

Secretaría de Hacienda Distrital

Concepto 1202

29-07-2010

Referencia: Consulta con radicación 2010ER69521 del 25-06-10

Tema: Impuesto de industria y comercio

Subtema: Hecho generador, sujeción pasiva, base gravable y deducciones. Actividad de arrendamiento de inmuebles.

Respetado Señor:

De conformidad con el artículo 30 del Decreto Distrital 545 del 29 de diciembre de 2006, compete a este Despacho interpretar de manera general y abstracta la aplicación de las normas tributarias distritales, manteniendo la unidad doctrinal de la Dirección Distrital de Impuestos.

Consulta

A partir de la cita de un fragmento del Concepto 1070 de 2005 y con fundamento en la Ley 820 de 2003 la consultante hace las siguientes preguntas:

1. La Ley 820 de 2003 solo regula el caso de arrendamiento de vivienda urbana. ¿El criterio de tener mínimo cinco (5) inmuebles arrendados como condición para ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio aplica también a predios con usos diferentes a vivienda?

2. ¿Si una persona natural tiene menos de cinco inmuebles arrendados implica que no es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio y tampoco se le deben practicar retenciones por los cánones de arrendamiento que se le paguen?

3. ¿Si una persona natural es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por conceptos diferentes al arriendo, pero además percibe ingresos por cinco (5) o menos contratos de arrendamiento, éstos últimos ingresos se restarían de la base gravable como no sujetos?

Respuesta

Es procedente informarle, que los conceptos emitidos por este Despacho no responden a la solución de casos particulares y concretos, pues estos 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; por consiguiente, bajo éstos parámetros se absolverá la consulta formulada.

Debido a los cambios normativos de los últimos años, las sentencias emitidas por la Honorable Corte Constitucional, el Honorable Consejo de Estado, Tribunales, Jueces y demás autoridades en materia tributaria, específicamente respecto del impuesto de industria y comercio y teniendo en cuenta que de conformidad con los literales a y b del artículo 30 del Decreto Distrital 545 del 2006, corresponde a la Subdirección Jurídico Tributaria la interpretación general y abstracta de las normas tributarias distritales, manteniendo la unidad doctrinal de la Dirección Distrital de Impuestos, nos permitimos presentar este documento, cuyo objeto es unificar los conceptos emitidos por este despacho y actualizarlo con las disposiciones vigentes.

En este concepto abordaremos el tema de la ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES desarrollada dentro de la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, modificando la doctrina vigente frente al tema.

1. Generalidades impuesto de industria y comercio

Para empezar vale la pena hacer un breve estudio acerca del impuesto de industria y comercio imperante en el Distrito Capital, señalando su hecho generador, las actividades exentas y no sujetas, y desde luego, quienes han sido llamados a ser sujetos pasivos del mismo en la jurisdicción de Bogotá D.C.

Los artículos 32 de la Ley 14 de 1983 y 1° del Acuerdo 21 de 1983, definen el hecho generador del impuesto de Industria y Comercio y avisos, así:

"El hecho generador del impuesto de industria y comercio y de avisos está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos."

Por su parte, el artículo 41 del D.D. 352 de 2002, define el sujeto pasivo en los siguientes términos:

"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."*

Tratándose de las no sujeciones, se encuentran establecidas en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y acogidas por el artículo 39 del Decreto Distrital 352 de 2002, de la siguiente manera:

"Artículo 39. Actividades no sujetas. *No están sujetas al impuesto de industria y comercio las siguientes actividades:*

a. La producción primaria, agrícola, ganadera y avícola sin que se incluyan la fabricación de productos alimenticios o de toda industria donde haya un proceso de transformación, por elemental que éste sea.

b. La producción nacional de artículos destinados a la exportación.

c. 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.

d. La primera etapa de transformación realizada en predios rurales cuando se trate de actividades de producción agropecuaria, con excepción de toda industria donde haya transformación, por elemental que ésta sea.

e. Las de tránsito de los artículos de cualquier género que atraviesen por el territorio del Distrito Capital, encaminados a un lugar diferente del Distrito, consagradas en la Ley 26 de 1904.

f. La persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto Ley 1333 de 1986.

g. Los proyectos energéticos que presenten las entidades territoriales de las zonas no interconectadas del Sistema Eléctrico Nacional al Fondo Nacional de Regalías.

Parágrafo primero. *Cuando las entidades a que se refiere el literal c) de este artículo, realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto de industria y comercio respecto de tales actividades.*

Parágrafo segundo. Quienes realicen las actividades no sujetas de que trata el presente artículo no estarán obligados a registrarse, ni a presentar declaración del impuesto de industria y comercio”.

De la anterior normativa, se infiere que, como regla general, cualquier persona natural o jurídica o sociedad de hecho, pública y privada que realice actividades industriales, comerciales o de servicios en el Distrito Capital estará gravada con el impuesto de industria y comercio y estará en la obligación pagar el tributo bien sea por vía declaración, recibo de pago o mediante retención que le efectúe algún agente de retención del tributo.

Por el contrario, si las actividades que realiza tienen contemplado un tratamiento preferencial o beneficio que les exonere de ciertas obligaciones en relación con el tributo, el contribuyente tendrá reducida su carga de obligaciones que implicará que los ingresos que perciba por dichas actividades no harán parte de su base gravable o que se verán reducidos conforme a la norma que establece el beneficio.

En la jurisdicción de Bogotá no se encuentra consagrado ningún tratamiento preferencial (no sujeción o exención) en relación con la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles bien sea de vivienda urbana o locales comerciales o de otro uso y por tanto, es procedente afirmar que la misma se encuentran gravada con el impuesto de industria y comercio.

No obstante lo anterior, procedemos a hacer una explicación detallada sobre el tema con miras a establecer la situación tributaria de quienes realizan estas actividades.

2. Definición arrendamiento

Con el fin de estudiar de manera más precisa el tema, nos remitiremos a analizar qué se entiende por arrendamiento, acudiendo para ello a la definición que trae el Diccionario de la Real Academia Española, de la siguiente manera:

“Arrendamiento. 1. m. Acción de arrendar. 2. m. Contrato por el cual se arrienda. 3. m. Precio en que se arrienda.

Arrendar. (De renda, renta). 1. tr. Ceder o adquirir por precio el goce o aprovechamiento temporal de cosas, obras o servicios.”

Por su parte, el Código Civil, en su artículo 1973, define el arrendamiento como *“un contrato en que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado”.*

Al examinar las prestaciones que surgen de un contrato de arrendamiento, se tiene que éstas son de las denominadas **obligaciones de hacer**; según se colige de la lectura del artículo 1973 del Código Civil. Particularmente, dentro del contrato de arrendamiento de vivienda urbana, surgen obligaciones de hacer a cargo del arrendatario, tales como:

1. Cuidar y conservar el bien arrendado
2. Servirse del bien arrendado solamente para el uso convenido conforme a la naturaleza y destino de él.
3. Asegurar el bien arrendado.

A continuación analizaremos la normativa aplicable en las modalidades de arrendamiento de vivienda urbana, local comercial y establecimiento de comercio.

3. Normativa aplicable

3.1. Vivienda urbana

El Código Civil, entre los artículos 2028 a 2034, consagra las reglas generales en materia de arrendamiento de inmuebles para vivienda o locales comerciales. Participan de estas reglas las normas correspondientes referidas a bienes inmuebles, traídas en el arrendamiento de cosas, consagradas en los artículos 1974 a 2027 del mismo Código.

La ley actualmente vigente en el tema de arrendamiento de vivienda urbana es la 820 del 10 de julio de 2003 *“Por la cual se expide el régimen de arrendamiento de vivienda urbana y se dictan otras disposiciones”*.

En esta ley se consagra que el contrato de arrendamiento de vivienda urbana, *“es aquél por el cual dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce total o parcial de un inmueble urbano destinado a vivienda, y la otra a pagar por este goce un precio determinado”*. (artículo 2 *Ibidem*)

A pesar de que el Código Civil no define específicamente el contrato de arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda urbana, el concepto acabado de trabajar, coincide con la definición general dada por aquel. Al respecto es importante señalar que la citada ley, tiene como objeto primordial fijar los criterios que deben servir de base para regular los contratos de arrendamiento de los inmuebles urbanos destinados a vivienda, en desarrollo del derecho de los colombianos a acceder a una vivienda digna y a la función social de la propiedad.

Esta ley establece, entre otros aspectos, los tipos contractuales de arrendamiento, las obligaciones de las partes intervinientes, el subarrendamiento y cesión, los cánones de arrendamiento, mecanismos para dar por terminado el contrato, y un capítulo muy interesante (el VIII) desarrollado para las personas dedicadas a ejercer la actividad de arrendamiento de bienes raíces.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002, la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles está gravada pues encuadra dentro de la norma como una actividad de servicio, siendo indiferente el criterio de profesionalidad con que se ejerza la actividad, pues la norma que define el hecho generador del impuesto de industria y comercio, establece que lo es el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad de servicios, ya sea que se cumpla de forma permanente u ocasional. Es decir así se realice por una sola vez la actividad, la misma estaría gravada con el impuesto de industria y comercio.

Adicionalmente, el arrendamiento de inmuebles concede el goce de un bien a una parte y esa misma paga por ese goce un precio determinado del cual se desprende el vínculo contractual y por lo tanto la obligación de hacer, actividad que se encuentra contenida dentro de lo establecido en el artículo 35 del Decreto 352 de 2002 como actividad de servicio.

En consecuencia, toda persona natural, jurídica o sociedad de hecho que tenga uno o más contratos de arrendamiento de inmueble de vivienda urbana vigentes, será considerada sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, por el ejercicio mercantil de la actividad de arrendar bienes inmuebles, debiendo tributar bajo el código de actividad CIU 7010, correspondiente a las “Actividades inmobiliarias realizadas con bienes propios o arrendados”.

Esta clase incluye: El alquiler y explotación de bienes inmuebles propios o arrendados, tales como: edificios de apartamentos, viviendas y edificios no residenciales.

El acondicionamiento y la venta de terrenos, lotes en cementerios; la explotación de apartamentos amoblados y de zonas residenciales para viviendas móviles.

Exclusiones:

Las actividades de urbanización por cuenta propia que comprenden la realización de obras de construcción, se incluyen en la clase 45201 (construcción de edificaciones completas y de partes de edificaciones, realizadas por cuenta propia).

La explotación de hoteles, casas de huéspedes, campamentos corrientes y para casas rodantes y otros sitios de hospedaje a corto plazo, se incluye, según se trate en la clase 5511 (Alojamiento en "hoteles, hostales y apartahoteles"), 5512 (Alojamiento en "residencias, moteles y amoblados", 5513 (Alojamiento en "Centros vacacionales y zonas de camping") y 5519 (Otros tipos de alojamiento ncp).

Bajo este orden de ideas, consideramos que la simple actividad de arrendar inmuebles propios o de terceros constituye hecho generador para el impuesto de industria y comercio, cuando se suscriben uno o más contratos de arrendamiento, aún si los ingresos se obtienen únicamente por este concepto o en concurrencia con otras fuentes.

Conviene aclarar que los conceptos que con el presente se modifican, en cuanto al número mínimo de contratos para estar gravada la actividad, solo referían a los casos cuando ésta era la única actividad desarrollada por el contribuyente, porque se consideraba que solo el ejercicio profesional de la actividad le daba la condición de mercantil a la misma y solo a partir de este momento se le catalogaba sujeto pasivo del gravamen. Cuando el ingreso por arrendamientos era un ingreso extraordinario, esto es, cuando la persona además de la actividad de arrendamiento realizaba otras actividades gravadas que le hacían sujeto pasivo del tributo, los ingresos por arrendamiento siempre fueron considerados gravados, cualquiera fuera el número de contratos por este concepto, porque la condición de comerciante o prestador de servicios ya le atribuía la condición de sujeto pasivo.

En el presente concepto se modifica la concepción en el sentido de que cuando se realiza la actividad de arrendamiento, la persona natural o jurídica está gravada cualquiera sea el número de contratos que por esta actividad realice y sea que se realice como actividad exclusiva o complementaria a otras actividades gravadas.

Y por tanto, al ser sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que celebren contratos de arrendamiento de inmuebles de vivienda urbana, deberán cumplir con las obligaciones formales del citado tributo, las cuales en resumen son:

1. Inscribirse ante el Registro de Información Tributaria dentro de los dos meses siguientes al inicio de actividades (Artículo 35 del Decreto 807 de 1993).
2. Informar la dirección y actividad que desarrollará. (Artículo 45 del Decreto 807 de 1993)
3. Señalar el régimen al cual se inscribe según que reúna o no los requisitos para pertenecer al régimen simplificado previstos en el artículo 499 del Estatuto Tributario Nacional.
4. Llevar un sistema de contabilidad que se adecue al régimen al cual pertenezca. (Artículo 38 del Decreto 807 de 1993)
5. Expedir factura con las disposiciones que lo exijan. En el caso de las entidades financieras el requisito de la factura lo reemplazan otros documentos según las operaciones que realice. (Artículo 47 del Decreto 807 de 1993; Ley 223 de 1995, art. 38)
6. Informar el NIT en correspondencia y demás documentos para con la Administración tributaria. (Artículo 48 del Decreto 807 de 1993)
7. Atender los requerimientos de información que le envíe la administración. (Artículos 51 a 53 del Decreto 807 de 1993)

8. Guardar las pruebas relacionadas con la contabilidad y el contenido de las declaraciones tributarias. (Artículo 52 del Decreto 807 de 1993)
9. Presentar declaraciones tributarias con la periodicidad que le exijan las normas. (Artículo 12 del Decreto 807 de 1993)
10. Pagar el impuesto determinado y que no le haya sido retenido. (Artículo 121 del Decreto 807 de 1993)
11. Efectuar las retenciones cuando la ley lo constituya agente retenedor y expedir las certificaciones correspondientes. (Artículo 46 del Decreto 807 de 1993)
12. Presentar declaración de retenciones con pago. (Artículos 12 y 122 del Decreto 807 de 1993)
13. Pagar las sanciones, intereses y demás erogaciones que se deriven del incumplimiento de las obligaciones tributarias arriba indicadas. (Artículo 130 del Decreto 807 de 1993)
14. Informar el cese de actividades. (Artículo 36 del Decreto 807 de 1993)

En conclusión, como la actividad de arrendamiento de inmuebles de vivienda urbana se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio, todas las personas naturales, jurídicas o las sociedades de hecho que realicen esta actividad, deberán cumplir con los deberes formales relativos a los tributos distritales, salvo que de conformidad con el artículo 26 del Decreto 807 de 1993, pertenezcan al régimen simplificado y obtengan durante el año ingresos inferiores a 80 salarios mínimos mensuales vigentes.

3.2. Local comercial

Dentro del ordenamiento jurídico colombiano no hay normativa particular para el caso de arrendamiento de locales comerciales, salvo la establecida en los artículos 2028 a 2034 del Código Civil que consagran las reglas generales en materia de arrendamiento de inmuebles para locales comerciales. En consecuencia frente al arrendamiento de local comercial será aplicable la normativa civil en aquellos aspectos no regulados por el Código de Comercio. La anterior precisión se desprende del artículo 2º del Código de Comercio, que consagra:

“Artículo 2 “En las cuestiones comerciales que no pudieren regularse conforme a la regla anterior, se aplicarán las disposiciones de la legislación civil.”

En consecuencia, el contrato especial de arrendamiento de locales comerciales está sujeto, en cuanto a su régimen legal a:

- Las normas generales sobre el contrato de arrendamiento, establecidas en el Código Civil.
- Las particulares relativas al arrendamiento de inmuebles contenidas en el Código Civil.
- Complementariamente, con preferencia inclusive sobre las anteriores en cuanto le sean opuestas, a las consagradas en los artículos 518 a 524 del Código de Comercio, incluidas dentro del título que disciplina el régimen jurídico mercantil de los establecimientos de comercio.

Al respecto, el tratadista Jaime Arrubla Paucar² señala:

“No encontramos en el Código de Comercio la regulación del contrato de arrendamiento; no se ocupó el legislador mercantil de regular ese contrato en el libro pertinente, a lo mejor, porque consideró suficiente la estructura general de este contrato contemplada en el Código Civil, la cual se aplica a los arrendamientos mercantiles en virtud de la remisión directa que realiza el artículo 822 del estatuto mercantil”.

En efecto, prevé el artículo 822 del Código de Comercio: *“Los principios que gobiernan la formación de los actos y contratos y las obligaciones de derecho civil, sus efectos, interpretación, modo de extinguirse, anularse o rescindirse, serán aplicables a las obligaciones y negocios jurídicos mercantiles, a menos que la ley establezca otra cosa. (...)”*

En consecuencia, es claro que aunque el Código de Comercio no trae una normativa particular en relación con el contrato de arrendamiento de locales comerciales, sí fijó unos parámetros sobre el mismo, en particular que la ley civil tiene aplicación en todos los aspectos no regulados por el mismo.

“Lo anterior significa que a diferencia del derecho a la renovación del contrato, la manera como se deciden las diferencias al momento de la renovación, el desahucio, el derecho de preferencia en locales reparados o reconstruidos o nuevos, el subarriendo y la cesión; que son de regulación específica por la ley mercantil, los demás temas concernientes al contrato de arrendamiento normatizados por el Código Civil, tienen aquí plena y válida aplicación”³.

Aunado a lo anterior debemos señalar que la Ley 820 de 2003 regula únicamente lo relacionado con el arrendamiento de vivienda urbana, y el local comercial no estaría cobijado por esa normativa especial, dado que su utilización no es para vivienda sino para la realización de actividades comerciales o de servicios.

Surge entonces la pregunta si el arrendamiento de un inmueble para la realización de actividades comerciales o de servicios constituye una actividad comercial o una actividad de servicios. Para esto veamos lo que establecen los artículos 34 y 35 del Decreto 352 de 2002:

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.*

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 arrendamiento de un local comercial conforme a las definiciones del Código de Comercio puede catalogarse como una actividad comercial:

Artículo 20.- Son mercantiles para todos los efectos legales: (...)

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;

...

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;

“Artículo 21 del Código de Comercio.- Actos Mercantiles. Se tendrán así mismo como mercantiles todos los actos de los comerciantes relacionados con actividades o empresas de comercio, y los ejecutados por cualquier persona para asegurar el cumplimiento de obligaciones comerciales.”

“Artículo 25 del Código de Comercio.- Definición de la Empresa. Se entenderá por empresa toda actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios. Dicha actividad se realizará a través de uno o más establecimientos de comercio”.

Por otra parte, se extiende aún más la condición de comerciantes y se *transfiere* a otras personas en virtud de los considerados actos mercantiles por relación y mixtos, acorde con el texto del artículo 22 del Código de Comercio, así:

“Artículo 22 del Código de Comercio.- Si el acto fuere mercantil para una de las partes se regirá por las disposiciones de la ley comercial”

Una vez esclarecidas las distintas formas por las que un acto adquiere el carácter de mercantil y el hecho de que basta con que una de las partes sea mercantil, para que deba aplicarse la ley comercial, tal como sucede en el caso de las sociedades civiles o comerciales, al tenor del artículo 100 del Código de Comercio, según el cual se tendrán como comerciales para todos los efectos legales, las sociedades que se formen para la ejecución de actos o empresas mercantiles y aquéllas que no ejecuten tal tipo de actos serán civiles, no obstante, “(...) *cualquiera que sea su objeto, las sociedades comerciales y civiles estarán sujetas, para todos los efectos, a la legislación mercantil*”, podemos concluir que son mercantiles para todos los efectos legales:

- Los actos y contratos regulados por la ley mercantil
- Se tendrán como mercantiles todos los actos de los comerciantes relacionados con actividades o empresas de comercio, y los ejecutados por cualquier persona para asegurar el cumplimiento de obligaciones comerciales
- Si el acto fuere mercantil para una de las partes se regirá por las disposiciones de la ley comercial
- Cualquiera que sea su objeto, las sociedades comerciales y civiles estarán sujetas, para todos los efectos, a la legislación mercantil.

De lo anterior se infiere que la actividad de arrendamiento de un local comercial de acuerdo al Código de Comercio puede ser catalogada como comercial. No obstante, la definición de actividad comercial establece que si la actividad a pesar de estar definida como comercial en el código de comercio está definida en la ley tributaria como actividad de servicios, la actividad en últimas será catalogada como de servicios (artículo 34 del Decreto 352 de 2002).

En consecuencia, los contratos de arrendamiento de local comercial pese a que no cuentan con una regulación especial dentro del Código de Comercio, diferente a la aplicación de los artículos 518 a 524, pero que conforme a las definiciones del código puedan hacer concluir que se trata de actividades de comercio, dicha actividad se enmarca dentro de la definición de actividad de servicio consagrada en el artículo 35 del Decreto 352 de 2002 y por tanto, se encuentra sujeta al impuesto de industria y comercio conforme a tal caracterización.

Adicionalmente, debemos tener en cuenta que en la jurisdicción de Bogotá no se encuentra consagrado ningún tratamiento preferencial (no sujeción o exención) en relación con el arrendamiento de locales comerciales y por tanto, dicha actividad está gravada con el impuesto de industria y comercio independientemente de que la actividad se realice de manera esporádica o permanente, de manera casual o de manera profesional.

Una actividad se considera realizada de manera profesional cuando se realiza de manera habitual. Es de anotar que la calidad de profesional está dada por la permanencia, reiteración, continuidad y concatenación de una práctica mercantil.

Para mayor ilustración al respecto revisemos lo que la doctrina ha entendido por la expresión profesionalismo⁴:

“Es el profesionalismo en el desarrollo de las actividades comerciales lo que da el carácter lato de comerciante. Es por ello que se puede determinar la calidad de comerciante por su condición en el mercado. La dedicación es labor de exclusividad hasta el punto de convertir al comerciante en empresario y es este aspecto la principal manifestación de profesionalismo

(...)

Ser profesional del comercio es especializar la actividad de una persona y esa especialización debe versar sobre asuntos mercantiles. La profesionalidad se asocia con la constancia, con la permanencia y la continuidad. Ser profesional es adquirir, es tener, es poseer una calidad, una condición manifiesta socialmente, es contener una serie de conocimientos y aptitudes y a veces destrezas que facilitan la práctica mercantil. El profesionalismo con que ejecutan los actos comerciales tiene igualmente relación directa con la habitualidad de sus prácticas. El hábito es reiteración, repetición, continuidad en el ejercicio mercantil (...).

Así, la expresión “profesionalmente” significa algo más que habitualidad, requiere sin duda una realización de actos concatenados, organizados en forma estable, hacia un fin”.

Por su parte, la jurisprudencia ha puntualizado:

“En suma la mercantilidad de la sociedad no depende de la habitualidad en el ejercicio de las operaciones mercantiles, ésta está dada por ser mercantiles las operaciones a realizar.

Los parámetros anteriores permiten al contribuyente establecer dependiendo de si es persona natural o jurídica, cuando la actividad de servicio de arrendar un bien inmueble de vivienda urbana o local comercial, es o no generadora del impuesto de Industria y Comercio.

Sobre lo cual tenemos que si una persona natural presta el servicio de arrendar bienes inmuebles bien sea de vivienda urbana o locales comerciales, para que esté comprendido en la calidad de comerciante por el ejercicio de ella, requiere ejercite esta actividad de manera profesional; diferente si es persona jurídica que para adquirir la calidad de comerciante requiere que su objeto social contenga la realización de dicha actividad, sin consideración al ejercicio habitual de estas operaciones.”⁵

Pero, sea que la actividad de arrendamiento se realice de manera profesional con su componente de habitualidad o que se realice de manera eventual u ocasional, esto es, al menos una vez en el tiempo, dicha actividad se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio como actividad de servicio, pues la norma tributaria al definir el hecho generador aclaró que estas actividades estarían gravadas sea que se realicen de manera permanente u ocasional, con establecimiento de comercio o sin él.

3.3. Establecimiento de comercio

El artículo 515 del Código de Comercio, ha definido el establecimiento de comercio en los siguientes términos:

“Artículo 515.- Se entiende por establecimiento de comercio un conjunto de bienes organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa. Una misma persona podrá tener varios establecimientos de comercio y, a su vez, un solo establecimiento de comercio podrá pertenecer a varias personas, y destinarse al desarrollo de diversas actividades comerciales.”

Cabe aclarar en este punto que el Código en mención reglamenta el funcionamiento de los establecimientos de comercio y no el arrendamiento del establecimiento de comercio como tal.

Al respecto, la doctrina ha dicho:

“La reglamentación del Código, en cuanto a los arrendamientos, toca pues con aquellos locales donde funcionan establecimientos de comercio, locales que se han denominado “locales comerciales”, pues el Código no los define en parte alguna. Es conveniente, pues, fijarse en que lo que el Código de Comercio regula es el arrendamiento de los locales en que el establecimiento funciona, no el arrendamiento del establecimiento de comercio; por ello si lo que arrendó fue el establecimiento de comercio, por ejemplo si se arrienda el almacén o la fábrica, ese arrendamiento no está sometido a las normas de los artículos 518 a 524 sino a las propias del arrendamiento comercial que son las normas civiles”⁶.

Con todo no hay que perder de vista que el Decreto 352 de 2002 al definir la base gravable del impuesto de industria, comercio y Avisos, en el artículo 42, establece que la misma está conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período. Para determinarlos se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

Lo anterior nos permite concluir que si una persona bien sea natural o jurídica realiza de manera exclusiva o complementaria actividades de arrendamiento de locales comerciales, cualquiera sea su número, será sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, y sus ingresos estarán gravados, razón por la cual, si quien efectúa pagos por arrendamiento a una persona natural o jurídica tiene la calidad de agente de retención, deberá practicar la retención del respectivo impuesto. Lo anterior sin perjuicio de la regulación relativa al deber de declarar, pues en la medida en que quien presta el servicio de arrendamiento de bienes inmuebles, uno o varios, de vivienda o comercio, sea una persona inscrita en el régimen simplificado y que sus ingresos anuales por actividades gravadas no superen los 80 salarios mínimos legales mensuales vigentes, no se encontrará en la obligación de declarar por el impuesto de industria y comercio.⁷

4. Intermediación comercial

De otro lado, la administración de inmuebles 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. Adviértase que, si el arrendamiento del inmueble se efectúa a través de un tercero, este simple hecho estaría sujeto al impuesto de industria y comercio, como actividad de servicio, señalada en el artículo 35 del Decreto Distrital 352 de 2002 y el artículo 42 del mismo

“Artículo 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.”

Así pues, en el evento en que esta actividad se desarrolle en calidad de intermediario, a cambio de una contraprestación en dinero o en virtud de un contrato de comisión, representación o intermediación, deberá entonces tenerse en cuenta lo prescrito en la Resolución 0219 de 2004 que identifica esta actividad bajo el número CIU-7020, correspondiente a "las actividades inmobiliarias realizadas a cambio de una retribución o por contrata". El propietario del predio que se arrienda siempre recibirá el ingreso por concepto de actividades de arrendamiento, CIU-7010 sea que el arrendamiento lo realice directamente

o por intermedio de una inmobiliaria u otro tercero.

Por último, cabe señalar que en sentencia del 5 de mayo de 2000, el Honorable Consejo de Estado, señaló que si el arrendamiento del inmueble se efectuaba a través de un tercero, este simple hecho estaría sujeto al impuesto de Industria y Comercio.

Por todo lo anterior, esta Subdirección modifica los conceptos números 1034 del 31 de mayo de 2004, 1070 del 5 de enero de 2005 y los demás que le sean contrarios en los términos aquí señalados y procederá a realizar su respectiva publicación.

Cordialmente,

ANA MARÍA BARBOSA RODRÍGUEZ

Subdirectora Jurídica Tributaria