



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., doce (12) de marzo de dos mil veinte (2020)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001-23-33-000-2017-01994-01 (24097)
Demandante: Colombiana de Tenencia de Bienes SAS
Demandado: Municipio de Itagüí

Temas: Sanción por no declarar. Impuesto de industria y comercio (2010).
Territorialidad. Actividad de servicios. Administración de inmuebles.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 03 de agosto de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que decidió (ff. 139 a 146):

Primero. Se declara la nulidad de la Resolución nro. 25898, del 05 de abril de 2016, emitida por la Oficina de Fiscalización, Control y Cobro Persuasivo del municipio de Itagüí, mediante la cual impuso sanción por no declarar el impuesto de industria y comercio y su complementario, correspondiente al año base 2010, periodo gravable 2011, a la sociedad Colombiana de Tenencia de Bienes SAS, y de la Resolución nro. 19666 del 10 de mayo de 2017, expedida por la Secretaría de Hacienda del municipio de Itagüí, mediante la cual, se resolvió el recurso de reconsideración, disminuyendo la sanción impuesta, atendiendo a la argumentación vertida previamente.

Segundo. En consecuencia, se declara que la sociedad Colombiana de Tenencia de Bienes SAS, no está obligada a declarar, ni pagar el impuesto de industria y comercio en el municipio de Itagüí-Antioquia, por el año base 2010, período gravable 2011. En caso que se haya efectuado el pago, se ordena a la entidad demandada proceder a su devolución, dando aplicación a la formula indicada en la parte motiva de esta sentencia.

Tercero. Se condena en costas al municipio de Itagüí-Antioquia, de conformidad con los parámetros



definidos en la parte motiva de la presente decisión.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La actora fue emplazada por su contraparte para presentar la declaración del impuesto de Industria y Comercio (ICA) correspondiente al año gravable 2010, mediante el auto nro. 633, del 30 de diciembre de 2015, en el que también se señalaron las consecuencias sancionadoras derivadas de la omisión del deber de declarar (ff. 354 y 355 CD aa f.110)¹.

Como no procedió a presentar la declaración, mediante Resolución nro. 25898, del 05 de abril de 2016, fue sancionada por no declarar (ff. 54 a 57), pero la multa fue aminorada en la Resolución nro. 19666, del 10 de mayo de 2017, con la cual se falló el recurso de reconsideración interpuesto (ff. 20 a 27).

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 (CPACA, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 28):

1. Declarar la nulidad de la Resolución 25898, del 05 de abril de 2016, “por medio de la cual se profiere resolución sanción al contribuyente Colombiana de Tenencia de Bienes Ltda., Coltebienes Ltda. (sic), por no declarar por el año base 2010, periodo gravable 2011 y liquidar la sanción del veinte por ciento (20 %) del valor de los ingresos de conformidad con el artículo 209 del Estatuto Tributario Municipal- Acuerdo 030 de 2012”, expedida por la Oficina de Fiscalización, Control y Cobro Persuasivo del Municipio de Itagüí-Antioquia, por valor de quinientos catorce millones cuatrocientos ochenta y ocho mil cuatrocientos pesos ml (\$514.488.400).
2. Declarar la nulidad de la Resolución 19666, del 10 de mayo de 2017, “por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución 25898, proferida el día 5 de abril de 2016”, reconsiderando parcialmente el valor de la sanción impuesta por no declarar el impuesto de industria y comercio que impuso el municipio de Itagüí (Antioquia), estableciendo el monto de la sanción en doscientos cincuenta y siete millones doscientos cuarenta y cuatro mil doscientos pesos ml \$257.244.200.
3. Como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de Coltebienes Ltda. (sic), declarando que la compañía no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en el municipio de Itagüí por el año base 2010-periodo gravable 2011, razón por la cual no está obligada a presentar la declaración y pagar suma alguna a ese ente territorial por concepto del mencionado tributo.
4. En caso de que no se acceda a las pretensiones principales, subsidiariamente, solicito la modificación de la sanción por no declarar impuesta por el municipio de Itagüí, ajustándola a lo establecido en el Acuerdo 006 de 2006 y tomando como base únicamente los ingresos brutos obtenidos por la administración de bienes inmuebles ubicados en la jurisdicción del municipio de Itagüí (Antioquia) y no los denunciados en la declaración de renta, pues estos corresponden a la totalidad de los ingresos obtenidos por la compañía en desarrollo de su objeto social y por lo tanto incluye los ingresos obtenidos en otros municipios, y debería tomarse la certificación de ingresos presentada por el revisor fiscal, la cual sin ningún tipo de argumento desconoce el municipio de forma temeraria, es decir, sin ningún tipo de argumento.

¹ Los antecedentes administrativos fueron allegados en CD incorporado en el folio 110.



5. Que se condene en costas y agencias en derecho al municipio de Itagüí-Antioquia, en calidad de demandado en el presente proceso.

A tal fin, sostuvo que se vulneraron los artículos 32 y 36 de la Ley 14 de 1983; 443 del Acuerdo 006 de 2006, y 2.º y 3.º del Acuerdo 030 de 2012, estas dos últimas normas expedidas por el Concejo Municipal de Itagüí.

El concepto de violación planteado se resume así (ff. 3 a 10):

Relató que su objeto social consiste en prestar servicios de administración de inmuebles y que, al efecto, en virtud de contratos de mandato comercial, arrienda los bienes por cuenta y riesgo del propietario. Señaló que, bajo ese esquema, desde Medellín promociona los inmuebles, obtiene el pago de los cánones y les transfiere los valores correspondientes a los propietarios de los inmuebles. Aclaró que sus contratantes son quienes se encargaban de realizar las reparaciones locativas que requieran los bienes arrendados.

Expuso que en esos términos prestó servicios sobre inmuebles ubicados en el municipio de Itagüí, pero llevando a cabo las obligaciones contractuales en Medellín; y que por esa circunstancia presentó las declaraciones del ICA, incluida la de 2010, en esta ciudad y no en Itagüí, toda vez que el aspecto espacial del hecho generador fue realizado en Medellín.

En consecuencia, censuró la sanción que su contraparte le impuso por no declarar el impuesto en su jurisdicción y añadió que los actos acusados incurrieron en falta de motivación en la medida en que no contienen pruebas de que el servicio se hubiera ejecutado en Itagüí y se basan únicamente en el hecho de que los inmuebles arrendados estaban ubicados en Itagüí.

Por otra parte, puntualizó que, en caso de que se ratificara la sujeción pasiva al impuesto en la jurisdicción de Itagüí que le endilgan los actos demandados, la sanción que fuera procedente tendría que calcularse únicamente sobre los ingresos generados por los contratos de mandato de los inmuebles ubicados en Itagüí y no sobre el total de sus ingresos. Apoyó este argumento en la sentencia de esta Sección del 29 de noviembre de 2012 (exp. 17062, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Contestación de la demanda

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 6 a 20), para lo cual:

Señaló que los servicios debatidos recayeron sobre inmuebles ubicados en Itagüí, por lo cual estimó que el impuesto se habría causado en esa jurisdicción. Planteó que la ejecución del contrato estaba atada al lugar donde se ubicaban los inmuebles, hecho que consideró demostrado en el acta de inspección practicada a la actora.

Igualmente, manifestó que la resolución sancionadora tuvo suficiente fundamentación jurídica y fáctica, de modo que no sería cierto que careciera de motivación.

Alegó que no podía disminuirse la base de la multa impuesta, toda vez que la contabilidad de la actora no se llevaba por centro de costos, con lo cual no se podían identificar los ingresos provenientes de los inmuebles ubicados en Itagüí.

Sentencia apelada



El tribunal accedió a las pretensiones de la actora (ff. 139 a 146) porque consideró que, de acuerdo con el precedente de esta Sección (sentencias del 28 de agosto de 2014 y del 8 de junio de 2016, exps. 19256 y 21681, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez y Martha Teresa Briceño de Valencia, respectivamente) la territorialidad del ICA, en las actividades de servicio, está atada a la jurisdicción en la que se entienda realizado el servicio y, para el caso de la actora, los certificados de la revisora fiscal y el modelo del contrato de mandato aportado al proceso revelaron que la administración de los inmuebles fue desarrollada desde su domicilio en la ciudad de Medellín, lugar donde, además, tributó.

Recurso de apelación

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia (ff. 149 a 161). Insistió en que la sociedad sí prestó servicios gravados en el municipio de Itagüí, porque allí estaban ubicados algunos inmuebles de los que administraba por mandato de los propietarios; y cuestionó el precedente invocado por el tribunal porque no se refiere a la territorialidad en la actividad de prestación de servicios sino en actividades comerciales.

Alegó que eran inherentes al servicio prestado sobre los inmuebles situados en Itagüí actividades que implicaban hacer visitas para realizar la oferta comercial, realizar mejoras o reparaciones, solucionar conflictos con la propiedad horizontal, vigilancia del inmueble, entre otras.

Reiteró los argumentos de la contestación de la demanda en pro de la sanción impuesta y solicitó condenar en costas a la demandante.

Alegatos de conclusión

La actora reprodujo los argumentos expuestos en la demanda y sostuvo que el municipio no logró demostrar que se realizaron en Itagüí las actividades encomendadas por los propietarios de los inmuebles (ff. 173 a 175). Su contraparte insistió en los planteamientos del recurso de apelación (ff. 176 a 183).

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide sobre la legalidad de los actos enjuiciados, teniendo en cuenta los cargos de apelación formulados por la parte demandada contra la sentencia de primer grado que accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas y agencias en derecho a la Administración. En concreto, se establecerá si la demandante se encontraba sujeta al deber formal de presentar declaración del impuesto de industria y comercio en el municipio de Itagüí por el año gravable 2010 y si cabía sancionarla por haber omitido cumplir con dicho deber formal.

2- Según el artículo 7.º del Decreto 3070 de 1983, por medio del cual se reglamentaron las disposiciones de la Ley 14 de 1983 por medio de las cuales se estableció el impuesto de industria y comercio (*i. e.* artículos 32 y siguientes), los sujetos pasivos del impuesto deben cumplir con una serie de deberes formales, dentro de los que se encuentra (ordinal 2.º) el de «*presentar anualmente, dentro de los plazos que fijen las respectivas entidades territoriales, una declaración de industria y comercio junto con la liquidación privada del gravamen*». De esa manera se preceptuó quienes tengan la condición de contribuyentes



del tributo en un señalado municipio, deberán presentar una declaración anual en esa jurisdicción.

En el caso objeto de enjuiciamiento, son hechos ciertos y no discutidos por las partes que la demandante prestó servicios que recaían sobre inmuebles situados en el término municipal de Itagüí y que no presentó en esa jurisdicción, por el año gravable 2010, una declaración del ICA. Por esa circunstancia, la autoridad de esa jurisdicción le impuso, en los actos demandados, una sanción por no declarar, a la cual se opone la demandante con el argumento de que no realizó en ese municipio actividades gravadas con el tributo, de modo que, al no ser allí contribuyente, no debía presentar declaración alguna, por lo que en definitiva no habría cometido la infracción que se le atribuye. Por el contrario, la Administración aquí apelante sostiene que la demandante sí realizó en su jurisdicción actividades de servicios gravadas con el tributo, por lo que tendría que haber presentado la declaración en cuestión, en la medida en que los inmuebles sobre los cuales recaen los servicios prestados están situados en Itagüí.

La *litis* planteada en esos términos lleva a que la legalidad de la sanción que se enjuicia penda de establecer si la demandante tenía la condición de sujeto pasivo del ICA en el municipio de Itagüí con ocasión de los servicios administración de inmuebles prestados respecto de bienes raíces localizados en esa jurisdicción, cuestión que pasa a dilucidar la Sala.

3- De la formulación legal del hecho imponible del ICA se ocupó el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, posteriormente codificado en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986, por medio del cual se expidió el Código de Régimen Municipal. Según el precepto, el impuesto grava, además de las actividades industriales y comerciales, a las actividades de servicios *«que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales»*.

3.1- Al juzgar la disposición, la Corte Constitucional advirtió en el fundamento jurídico 5.5 de la sentencia C-121 de 2006 (MP: Marco Gerardo Monroy Cabra) que, en la medida en que se trataba de una norma con carácter general, se dificultaba *«establecer en forma precisa»* el municipio llamado a cobrar el tributo en aquellos casos en los que *«por alguna razón, uno o varios de los elementos de la actividad gravada no se ubican en un solo municipio»*, razón por la cual el legislador había establecido para algunos de esos *«casos difíciles»* reglas especiales tendentes a definir el factor territorial del tributo (v.g. lo previsto en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 para la prestación de servicios públicos domiciliarios), pero no para todos. Y, la propia Corte Constitucional puso de presente en el fundamento jurídico 5.6 de la providencia que esas situaciones para las cuales no se habían contemplado reglas particulares suscitaban conflictos jurídicos *«en el momento en que las administraciones municipales han liquidado oficialmente impuestos a ciertos contribuyentes, haciéndolo de manera tal que estos resultan pagando el mismo tributo, por un mismo hecho económico, en más de un municipio»*, sin perjuicio de lo cual *«la labor interpretativa ha sido posible»*, pues, a partir del mandato general de la norma, esta judicatura ha podido *«establecer el factor territorial determinante del sujeto activo del tributo»*.

3.2- En lo pertinente al caso, la Sala observa que precisamente se está frente a una de esas situaciones a las cuales se refirió la Corte Constitucional en el fundamento jurídico 5.6 de la sentencia C-121 de 2006, porque legislativamente no existen preceptos que regulen, por fuera de la regla general de territorialidad fijada en el artículo 195 del Código de Régimen Municipal, los servicios prestados sobre inmuebles. Más aun, a diferencia de lo que ocurre en el IVA (ordinal 1.º del párrafo 2.º del artículo 420 del ET) y en el impuesto sobre la renta (ordinal 1.º del artículo 24 del *ibidem*), el ordenamiento del ICA no contempla reglas específicas según las cuales los servicios relativos a bienes raíces



deben entenderse situados en la jurisdicción donde estos se encuentren ubicados, reglas que no serían extensibles de un impuesto a otro y la Sala no podría tener como premisa mayor con la cual decidir la presente *litis*.

Por tanto, para fallar el caso que se enjuicia, la Sala parte de reafirmar el mandato consagrado en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986, de conformidad con el cual, con carácter general, la prestación de servicios estará gravada con el ICA en la jurisdicción municipal donde «se ejerzan o realicen» las actividades correspondientes. A la luz de esa precisión, la conclusión acerca de la localización del servicio de administración de bienes debatido queda sujeta a la demostración efectuada a lo largo del plenario sobre el lugar donde se realizaron las concretas prestaciones que corresponden al cumplimiento o desarrollo de los contratos de servicios de administración de inmuebles situados en Itagüí por los cuales la demandante percibió ingresos gravados con el ICA.

3.3- Precisado el derecho aplicable al caso, los hechos que la Sala encuentra probados para darle solución al problema jurídico son:

(i) Mediante contratos de mandato la actora se comprometió a arrendar inmuebles sitios en Itagüí, por cuenta y riesgo de los propietarios (ff. 319 a 326 CD aa). Concretamente, se comprometía a: (1) celebrar los contratos de arrendamiento; (2) pagar las primas de las pólizas de seguro constituidas para amparar el pago de los servicios públicos domiciliarios y las cuotas de administración de la propiedad horizontal; (3) rendir informes a los propietarios de los arrendamientos y transferirles los cánones recibidos; (4) ordenar las reparaciones necesarias en los inmuebles, por cuenta del propietario; (5) contratar el personal necesario para la conservación del inmueble, caso en el cual el propietario sería el empleador si surgiera una relación de tipo laboral; y (6) delegar la administración en todo o en parte.

(ii) Con fundamento en los mandatos recibidos, la actora celebró en Medellín contratos de arrendamiento de los inmuebles localizados en Itagüí (ff. 765 a 772, 794 y 815 CD aa).

(iii) Las mejoras y reparaciones locativas realizadas en los inmuebles en cuestión fueron contratadas por los propietarios de los inmuebles, no por la actora (ff. 315 a 318 CD aa).

(iv) La demandante presentó en Medellín declaración del ICA correspondiente al período 2010 (f. 116 CD aa), en la cual denunció ingresos brutos por \$2.572.442.000, sobre los cuales liquidó y pagó el impuesto, cuestión que certificó la Secretaría de Hacienda de ese ente territorial (ff. 314 y 315 A, del CD aa).

(v) Los ingresos brutos incluidos en la anterior declaración son coincidentes con los reportados en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de la misma vigencia (f. 68 CD aa).

(vi) El 18 de febrero de 2015 la demandada le practicó a su contraparte una diligencia de inspección y consignó en el acta levantada que debían gravarse en el municipio de Itagüí «la comisión obtenida por el arrendamiento de los inmuebles ubicados en la jurisdicción del municipio de Itagüí, basados en el principio de territorialidad» y que «el tema será analizado con los asesores y se llegará a una conclusión, la cual será informada al contribuyente» (ff. 4 y 5 CD aa). Además, se relacionó la información contable aportada por la demandante, documentos sobre los cuales no se efectuaron análisis ni se indicaron hallazgos.

3.4- Consideradas las demostraciones efectuadas a lo largo del proceso, observa la Sala que la Administración nunca probó que la demandante hubiera ejecutado en Itagüí las



prestaciones relativas a los contratos de administración de bienes raíces situados en el término municipal de Itagüí; en tanto que la actora sí acreditó que realizó en Medellín las prestaciones a las cuales se comprometió y por las que percibió ingresos gravados durante el periodo 2010. De hecho, está visto que las únicas actividades materiales realizadas sobre los inmuebles en cuestión fueron las mejoras y reparaciones locativas que no realizó ni contrató la demandante, pues de ellas se ocuparon los propietarios de los inmuebles.

4- Dado que legislativamente no existen disposiciones según las cuales en el ICA la localización territorial de los servicios inmobiliarios esté asociada a la ubicación de los inmuebles sobre los cuales recaigan, y que la apelante no probó que las prestaciones de los contratos en cuestión se hubieran ejecutado en Itagüí, juzga la Sala que la actividad de servicios debatida en el *sub lite* no se realizó en la jurisdicción de Itagüí.

Sustentado lo anterior, por virtud de las prescripciones del artículo 7.º del Decreto 3070 de 1983, la demandante no se encontraba sujeta al deber formal de presentar una declaración de ICA en Itagüí y resultan ilegales los actos demandados por medio de los cuales se le impuso a la demandante una sanción por no declarar.

No prospera el recurso de apelación interpuesto, corolario de lo cual la Sala confirmará la sentencia del *a quo*.

5- Por último, teniendo en cuenta que el ordinal 8.º del artículo 365 del Código General del Proceso dispone que «*habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*», la Sala no condenará en costas en esta instancia, pues en el plenario no existe prueba de su causación.

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 apelada.

2- Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sala



Radicado: 05001-23-33-000-2017-01994-01 (24097)
Demandante: COLOMBIANA DE TENENCIA DE BIENES SAS

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ