

**IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Materia imponible / ACTIVIDAD COMERCIAL – Definición / ENTES ECLESIASTICOS – Capacidad jurídica / COMUNIDAD UNIVERSIDAD JAVERIANA – Está obligada a pagar impuesto de industria y comercio cuando realiza alguna de las actividades gravadas**

La Ley 14 de 1983, en su artículo 32, dispone que el impuesto de industria y comercio recae, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos. El artículo 35 íbidem considera actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, al por mayor o al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios. Acorde con lo señalado por la Administración Distrital en el concepto 1143 del 18 de octubre de 2006: “Una vez los entes eclesiásticos obtienen reconocimiento como entes jurídicos bajo la legislación civil, adquieren capacidad para realizar actos civiles y de esta forma ser sujetos de derechos y obligaciones conforme a la legislación civil y responsables ante el Estado Colombiano por las actividades que realicen a su amparo. Dicha responsabilidad involucra obligaciones como las establecidas de manera impersonal para las demás entidades públicas y privadas, entre las cuales se encuentran las obligaciones tributarias cuando incurran en hechos generadores del tributo”. Así las cosas, cualquier persona natural o jurídica o sociedad de hecho, pública o privada, que realice actividades industriales, comerciales o de servicios en el Distrito Capital (salvo expresa disposición legal) estará gravada con el impuesto de industria y comercio y está en la obligación de pagar el tributo, bien sea por vía de declaración, recibo de pago o mediante retención que le efectúe algún agente de retención del tributo. Por lo tanto, la Comunidad Universidad Javeriana – Compañía de Jesús en la medida que realice el hecho generador del impuesto del Industria y Comercio, es sujeto pasivo de la obligación tributaria. Conforme con lo expuesto, se encuentra probado en el expediente que la demandante ejerció actividades gravadas con el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, circunstancia que no discute la accionante, razón por la cual, de acuerdo con las normas transcritas es sujeto pasivo del tributo, sin que tenga relevancia para el caso concreto si tales actividades las desarrolla profesionalmente o no, toda vez que conforme lo señaló la Sala en sentencia del 6 de agosto de 2009, exp. 16365 C.P. Héctor J. Romero Díaz, el ejercicio profesional o habitual de actividades mercantiles, como factor determinante para adquirir la calidad de comerciante, sólo es predicable en relación con las personas naturales, de acuerdo a lo previsto en el artículo 10 del Código de Comercio.

**FUENTE FORMAL:** LEY 14 DE 1983 – ARTICULO 32 / LEY 14 DE 1983 – ARTICULO 35

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

Bogotá, D.C., marzo dieciséis (16) de dos mil once (2011)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2008-90230-01(17881)**

**Actor: COMUNIDAD UNIVERSIDAD JAVERIANA – COMPAÑÍA DE JESUS**

**Demandado: BOGOTA D.C. SECRETARIA DE HACIENDA**

## **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 18 de junio de 2009, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, estimatoria de las súplicas de la demanda, en el juicio de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos proferidos por la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá D.C., que impusieron sanción por no presentar las declaraciones del impuesto de Industria y Comercio correspondientes a los bimestres 1º a 6º de los años gravables 2002 a 2005. Dispuso la sentencia apelada:

*“PRIMERO. Declárase la nulidad de los siguientes actos administrativos emanados de la Secretaría de Hacienda Distrital: Resolución No. 4065 DDI 012909 de 15 de marzo de 2007, Resolución DDI-012223 2008EE-92523 de 23 de abril de 2008 mediante la cual se resolvió desfavorablemente el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la anterior. En consecuencia y como restablecimiento del derecho, levántese la sanción por no declarar el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros impuesta a la COMUNIDAD UNIVERSITARIA JAVERIANA – COMPAÑÍA DE JESÚS en los bimestres 1º, 2º, 3º, 4º, 5º y 6º de los años 2002, 2003, 2004 y 2005”.*

### **I) ANTECEDENTES**

La COMUNIDAD UNIVERSIDAD JAVERIANA – COMPAÑÍA DE JESÚS es una persona jurídica religiosa católica, que con fundamento en lo dispuesto en la Ley 20 de 1974, aprobatoria del concordato entre la Santa Sede y la República de Colombia, en la Resolución No. 612 del 11 de noviembre de 1986, expedida por el Ministerio de Justicia, y publicada en el diario oficial No. 37724 del 1º de diciembre de 1986, y en el Decreto 1396 de 1997, ha sido habilitada para que como persona jurídica de carácter religioso, católico, no integrante de la estructura de las personas jurídicas reguladas por la normativa nacional, pueda obrar en el ámbito civil.

Previo emplazamiento para declarar, la Administración Distrital profirió la Resolución No. 4065 DDI 012909 del 15 de marzo de 2007, *“POR MEDIO DE LA CUAL SE IMPONE SANCIÓN AL CONTRIBUYENTE COMUNIDAD UNIVERSIDAD JAVERIANA COMPAÑÍA DE JESÚS, CON NIT 860.535.550, POR NO PRESENTAR LAS DECLARACIONES DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA, COMERCIO, AVISOS Y TABLEROS CORRESPONDIENTES A LOS BIMESTRES 1 A 6 DE LOS AÑOS GRAVABLES 2002, 2003, 2004 Y 2005”.*

En contra del anterior acto administrativo la demandante interpuso el recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante la Resolución DDI 0122232008EE-

92523 del 23 de abril de 2008, proferida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, la cual resolvió confirmar la resolución impugnada.

## II) DEMANDA

Ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, el representante legal de la COMUNIDAD UNIVERSIDAD JAVERIANA – COMPAÑÍA DE JESÚS solicitó:

*“1. DECLARAR LA NULIDAD de la RESOLUCIÓN 4065 DDI 012909 del 15 de marzo de 2007 expedida por la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría Distrital de Hacienda de Bogotá D.C. ‘ POR MEDIO DE LA CUAL SE IMPONE SANCIÓN AL CONTRIBUYENTE COMUNIDAD UNIVERSIDAD JAVERIANA COMPAÑÍA DE JESÚS CON NIT 860.535.550 POR NO PRESENTAR LAS DECLARACIONES DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA, COMERCIO, AVISOS Y TABLEROS CORRESPONDIENTES A LOS BIMESTRES 1 AL 6 DE LOS AÑOS GRAVABLES 2002, 2003, 2004 Y 2005”.*

*2. DECLARAR LA NULIDAD de la RESOLUCIÓN DDI 0122232008EE-92523 de fecha abril 23 de 2008, proferida por el Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, la cual, resolvió confirmar en todas y cada una de sus partes la RESOLUCIÓN 4065 DDI 012909.*

*3. En consecuencia, RESTABLECER EL DERECHO de la COMUNIDAD UNIVERSIDAD JAVERIANA – COMPAÑÍA DE JESÚS, ordenando a la ALCALDIA MAYOR DE BOGOTÁ D.C. el reintegro y pago de todos los dineros que con ocasión del cumplimiento de las resoluciones atacadas haya efectuado la COMUNIDAD; suma que deberá ser debidamente indexada y con el reconocimiento de intereses a la más alta tasa permitida por la ley, reconocidos desde el momento del pago efectuado por la COMUNIDAD y hasta el día del reintegro de tal suma por parte de la Alcaldía”.*

Citó como normas violadas las siguientes: artículos 29 de la Constitución Política; 32, 33, 34 y 35 del Decreto Distrital 352 de 2002, y 20 del Código de Comercio. El concepto de violación se resume así:

Las actividades desarrolladas por la comunidad consisten en la celebración de ministerios apostólicos (bautismos, eucaristías, confesiones, santos óleos, etc.) y en el acompañamiento tanto de sus fieles como de las personas que busca integrar a la iglesia, mediante conferencias de tipo religioso, dirección de ejercicios espirituales, consejos y redacción de textos de carácter religioso. Y para el desarrollo de estas actividades no existe la figura de una persona contratante ni de un religioso contratado, en otras palabras, no existe contrato alguno.

Las obligaciones de los religiosos para con sus fieles no derivan de un contrato, sino de la opción de vida que éstos han tomado en ejercicio del libre desarrollo de su personalidad, fundamentado no solo en normas de carácter religioso sino de precisas e inveteradas normas constitucionales.

Por su parte, las limosnas y estipendios que los fieles ofrendan a los religiosos o a sus comunidades por la administración de algunos de estos ministerios religiosos, son de carácter voluntario, y están destinados al sustento digno de los religiosos, y a la propagación de la fe.

Conforme se establece en el Código de Derecho Canónico en su canon 947, “*En materia de estipendios, evítese hasta la más pequeña apariencia de negociación o comercio*”. Luego, por expresa disposición legal canónica, obligatoria para los religiosos, no puede existir negociación o comercio en desarrollo de la actividad pastoral de sus jerarquías.

En consecuencia, en ejercicio de las actividades de su “*objeto social*”, la comunidad no celebra ningún tipo de contrato; luego, necesariamente debe concluirse que las actividades desarrolladas por la COMUNIDAD UNIVERSIDAD JAVERIANA – COMPAÑÍA DE JESÚS ( persona jurídica diferente y sin relación jurídica con la Universidad Javeriana) de forma general u ocasional, no se encuentran reguladas ni tipificadas dentro de la normativa que rige el Estado Colombiano, sino dentro de una legislación diferente, derecho canónico, el cual, según el artículo 16 de la Ley 153 de 1887 y el artículo III del Concordato vigente (norma declarada exequible por la Corte Constitucional en Sentencia C-020 de 1993) será respetado por las autoridades de la República.

Señaló la demandante que la Comunidad no realiza ningún hecho generador del impuesto de industria y comercio, por consiguiente, no se encuentra sujeta a dicho tributo.

La actora es una persona jurídica eclesiástica, católica, que puede obrar frente al derecho civil colombiano por expresa disposición de la Resolución No. 612 del 11 de noviembre de 1986, expedida por el Ministerio de Justicia y publicada en el Diario Oficial No. 37724 del 1º de diciembre de 1986 (hoy según el Decreto 1396 de 1997). Pero lo anterior, no hace que la Comunidad Universidad Javeriana Compañía de Jesús sea una persona jurídica de derecho civil colombiano y, por consiguiente, regulada por su normativa.

Concluyó aduciendo que no se encuentra dentro de la normativa que regula el impuesto de Industria y Comercio, que tales normas deban ser aplicadas a las personas jurídicas de carácter no nacional, como es el caso de la Comunidad Universidad Javeriana Compañía de Jesús.

### **III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La entidad accionada, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos de defensa:

Sostuvo que es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho que en la jurisdicción del Distrito Capital realice actividades industriales, comerciales o de servicios, a menos que la actividad ejercida o el sujeto que la realiza, tenga contemplado, en forma expresa, un tratamiento preferencial que lo excluya de la sujeción o del pago del tributo.

Están obligadas a liquidar y pagar ICA todas las personas naturales y jurídicas, sean nacionales o extranjeras, pues la norma exige solamente la realización del

hecho generador del impuesto en la jurisdicción del Distrito Capital, tal como lo señala el artículo 28 del Decreto Distrital 400 de 1999, razón por la cual no es cierto lo manifestado por el apoderado de la demandante, en el sentido de que la comunidad no se encuentra dentro de la normativa que regula el impuesto de industria y comercio, por ser una persona jurídica de carácter no nacional.

Anotó la demandada que las no sujeciones se encuentran establecidas en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, y en el caso concreto en el literal d) del artículo 35 del Decreto Distrital 400 de 1999, así: *“La educación pública, las actividades de beneficencia, culturales y/o deportivas, las actividades desarrolladas por los sindicatos, por las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, por los partidos políticos y los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud”* .

Conforme con el artículo 11 de la Ley 50 de 1984, cuando las entidades mencionadas en la norma transcrita realicen actividades industriales o comerciales, quedan sujetas al impuesto de industria y comercio en lo relativo a tales actividades, y deberán cumplir con todas las obligaciones inherentes al tributo.

En el caso concreto se debe tener en cuenta la certificación suscrita por el contador, visible en los folios 23 a 26 del expediente, y las declaraciones de renta de los años 2002 a 2004, obrantes en los folios 51 a 53 de los antecedentes administrativos, en la que se evidencia que los ingresos percibidos por la demandante corresponden a los siguientes conceptos: rendimientos de inversiones, intereses de cuentas de ahorro, dividendos y fondos de libros.

Si bien es cierto que en el acto constitutivo de la Comunidad se establece que su actividad principal consiste en la celebración de ministerios apostólicos (bautismos, eucaristías, confesiones, santos óleos, etc), no es menos cierto que en desarrollo de sus actividades ha realizado algunas que, de conformidad con el artículo 20 del Código de Comercio, son denominadas mercantiles y, por ende, susceptibles de ser gravadas con el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, como los rendimientos de inversiones, intereses de cuentas de ahorro, dividendos, etc.

#### **IV) LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección “B”, mediante sentencia del 18 de junio de 2009 declaró la nulidad de los actos acusados, previas las siguientes consideraciones:

La actora, en su calidad de comunidad religiosa, no está inmersa en la exclusión del impuesto de Industria y Comercio que se deriva de las características del sujeto.

Se debe dilucidar, entonces, cuáles son las actividades presuntamente desarrolladas por la accionante en los períodos discutidos.

Según afirmó la Secretaría de Hacienda, los ingresos percibidos por la comunidad religiosa que están gravados son los siguientes:

1. Rendimientos de Inversiones.
2. Intereses de cuenta de ahorro.

3. Dividendos.
4. Fondos de libros.

En los antecedentes administrativos de encuentran las pruebas documentales que se enlistan a continuación:

- Relación de ingresos ordinarios percibidos por la actora en los años 2002, 2003, 2004 y 2005 (fls. 23 a 26).
- Las declaraciones de renta presentadas por la demandante en los años gravables 2002, 2003 y 2004 (fls 51 a 53).
- Cuadros en los cuales se relacionan las inversiones hechas por la comunidad en los años 2002, 2003, 2004 y 2005 (fls. 54 a 71).
- Copias de títulos de inversiones a nombre de la Comunidad, extractos de movimiento de fondos de valores y recibos de caja, en los cuales se registra la venta de acciones (fls. 72 a 95).

Estas pruebas documentales permiten colegir que la actora sí percibe los ingresos relacionados por la Secretaría de Hacienda, los cuales coinciden en las vigencias discutidas.

No obstante lo anterior, estas actividades por sí solas no están sujetas al gravamen, toda vez que se requiere que estén previstas en el objeto social de la empresa o en los estatutos de la entidad, como actividad habitual, para que se entiendan gravadas.

Actividad comercial es aquella operación o tarea desarrollada profesionalmente; es decir, requiere de una intervención activa en el comercio por parte de la persona natural o jurídica.

En el caso concreto, la demandante es una comunidad religiosa dedicada a la vida pastoral y comunitaria; es decir, las operaciones realizadas por ésta, y que se predicen comerciales por la Administración, no se enmarcan dentro de dicho concepto, por cuanto no se ejercen de manera profesional con miras a asegurar su existencia en el mercado sino con el fin de obtener recursos que le permitan desarrollar su religión y cumplir su fin pastoral, ya que ella no fue creada para fines mercantiles sino religiosos.

Adicionalmente, aunque no reposa copia de los estatutos de la accionante, en la contestación de la demanda el ente fiscalizador precisó: “...*el contribuyente Comunidad Universitaria Javeriana obtuvo ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales, que nada tienen que ver con el desarrollo de las funciones propias que rezan en sus estatutos*”.

De manera que las presuntas actividades comerciales que pretende gravar la Administración, (I) no están previstas en los estatutos de la comunidad, (II) no son desarrolladas de manera habitual y profesional (III) y no tienen como finalidad la obtención de utilidades para repartir entre sus miembros, lo cual deviene en que los ingresos provenientes de aquellas no puedan ser gravados.

Conforme con lo expuesto, la demandante no estaba en la obligación de declarar el impuesto de Industria y Comercio respecto de los ingresos obtenidos por los conceptos de rendimientos de inversiones, intereses de cuenta de ahorro, dividendos y fondos de libros.

Por tal razón no se configuró el hecho sancionable, consistente en el incumplimiento del deber formal de declarar, razón por la cual no hay lugar a la imposición de la sanción por no declarar.

En cuanto a la solicitud de devolución de los valores cancelados por la accionante con el fin de dar cumplimiento a las obligaciones que se derivan de los actos demandados, el *a quo* señaló que no resulta procedente acceder a dicha pretensión, por cuanto la actora debe tramitar el proceso de devolución o compensación ante la Dirección de Impuestos Distritales, para el efecto.

## **V) EL RECURSO DE APELACIÓN**

**La demandada** manifestó su inconformidad con la sentencia de primera instancia, en los siguientes términos:

Si bien es cierto que en el acto constitutivo de la Comunidad se establece que se dedica a la celebración de ministerios apostólicos (bautismos, eucaristías, confesiones, santos óleos, etc), no es menos cierto que, en desarrollo de sus actividades, ha realizado algunas que, de conformidad con el artículo 20 del Código de Comercio, son denominadas mercantiles y, por ende, susceptibles de ser gravadas con el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, como los rendimientos de inversiones, intereses de cuentas de ahorro, dividendos, etc.

La Ley 14 de 1983 define que lo gravado es la actividad industrial, comercial o de servicios, independientemente del sujeto que la realiza, de cuál es su finalidad, y de si tiene o no ánimo de lucro, tal como lo concluyó el Consejo de Estado en sentencia del 22 de febrero de 2002, exp. 12297, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

## **VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

El apoderado de la parte demandante señaló que la sustentación del recurso de apelación presentada por la demandada se circunscribe a la copia textual del contenido de los alegatos de conclusión presentados en primera instancia, limitándose simplemente a adicionar el texto de algunos artículos.

Respecto al fondo del asunto señaló que la Secretaría de Hacienda está sancionando a la Comunidad Universidad Javeriana – Compañía de Jesús, por no presentar unas declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio, sin establecer su calidad de sujeto pasivo del tributo, ni efectuar la inscripción correspondiente.

La parte demandada reiteró lo expuesto en el recurso de apelación.

El Ministerio Público representado por el Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicitó que se revoque la sentencia apelada, denegando las súplicas de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

Habida cuenta que la accionante afirma que por su naturaleza jurídica no está obligada al pago del impuesto de Industria y Comercio, precisó que el carácter religioso de ciertas personas jurídicas y su finalidad altruista como una de las características de algunos sujetos pasivos, pierden relevancia, en la medida que lo determinante es identificar si las actividades que realizan tales entes jurídicos se encuentran gravadas.

El Consejo de Estado ha señalado que no es la “naturaleza jurídica” de un ente o el “ánimo de lucro” el factor definitivo para concluir si al desarrollar una actividad

industrial, comercial o de servicio, se es o no sujeto del impuesto de Industria y Comercio.

La Comunidad actora ejerce, entre otras actividades típicamente comerciales, la de inversión en sociedades y negociación de títulos valores y obtención de intereses y dividendos por inversiones (artículo 20 del Código de Comercio).

Según el *a quo*: “*actividad comercial es aquella operación o tarea desarrollada profesionalmente; es decir, requiere de una intervención activa en el comercio por parte de la persona natural o jurídica*”, concepto que no comparte el Ministerio Público, por cuanto el carácter “profesional” no es el que determina que una actividad sea comercial o no para efectos del ICA, dado que la ley ha definido, taxativamente, algunas de las actividades que se consideran mercantiles, y por vía de integración ha ampliado el universo de actos de comercio a algunas actividades realizadas aún por quienes no son comerciantes, como por ejemplo el particular que negocia con títulos valores (artículos 20, 21 y 24 del Código de Comercio).

El Código Civil en su artículo 99 señala que se consideran incluidos en el objeto social de una entidad, los actos relacionados con el mismo y los que tengan como finalidad ejercer derechos y cumplir obligaciones; por tanto, una sociedad de carácter civil puede eventualmente realizar actos o actividades de comercio, o incluso una sociedad puede realizar actos mercantiles que no se encuentren expresamente señalados en su objeto principal.

Tampoco importa que una actividad sea habitual para ser considerada actividad de comercio, porque dicha circunstancia no le da el carácter a la actividad y, además, la ley al definir las actividades comerciales objeto del gravamen, señaló expresamente que se realicen en forma “permanente u ocasional” (artículo 32 de la Ley 14 de 1983).

A pesar de que las actividades en discusión no se realizan en cumplimiento de su objeto principal, que es de carácter religioso, o no sean habituales o profesionales, son actos de la comunidad con los cuales ejerce derechos y cumple obligaciones convencionales derivadas de su existencia; por tanto, resultan objeto del gravamen en la medida que están expresamente definidas como actividades comerciales.

Adicionalmente, no resulta oponible el carácter de profesionalidad de la actividad, porque dicha característica solo es aplicable a las personas naturales. Sin embargo, en el caso concreto las actividades comerciales de la Comunidad se realizan a través de intermediarios profesionales en el ejercicio de la actividad de administración de inversiones y, por tanto, los actos de administración que realizan dichas empresas para la obtención de ingresos y utilidades a favor de la comunidad son actos mercantiles que inciden directamente en los ingresos de ésta, así sean realizados por terceros.

## **VII) CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 18 de junio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

En primer lugar, respecto al argumento planteado por la demandante en los alegatos de conclusión, según el cual, el recurso de apelación presentado por la

Secretaría de Hacienda no contiene una argumentación suficiente que permita observar en qué consiste la acusación a la sentencia recurrida, ni cuál es su contrariedad con el derecho, para, por consiguiente, solicitar y alcanzar su revocatoria o modificación, observa la Sala lo siguiente:

En el aludido recurso la demandada resumió los argumentos de la sentencia apelada así: *“Considera el Tribunal, al darle la razón al actor, que la demandante es una comunidad religiosa dedicada a la vida pastoral y comunitaria, es decir, las operaciones realizadas por ésta, y que se predicán comerciales por la Administración, no se enmarcan dentro de dicho concepto, por cuanto no se ejercen de manera profesional con miras a asegurar su existencia en el mercado sino con el fin de obtener recursos que le permitan profesar su religión y cumplir su fin pastoral, ya que ella no fue creada para fines mercantiles sino religiosos”*.

A renglón seguido, manifestó su inconformidad con la sentencia apelada señalando que si bien la demandante se dedica a la celebración de ministerios apostólicos, no es menos cierto que en desarrollo de sus actividades ha realizado algunas, que de conformidad con el artículo 20 del Código de Comercio, son denominadas mercantiles y, por ende, susceptibles de ser gravadas con el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, como los rendimientos de inversiones, intereses de cuentas de ahorro, dividendos, etc.

Observa la Sala que en el recurso de apelación no se concretaron claramente los cargos en contra de la sentencia de primera instancia, pero tal deficiencia no impide que pueda avocarse el conocimiento de fondo, ya que un análisis integral del mismo permite establecer que lo pretendido por la apelante es demostrar que la demandante obtuvo ingresos provenientes de la realización de actividades comerciales que nada tienen que ver con el desarrollo de las funciones propias que rezan sus estatutos, razón por la cual, a su juicio, conforme con el parágrafo primero del artículo 39 del Decreto 352 de 2002, se convierte en sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio.

En consecuencia, procede la Sala a decidir de fondo sobre el recurso de apelación puesto a su consideración.

La Ley 14 de 1983, en su artículo 32, dispone que el impuesto de industria y comercio recae, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

El artículo 35 *ibídem* considera actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, al por mayor o al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio<sup>1</sup>, siempre

---

<sup>1</sup> ARTÍCULO 20. <ACTOS, OPERACIONES Y EMPRESAS MERCANTILES - CONCEPTO>. 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;

y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios.

El Decreto Distrital 352 de 2002, define lo que son las actividades gravadas así:

**"ART. 33.-Actividad industrial.** Es actividad industrial, la producción, extracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamblaje de cualquier clase de materiales y bienes y en general cualquier proceso de transformación por elemental que éste sea.

**ART. 34.-Actividad comercial.** Es actividad comercial, la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las demás actividades definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios. (subraya la Sala)

**ART. 35.-Actividad de servicio.** Es actividad de servicio, toda tarea, labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual."

Ahora, en cuanto al hecho generador y al sujeto pasivo, los artículos 32 y 41 del Decreto 352 de 2002 establecen:

#### **Artículo 32. Hecho generador.**

"El hecho generador del impuesto de industria y comercio 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, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos". (subraya la Sala)

#### **Artículo 41. Sujeto Pasivo.**

"Es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho, que realice el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital." (subraya la Sala)

- 
- 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.

En el folio 20 y siguientes del cuaderno principal figura copia de la Resolución No. 4065 DDI 012909 del 15 de marzo de 2007, por medio de la cual se sancionó a la demandante por no presentar las declaraciones por los períodos cuestionados. En ese acto oficial la Administración precisó el origen de la sanción así:

*“Una vez revisado el acervo probatorio que reposa en el expediente, tales como la descripción por cuentas de los ingresos ordinarios y extraordinarios certificados por contador público, obrantes a folios 23 a 26, declaraciones de renta de los años gravables 2002 al 2004 obrantes a folios 51 al 53, cuadros de las inversiones realizadas por la Comunidad durante los años gravables 2002 a 2005 obrantes a folios 56 a 71, extractos de inversiones realizadas por la Comunidad, así como los recibos de pago de dividendos realizados a la Comunidad, y copias de títulos de inversiones a nombre de la Comunidad obrantes a folios 72 al 95, se puede determinar claramente que el contribuyente obtiene ingresos por actividades tales como rendimientos de inversiones, intereses y dividendos, los cuales se enmarcan dentro del código de actividad 52693 “otros tipos de comercio NCP”.*

En el folio 9 del cuaderno de antecedentes aparece la certificación expedida por la Jefe de División de la Unidad de Registro – Subdirección de Personas Jurídicas de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C., en la que se anotó:

*“LA JEFE DE DIVISIÓN UNIDAD DE REGISTRO –  
SUBDIRECCIÓN DE PERSONAS JURÍDICAS DE LA ALCALDÍA  
MAYOR DE BOGOTÁ D.C.*

**CERTIFICA**

*Que la entidad sin ánimo de lucro denominada:*

**COMUNIDAD UNIVERSIDAD JAVERIANA COMPAÑÍA DE  
JESÚS**

*Con domicilio en CARRERA 7 No. 40 – 76 de la ciudad de BOGOTÁ tiene personería jurídica reconocida mediante Resolución No. 612 del 11/Nov/1986. Proferida por MINISTERIO DE JUSTICIA.*

*Que su REPRESENTANTE LEGAL inscrito es: JESUS DARIO RESTREPO LONDOÑO identificado (a) con cédula No. 1137534 en calidad de SUPERIOR cuyo periodo es INDETERMINADO y va desde los 18 días del mes de Febrero de 2005.*

**ESTE CERTIFICADO TIENE COMO UNICA FINALIDAD  
ACREDITAR EXISTENCIA Y REPRESENTACIÓN LEGAL**

*Se expide en Bogotá D.C., a los veintitrés (23) de junio de 2005”.*

Acorde con lo señalado por la Administración Distrital en el concepto 1143 del 18 de octubre de 2006: “Una vez los entes eclesiásticos obtienen reconocimiento

*como entes jurídicos bajo la legislación civil, adquieren capacidad para realizar actos civiles y de esta forma ser sujetos de derechos y obligaciones conforme a la legislación civil y responsables ante el Estado Colombiano por las actividades que realicen a su amparo. Dicha responsabilidad involucra obligaciones como las establecidas de manera impersonal para las demás entidades públicas y privadas, entre las cuales se encuentran las obligaciones tributarias cuando incurran en hechos generadores del tributo”.*

Así las cosas, cualquier persona natural o jurídica o sociedad de hecho, pública o privada, que realice actividades industriales, comerciales o de servicios en el Distrito Capital (salvo expresa disposición legal) estará gravada con el impuesto de industria y comercio y está en la obligación de pagar el tributo, bien sea por vía de declaración, recibo de pago o mediante retención que le efectúe algún agente de retención del tributo.

Por lo tanto, la Comunidad Universidad Javeriana – Compañía de Jesús en la medida que realice el hecho generador del impuesto del Industria y Comercio, es sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Conforme con lo expuesto, se encuentra probado en el expediente (folios 23 a 26 del cuaderno de antecedentes) que la demandante ejerció actividades gravadas con el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, circunstancia que no discute la accionante, razón por la cual, de acuerdo con las normas transcritas es sujeto pasivo del tributo, sin que tenga relevancia para el caso concreto si tales actividades las desarrolla profesionalmente o no, toda vez que conforme lo señaló la Sala en sentencia del 6 de agosto de 2009, exp. 16365 C.P. Héctor J. Romero Díaz, el ejercicio profesional o habitual de actividades mercantiles, como factor determinante para adquirir la calidad de comerciante, sólo es predicable en relación con las **personas naturales**, de acuerdo a lo previsto en el artículo 10 del Código de Comercio.

Por lo antes señalado se revocará la decisión apelada y, en su lugar, se negarán las súplicas de la demanda.

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**

**REVÓCASE** la Sentencia apelada, en su lugar, se dispone:

Niéguense las pretensiones de la demanda.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y envíese copia al Tribunal de origen.  
Cúmplase.

Se deja constancia de que esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**