere de la operación económica señalada por el distrito como gravada, ni tampoco corresponde a una actividad comercial inmobiliaria realizada con un bien propio u arrendado que genere ingresos susceptibles del ICA.

Sobre estos aspectos, se observa que la entidad justificó la reclasificación de ingresos en que la venta de derechos fiduciarios está relacionada con la actividad económica CIU 6810 -actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados- y el aparte del objeto social en el que se indica «*celebrar [...] con sociedades fiduciarias, toda clase de operaciones relacionadas con los bienes, negocios y trabajos de la sociedad [...] y negociar, en general, toda clase de títulos valores y cualesquiera otros derechos personales o de crédito*».

En cuanto a la clasificación de la actividad informada, la Sala reitera²⁴ que «*la actividad económica reportada por el obligado tributario al darse de alta en las bases de datos que gestionan las autoridades tributarias en ningún grado determina, para bien o para mal, el sometimiento al ICA de los*

²⁴ Sentencia del 2 de diciembre de 2021, exp. 23424, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, reiterada en la sentencia del 23 de mayo de 2024, exp. 27163, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



ingresos percibidos, pues esas estipulaciones tampoco configuran la realización del hecho generador de ningún impuesto. Tan solo facilitan los controles específicos que despliega la autoridad sobre grupos de obligados tributarios en función de los sectores económicos en que se les pueda categorizar (artículo 555-2 del ET) o la preparación de datos económicos estadísticos».

Y, en ese mismo sentido, «pese a la relevancia mercantil que tiene el objeto social (pues determina la capacidad de acción de la sociedad), lo propio es advertir que la formulación de este no es determinante de la realización del hecho generador de ningún impuesto que recaiga sobre capacidades económicas efectivas. El dato de la capacidad de acción de un ente societario no da cuenta de la real y actual realización de negocios y actividades gravables; en sí mismo carece de trascendencia impositiva porque no existen impuestos que tengan por hecho generador la simple manifestación de una capacidad de acción, sin perjuicio de que esta pueda aportar información de contexto en el marco de una fiscalización»²⁵.

Por lo tanto, contrario a lo manifestado por la administración en el acto enjuiciado y en la apelación, el objeto social y la actividad económica registrada son meros datos indicativos que por sí solos no llevan a confirmar ni a negar la realización del hecho generador del ICA.

En consecuencia, dada la ausencia de pruebas aportadas por la entidad que den cuenta de que la enajenación de derechos fiduciarios correspondió a una actividad comercial -más allá de la enunciación del objeto social y la actividad económica informada- gravada con el ICA, no es posible concluir que la contribuyente los hubiere adquirido con el único fin de negociarlos, es decir, no desvirtuó su connotación de activo fijo.

Por todo lo anterior, se concluye que los ingresos provenientes de la venta de derechos fiduciarios que tenían la calidad de activo fijo no hacen parte de la base gravable del ICA, como lo establece el artículo 42 del Decreto 352 de 2002. Por consiguiente, no prospera el recurso de apelación de la entidad demandada, razón por la cual se confirmará la sentencia de primera instancia.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 (num. 8) del Código General del Proceso, no se condenará en costas -gastos del proceso y agencias en derecho- en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas.

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

FALLA

1. **CONFIRMAR** la sentencia del 12 de octubre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

²⁵ *Ibidem.*



Radicado: 25000-23-37-000-2021-00120-01 [28642]
Demandante: REM CONSTRUCCIONES SA

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

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse en la opción «validador de documentos» dispuesta en <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>