**Memorando Concepto N° 1219**
**11-04-2013**
**Secretaría de Hacienda**

**Fecha:** 11 de abril de 2013

**Para:** Funcionarios Dirección Distrital de Impues­tos de Bogotá – DIB
**De:** Subdirector Jurídico Tributario
**Tema:** Industria y Comercio
**Subtema:** Arrendamiento de Inmuebles propios

En virtud de los literales b y c del artículo 30 del Decreto Distrital 545 del 29 de diciembre de 2006, compete a esta Subdirección la interpretación general y abstracta de la normativa tributaria distrital manteniendo la uni­dad doctrinal en la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá – DIB, razón por la cual, los conceptos emitidos por este Despacho no responden a la solución de ca­sos particulares y concretos, pues éstos son discutidos en los procesos de determinación que se adelantan a los contribuyentes en donde se determina de manera particular la situación fiscal real del sujeto pasivo, o en las instancias de discusión que la normativa tributaria prevé para ello.

**CONSULTA**

La Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Dis­trital de Impuestos de Bogotá – DIB emitió el concepto 1202 del 29 de julio de 2010 en donde se afirma que la actividad de arrendamiento de inmuebles propios destinados para vivienda urbana o local comercial rea­lizada por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, está gravada con el impuesto de industria y comercio en Bogotá D.C.

Como quiera que, en relación con el tema tratado en el mencionado concepto el Consejo de Estado se ha pronunciado en alguno de sus fallos, esta Subdirección considera necesario analizar dicha jurisprudencia en relación directa con las tesis planteadas por la Admi­nistración Tributaria Distrital y fijar una posición frente a ellas.

**RESPUESTA**

**A. Caracterización del Hecho Generador del Im­puesto de Industria y Comercio:**

Al tenor del artículo 31 del Decreto Distrital 352 de 2002, el hecho generador del impuesto de industria y comercio se puede caracterizar de la siguiente manera:

1°) El ejercicio o realización directa o indirecta

2°) de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios

3°) en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá

4°) bien sea que se cumplan de forma permanente u ocasional

5°) en inmueble determinado

6°) con establecimientos de comercio o sin ellos

De la lectura de esta disposición se deduce que, para determinar si una actividad específica estaría grava­da con el impuesto de industria y comercio se hace necesario realizar un proceso de adecuación típica de las circunstancias de tiempo, modo y lugar de su realización a la descripción normativa señalada.

De esta manera se puede afirmar que, para saber si la actividad de arrendamiento de inmuebles propios estaría gravada con el impuesto de industria y comercio hay que responder a la pregunta de si se configuran cada uno de los elementos que constituyen el hecho generador, al decir del mencionado artículo 31.

**1°) Primera característica. El ejercicio o realización directa o indirecta:**

Desde el punto de vista etimológico, *“ejercer”* significa *“practicar los actos propios de un oficio, facultad o profesión”*[***[1]***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn1); y *“realizar*”, *“efectuar, llevar a cabo algo o ejecutar una acción”*[***[2]***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn2).

En principio se podría pensar que, para que la activi­dad esté gravada se requeriría estar cualificada por las condiciones del sujeto, en tanto la actuación sea un *“ejercicio”* derivada de la calidad del sujeto por su facultad, profesión u oficio, empero, en cuanto la actividad puede ser también una *“realización”,* ésta no requeriría de un sujeto cualificado puesto que no se toma en consideración al sujeto sino a la acción.

De ahí que, para atribuir un ejercicio o realización no sea condición necesaria la mencionada cualidad en el sujeto, puesto que la actividad puede devenir de un sujeto cualificado o no.

Por lo anterior se puede concluir prima face que, se adecúa este primer elemento caracterizador del hecho generador del impuesto de industria y comercio a la actividad de arrendamiento de inmuebles propios, ha­bida cuenta que, en la normativa no se exige que ésta actividad se derive exclusivamente del oficio, facultad o profesión del sujeto, sino que lo determinante es que ocurra como hecho o acción en la realidad, bien sea en forma directa o indirecta.

**2°) Segunda Característica. De cualquier actividad industrial, comercial o de servicios:**

**2.1.) Concepto de Actividad:**

El vocablo *“actividad”* significa el *“conjunto de opera­ciones o tareas propias de una persona o entidad”*[***[3]***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn3).

Para efectos del impuesto de industria y comercio, este concepto se delimita en la forma de “actividad económica productiva”, el cual consiste en “un proceso o grupo de operaciones que combinan recursos tales como equipo, mano de obra, técnicas de fabricación, insumos y se constituyen en una unidad cuyo resultado es un conjunto de bienes o servicios”[[4]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn4).

Cabe señalar que, los recursos utilizados en el proceso o grupo de operaciones no se limitan a los aquí seña­lados, puesto que esta descripción es enumerativa y no taxativa.

**2.2.) Actividad Industrial:**

De esta manera, si el proceso consiste en la *“transfor­mación física o química de materiales y componentes en productos nuevos, ya sea que el trabajo se efectúe con máquinas o a mano, en una fábrica o a domicilio, que los productos se vendan al por mayor o al por menor*[***[5]***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn5)*”*, la actividad será industrial.

La *“industria”* como concepto se refiere al *“conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales”*[***[6]***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn6).

La acción de transformación es de igual forma determi­nante en la definición de actividad industrial establecida para efectos del impuesto de industria y comercio en el artículo 33 del Decreto Distrital 352 de 2002[[7]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn7):

*“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.”*

Por lo tanto, para determinar una actividad como indus­trial se debe identificar si el proceso o grupo de ope­raciones son de producción, extracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamblaje de cualquier clase de materiales y bienes, y en general, si existe proceso de transformación física o química de materiales y componentes en productos nuevos, por elemental que sea.

**2.3.) Actividad Comercial:**

Cuando el proceso consiste en *“la reventa (compra y venta sin transformación) de mercancías o productos nuevos o usados, ya sea que se realice al por menor o al por mayor”*[***[8]***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn8), la actividad será comercial.

El vocablo *“comercio”* se define como la *“negociación que se hace comprando y vendiendo o permutando géneros o mercancías”*[***[9]***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn9).

La acción de comercio también es elemento fundamen­tal en la definición de actividad comercial establecida para efectos del impuesto de industria y comercio en el artículo 34 del Decreto Distrital 352 de 2002[[10]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn10):

*“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.”*[***[11]***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn11)

En consecuencia, para determinar una actividad como comercial es necesario identificar si el proceso o grupo de operaciones son de expendio, compraventa o distri­bución de bienes y mercancías (sin transformación), al por mayor o al por menor, y/o es alguna de las definidas como actividad comercial por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios.

**2.4.) Actividad de servicio:**

Cuando el proceso consiste en “actividades desarrolla­das por unidades económicas, encaminadas a generar o a poner a disposición de personas, hogares o em­presas, una amplia gama de productos intangibles”[[12]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn12), la actividad será de servicio.

El concepto de “servicio” está dado en términos de la “prestación humana que satisface alguna necesidad social y que no consiste en la producción de bienes materiales”[[13]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn13).

La acción de suministrar intangibles o inmaterialidades se concreta en un hacer, y de la misma manera es elemento fundamental en la definición de actividad de servicio establecida para efectos del impuesto de industria y comercio en el artículo 35 del Decreto Distrital 352 de 2002[[14]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn14):

*“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.”*

El *“hacer”* como concepto hace referencia al “ejecutar, poner por obra una acción o trabajo”[[15]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn15), en tanto que como obligación es “la que impone realizar un acto o prestar algún servicio”[[16]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn16)

Así, para determinar una actividad como de servicio se requiere identificar si el proceso o grupo de operacio­nes es de suministro de intangibles o inmaterialidades que se concreta en una obligación de hacer, mediante 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, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual.

Obsérvese como, en las actividades comerciales y de servicio, está presente un elemento común como es la oferta a cambio de una contraprestación, en donde la diferencia está dada porque en la primera el objeto de la acción son bienes, en tanto que la segunda es un hacer que no es otra cosa que el equivalente in­material de un bien.

**2.5. Adecuación de la actividad de arrendamiento de inmuebles propios a la caracterización del hecho generador del impuesto de industria y comercio:**

La estructura jurídica del contrato de arrendamiento está contenida en los artículos 1973 al 2074 del Código Civil Colombiano.

De acuerdo con esta normativa, el contrato de arren­damiento de inmuebles es aquel en el que dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder, total o parcialmente, el goce de un inmueble y la otra a pagar por este goce.

El uso del inmueble arrendado puede ser para vivienda urbana o local comercial, casos en los cuales, existe una normativa de referencia para ambos en el Código Civil y una especial aplicable en estos eventos, como son la Ley 820 de 2003 para la primera y el Código de comercio para la segunda.

En el contrato de arrendamiento de inmuebles existen dos partes contratantes con obligaciones diferentes como se señala en el artículo 1977 del Código Civil: una llamada *“arrendador”* que es *“la parte que da el goce”* del inmueble, y la otra denominada *“arrendatario”* que es la *“parte que da el precio”*.

Con base en esta definición legal se puede evidenciar la naturaleza de actividad económica productiva, en la medida en que, la persona “arrendador” realiza la operación[[17]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn17) a su cargo de “dar el goce” del inmueble, en donde utiliza recursos, principalmente el inmueble de su propiedad, para la obtención del resultado y recibe como contraprestación un ingreso monetario a título de “precio” por esta acción que ejecuta.

También con fundamento en el citado concepto norma­tivo, es posible identificar la naturaleza de las obliga­ciones en el contrato de arrendamiento de inmuebles frente a las partes que lo conforman, las cuales se evidencia, son diferentes.

Respecto al arrendatario, la obligación de “dar el precio” le significa dar una suma de dinero a título de renta o canon de arrendamiento, la cual implica una transferencia de la propiedad de dicho dinero, por lo que, se deduce que la naturaleza de la obligación es de dar.

Por otra parte, en relación con el arrendador la obli­gación de *“dar el goce”* del inmueble no conlleva la transferencia de la propiedad, por lo que esta clase de obligación la doctrina en derecho civil la ha deno­minado *“obligación de entregar”*, para distinguirla de la obligación de dar por el hecho de que en ésta hay obligación de transferir la propiedad.

Ciertamente, es en el contrato de arrendamiento en donde se evidencia por la doctrina la diferencia entre la obligación de dar y la obligación de entregar.

Por ejemplo, los siguientes tratadistas abordan este tema de la siguiente manera:

Arturo Alessandri y Manuel Somarriva:

*“Si en el lenguaje vulgar dar equivale a donar, en derecho su significado propio es muy diverso. Obli­gación de dar es la que tiene por objeto transferir el dominio o constituir un derecho real.*

*Dicho de otra manera, es la que nace de los títulos traslaticios de dominio y demás derechos reales, como por ejemplo, en la compraventa, en que el vendedor se obliga a dar una cosa al comprador, esto es, a transferirle el dominio de ella.*

*En doctrina también, la obligación de entregar es la que tiene por objeto el simple traspaso material de una cosa, de su tenencia.*

*En el arrendamiento queda claro su diferencia con la de dar; en este contrato el arrendador tiene una obligación de entregar, pero no de dar, porque el arrendamiento es un título de mera tenencia: el arrendatario no adquiere derecho real alguno.*

*Siempre en doctrina la obligación de entregar es una obligación de hacer, puesto que se trata de traspasar materialmente la tenencia de una cosa, lo cual es un hecho.”*[***[18]***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn18)(Se subraya fuera de texto)

René Ramos:

*“En el contrato de arrendamiento el arrendador tiene la obligación de entregar al arrendatario la cosa arrendada*

*En doctrina, la obligación de entregar es una obli­gación de hacer. El deudor se obliga a realizar un hecho determinado que consiste en poner la cosa a disposición del acreedor.”*[***[19]***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn19)(Se subraya fuera de texto)

Juan González:

*“De la definición que da el legislador del contrato de arrendamiento en el artículo 2398 del Código Civil, se desprende que el arrendador asume la obligación de dar, consistente en la enajenación temporal del uso o goce de la cosa cierta, según el artículo 2011, fracción II, del Código Civil para el Distrito Federal. En otras palabras: el arrendador tiene la obligación de entregar el bien al arrenda­tario para que éste lo use y disfrute”*[***[20]***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn20)(Se subraya fuera de texto)

Guillermo Ospina:

*“En términos corrientes, las obligaciones positi­vas son siempre obligaciones de hacer, pues su objeto es la ejecución de actos positivos, dentro de los cuales queda comprendido el que consiste en dar una cosa. Sin embargo, la expresión dar (dare) tiene un significado especial en el léxico jurídico: equivale a transferir la propiedad plena o desmembrada o la propiedad fiduciaria y, también, a la desmembración misma de la propiedad o a la constitución del fideicomiso o de gravamen en cosa singular o en cosa de género. Las obligacio­nes de hacer se reducen, pues, a las que tienen por objeto un acto positivo del deudor, como la prestación de un servicio y a las que tienen por objeto la entrega de una cosa, siempre y cuando tal entrega no implique mutación de la propiedad, como la que debe hacer el arrendador al arrenda­tario o el depositario al depositante.”*[***[21]***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn21)(Se subraya fuera de texto)

De acuerdo con la doctrina expuesta, en el contrato de arrendamiento la obligación del arrendador es de entregar el inmueble al arrendatario para su uso, y por lo tanto, su naturaleza jurídica es la de una obligación de hacer.

En relación con este último punto, se ha pronunciado la Corte Constitucional al precisar que, “como obliga­ciones del arrendador, estipula el artículo 1982 C.C., la entrega al arrendatario del bien”[[22]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn22).

Pero también, en el contrato de arrendamiento la obli­gación es de dar en relación con el arrendatario, habida cuenta que sobre éste gravita la carga de pagar una suma de dinero a título de canon de arrendamiento.

Esto, en virtud del carácter bilateral del contrato de arrendamiento y, por consiguiente, la naturaleza si­nalagmática de las obligaciones derivadas del mismo.

No obstante, la parte del contrato que percibe un in­greso es el arrendador, ya que éste es el titular de la obligación de hacer.

Por lo hasta aquí señalado, es evidente que, en la actividad de arrendamiento de inmuebles propios, el arrendador realiza una prestación humana sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que no consiste en la producción de bienes materiales, la cual genera una contraprestación en dinero llamada canon, que se concreta en la obligación de hacer, en donde no tiene importancia si predomina el factor material o intelectual; es decir que, se adecúa a la descripción que hace el artículo 35 del Decreto Distrital 352 de 2002 como actividad de servicio.

Conclusión aplicable tanto para el arrendamiento de inmuebles propios destinados para vivienda urbana, como para local comercial, habida cuenta que, en am­bas clases de contratos la obligación del arrendador es de hacer, la cual por este hecho y por definición legal[[23]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn23), para efectos tributarios distritales, se configura como actividad de servicios, prevaleciendo sobre las demás posibilidades de clasificación como actividad que pudieran darse en razón de la aplicación de otras disposiciones, como por ejemplo la normativa del código de comercio.

Cabe señalar que la tesis aquí expuesta hace refe­rencia a la actividad de arrendamiento de inmuebles propios, en sí misma considerada, y debe distinguirse de la actividad de arrendamiento de inmuebles a través de intermediación comercial

La tesis de que el arrendamiento de inmuebles propios de manera directa, sin que se ejerza a través de la intermediación comercial, es una actividad de servicios gravada con el impuesto de industria y comercio, ha sido expuesta por el Consejo de Estado en Sentencia del 1° de septiembre de 1995, de la siguiente manera:

*“A juicio de la Sala bien podía la autoridad muni­cipal definir el arrendamiento de bienes muebles o inmuebles como actividad de servicio, toda vez que, como se deduce del texto mismo de la nor­ma transcrita, la enumeración de las actividades que se consideran servicios según el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, tiene carácter enunciativo y no taxativo, ya que expresamente hace refe­rencia a actividades análogas como sería la del arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, toda vez que ésta bien puede considerarse como análoga a las allí definidas, en cuanto, a través de ella, cuando se trata de inmuebles se facilita la vivienda, satisfaciendo así una necesidad de la comunidad que es la definición básica que de “actividad de servicios” da la ley 14 de 1983, en el citado artículo 36.*

*A juicio de la Sala no es cierto que el carácter de análoga de la actividad de arrendamiento de bienes se da en relación con la intermediación comercial, a través de sociedades comerciales inmobiliarias, ya que allí la actividad de servicios gravada es no propiamente el arrendamiento, sino la intermediación comercial en diferentes campos, ya que la norma se refiere a dicha intermediación realizada en corretaje, comisión, compraventa de inmuebles y su administración, lo cual indica claramente que el servicio es la intermediación comercial, independientemente de la materia específica en la cual se realice.*

*Así las cosas, el arrendamiento de inmuebles en sí mismo considerado bien puede considerarse como una actividad de servicio análoga a las enunciadas en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 tal como lo es la intermediación comercial en administración de inmuebles y como tal, gravada con el impuesto de industria y comercio”*[***[24]***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn24)(Se subraya fuera de texto).

*El hecho de que la ley al enumerar la actividad de intermediación comercial, como actividad de servicio, haya mencionado a título de ejemplo, la administra­ción de inmuebles, no implica que esa sea la única posibilidad de que el arrendamiento se considere un servicio, gravado con el impuesto de industria y comercio, de acuerdo con la ley 14 de 1983.”*

Huelga señalar que, si bien en materia del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, se aplican en primer lugar, las disposiciones especiales del Decreto Ley 1421 de 1993, también es cierto que son aplica­bles en lo que no pugne con ellas, las previsiones de la Ley 14 de 1983 y normas concordantes, tal y como lo precisó el Consejo de Estado en sentencia del 13 de agosto de 1999[[25]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn25).

Dicha integración condicionada de las mencionadas disposiciones, también es posible en aplicación de los artículos 30 y 31 del Código Civil Colombiano, las cuales son del siguiente tenor:

*“ARTÍCULO 30. INTERPRETACIÓN POR CON­TEXTO. El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.*

*Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilus­trados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto.*

*ARTÍCULO 31. INTERPRETACIÓN SOBRE LA EXTENSION DE UNA LEY. Lo favorable u odioso de una disposición no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación. La extensión que deba darse a toda ley se determinará por su genuino sentido, y según las reglas de interpre­tación precedentes.”*

**3°) Tercera Característica. En la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá**

La actividad de arrendamiento de inmuebles propios estará gravada únicamente a los ingresos obtenidos en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.

**4°) Cuarta Característica. Bien sea que se cumplan de forma permanente u ocasional:**

No se requiere que la actividad de arrendamiento de inmuebles propios se realice de manera permanente o continua en el tiempo. Basta con que se ejerza, así sea de manera esporádica.

**5°) Quinta Característica. En inmueble determi­nado:**

En la actividad de arrendamiento de inmuebles pro­pios la determinación del inmueble es un elemento fundamental de su existencia, y en este evento por lo tanto, un elemento de la obligación tributaria distrital.

**6°) Sexta característica. Con establecimientos de comercio o sin ellos:**

Como se dijo supra, en la normativa tributaria distrital no se exige que la actividad de arrendamiento de in­muebles propios se derive exclusivamente del oficio, facultad o profesión del sujeto, sino que lo determinante es que ocurra como hecho o acción en la realidad, bien sea en forma directa o indirecta, de igual manera, pue­de ser ejercida mediante establecimiento de comercio o sin él, lo que evidencia la forma más común de su realización en las personas naturales.

**7°) Conclusión:**

Con base en lo aquí expuesto se puede argüir que, la actividad de arrendamiento de inmuebles propios está gravada con el impuesto de industria y comercio puesto que se configuran cada uno de los elementos que constituyen el hecho generador de conformidad con lo establecido en el artículo 31 del Decreto Distrital 352 de 2002.

**B. Tendencia de la jurisprudencia del Consejo de Estado, en la materia:**

A continuación se presenta la tendencia jurispruden­cial del Consejo de Estado en relación son el tema de arrendamiento de inmuebles propios, de los cuales solamente tres fueron expedidos antes del Concepto 1202 del 29 de julio de 2010:

b.1) Sentencia del 1° de septiembre de 1995, C.P. Consuelo Sarria Olcos, Radicación número 6026:

En la ratio decidendi señala el Consejo de Estado que *“A juicio de la Sala bien podía la autoridad municipal definir el arrendamiento de bienes muebles o inmue­bles como actividad de servicio, toda vez que, como se deduce del texto mismo de la norma transcrita, la enumeración de las actividades que se consideran servicios según el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, tiene carácter enunciativo y no taxativo, ya que expre­samente hace referencia a actividades análogas como sería la del arrendamiento de bienes muebles o inmue­bles, toda vez que ésta bien puede considerarse como análoga a las allí definidas, en cuanto, a través de ella, cuando se trata de inmuebles se facilita la vivienda, satisfaciendo así una necesidad de la comunidad que es la definición básica que de “actividad de servicios”* da la ley 14 de 1983, en el citado artículo 36.

A juicio de la Sala no es cierto que el carácter de aná­loga de la actividad de arrendamiento de bienes se da en relación con la intermediación comercial, a través de sociedades comerciales inmobiliarias, ya que allí la actividad de servicios gravada es no propiamente el arrendamiento, sino la intermediación comercial en diferentes campos, ya que la norma se refiere a dicha intermediación realizada en corretaje, comisión, compraventa de inmuebles y su administración, lo cual indica claramente que el servicio es la intermediación comercial, independientemente de la materia especí­fica en la cual se realice.

Así las cosas, el arrendamiento de inmuebles en sí mismo considerado bien puede considerarse como una actividad de servicio análoga a las enunciadas en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 tal como lo es la intermediación comercial en administración de inmuebles y como tal, gravada con el impuesto de industria y comercio”

b.2) Sentencia de mayo 5 de 2000, C.P., Delio Gómez Leyva, radicación 68001-23-31-000-11016-01-9741:

En la ratio decidendi se expresó que, “el arrendamiento de inmuebles propios por no ser una actividad indus­trial, comercial ni de servicios, no está gravada con el impuesto de industria y comercio en el municipio de Bucaramanga.

Para la mencionada Corporación, “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.

Efectivamente, no es actividad industrial porque no encuadra dentro de la noción que de la misma trae el artículo 2 del Acuerdo No 39 de 1989 del Concejo Municipal de Bucaramanga, que reitera en general el artículo 34 de la Ley 14 de 1983, al prever como acti­vidad industrial la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de materiales y bienes y cualquier proceso de transformación.

Tampoco es una actividad de servicios, tal como se observa del texto del artículo 4 del Acuerdo en men­ción, que en términos generales reitera el artículo 36 de la Ley 14 de 1983.

Si bien es cierto la norma en mención, relaciona las actividades de servicios a título enunciativo, y por tal razón caben dentro de dicha relación, actividades análogas como bien lo prevé esa misma disposición, a juicio de la Sala, el arrendamiento de bienes inmue­bles no es una actividad que encuadre dentro de las actividades de servicios que prevé o permite la misma.

En efecto, en relación con el arrendamiento de in­muebles, la actividad análoga sería la administración de los mismos, sin embargo, se observa que en el contexto del artículo 4 del Acuerdo No 039 de 1989, la administración de los inmuebles hace parte de la intermediación comercial, es decir, que dicha actividad no es considerada en sí misma como de servicios y para ser tenida como tal requiere ser ejercida a través de intermediarios profesionales, o mejor comerciales.

Así las cosas, el arrendamiento de inmuebles en sí mismo considerado y como forma de administración directa de tales bienes, no es una actividad de servicios gravada con el impuesto de industria y comercio y, por ende, no existe razón lógica ni jurídica que permita gravar con dicho impuesto los ingresos que se perciban en virtud de un contrato en las condiciones que se han precisado. Dicho de otra manera, la administración de inmuebles sólo constituye hecho gravado como actividad de servicios cuando se ejerce como una forma de intermediación comercial, lo que excluye la administración directa por parte de los propietarios.”

*“(…) El hecho de que la sociedad actora sea comercial y que dentro de su objeto social principal pueda arrendar inmuebles, y más exactamente, haya arrendado dos inmuebles propios, si bien corresponde al ejercicio de su actividad social, no significa que esa actividad en con­creto se encuentre gravada con el impuesto de industria y comercio como comercial, por las siguientes razones:*

*A términos del artículo 3 del Acuerdo No 039 de 1989, que por su parte también reitera en general el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, son actividades comerciales además de las que allí enuncia,* “las demás defini­das como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por la ley, como industriales o de servicios”. Pues bien, 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.

Ahora bien, respecto del argumento del a quo en el sentido de que el contrato de arrendamiento con Al­macenes Ley se encuentra regulado por la legislación mercantil, y por lo mismo, encuadra como acto de comercio a la luz del artículo 20 No 19 del Código de Comercio, 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.

En conclusión, y aun cuando el contrato de arrenda­miento con Almacenes Ley evidentemente se rige por el Código de Comercio, no implica el ejercicio de una actividad mercantil para la actora, pues, por el contra­rio, para ella 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 consecuencia, 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 (…)”

b.3) Sentencia de febrero 7 de 2008, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, radicación 2500-23-27-000-2003-0098-01 (15785):

Se plantea en la ratio decidendi que, frente al arrenda­miento de bienes, solo constituye actividad comercial para efectos del impuesto de industria y comercio en Bogotá D.C., *“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”* de conformidad con el numeral 2° del artículo 20 del Código de Comercio.

b.4) Sentencia de enero 26 de 2009, C.P. Ligia López Díaz, radicación 2500-23-27-000-2007-00019-01 (16821):

El Consejo de Estado al fallar la demanda contra los actos de determinación expedidos por la Dirección Distrital de Impuesto de Bogotá – DIB, en la ratio deci­dendi señala que, aunque el contrato de arrendamiento se rige por el Código de Comercio, esto *“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”.*

Se añade que, se reiteran los argumentos expuestos en la sentencia de mayo 5 de 2000, C.P., Delio Gómez Leyva, radicación 68001-23-31-000-11016-01-9741, en un caso en el Municipio de Bucaramanga, pero que en el asunto que estudia la Sala *“son aplicables al Distrito Capital”.*

De igual manera toma los mismos argumentos de la Sentencia de febrero 7 de 2008, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, radicación 2500-23-27-000-2003-0098-01 (15785), en el sentido de que, el arrendamiento de bienes solo constituye actividad comercial para efectos del impuesto de industria y comercio en Bogotá D.C, los eventos señalados en el numeral 2° del artículo 20 del Código de Comercio.

b.5.) Octubre 7 de 2010, C.P. William Giraldo, radica­ción 25000-23-27-000-2007-00100-01 (17552)

El Consejo de Estado expone en la ratio decidendi los argumentos señalados en la Sentencia de febrero 7 de 2008, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, radicación 2500-23-27-000-2003-0098-01 (15785), en el sentido de que, el arrendamiento de bienes solo constituye actividad comercial para efectos del impuesto de indus­tria y comercio en Bogotá D.C., *“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”* de conformidad con el numeral 2° del artículo 20 del Código de Comercio.

b.6) Octubre 14 de 2010, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, radicación 25000-23-27-000-2007-00187-01 (17926)

La Corporación en la ratio decidendi (sin citar los co­rrespondientes fallos) expone los mismos argumentos señalados en las Sentencias de febrero 7 de 2008, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, radicación 2500-23-27-000-2003-0098-01 (15785) y de Octubre 7 de 2010, C.P. William Giraldo, radicación 25000-23-27-000-2007-00100-01 (17552), en la tesis de que, el arrendamiento de bienes solo constituye actividad comercial para efectos del impuesto de industria y comercio en Bogotá D.C., *“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”* de conformidad con el numeral 2° del artículo 20 del Código de Comercio.

Agrega que *“la entrega de aquéllos a una persona jurídica o natural para su administración no configura un acto mercantil”.*

b.7) Sentencia de septiembre de 2011, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, radicación 25000 2327 000 2006 00136301 número interno 17364:

Señala el Consejo de Estado en la ratio decidendi que, cuando una persona jurídica, cuyo objeto social principal es la beneficencia, y en desarrollo de su objeto secundario, arrienda más de cinco inmuebles de su propiedad, no está gravada con el impuesto de industria y comercio en Bogotá D.C., si no se realizan alguna de las actividades establecidas en el numeral 2 del artículo 20 del C.Co., vale decir, cuando sus actos son de comercio por adquirir a título oneroso bienes muebles con destino a arrendarlos, arrendar bienes muebles, arrendar toda clase de bienes para subarrendarlos o subarrendar toda clase de bienes.

Agrega que, *“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”, toda vez que, “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.”*

b.8) Análisis de estos fallos:

Para este Despacho, el esquema aplicable al aná­lisis de los fallos citados, a efectos de establecer la aplicación del artículo 114 de la Ley 1395 del 12 de julio de 2010, vigente para la época de expedición del concepto 1202 del 29 de julio de 2010, vale decir, si existía precedente jurisprudencial construido a partir de los hechos y pretensiones que dieron origen a cada uno de las decisiones del Consejo de Estado, es el de que, solo la ratio decidendi de las sentencias tienen el carácter de precedente, en la medida en que, el operador jurídico pueda determinar que existe en los fallos una identidad en el objeto de la decisión judicial anterior, en el referente en las fuentes del derecho que sirvió de base a la decisión y en el criterio determinante de la decisión[[26]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn26).

Los casos análogos que exige el artículo 114 de la Ley 1395 de 2010 para la vinculación del precedente jurisprudencial, deben serlo por los mismos hechos y pretensiones examinados en cada uno de los fallos, lo que implica necesariamente que el referente normativo que se aplica en ellos también deba ser el mismo.

Es así que, sólo con base en un análisis de los su­jetos, hechos, pretensiones, disposiciones jurídicas relevantes y los criterios determinantes de la decisión se logra determinar cuál fue la ratio decidendi de un caso anterior y, de esta manera, decidir sobre su apli­cación posterior.

Dentro de este contexto, en la siguiente matriz se pue­de identificar la ratio decidendi en cada uno de estos fallos y su relación como precedente jurisprudencial:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Fallo** | **Sujetos** | **Ratio Decidendi** |
| **Demandante** | **Demandado** | **Objeto de la decisión judicial anterior** | **Referente en fuentes del Derecho base de la decisión** | **Criterio Determinante de la decisión** |
| Sentencia del 1° de septiembre de 1995, C.P. Consuelo Sarria Olcos, Radicación número 6026. | Persona Natural en Acción de Nulidad | Municipio de Itagüí | El arrendamiento de inmuebles en sí mismo considerado está gravado con el impuesto de industria y comercio en el municipio de Itagüí | Artículos 41 y 44 del Acuerdo No 024 de 1991 del Concejo Municipal de ItagüíArtículo 36 de la Ley 14 de 1983 | El arrendamiento de inmuebles en sí mismo considerado bien puede considerarse como una actividad de servicio análoga a las enunciadas en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 tal como lo es la intermediación comercial en administración de inmuebles. |
| Sentencia de mayo 5 de 2000, C.P., Delio Gómez Leyva, radicación 68001-23-31-000-11016-01-9741 | Persona Jurídica – Sociedad Comercial | Municipio de Bucaramanga | El arrendamiento de inmuebles propios de una persona jurídica no está gravada con el impuesto de industria y comercio en el municipio de Bucaramanga | Artículos 2,3 y 4 del Acuerdo No 39 de 1989 del Concejo Municipal de BucaramangaArtículos 34, 35 y 36 de la Ley 14 de 1983Artículos 20 y 518 al 524 del Código de Comercio | La actividad de arrendamiento no se adecúa a la descripción normativa como industrial, comercial o de servicios |
| Sentencia de febrero 7 de 2008, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, radicación 2500-23-27-000-2003-0098-01 (15785) | Persona Jurídica – Fundación | Bogotá D.C.- Secretaría de Hacienda – Dirección Distrital de Impuestos | El arrendamiento de inmuebles propios de una Fundación no está gravada con el impuesto de industria y comercio en Bogotá D.C. | Artículo 20 numeral 2° del Código de Comercio | La actividad de arrendamiento no se adecúa a la descripción normativa como comercial |
| Sentencia de enero 26 de 2009, C.P. Ligia López Díaz, radicación 2500-23-27-000-2007-00019-01 (16821) | Persona Jurídica – Fundación | Bogotá D.C.- Secretaría de Hacienda – Dirección Distrital de Impuestos | El arrendamiento de inmuebles propios de una Fundación no está gravada con el impuesto de industria y comercio en Bogotá D.C. | Artículo 20 numeral 2° del Código de Comercio | La actividad de arrendamiento no se adecúa a la descripción normativa como comercial |
| Octubre 7 de 2010, C.P. William Giraldo, radicación 25000-23-27-000-2007-00100-01 (17552) | Persona Jurídica – Fundación | Bogotá D.C.- Secretaría de Hacienda – Dirección Distrital de Impuestos | El arrendamiento de inmuebles propios de una Fundación no está gravada con el impuesto de industria y comercio en Bogotá D.C. | Artículo 20 numeral 2° del Código de Comercio | La actividad de arrendamiento no se adecúa a la descripción normativa como comercial |
| Octubre 14 de 2010, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, radicación 25000-23-27-000-2007-00187-01 (17926) | Persona Jurídica – Fundación | Bogotá D.C.- Secretaría de Hacienda – Dirección Distrital de Impuestos | El arrendamiento de inmuebles propios de una Fundación no está gravada con el impuesto de industria y comercio en Bogotá D.C. | Artículo 20 numeral 2° del Código de Comercio | La actividad de arrendamiento no se adecúa a la descripción normativa como comercial.Tampoco la entrega de inmuebles propios a una persona natural o jurídica configura un acto mercantil. |
| Sentencia de septiembre de 2011, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, radicación 25000 2327 000 2006 00136301 número interno 17364 | Persona Jurídica – Fundación | Bogotá D.C.- Secretaría de Hacienda – Dirección Distrital de Impuestos | El arrendamiento de inmuebles propios de una persona jurídica (Fundación) cuyo objeto social principal es la beneficencia no está gravada con el impuesto de industria y comercio en Bogotá D.C. | Artículo 20 numeral 2° del Código de ComercioArtículo 28 de la Ley 820 de 2003 | La actividad de arrendamiento no se adecúa a la descripción normativa como comercial |

De la tendencia jurisprudencial expuesta se puede deducir lo siguiente:

1°. Solamente en 5 de los 7 fallos existe identidad en los supuestos de hecho. Efectivamente, en uno de los fallos el supuesto de hecho está relacionado con el arrendamiento de inmuebles propios de una persona jurídica Sociedad Comercial, mientras que, en 5 fallos se hace referencia al arrendamiento de inmuebles propios de la persona jurídica específica denominada Fundación.

2°. La regla jurídica aplicada en los 7 fallos tampoco es idéntica.

En uno de los fallos en la ratio decidendi se argumenta que, el arrendamiento de inmuebles en sí mismo con­siderado está gravado con el impuesto de industria y comercio en el municipio de Itagüí, toda vez que, puede considerarse como una actividad de servicio análoga a las enunciadas en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983.

En otro de los fallos en la ratio decidendi se argumen­ta que, la actividad de arrendamiento de inmuebles propios de una persona jurídica no está gravada con el impuesto de industria y comercio en el municipio de Bucaramanga en razón a que dicha actividad de arrendamiento no se adecúa a la descripción normativa como actividad industrial, comercio o de servicios de acuerdo con lo señalado en los artículos 2,3 y 4 del Acuerdo No 39 de 1989 del Concejo Municipal de Bu­caramanga, artículos 34, 35 y 36 de la Ley 14 de 1983 y artículos 20 y 518 al 524 del Código de Comercio.

En 5 de los fallos, en la ratio decidendi se plantea que la actividad de arrendamiento de inmuebles propios de la persona jurídica Fundación no está gravada con el impuesto de industria y comercio en Bogotá D.C., habida cuenta que esta actividad de arrendamiento no se adecúa a la descripción normativa como comercial conforme a lo establecido en el artículo 20 numeral 2° del Código de Comercio.

Es decir que, solo en los fallos para los municipios de Itagüí y Bucaramanga, el Consejo de Estado examina el hecho generador del impuesto de industria y comer­cio en relación con la actividad de servicios, para el primero, e industrial, comercial y de servicios, para el segundo, y en los dos, con base en la normativa apli­cable a las entidades territoriales sin considerar, por supuesto, las normas tributarias distritales de Bogotá. En los demás fallos, la mencionada Corporación se refiere a Bogotá y únicamente a la actividad comer­cial, sin efectuar análisis en relación con la actividad de servicios.

3°. Con base en la tendencia jurisprudencial expuesta, y de acuerdo con lo señalado en el artículo 114 de la Ley 1395 del 12 de julio de 2010, vigente para la época de expedición del concepto 1202 del 29 de julio de 2010, el precedente jurisprudencial construido a partir de los hechos y pretensiones que dieron origen a cada uno de los fallos del Consejo de Estado, se podría enunciar de la siguiente manera: La actividad de arrendamiento de inmuebles propios de la persona jurídica Fundación no está gravada con el impuesto de industria y comercio en Bogotá D.C., en razón a que esta actividad no se adecúa a la descripción normativa como comercial, en aplicación del artículo 20 numeral 2° del Código de Comercio.

4° En tratándose del arrendamiento de inmuebles pro­pios, la jurisprudencia del Consejo de Estado muestra dos tesis opuestas en relación con su definición como actividad de servicio y por lo tanto su carácter gravado con el impuesto de industria y comercio: por una parte la expuesta en la Sentencia del 1° de septiembre de 1995, C.P. Consuelo Sarria Olcos, Radicación número 6026, en donde se la considera una actividad de servicios y gravada; y por otra parte, la señalada en la Sentencia de mayo 5 de 2000, C.P., Delio Gómez Leyva, radicación 68001-23-31-000-11016-01-9741, en donde no se la considera actividad de servicios y por ende no gravada; ninguna de las dos proferida para Bogotá D.C.

5°. Desde la perspectiva de antecedente jurispruden­cial, la Sentencia de mayo 5 de 2000 del Consejero Ponente Delio Gómez Leyva con radicación 68001-23-31-000-11016-01-9741, no es aplicable al Distrito Capital, puesto que en su ratio decidendi el criterio determinante de la decisión tiene como referentes normativos los artículos 2, 3 y 4 del Acuerdo No 39 de 1989 del Concejo Municipal de Bucaramanga y los artículos 34, 35 y 36 de la Ley 14 de 1983.

Una aplicación extensiva del mencionado fallo para Bogotá debe tener en cuenta la naturaleza y estructura de los impuestos distritales en general, y específica­mente la regulación especial y expresa en materia del impuesto de industria y comercio establecidas en el Decreto Ley 1421 de 1993 y Decreto Distrital 352 de 2002, los cuales no fueron objeto de consideración en el mencionado fallo, ni en los posteriores fallos del Consejo de Estado relacionados con el arrendamiento inmuebles propios en Bogotá D.C.

6°. En aplicación de la sentencia C-539/11 de la Corte Constitucional, en donde expuso las reglas jurispruden­ciales más importantes que han sido fijadas y desa­rrolladas en sus pronunciamientos, esta Subdirección considera lo siguiente:

6.1. Señala la Corte Constitucional que, *“si existe por tanto una interpretación judicial vinculante, las autoridades administrativas deben aplicar al caso en concreto similar o análogo dicha interpretación; ya que para estas autoridades no es válido el principio de autonomía o independencia, válido para los jueces”*; en tratándose de la actividad de arrendamiento de inmuebles propios en Bogotá D.C., no se conoce una sentencia de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado como interpretación judicial vinculante, en los términos señalados en el artículo 10 de la Ley 1437 de 2011, en donde se estableció el deber de aplicación uniforme de las normas y de jurisprudencia, bajo el imperativo de que *“Al resolver los asuntos de su com­petencia, las autoridades aplicarán las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias de manera uniforme a situaciones que tengan los mismos supues­tos fácticos y jurídicos. Con este propósito, al adoptar las decisiones de su competencia, deberán tener en cuenta las sentencias de unificación jurisprudencial del Consejo de Estado en las que se interpreten y apliquen dichas normas.”*

6.2. Indica también la Corporación en el mencionado fallo que, *“en caso de existencia de diversos criterios ju­risprudenciales sobre una misma materia, corresponde igualmente a las autoridades públicas administrativas, evidenciar los diferentes criterios jurisprudenciales aplicables para fundamentar la mejor aplicación de los mismos, desde el punto de vista del ordenamiento jurídico en su totalidad, y optar por la decisión que, de mejor manera interprete el imperio de la Constitución y de la ley, para el caso concreto”;* ésta Subdirección reitera la doctrina expuesta en el Concepto 1202 del 29 de julio de 2010, en el sentido de que la actividad de arrendamiento de inmuebles propios con destino al arrendamiento urbano o a local comercial, está grava­da con el impuesto de industria y comercio en Bogotá D.C., por ser una actividad se servicios de acuerdo con lo señalado en el artículo 35 del Decreto 352 de 2002, tal y como se analizó y expuso en el presente documento, con excepción de la actividad de arren­damiento de inmuebles propios de la persona jurídica Fundación, la que no está gravada con el impuesto de industria y comercio en Bogotá D.C., en razón a que esta actividad no se adecúa a la descripción normativa como comercial, en aplicación del artículo 20 numeral 2° del Código de Comercio, en adopción de la tenden­cia jurisprudencial aquí expuesta y analizada, y por lo cual y en dichos términos se modifica este concepto.

**C. Orientación tributaria a los contribuyentes**

Finalmente es necesario tener presente que, el artículo 26 del Decreto Distrital 807 de 1993 permite afirmar que, en el carácter gravado con el impuesto de indus­tria y comercio de la actividad de arrendamiento de inmuebles propios, se realiza el principio de progresi­vidad y equidad, habida cuenta que, aquellas personas que por este concepto hayan obtenido durante el año ingresos inferiores a 80 salarios mínimos mensuales vigentes no tendrán que presentar la declaración del impuesto de industria y comercio.

Se señala en la citada disposición lo siguiente:

*“Decreto Distrital 807 de 1993, ART. 26.— Quié­nes deben presentar la declaración de industria, comercio, avisos y tableros. Están obligados a presentar una declaración del impuesto de indus­tria y comercio, avisos y tableros por cada período, las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho, que realicen dentro del territorio de la ju­risdicción del Distrito Capital, las actividades que de conformidad con las normas sustanciales están gravadas o exentas del impuesto. A partir del año gravable 2003 los contribuyentes que pertenezcan al régimen simplificado deberán presentar anual­mente la declaración del impuesto de industria y comercio. Los contribuyentes que pertenezcan al régimen simplificado que obtengan durante el año ingresos inferiores a 80 salarios mínimos mensuales vigentes no tendrán que presentar la declaración del impuesto de industria y comercio y su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal concepto.”*[***[27]***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftn27)

Cordial saludo,

**PABLO FERNANDO VERÁSTEGUI NIÑO**

Subdirector Jurídico Tributario

pverastegui@shd.gov.co

[[1]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref1) Real Academia Española, Diccionario de la Lengua española, vigési­ma segunda edición, consulta web del 20121119 a <http://lema.rae.es/drae/?val=ejercer>

[[2]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref2) Ibídem., consulta web del 20121119 a <http://lema.rae.es/drae/?val=realizar>

[[3]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref3) Ibíd., consulta web del 20121119 a <http://lema.rae.es/drae/?val=actividad>

[[4]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref4) Cfr., Departamento Administrativo Nacional de Estadística DANE, Grupo de Nomenclaturas y Clasificaciones, Oficio 20112530069101 del 19 de agosto de 2011.

[[5]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref5) Ibídem.

[[6]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref6) Real Academia Española, Diccionario de la Lengua española, vigési­ma segunda edición, consulta web del 20121119 a <http://lema.rae.es/drae/?val=industria>

[[7]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref7) Concordante con el Acuerdo 21 de 1983 artículo 7°.

[[8]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref8) Cfr., Departamento Administrativo Nacional de Estadística DANE, Grupo de Nomenclaturas y Clasificaciones, Oficio 20112530069101 del 19 de agosto de 2011.

[[9]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref9) Real Academia Española, Diccionario de la Lengua española, vigési­ma segunda edición, consulta web del 20121119 a <http://lema.rae.es/drae/?val=comercio>

[[10]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref10) Concordante con el Acuerdo 21 de 1983 artículo 7°.

[[11]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref11) Ibídem., artículo 8°.

[[12]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref12) Cfr., Departamento Administrativo Nacional de Estadística DANE, Grupo de Nomenclaturas y Clasificaciones, Oficio 20112530069101 del 19 de agosto de 2011.

[[13]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref13) Real Academia Española, Diccionario de la Lengua española, vigési­ma segunda edición, consulta web del 20121119 a <http://lema.rae.es/drae/?val=servicio>

[[14]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref14) Concordante con el Decreto Ley 1421 de 1993 artículo 154.

[[15]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref15) Real Academia Española, Diccionario de la Lengua española, vigési­ma segunda edición, consulta web del 20121119 a <http://lema.rae.es/drae/?val=hacer>

[[16]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref16) Ossorio Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, Guatemala, 1ª Edición Electrónica.

[[17]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref17) Cfr., vocablo *“operación”*: *“1.f. Acción y efecto de operar”; “2.f. Ejecución de algo”. En* Real Academia Española, Diccionario de la Lengua española, vigésima segunda edición, consulta web del 20130323 a <http://lema.rae.es/drae/?val=operaci%C3%B3n>

[[18]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref18) Alessandri, Arturo y Somarriva, Manuel. DERECHO CIVIL. Redactado y actualizado por VODANOVIC, Antonio. Tomo 3. De las Obligaciones. Edición 1941. Editorial Nascimento.

[[19]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref19) Ramos Pazos Rene, De las Obligaciones, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1999, Colección Manuales Jurídicos, p. 50.

[[20]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref20) González Alcántara Juan Luis, Derechos del arrendador, México, Univer­sidad Nacional Autónoma de México, 2000, primera edición, p. 44 y 45.

[[21]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref21) Ospina Fernández Guillermo, Régimen General de las Obligaciones, Bogotá. Editorial Temis S.A., 2001, p. 25.

[[22]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref22) Cfr., Sentencia T-537/09, de agosto 6 de 2009, Referencia: expediente T-1.954.426, Magistrado Ponente Humberto Antonio Sierra Porto.

[[23]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref23) Cfr., artículos 34 y 35 del Decreto Distrital 352 de 2002, de cuya lectura se deduce que, una vez se configure la clasificación de una actividad como de servicios, la misma no puede ser clasificada como comercial.

[[24]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref24) Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Consuelo Sarria Olcos, 1° de septiembre de 1995, Radicación número 6026.

[[25]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref25) Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, No. De rad.: 9306-99, 13 de agosto de 1999, C.P: Delio Gómez Leyva, Ref: expediente No. 9306.

[[26]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref26) Cfr. Sentencia C-039 de 2003, Referencia Expediente D-4156, M.P: MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA, 28 de enero de 2003.

[[27]](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=21555#_ftnref27) Concordante con el Acuerdo 65 de 2002 artículos 4 y 6.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_