

**EL ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES PROPIOS POR PARTE DE
PERSONAS JURÍDICAS Y SU TRATAMIENTO DE CARA AL IMPUESTO DE
INDUSTRIA Y COMERCIO (ICA).**

MARÍA CAMILA BOTERO GÓMEZ.
SEBASTIÁN PEÑA RAMÍREZ.

Revisión
Manuela Echavarría Villegas

UNIVERSIDAD PONTIFICIA BOLIVARIANA
ESCUELA DE DERECHO Y CIENCIAS POLÍTICAS
FACULTAD DE DERECHO
MEDELLÍN
2018

RESUMEN.

En Colombia, el Impuesto Predial y el Impuesto de Industria y Comercio (ICA), se han convertido en las puntas de lanza del recaudo municipal, configurándose como un eje importante de los ingresos en las entidades territoriales¹ toda vez que tienen una participación porcentual muy relevante en sus finanzas. El ICA, se caracteriza por su globalidad y amplitud, no obstante, nada impide que se presenten lagunas, vacíos y dudas en cuanto a la procedencia o no del cobro de este impuesto.

El ingreso percibido por el arrendamiento de bienes inmuebles propios por parte de personas jurídicas en materia de ICA, ha propiciado discusiones frente a la calidad de gravados o no, de los ingresos percibidos por dicho rubro, por lo tanto, buscamos aproximarnos a dicha discusión, analizar el tributo mismo, plantear la tesis jurisprudencial sostenida por el Consejo de Estado por casi veinte años, así como la nueva postura esbozada por el Ministerio de Hacienda desde su Dirección de Apoyo Fiscal y proponer, a su vez, una visión interpretativa frente al problema y sus consecuencias.

Podremos observar, al final, que dichos ingresos no deberían considerarse para efectos de este impuesto, como gravados, y, por su parte, analizaremos las consecuencias que se derivan de un eventual pago por tal concepto.

¹ En la ciudad de Medellín, por ejemplo, según el Marco Fiscal de Mediano Plazo 2018-2027, estos dos tributos, para el año 2016, aportaron casi un billón de pesos para el Municipio; y para el año 2018, lo esperado es que generen un 51,7% de los ingresos totales del ente territorial.

PALABRAS CLAVE.

Impuesto, Impuesto de Industria y Comercio, Derecho Tributario, Arrendamiento, Ingresos, Persona Jurídica, Sociedad, Actividad Industrial, Actividad comercial, Actividad de Servicios.

1. El impuesto de industria y comercio.

No puede desconocerse, de ninguna manera, que el factor principal de financiación estatal, en cualquier rango, ya sea nacional, regional, departamental, municipal y distrital, es el recaudo de tributos. Son los ciudadanos, quienes, como contribuyentes, materializan esa labor de fondeo del estado para propiciar ambientes de equidad, desarrollo, progreso, inversión y crecimiento.

Pues bien, en la escala municipal, dado que el Impuesto de Industria y Comercio se erige como uno de los tributos con mayor participación porcentual dentro de los ingresos totales municipales, y que, como lo menciona José Alirio Pinzón (2015), quien al mencionar la importancia del ICA en la ciudad de Bogotá, expone que *“el impuesto de Industria y Comercio es no sólo el más importante sino también el más representativo del comportamiento de los impuestos distritales, seguido por el Predial Unificado”*, hace que la normatividad aplicable a este impuesto haya propendido por estructurarlo desde una perspectiva más amplia, determinando un abanico de hechos generadores que configuren situaciones y obligaciones de pago y recaudo con mayor espectro de aplicación.

Concretamente, para identificarlo, tenemos que el impuesto de Industria y Comercio es un tributo de carácter territorial que grava aquellas actividades industriales,

comerciales o de servicios que sean desarrolladas dentro de la jurisdicción de un determinado municipio.

Pues bien, para efectos de identificar y esbozar las situaciones configurantes del tributo, debemos prestar atención, entonces a lo que podemos entender por actividades industriales, comerciales y de servicios, por ello, debemos acudir a las definiciones establecidas en la Ley 14 de 1983, la cual, en su artículo 34 y 35, nos dice qué se entiende por actividad industrial y qué se entiende por actividad comercial, así:

Se considera actividades industriales *“las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes”* (Congreso de la República, Ley 14 de 1983)

Se entienden por actividades comerciales:

Las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta Ley, como actividades industriales o de servicios. (Congreso de la República, Ley 14 de 1983)

A su vez esta misma ley, definió en el artículo 36 las actividades que se consideran servicios, sin embargo, recientemente la reforma tributaria aprobada mediante la Ley 1819 de 2016 introdujo una modificación a la definición de servicios gravados con el Impuesto de Industria y Comercio, estableciendo en el artículo 345 lo siguiente:

Se consideran actividades de servicio 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.(Congreso de la República, Ley 14 de 1983)

Pues bien, la naturaleza específica de estas definiciones, no es otra que aportar mínimos parámetros de calificación de actividades, es por ello que todos los estatutos tributarios municipales, han acogido dichas definiciones para ir en concordancia con la normatividad de orden nacional.

Si miramos las definiciones ofrecidas, nos damos cuenta que las mismas no establecen situaciones específicas ni actividades ni operaciones concretas, con lo cual, se deja a libre albedrío la interpretación de la concordancia o no de una actividad con los parámetros señalados para ser considerada como gravada, por tanto, es posible que se presenten discusiones e interpretaciones disímiles acerca de algunas de ellas.

Es el caso del asunto que nos compete, esto es, analizar si los ingresos obtenidos por una persona jurídica en razón del arrendamiento de bienes inmuebles de los cuales es titular, se encuentran o no gravados con el ICA, o mejor, si esta actividad como tal, puede enmarcarse dentro de las definiciones condicionales para la procedencia de la obligación tributaria.

2. La actividad de arrendamiento de inmuebles propios.

El arrendamiento de cosas ha sido objeto de muchos desarrollos legislativos², hasta el año 1971, gran parte de la regulación referente al arrendamiento de cosas la traía el Código Civil, no obstante, décadas atrás comenzaron a expedirse ciertos decretos sobre la materia que dificultaron en gran medida el entendimiento y la regulación del contrato en sí mismo.

El artículo 1973 del Código Civil define en forma general el arrendamiento como:

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.
(Congreso de la República, Ley 57 de 1887)

A su vez, el artículo 1974 nos aterriza al arrendamiento de cosas entendiendo como tales, las corporales y las incorporales, entrando dentro de esta determinación, los bienes inmuebles en la medida en que son entendidos como corporales.

En este orden ideas tenemos que la obligación principal del arrendador es conceder el goce de una cosa – en este caso corporal – recibiendo a cambio de dicha concesión una retribución llamada cánon, el cual, configura un ingreso fruto de la propiedad de dicha cosa o, mejor, en explotación de la misma.

En el año 1971 se expidió el Código de Comercio, el cual, no reguló de manera íntegra el contrato de arrendamiento, sino que se limitó a mencionarlo al hablar del establecimiento de comercio y trajo algunas normas específicas en cuanto al arrendamiento de local comercial, sin embargo, no desarrollo en más lo que ya traía el Código de Civil en cuanto a la estructura y elementos esenciales del mismo.

² Entre ellos el Decreto 2221, la ley 6 de 1975, la ley 820 de 2003 entre otros.

Por lo anterior, debemos analizar la actividad que consiste en dar en arrendamiento bienes inmuebles propios y contraponerla con las definiciones de la Ley 14 de 1983 para establecer si ésta se encuentra enmarcada o, mejor, si cumple con los parámetros para ser considerada como industrial, comercial o de servicios.

En primer lugar, se debe descartar de plano la posibilidad de considerar esta actividad como industrial, en la medida en que no se cumple el requisito básico que exige la norma. Sin embargo, el análisis deberá centrarse a establecer si es posible considerar el arrendamiento de bienes como actividad comercial o como actividad de servicios.

Frente al particular se ha referido ampliamente la Jurisprudencia del Consejo de Estado, la cual pasamos a discriminar cronológicamente:

El Consejo de Estado en Sentencia del 5 de mayo del 2000, afirma que:

(...) el artículo 20 No 2 del Código de Comercio considera como acto de comercio el arrendamiento de bienes muebles, al igual que “el arrendamiento de toda clase de bienes para subarrendarlos”. En este orden de ideas, es un acto mercantil el arrendamiento de inmuebles para su subarriendo, lo que no es realmente la actividad de la actora, pues la misma se circunscribe al arrendamiento de inmuebles sin la finalidad de subarrendar. (...)

*(...) advierte la Sala que si bien la arrendadora (la actora), y el arrendatario son comerciantes, y el contrato es mercantil por mandato de los artículos 518 al 524 del Código de Comercio, tales circunstancias no le quitan **el carácter de actividad civil al simple arrendamiento de inmuebles propios de la sociedad**, como tampoco pierden el carácter de sociedades civiles, las compañías que no adopten dentro de su objeto social actos mercantiles, a pesar de que para todos los efectos se rijan por la legislación mercantil*

(artículo 100 del Código de Comercio), pues en estos casos no es la normatividad aplicable la que determina que la actividad sea civil o mercantil, o que la sociedad sea civil o mercantil, sino la naturaleza misma del acto”.
(Negrilla y subrayado fuera del texto).

Pues bien, desde el año 2000, con la expedición de la sentencia del 5 de mayo del 2000, referenciada anteriormente, veremos como esta corporación sienta su postura en relación con el asunto que nos compete, postura que se ha convertido en una línea clara y que constituye un precedente judicial vinculante en materia contenciosa administrativa, pues tal apreciación frente a este supuesto fáctico se ha replicado en múltiples ocasiones, veamos:

En sentencia del 7 de febrero del 2008, se afirmó que:

De todas formas, teniendo en cuenta que en los actos demandados se hace referencia a edificaciones y otras construcciones, se advierte que de conformidad con el numeral 2° del artículo 20 del Código de Comercio solo constituye actividad comercial “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.

A su vez, el alto tribunal en sentencia del 26 de enero de 2009 sostuvo que:

(...) aun cuando el contrato de arrendamiento con la sociedad (Cobrac's), evidentemente se rige por el Código de Comercio, no implica el ejercicio de una actividad mercantil para la sociedad actora, ya que es un acto civil que no encuadra dentro de la categoría de actos de comercio que trae a título enunciativo el artículo 20 del Código de Comercio, ni tampoco como actividad

de comercio por ser regulado por la ley mercantil, por las precisiones ya efectuadas.

En este sentido se pronunció la Sala al analizar un caso en el Municipio de Bucaramanga, pero cuyos argumentos se reiteran en esta ocasión porque son aplicables al Distrito Capital:

"el arrendamiento de dos inmuebles propios, como es la actividad que según las pruebas ejercía la actora para los años gravables de 1990 a 1993, no es una actividad que como tal se encuentre sujeta al impuesto de industria y comercio, pues no es ni industrial, ni comercial, ni de servicios".

En sentencia del 7 de octubre del 2010 el Consejo de Estado continuó replicando lo dicho:

En cuanto al arrendamiento de bienes inmuebles, precisó que, de conformidad con el numeral 2º del artículo 20 del C.Co., sólo constituye actividad comercial "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;" sin que en el sub examine la parte demandada haya demostrado que la Fundación actora haya arrendado los bienes (construcciones y edificaciones) para subarrendarlos, lo cual impide configurar tal actividad como comercial.

En sentencia del 14 de octubre de 2010 el alto Tribunal retoma el argumento esbozado en la sentencia del 7 de febrero de 2008 para reiterar que:

(...) de conformidad con el numeral 2º del artículo 20 del Código de Comercio sólo constituye actividad comercial "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”, razón por lo cual no se configura tal actividad como comercial. Además, la entrega de aquéllos a una persona jurídica o natural para su administración no configura un acto mercantil

Por último, en sentencia del 1 de septiembre de 2011 expuso que:

La Sala considera que no, por cuanto, efectivamente, de conformidad con el numeral 2º del artículo 20 del C.Co., tratándose del arrendamiento de cosas muebles o inmuebles, sólo son actos de comercio, las siguientes actividades:

- Adquirir a título oneroso bienes muebles con destino a arrendarlos;*
- Arrendar bienes muebles;*
- Arrendar toda clase de bienes para subarrendarlos,*
- Subarrendar toda clase de bienes.*

Habida cuenta de que en el caso concreto la parte actora adquirió bienes inmuebles, que no muebles, como lo prevé la norma en comento, con destino a arrendarlos, la actividad que ejecutó la parte actora no es un acto de comercio.

Tampoco lo es por el hecho de que el artículo 28 de la Ley 820 de 2003 exija a "(...) todas las personas naturales o jurídicas que en su calidad de propietarios (...) celebren más de cinco (5) contratos de arrendamiento sobre uno o varios inmuebles, (...), matricularse ante la autoridad administrativa competente.

En efecto, la Ley 820 de 2003 se expidió con el fin de regular el régimen de arrendamiento de vivienda urbana, exclusivamente, no el contrato de

arrendamiento, en general, que se sigue rigiendo, entre otras normas, por el Código Civil y el Código de Comercio.

Ahora bien, como la Ley 820 de 2003 se expidió con el objeto de fijar los criterios que deben servir de base para regular los contratos de arrendamiento de los inmuebles urbanos destinados a vivienda, en desarrollo de los derechos de los colombianos a una vivienda digna y a la propiedad con función social, el artículo 28 de la citada ley debe interpretarse orientado a ese fin

Con esto, vemos entonces que la postura del Consejo de Estado en virtud de la cual considera como 'no gravados', los ingresos por arrendamiento de inmuebles propios, ha sido enfática y clara, y se ha mantenido incólume por más de una década. Además, no podemos dejar de mencionar que, de igual manera, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público mediante el Concepto número 21548 del 8 de junio de 2015 ha citado la jurisprudencia del Consejo de Estado³, para reiterar que sólo constituye acto de comercio, "*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*". Adicionalmente, el concepto aclara que, si bien la Ley 820 de 2003 le impone a una persona natural o jurídica la obligación de matricularse ante la autoridad administrativa competente como arrendador de vivienda urbana, cuando en calidad de propietario celebre más de cinco (5) contratos de arrendamiento sobre uno o varios inmuebles, no por este hecho cambia la naturaleza del acto, el cual continúa siendo de carácter civil, por las razones antes expuestas; lo mismo ocurriría en el evento de arrendar varios inmuebles que no sean cobijados por dicha Ley porque, se reitera, que siempre y cuando el arrendamiento de estos opere de

³ Utilizando lo ya esbozado en la Sentencia del Consejo de Estado. Sección Cuarta. del 5 de mayo de 2000 Exp. (9741). M.P. Delio Gómez Leyva.

forma directa y sin intervención comercial o profesional para el efecto, el acto no podrá considerarse como actividad comercial gravada.

Por otro lado, tampoco puede predicarse que el arrendamiento de bienes inmuebles propios sea una actividad de servicios gravados, en tanto el arrendador como propietario del inmueble estaría operando de manera directa sin la necesidad de intermediación comercial alguna, con lo cual, los presupuestos mínimos de interrelación contractual que dan lugar a materializar la prestación de un servicio, no se desenvuelven en este supuesto fáctico.

Al respecto, el Consejo de Estado reconoció que:

*Si la administración de inmuebles no opera como objeto de la intermediación comercial, v gr, a través de sociedades inmobiliarias, sino en forma directa, **no hay actividad de servicios gravada**, pues lo que constituye el objeto de imposición en lo que atañe con los inmuebles es la intermediación comercial sobre los mismos. (Negrilla y Subrayado fuera del texto).*

Con fundamento en los diversos pronunciamientos jurisprudenciales ya planteados, podría concluirse que el arrendamiento de bienes inmuebles propios no es una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio, dado que la misma no constituye el desarrollo de una actividad comercial de acuerdo con lo establecido por el Código de Comercio ni tampoco una actividad de servicios gravada al no presentarse intervención comercial o profesional alguna.

Una vez mencionado lo anterior, el filtro se cierra aún más, con lo cual, podremos descartar el análisis de esta actividad arrendaticia de cara a la consideración de servicios gravados, y así, enfocarnos netamente en aquella postura que resulta más problemática y discutible, esto es, considerarla como una actividad comercial o no.

Frente al particular, no se puede pasar por alto que el Consejo de Estado basa su argumentación y postura, básicamente, en el artículo 20 del código de comercio, el cual dispone que:

Son mercantiles para todos los efectos legales:

- 1) La adquisición de bienes a título oneroso con destino a enajenarlos en igual forma, y la enajenación de los mismos;*
- 2) 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;*
- 3) El recibo de dinero en mutuo a interés, con garantía o sin ella, para darlo en préstamo, y los préstamos subsiguientes, así como dar habitualmente dinero en mutuo a interés;*
- 4) La adquisición o enajenación, a título oneroso, de establecimientos de comercio, y la prenda, arrendamiento, administración y demás operaciones análogas relacionadas con los mismos;*
- 5) La intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones;*
- 6) El giro, otorgamiento, aceptación, garantía o negociación de títulos-valores, así como la compra para reventa, permuta, etc., de los mismos;*
- 7) Las operaciones bancarias, de bolsas, o de martillos;*
- 8) El corretaje, las agencias de negocios y la representación de firmas nacionales o extranjeras;*
- 9) La explotación o prestación de servicios de puertos, muelles, puentes, vías y campos de aterrizaje;*
- 10) Las empresas de seguros y la actividad aseguradora;*
- 11) Las empresas de transporte de personas o de cosas, a título oneroso, cualesquiera que fueren la vía y el medio utilizados;*

- 12) *Las empresas de fabricación, transformación, manufactura y circulación de bienes;*
- 13) *Las empresas de depósito de mercaderías, provisiones o suministros, espectáculos públicos y expendio de toda clase de bienes;*
- 14) *Las empresas editoriales, litográficas, fotográficas, informativas o de propaganda y las demás destinadas a la prestación de servicios;*
- 15) *Las empresas de obras o construcciones, reparaciones, montajes, instalaciones u ornamentaciones;*
- 16) *Las empresas para el aprovechamiento y explotación mercantil de las fuerzas o recursos de la naturaleza;*
- 17) *Las empresas promotoras de negocios y las de compra, venta, administración, custodia o circulación de toda clase de bienes;*
- 18) *Las empresas de construcción, reparación, compra y venta de vehículos para el transporte por tierra, agua y aire, y sus accesorios, y*
- 19) *Los demás actos y contratos regulados por la ley mercantil. (Congreso de la República, Decreto 410 de 1971)*

Siendo esto así, consideran que al no estar enmarcada la actividad de arrendamiento de inmuebles propios dentro de los numerales enunciados en dicho artículo, mal estaría decir que el acto es comercial y, por ende, susceptible de ser gravado con ICA.

Además de ello, no puede olvidarse que el carácter de actividad comercial de la que nos habla la ley 14 de 1983, está íntimamente ligada con la realización de actos que tienen calidad de comerciales a la luz de la legislación mercantil.

Por su parte, no puede negarse el carácter civil que bien ha resaltado el tribunal de cierre dentro de sus múltiples pronunciamientos, apartándose en un todo y por todo del criterio subjetivo de comerciante y anteponiendo la teoría del acto de comercio

para determinar la aplicación de la legislación comercial como punto de partida para abordar la sujeción o no del ICA.

Sobre este último punto expone el Dr. Néstor Humberto Martínez Neira, el siguiente apartado del fallo de la Sala Civil de la Corte, de autoría del Dr. Carlos Esteban Jaramillo:

Bien sabido es que al igual que ocurre con el derecho civil, el derecho mercantil se ocupa de regular relaciones privadas, pero evidentemente no todas sino aquellas que de acuerdo con el ordenamiento positivo constituyen la que acostumbra a denominarse “materia comercial”. Por eso es necesario, como acontece con cualquier estatuto normativo de carácter especial singular, que él mismo se ocupe de filar la clase de relaciones a las cuales les es aplicable, y a este objetivo tienden sin duda alguna, por lo que el Código de Comercio vigente en el país concierne, un buen número de sus disposiciones de entre las que aquí importa destacar los arts. 1º, 11, 20, 21, 22, 23, 24 y 100 de dicho cuerpo legal, habida cuenta de que son ellos los que de manera general por lo menos, van a permitir saber, en cada caso particular, si el negocio, contrato u operación de que se trata da origen o no a un verdadero “asunto mercantil”, independientemente de la calidad subjetiva de empresarios individuales o sociales (comerciantes) que tengan quienes participaron en su celebración o en su ejecución, esto por cuanto no es esa calidad, contra lo que podría suponerse sin mayor estudio del tema, el único elemento que permite reconocer el acto de comercio y calificarlo como tal para los muchos conceptos en que hacerlo es cuestión jurídica prioritaria. (2003 p. 15),

Como bien se ha dicho, el arrendamiento encuentra la mayor parte de su regulación en la legislación civil, la figura contractual nace a partir de esta parcela; el Código de Comercio solo se ocupa del arrendamiento de locales comerciales, pero sin

entrar en detalle, por lo tanto, desde el punto de vista de su ubicación normativa, es un acto civil y así mismo regulado por esta legislación y, acogiendo el criterio de la teoría del acto de comercio como condicionante, solo se aplicaría esta legislación en el caso de la realización de uno o varios actos que así se determinen en la ley, sin importar la calidad del sujeto que lo realiza.

3. Hacia una nueva discusión

Con todo esto, y no obstante existir una línea clara por parte del órgano de cierre judicial en materia tributaria, hace poco la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público profirió por medio del Concepto No. 042544 del 13 de diciembre de 2017, en virtud de la cual sostuvo que los ingresos por arrendamientos de bienes inmuebles propios recibidos por personas jurídicas, debían tener la calidad de gravados, atendiendo, entre otras cosas, a lo preceptuado por los artículos 99 y 21 del Código de Comercio, argumentando que, como las sociedades solo tienen capacidad para celebrar actos mercantiles, aquellos actos civiles que realice en ejercicio de su objeto principal o como accesorios a él, se convierten automáticamente en actos de comercio⁴:

En consecuencia, el arrendamiento de bienes inmuebles propios, de una persona natural o de una persona jurídica que no tenga naturaleza mercantil, no estará gravado con el impuesto de industria y comercio.

⁴ ARTÍCULO 21. OTROS ACTOS MERCANTILES. Se tendrán así mismo como mercantiles todos los actos de los comerciantes relacionados con actividades o empresas de comercio, y los ejecutados por cualquier persona para asegurar el cumplimiento de obligaciones comerciales.

No obstante, consideramos que el arrendamiento de bienes inmuebles de propiedad de las sociedades mercantiles, al estar dentro de su objeto social, sí estará gravado con el impuesto de industria y comercio, al constituirse dicha actividad de arrendamiento en una actividad comercial.

Si el objeto social de la sociedad es exclusivamente comercial, la sociedad sólo tiene capacidad para ejercer actos comerciales (art. 99 del C. Co.), a menos que ellos fueran accesorios de su actividad principal, caso en el cual el acto civil se convertiría en acto de comercio, por mandato expreso del artículo 21 del Código de Comercio. (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Concepto 042544 de 2017)

Frente a esta postura tenemos nuestras consideraciones, toda vez que pareciera confundir la Dirección de Apoyo Fiscal, el concepto de objeto social de las sociedades; en la medida en que utilizan este concepto para identificar una actividad en específico a la que se dedican los entes jurídicos (sociedades) olvidando, por su parte, que dicho concepto solo obedece a la capacidad de lo que pueden realizar. No significa que, porque una sociedad tenga una determinada actividad dentro de su objeto, sea esta la actividad que realice únicamente, sino que, se reitera, lo que se busca con la redacción del objeto social es manifestar el espectro de posibilidades, operaciones y actos que evidentemente podrá celebrar la sociedad con plena validez jurídica, sin importar o no que aquellos sean comerciales, civiles o mixtos.

En esta misma línea vemos como Alfredo Ferrero Díez Canseco (1996), al hablar del objeto social de las sociedades menciona que “*es un elemento objetivo en virtud al cual se pueden determinar, como ya se ha dicho, las facultades y la competencia de los órganos sociales, delimitando las actividades en las cuales se va a invertir el patrimonio social*”.

Ahora bien, en apoyo de esto tenemos el artículo 100 de nuestro Código de Comercio, el cual, consideramos, deja sin efecto alguna la afirmación hecha por la Dirección de Apoyo Fiscal, al mencionar que las sociedades comerciales solo pueden ejercer actos comerciales (lo cual no compartimos):

Se tendrán como comerciales, para todos los efectos legales las sociedades que se formen para la ejecución de actos o empresas mercantiles. Si la empresa social comprende actos mercantiles y actos que no tengan esa calidad, la sociedad será comercial. Las sociedades que no contemplen en su objeto social actos mercantiles, serán civiles.

Sin embargo, cualquiera que sea su objeto, las sociedades comerciales y civiles estarán sujetas, para todos los efectos, a la legislación mercantil.
(Congreso de la República, Decreto 410 de 1971) (subrayas fuera del texto)

Lo que nos quiere decir este artículo, en síntesis, es que la sociedad, no obstante, celebre actos civiles, si celebra también actos comerciales, será mercantil, sin comportar ello, *per se*, que la sociedad solo pueda ejercer actos comerciales, por ende, afirmar que las sociedades comerciales solo pueden celebrar actos de esa calidad, va en contravía con el reconocimiento que hace este artículo en el sentido contrario.

Esta disposición nos reitera que, desde la misma norma comercial, se reconoce que las sociedades podrán ejercer actos que no tienen la calidad de comerciales – como lo sería el arrendamiento de inmuebles propios – con lo cual, a pesar de estar expreso o no dentro de su objeto social, esto solo permite que sean realizados con validez, sin generar, con ello, una transformación de la naturaleza del acto.

A su vez, frente a la aplicación del artículo 21 del Código de Comercio, en virtud del cual, interpreta la Dirección se transforman aquellos actos civiles a mercantiles,

cabe decir que, dicha consecuencia, surge frente actos celebrados en relación a *actividades comerciales o empresas de comercio*. Pues bien, como se ha venido diciendo, una sociedad que ejecuta actos civiles como el arrendamiento de inmuebles de los que es titular, no ejerce por tal hecho actividad comercial alguna, con lo cual, no sería posible interpretar dicha conversión. Sobre este, se refiere la Profesora Marcela Castro de Cifuentes quien manifiesta que: “*en nuestro sistema sólo (sic) los actos jurídicos civiles directa y estrechamente relacionados con la actividad principal del comerciante son conexos subjetivamente*” (2009, p. 88)

Por su parte, la discusión si quedará abierta frente a determinar si la norma, al mencionar ‘Empresas de Comercio’, estaría haciendo referencia a sociedades, personas jurídicas como tal, o si, por el contrario, por tal concepto entendemos la noción de empresa como unidad de explotación económica diferente del ente jurídico abstracto que la explota; así mismo, cabe igual discusión frente a, supongamos, una sociedad que realiza una actividad comercial y, a su vez, dentro de su dinámica de inversión, es titular de inmuebles que arrienda de forma directa, en este caso, hay una actividad comercial que se desarrolla como objeto principal, pero, hay actos aislados que son de naturaleza civil y que no se efectúan en desarrollo directo o indirecto de la actividad comercial.

Al respecto, en nuestra opinión, reconocemos que al no estar vinculado el(los) acto(s) de arrendamiento, con la actividad comercial de la sociedad, no podremos aplicar la consecuencia descrita en el artículo 21, pero no desconocemos que bien podría interpretarse que indirectamente existe conexión entre esos ingresos con la actividad de la sociedad y así mismo aplicar la conversión del acto, dando como resultado, que los ingresos recibidos a este título deberán ser gravados con el ICA.

No cabe duda de que esta nueva interpretación de la Dirección de Apoyo Fiscal, cuya existencia esta llamada a resolver las dudas y brindar criterios de interpretación y asesoría a las entidades territoriales, suscitará muchas lagunas

para los contribuyentes, con lo cual, no quedará sino esperar a que el Consejo de Estado se pronuncie frente al particular de nuevo, bien sea confirmando o variando su postura.

Sin embargo, en nuestra visión, no cabe lugar a las consideraciones esbozadas por el Ministerio de Hacienda y, como lo planteamos, sus argumentos, además de pocos en cantidad, son fácilmente debatibles, por ello, no tienen la suficiente fuerza y claridad argumentativa como para desconocer una línea jurisprudencial desarrollada durante varios años, la cual, deberá seguir imperando, teniendo como resultado, que no se considere el arrendamiento de inmuebles propios como actividad comercial gravada con el ICA.

4. Consecuencias del pago del ICA por la actividad de arrendamiento de inmuebles propios.

4.1 Pago de lo no debido en materia tributaria y su consiguiente solicitud de devolución.

Sobre los pagos de impuesto de Industria y Comercio que se realicen por concepto del arrendamiento de inmuebles propios, se puede predicar un pago de lo no debido, toda vez que, al no estar, dicha actividad, gravada con el impuesto de Industria y Comercio, se quedan sin sustento alguno los pagos que se llegaren a efectuar, los cuales, en ningún momento deberán realizarse por carecer de fuente.

Al no realizar la Sociedad el hecho generador del impuesto con la actividad desplegada, se suprime la posibilidad de efectuar cobro alguno, toda vez que la fuente de la obligación tributaria sería inexistente, con lo cual, de llegar a efectuarse un pago por una indebida interpretación normativa – como considerar gravados los ingresos por arrendamiento de inmuebles propios – habría lugar a solicitar la devolución de lo pagado.

No obstante lo anterior, en nuestra legislación, existen términos de prescripción que limitan el ejercicio de los derechos, lo cuales, son necesarios analizar para establecer si la oportunidad de solicitar la devolución de lo pagado se ha perdido o si todavía subsiste.

Pues bien, en materia de pago de lo no debido en el campo tributario, nuestra jurisprudencia ha señalado que, al consistir el derecho del contribuyente en solicitar la devolución de una suma, es menester aplicar el término de prescripción señalada para las acciones ejecutivas, con lo cual, se limita temporalmente la posibilidad del contribuyente a solicitar los valores equivocadamente pagados por la actividad que venimos analizando.

Por lo anterior, se hace necesario recordar el tratamiento normativo y las modificaciones que se han presentado en cuanto al término de prescripción de la acción ejecutiva , el cual, anteriormente, en la redacción original del Artículo 2536 del Código Civil era de diez (10) años, no obstante, en el año 2002, la Ley 791 introdujo una modificación a este Artículo disminuyendo el término de prescripción de la acción ejecutiva a solo cinco (5) años, en consecuencia, la jurisprudencia del Consejo de Estado en Sentencia del 26 de julio de 2017, en cuanto al análisis del pago de lo no debido ha afirmado que:

“(...) en casos de pago de lo no debido el término para solicitar la devolución es el del artículo 2536 del Código Civil; esto es, el de prescripción de la acción ejecutiva, pues así lo disponen los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, que regula el procedimiento de devolución de tributos. De ahí que mientras no haya finalizado dicho término (que es de 5 años para las declaraciones presentadas después de la entrada en vigencia de la Ley 791 de 2002, o de 10 años antes de esta), no puede hablarse de la existencia de una situación jurídica consolidada en relación con el derecho a la devolución,

pues el contribuyente aún tiene la posibilidad de solicitar el reintegro.
(subrayas fuera del texto)

Por otra parte, se debe dilucidar desde qué momento se debe empezar a contabilizar el término de prescripción para solicitar la devolución del pago de lo no debido. Pues bien, frente al particular, es necesario mencionar que se debe establecer, si durante el determinado año que se declaró el impuesto, fueron realizadas retenciones en la fuente, puesto que, estos pagos anticipados, harán que el término de prescripción se comience a contar desde la fecha en que se presentó la declaración o, en caso de presentación extemporánea, desde el vencimiento del plazo para declarar. Sobre esto, cabe mencionar lo argüido por la jurisprudencia del Consejo de Estado el cual, mediante sentencia del 1 de junio de 2017 con radicación 20682, replicada igualmente en sentencia del 26 de julio de 2017 con radicación 20757, ha manifestado que:

El término de prescripción se contabiliza desde la presentación de la declaración y respectiva realización del pago, pues es desde ese momento que se puede hablar de la existencia de un pago de lo no debido, y en consecuencia que se configura la obligación para la administración, de reintegrar esos recursos.

Esa interpretación obedece al fundamento mismo de la figura del pago de lo no debido: el enriquecimiento sin justa causa, que obliga a la administración a devolver los recursos recibidos por una obligación inexistente, sin causa u origen legal. De manera que, solo hasta que en efecto la administración tributaria recibe el pago, puede afirmarse que esta aumentó su patrimonio sin que existiera una causa para ello, y que por lo tanto, tiene el deber de hacer la respectiva restitución.

Sin embargo, como en este caso se realizaron pagos anticipados por concepto de retención en la fuente, el término no puede computarse desde la fecha en que se hizo el pago, pues en ese momento la obligación no era exigible, de manera que el desembolso se hizo por efecto de la retención; luego, a esa fecha no puede hablarse de un pago de lo no debido, pues en estricto sentido, la obligación tributaria no se ha perfeccionado y, en consecuencia, el sujeto activo no puede retener o afectar tales pagos.

En otras palabras, los pagos anticipados hechos por efectos de la retención en la fuente, constituyen una ficción que permite, de forma adelantada, cumplir una obligación que aún no es exigible, y por lo tanto, los recursos entregados bajo esa figura no entran al “patrimonio” de la administración hasta tanto no se perfeccione el deber tributario. Esto implica que en esos casos no pueda hablarse de un enriquecimiento sin justa causa por parte de la administración tributaria, requisito para la configuración del pago de lo no debido.

Adicionalmente, computar la prescripción desde la realización del pago de la retención en la fuente iría en contra de la naturaleza y razón de ser de dicha figura: es una manera de asegurar la satisfacción de la obligación tributaria. Todo, porque al contabilizar la prescripción de esa manera, el plazo para presentar la solicitud de devolución se reduce.

Así las cosas, en esos eventos es necesario que el término de prescripción se cuente desde la presentación de la declaración, cuando esta es oportuna, o a partir del vencimiento del plazo para declarar en caso de que no lo sea, pues es en ese momento que la obligación se perfecciona. (Negrilla y subrayas fuera del texto).

CONCLUSIONES.

Es claro entonces, que las actividades industriales son aquellas dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes y actividades comerciales las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor. Con fundamento en lo anterior, puede concluirse que el arrendamiento de bienes inmuebles propios no es una actividad gravada con el Impuesto de Industria y Comercio, dado que la misma no constituye el desarrollo de una actividad comercial o industrial de acuerdo con lo establecido en Ley 14 de 1983.

Ahora bien, se entiende por actividades de servicios, 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, teniendo en cuenta esto, tampoco puede predicarse que el arrendamiento de bienes inmuebles propios sea una actividad de servicios gravados, siempre y cuando el arrendamiento de estos opere de forma directa y sin intervención comercial o profesional para el efecto, en tanto el arrendador como propietario del inmueble estaría operando de manera directa sin la necesidad de intermediación comercial alguna, así mismo en reiteradas ocasiones lo ha sostenido la jurisprudencia.

Por su parte, la nueva postura esbozada por la Dirección de Apoyo Fiscal, desconoce y confunde el concepto propio de objeto social, considerando un carácter de fin y no de medio; esto es, considerar el objeto social como la actividad propia de la sociedad, lo cual, a nuestro modo de ver, es una interpretación errada puesto que desconoce que el mismo solo menciona y encuadra la capacidad de la sociedad para celebrar actos jurídicos válidamente.

Por otro lado, el rigor argumentativo con el que pretende soportar su posición el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se reduce a un solo párrafo, unas pocas líneas que pretenden desconocer una postura jurisprudencial rígida, lo cual, como lo mencionamos, no alcanza a excluir ni a brindar parámetros claros y certeros que tengan la convicción de cambio que se pretende. Por su parte, pareciera una herramienta aplicada por la Dirección para hacer frente a una situación fiscal neutra para los contribuyentes, entendiendo que la labor arrendaticia, en buena medida, genera ingresos importantes para ellos y que, por vía jurisprudencial, se impide cobro o recaudo alguno por los mismos.

A pesar de lo anterior, debemos vaticinar los pleitos y convergencias que suscitará dicha interpretación. Las entidades territoriales echarán mano de esta postura y procederán a efectuar el recaudo, generando con ello, la necesidad de pronunciamiento judicial frente al particular, estableciendo con ello un limbo, un vacío y un choque de interpretaciones que solo traerán inconvenientes para los contribuyentes, ya que no obstante tener una línea clara y un criterio unificado en la jurisprudencia, el mismo no será aceptado por los sujetos activos del tributo, viéndose obligado, so pena de las sanciones procedentes, a cumplir con la obligación de pago y materializando con ello, la necesidad de acudir a la figura del pago de lo no debido para solicitar la devolución de los recursos indebidamente pagados.

Como ya vimos, la figura del pago de lo no debido calza perfecto con la situación en cuestión, es una herramienta que entrega la legislación fiscal a los contribuyentes para hacer contrapeso y reacción a situaciones en las cuales un pago errado se realice a favor del fisco, sin embargo, el ejercicio del derecho a solicitar la devolución fenece con el tiempo, por lo cual, la oportunidad es finita y deberá el contribuyente determinar con premura y cuidado, si ha pagado en buena forma.

LISTA DE REFERENCIAS.

Canseco, A. F. D. (1996). La función e importancia del objeto social en las sociedades mercantiles. *Ius Et Veritas*, 7(13), 163-171.

Castro de Cifuentes, M. (2009). Derecho Comercial: Actos de comercio, empresas, comerciantes y empresarios. *Bogotá DC*.

Congreso De La República, Ley 57 de 1887, Código Civil Colombiano.

Congreso De La República, Decreto 710 del 27 de marzo de 1971, Código de Comercio Colombiano.

Congreso De La República, Ley 14 del 6 de julio de 1983.

Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 5 de Mayo de 2000 Exp. (9741). M.P. Delio Gómez Leyva.

Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 7 de febrero de 2008. Exp. 15785, C.P. Ligia López Díaz.

Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 26 de enero de 2009 Exp. 16821. C.P. Ligia López Díaz.

Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 14 de octubre de 2010 Exp. 17926. C.P. Carmen Teresa Ortiz De Rodríguez

Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 1 de septiembre de 2011 Exp. 17364. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 1 de junio de 2017 Exp. 20682. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 26 de julio de 2017, con radicación 20757. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Concepto del 8 de junio de 2008 No. 21548.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Dirección de Apoyo Fiscal Concepto del 13 de diciembre de 2017 No. 042544.

Municipio de Medellín, (2018). *Marco Fiscal de Mediano Plazo 2018-2027*. 124-130. Recuperado de:
<https://www.medellin.gov.co/irj/portal/medellin?NavigationTarget=navurl://fc28cc32b747873dc60bb9e1e0c49a74>

Neira, N. H. M. (2003). Seis lustros de jurisprudencia mercantil. *Vniversitas*, (105), 129-159.

Pinzón, J. (2015). Análisis Del Comportamiento Del Impuesto ICA En El Presupuesto Del Distrito Capital (1996 - 2005). *Revista Facultad de Ciencias Económicas*, XXIII (2), 192-202.