



# Impuesto de Industria y Comercio

y complementario  
de Avisos y  
Tableros

Alcaldía de Bogotá



## PRESENTACION

Después de la acogida favorable a las cartillas del Impuesto Predial Unificado, impuesto sobre vehículos automotores, y de procedimiento tributario, la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá – Secretaría Distrital de Hacienda, termina la colección de las mismas con la Cartilla de Impuesto de Industria y Comercio y complementario de Avisos y Tableros.

La Subdirección Jurídico Tributaria renueva así, el compromiso con la comunidad tributaria capitalina entregando la Cartilla Unificada sobre ICA, con la cual pretendemos no solo facilitar y contribuir al conocimiento sobre el régimen legal de dicho tributo territorial y su interpretación, aplicable en el Distrito Capital de Bogotá, sino también acercar al ciudadano y a los operadores jurídicos al tratamiento de los temas de mayor interés en tanto resultan vitales en el cumplimiento correcto de las obligaciones fiscales y en el éxito de la administración, gestión y control a él asociadas.

Para la Subdirección es motivo de íntima satisfacción el que este nuevo producto pueda continuar contribuyendo a la construcción de la nueva sociedad, la de una Bogotá para todos.

## INDICE

Concepto No	TEMA	Pag
5	Servicios de Vigilancia	11
7	Obligaciones formales. Fusión de Sociedades.	12
11	Base gravable. - Actividad de servicios- Monopolio Rentístico	15
23	Causación Bimestral. - Entidades de seguros.	17
26	Base gravable concesionarios. Ingresos para terceros.	19
44	Sucursales de Sociedades Extranjeras.	21
50	Territorialidad. - Sujeción al Impuesto	23
53	Contratos de servicios autónomos. - Ingresos diferidos. Cuenta de pérdidas y ganancias	26
57	Sujeto pasivo. -Empresas industriales y comerciales del Estado	29
58	Liquidación del Impuesto de Avisos	32
91	Descuentos.	34
93	Educación Privada	37
95	Cuotas, Códigos, Donaciones	39
97	Sociedades Autorales-No Sujeciones.	43
101	Código de actividad	45
103	Sujeto Pasivo-Loterías - Empresas Industriales y Comerciales del Estado	46
112	Base gravable - Deducciones	49
117	Servicio de consultoría - Ingresos gravados.	50
122	No Sujeciones.	51
126	Sujeción al Impuesto	52
133	Fundación Sin Ánimo de Lucro Servicio de Educación.	54
135	Incentivo Fiscal	57
136	Sujetos pasivos.- Sociedades extranjeras	60
141	Sociedad en Proceso de Liquidación.	62
142	No sujeciones.	64
147	Sujetos Pasivos.	65
176	Sujeto Pasivo: Iglesia. - Generador: Actividad de Servicio	67
181	Exenciones- No sujeciones -	70
183	Profesión Liberal.	72
185	Entidad de Educación Privada - Instituciones sin ánimo de lucro - Actividades de beneficencia	74
189	Sujeto Pasivo: Fundaciones - Actividades no sujetas.	78
194	Actividades no sujetas	83
196	No sujeción - Hospitales.	88
201	Actividades no sujetas	90
202	Fundaciones sin ánimo de lucro	95
211	No sujeción - Exenciones.	97
242	Base gravable - Indemnizaciones	100
243	No sujeción	102
247	Provisión de Cartera	104
257	Base gravable casas de cambio	108
263	Actividades no sujetas - Producción primaria y agrícola	109
267	Sujeción al impuesto	111
268	Cese de actividades	111
278	Base gravable	114
279	Dividendos	116
281	Base Gravable	118
289	Asociación de Sociedades.	119
316	Producción primaria de leche pasteurizada	121

319	Actividad de servicios Oficina de Representación de Empresas extranjeras	123
320	Entidad sin ánimo de lucro	125
337	Sujeción al Tributo.	126
		127
347	Tributación por actividad industrial y comercial	
		129
350	Tributación por actividad industrial y comercial	
362	No sujeción y exención	130
366	Actividad Industrial Territorialidad.	133
372	No sujeción.	135
373	Actividades Gravadas. Periódicos	137
376	Sujeción al impuesto	138
382	Establecimientos Públicos	139
386	Base Gravable Distribuidor derivados del petróleo	140
391	Asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro	142
392	<i>No sujeciones</i>	145
398	Sujetos Pasivos.	146
399	Actividad Industrial. Base Gravable	148
404	Margen de combustibles derivados del petróleo	149
413	Territorialidad del Impuesto	151
414	Consortios.	152
415	Almacenes In Bond	153
418	Territorialidad del Impuesto	155
419	Profesiones liberales	156
423	Profesiones liberales	158
425	Códigos de actividades	160
426	Inversión en Sociedades- Rendimientos Dividendos, Participaciones	161
427	Responsables Agentes de Retención	164
429	Tornaguías	165
430	Acuerdo 9 de 1992.	167
436	Exportaciones Obligación de declarar	172
438	Hecho Generador	173
442	Causación del Impuesto	174
447	Profesiones liberales:	177
451	Retenciones Agentes de Retención	181
454	Base gravable	183
456	Actividad de Servicios	184
459	Actividad Industrial	186
460	Sistema de retención por compras	189
462	Sujeción	191
474	Sistema de retención	192
476	Profesiones Liberales	194
498	Hecho generador actividad de Transporte	197
504	Base gravable. Activos fijos	200
	Corporaciones sin ánimo de lucro- Clubes sociales o deportivos.	202
507		
509	Territorialidad del Impuesto, actividad de servicios	204
		206
512	No sujeción Producción avícola.	
		207
513	Aplicación exenciones IVA	
518	Sujetos pasivos Profesionales dependientes	208
523	Base gravable. Valoración de inversiones	209
528	No Sujeción hospitales	210

534	Contrato de Obra, Hecho Generador	213
540	Contrato de Cuentas en Participación.	215
543	Consortios y Uniones Temporales	218
550	Concesión en Actividad Industrial	220
		222
551	Retención de Industria y Comercio Contratos Administrativos – Territorialidad	
552	Exenciones-Sanciones.	226
554	Ingresos por diferencia en cambio - ajustes por inflación	231
556	Contratos llave en mano	233
557	Contrato de Preposición-Deberes formales.	234
558	Obligación de tributar por cada establecimiento de comercio	237
567	Renuncia Exención Cooperativas	239
572	Apuestas Permanentes-Prohibición Ley 1 de 1982	243
578	Fondo de Empleados	245
		246
579	Comercialización Energía Eléctrica	
580	Sistema de Retención- Simplificado - No sujeción	248
586	Sanción Extemporaneidad sobre Ingresos.	253
589	Sujeción y Base Gravable de Establecimientos Públicos	256
592	Reteica en los contratos de confección de obra material por el sistema de Administración Delegada	258
594	Inversión en Sociedades por otras Sociedades - Dividendos y Participaciones- Recibo de dinero en mutuo a interés y recibo de Dividendos y participaciones por Personas Naturales	261
595	Retención comisionistas	263
596	Deducción del arrendamiento Leasing- Intermediación comercial	267
598	Retención con agencias inmobiliarias -Intermediación	270
		274
603	Sistema de retención por compras del Impuesto de Industria y Comercio	
		277
604	Deducción de costos en la Base Gravable	
605	Error en la determinación del bimestre	279
606	Sujeción al impuesto	282
608	Sanción de Corrección por Declaraciones de Correcciones que generan mayor valor	285
609	Sociedad en comandita (de familia) Inversiones en activos fijos como única actividad- Firma del Revisor Fiscal en declaración	285
611	Actividad de Servicios	289
		291
612	Base gravable y Reteica en los contratos de obra civil por el sistema de Administración Delegada.	
		295
613	Obligaciones que deben cumplir los contribuyentes del Régimen Común	
		298
614	Territorialidad del Impuesto- Retención Entidades Universitarias- Retención Servicios Funerarios	
		305
615	Exclusión del beneficio de exención a las figuras concesiones y similares	

617	Intermediación del mercado financiero en el exterior.	308
619	Retención en la fuente ICA - Entidades Fiduciarias.	311
620	Realización de actividades Comerciales y de Servicios	313
624	Profesiones liberales - Inscripción en el R.I.T	317
626	Territorialidad	318
627	Asociaciones de Padres de Familia	321
628	Profesiones liberales y actividad comercial Obligación de llevar contabilidad	324
629	Devoluciones- causación.	328
631	Responsabilidad del Revisor Fiscal.	331
632	Cese de actividades - Liquidación.	335
637	Transferencia y provisiones	337
639	Presentación de la Declaración en horario adicional	340
640	Saldos negativos en las bases gravables.	341
644	Margen Bruto de Comercialización - Combustibles	343
645	Intermediación del mercado financiero en el exterior.	347
649	Actividad Industrial	348
651	Retención Por Compras Derivados Del Petróleo Base Gravable Art. 67 De La Ley 383 De 1997	351
652	Periodicidad Certificados de Retención.	354
653	Rendimientos Financieros	355
655	Actividad Artesanal	358
656	Rendimientos Financieros	362
657	Actividades exentas o no sujetas	364
661	Territorialidad del Impuesto	368
662	Facturación	370
663	Base gravable empresas prestatarias de servicios públicos domiciliarios	372
667	Agentes de retención no contribuyentes	377
669	Sujeto Pasivo: Fundaciones Actividades no	380
678	Entidades sin ánimo de lucro de origen canónico	382
680	Actividad de Servicio	384
681	Actividad Primaria Agrícola	386
683	Actividades no sujetas.	387
684	Actividades no sujetas. Impuesto de Avisos y Tableros	389
686	Producción avícola primaria	391
687	Base Gravable - Sociedades Comisionistas de Bolsa.	394
688	Territorialidad Actividad de Transporte	397

693	Actividades Deportivas.	401
703	Sujeción al Impuesto de las Compañías de Holding	406
704	Retención Establecimientos Públicos	409
705	Base gravable Fondos Mutuos de Inversión.	413
706	Base Gravable	419
709	Actividades no sujetas-sujetos pasivos	421
712	Alquiler de video juegos	435
713	Patrimonios Autónomos Sujetos Pasivos del Impuesto	437
715	Retención por concepto de Regalías	442
716	Actividad Económica	445
717	Territorialidad - Devolución de Retenciones.	447
726	Establecimientos Públicos sujetos pasivos del tributo-No excluidos por su función administrativa.	450
727	Rendimientos por inversiones	458
729	Sujeción de Establecimientos Públicos al Impuesto de Industria y Comercio, Sujeción de las EPS , IPS y Administradoras de Pensiones	460
730	Rendimientos Financieros Establecimientos Públicos	463
732	Actividad Económica	466
733	Causación - Modifica concepto No 603 de Sep. 17 de 1997	470
740	Territorialidad.	474
741	Intermediación Comercial Código de Actividad	477
744	Agentes Retenedores en Proceso de Liquidación.	480
746	Retención Organismos Internacionales	483
750	Exoneración Parqueaderos	488
756	Cancelación R.I.T. por fallecimiento Persona Natural	490
757	Clasificación de Actividad. - Sociedades de Intermediación Aduanera	494
758	Base para determinar las sanciones	497
759	Base gravable, Instituciones financieras Parte Exenta Corrección Monetaria, Corporaciones de Ahorro y Vivienda.	499
772	Territorialidad, actividad industrial	505
773	Contrato de Mandato Modificación parcial concepto No 592.	509
775	Donaciones-Modifica los conceptos No 92, 95, 127, 286, 323.	514
777	Reintegro de retenciones.	518
780	Territorialidad del Impuesto - Pago de prestación de servicios en Divisas.	521
788	Impuesto de Avisos y Tableros	524
792	Recuperación de gastos otros ingresos	530

793	Código de actividad sociedad inversionista y tratamiento tributario ingresos obtenidos en la venta de inversiones catalogadas como activos fijos.	538
794	Consortios y Uniones Temporales	542
797	Explotación Ganadera	546
801	Clasificación de Actividad, Distribución de gas, Venta de Accesorios de gas	550
802	Contrato de Cuentas en participación	558
806	Inicio de actividades	562
807	Retención Encargo Fiduciario.	567
808	Código de Actividad materiales de construcción	568
809	No sujeción producción primaria agrícola a quien la vende	572
810	CERT	575
811	Exención Cajas de Compensación Familiar	577
812	Cesación definitiva de Actividades	582
814	Identificación del declarante Industria y Comercio	587
822	Sanción extemporaneidad	569
827	Industria de Pescado	590
828	Producción de esmeraldas.	594
		596
834	Distrito Capital como sujeto pasivo de los impuestos distritales.	
		603
835	Cambio de Régimen común a Régimen Simplificado	
840	Asociaciones Gremiales	608
841	Asociaciones Gremiales	612
843	Sujeto pasivo - Fondo de Garantías	619
		622
844	Base Gravable, Reintegro de gastos en ejercicio de actividad	
		625
845	Secuencia de actividades gravadas e independencia de la obligación tributaria	
859	Autonomía del Distrito Capital para Administrar sus Impuestos	630
		632
865	Ingresos por derechos para acceder a las licitaciones en la entidades públicas	
866	Regimen Simplificado, art. 7º Acuerdo 28 de 1995, Modificación conceptos 575 de 97/06/27 y concepto 607 de 97/10/17	637
888	Base para calcular la sanción por extemporaneidad	640
896A	Exención Cooperativas.	642
		643
923	Retención ICA en viáticos	
931	Actividades de Juntas de Copropietarios	648
944	Actividad de colocación de apuestas sobre eventos hípicas nacionales y extranjeros	650
947	Condonación de cuentas por pagar	654
955	Aplicación de la sentencia C-245 de 2002, con la cual se declaran inexequibles los artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2000	658
		670
956	Empresas Unipersonales.Firma del Revisor Fiscal en las Declaraciones de ICA	



957	Aplicación Acuerdo 65 de 2002 y normas reglamentarias	673
961	Las Empresas de Servicios Públicos son agentes de retención. - Pagos efectuados en virtud de Contrato de Mandato y Administración Delegada.	698
962	Validez de declaración y pago de retenciones practicadas (ICA) en el formulario de declaración y pago del impuesto de industria y comercio	703
964	Método de participación	712
966	Base Gravable, diferencia en cambio, y rendimientos financieros provenientes de cuentas en el exterior.	718
971	Aplicación de exenciones en sociedades fusionadas (absorbidas).	726
978	Retención a intermediarios	729
985	Prestación de servicios a través de la Red de Internet	733
987	Diferencia de cambio	736
1005	Territorialidad en actividades comercial y de servicios	742
1017	Cooperativas de Trabajo Asociados, Empresas Asociativas de Trabajo y Precooperativas	748
1020	Tarifas cooperativas no financieras - Modificación Concepto 0760 del 23 de abril de 1999	755
1031	Base Gravable. Distribución Domiciliaria de Gas Propano	758
1041	Acuerdo 105 de 2003-Fiduciarias	762
1044	Base gravable empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios. Aclaración del concepto 663 del 27 de mayo de 1998	766
1046	Ingresos Gravados, Donaciones condicionadas y modales Modificación Concepto 0775 del 31 de mayo de 1999	769
1051	Contratos suscritos con organismos ejecutores de donaciones realizadas por organizaciones internacionales.	776
1053	Actividades realizadas por Juntas de Acción Comunal.-Entidades gremiales sin ánimo de lucro	787
1054	Base Gravable Precooperativas de Trabajo Asociado Ratificación Concepto 1017 de 10 de marzo de 2004.	798
1055	Devolución de retenciones de recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud	805
1058	Base gravable y retención por anticipo y pago anticipado	810
1059	Base Gravable, Incapacidades	815
1061	Contratos suscritos por Entidad Distrital a través de Organismos Internacionales.	820

1062	Carácter Gremial de una asociación que promueve el uso de un producto.	824
1063	Otorgamiento de créditos fuera del sistema bancario. Agentes de Retención	835
1068	Obligación de retener a Grandes Contribuyentes por servicio de telefonía móvil.	841
1071	Base Gravable. Causación. Responsables.	846
1073	Base Gravable–Tratamientos Preferenciales- Exportación de Servicios	852
1080	Telefonía móvil, retención en la fuente, base gravable	855
1081	Territorialidad en los dividendos.	859
1083	Base Gravable– Empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios	869
1084	Ingresos por dación en pago forman parte de la Base Gravable	880
1085	Sanción de extemporaneidad en retenciones en la fuente del impuesto de industria y comercio años 2002 y 2003	886
1090	Declaración de retenciones - Modificación parcial del concepto 0962 del 23/09/02	890
1091	Territorialidad en Actividad Industrial	893
1093	Retenciones a Asociaciones de Municipios	896
1096	Hecho Generador y Causación del Impuesto	901
1097	Base gravable en la actividad de venta de activos movibles.	909
1104	No sujeción o deducción por exportación a través de Sociedad de Comercialización Internacional –CI-.	914
1107	No sujeción actividad cultural artistas y periodistas como profesionales independientes	919
1111	Aplicación artículo 43 de la ley 962 de 2005, validez de declaración y pago de retenciones practicadas (ICA) en el formulario de declaración y pago del impuesto de industria y comercio	932
1114	No sujeciones. Actividad primaria agropecuaria	936
1115	Base gravable del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros para distribuidores minoristas,	942
1116	Vigencia del Cambio de Régimen	948
1117	Alcance interpretativo de la Base Gravable especial prevista en el artículo 67 de la Ley 383 de 1997.	953
1121	Capitalizaciones gravadas para los socios o accionistas	956
1122	Sujetos pasivos	963

1124	Procedimiento.	968
1132	No sujeciones. Actividad primaria pecuaria.	973
1136	Ingresos por Explotación Comercial de Primas y Marcas Comerciales	981
		989
1140	Retenciones.	
1143	Sujetos Pasivos - Personas Jurídicas de Derecho Canónico	991
1146	Firma de declaración por revisor fiscal.	996
1152	Contratos de consignación.	999
1166	Sujeción al impuesto de industria y comercio-servicios de salud.	1003
1168	Exención servicios sociales	1010
		1012
1170	Exención servicios prestados en el exterior.	
1173	Causación y realización de ingresos de entes universitarios	1015
1177	Base gravable aseguradoras de riesgos profesionales y bancos y, sujeción a empresas distribuidoras.- rad. 2008ie26028 del 29-07-08.	1021
		1039
1179	Territorialidad	
1181	Impuesto de ICA en la actividad de edición y publicación de libros	1045
1184	Base gravable en las actividades financieras por percepción de rendimientos	1048
1186	Reintegro retenciones ICA practicadas en exceso	1059
1190	Tratamiento tributario en el impuesto de industria y comercio que se origine en las actividades gravadas realizadas a través de los patrimonios autónomos, constituidos en virtud de fiducia mercantil	1063
1195	Aportes obligatorios de salud y pensión son deducibles de la retención en la fuente efectuada a título de industria y comercio en los contratos de prestación de servicios.	1071
1199	Base de retención Cooperativas de Trabajo Asociado.- No sujeción de aportes a salud	1075
1200	Ingresos generados almacenes In Bond (Depósitos Francos) ubicados en el Aeropuerto Internacional El Dorado	1084
1202	Hecho generador, sujeción pasiva, base gravable y deducciones. Actividad de arrendamiento de inmuebles.	1088
1203	Territorialidad en servicios y retenciones. Telefonía Móvil.	1101
1204	Hecho generador	1108
1205	Actividad de Transporte de Valores – Utilización de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme CIIU (Revisión 3 A.C.) y criterios de aplicación – Análisis para la adecuación y clasificación de actividad y tarifa	1112
1206	ZONAS FRANCAS	1123
1208	sistemas especiales de valoración de inversiones	1134
1219	Arrendamiento de Inmuebles propios	1137
1228	: No sujeción colegios en concesión	1154
1240	instructivo de vigencia, alcance, propósito y aplicación del acuerdo distrital 648 del 16-de septiembre de 2016 “ <b>por el cual se simplifica el sistema tributario distrital y se dictan otras disposiciones</b> ”	1167
1244	Realización del ingreso a la luz del artículo 342 de la Ley 1819 de 2016	1173
1245	Obligados a declarar anualmente que presentan declaraciones bimestrales	1180
1252	Dividendos y participaciones	1184

## CONCEPTO No. 005

Ref. Consulta No.IT756 de noviembre 29 de 1993

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Servicios de Vigilancia

### **Pregunta:**

¿Cómo debe tributar para efectos de impuesto de industria y comercio el servicio de monitoreo de alarmas, por el código actividad de servicio de vigilancia o por demás actividades de servicio?


### **Respuesta:**

El numeral 4 del Decreto Ley 1421 de 1993- Estatuto Orgánico de Santa Fe de Bogotá-define lo que se entiende por actividades de servicios para efectos fiscales en materia de Impuesto de Industria y Comercio, de la siguiente manera: “Se consideran actividades de servicio todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material e intelectual”. Todas las conductas mercantiles que se adecuen a la anterior definición están gravadas por el impuesto de industria y comercio

El servicio de monitoreo de alarmas consiste en el control de las condiciones de seguridad de un establecimiento a través del sistema de alarmas mecánicas o electrónicas que son rastreadas o monitoreadas desde una central. Cuando las alarmas electrónicas detectan cualquier tipo de alteración en las condiciones de seguridad a los organismos de seguridad del estado e igualmente personal adscrito a la compañía de vigilancia para que se desplacen al establecimiento a fin de se implementen las medidas que tiendan a impedir la realización de cualquier hecho que ponga en peligro la seguridad de los bienes que se encuentran dentro del establecimiento objeto del monitoreo.

La diferencia de este sistema frente al sistema tradicional de vigilancia en que éste se realiza por medio de mecanismos electrónicos y no se realiza directamente con personas, pero la naturaleza del servicio es el mismo.

El hecho que no exista reglamentación para el servicio de monitoreo de alarmas por parte del Ministerio de Defensa Nacional, no quiere decir que este servicio no sea considerado como servicio de vigilancia. Además del concepto emitido por el Ministerio de Defensa sobre las empresas de monitoreo de alarmas se desprende que en virtud de sus facultades de supervisión a las empresas de vigilancia privada, se espera desarrollar en muy corto plazo una reglamentación en cuanto lo atinente a tales servicios; en ningún momento, excluye el monitoreo de alarmas como actividad de



vigilancia, es más, lo considera como un servicio de las empresas de vigilancia privada que será objeto de reglamentación posterior.

Por otra parte, refuerza esta afirmación el hecho de que dentro de la clasificación de actividades económicas expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante la Resolución 2266 de 1992 comprenda el servicio de vigilancia a través de dispositivos de protección mecánicos o eléctricos dentro del código 7492 correspondiente a Actividades de Investigación y Seguridad.

La actual codificación de las actividades y las tarifas aplicables, fueron fijadas por el artículo 15 del Acuerdo 11 de 1988 y la Resolución 585 de 1993. Dentro de esta codificación, encontramos que código 303 comprende los “...servicios de restaurante, cafetería, bar, grill, discoteca y similares; servicios de hotel, motel, hospedaje, amoblado y similares; servicios de casas de empeño; **servicio de vigilancia**” (he resaltado) y estableciendo una tarifa del diez por mil (10‰).

En conclusión, las empresas que prestan servicios de monitoreo de alarmas deben tributar por el código 303 que las comprende en toda su extensión dada la naturaleza del servicio que prestan en cuanto los ingresos que obtengan en desarrollo de tal actividad.

## CONCEPTO No. 007

Ref.: Consulta No. 3043 noviembre 21 de 1994.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Obligaciones formales. Fusión de Sociedades.

### Pregunta:

Una sociedad que se fusiona con otra disolviéndose, ¿debe presentar declaración por impuesto de industria y comercio por fracción de período gravable o la sociedad absorbente presenta una sola declaración por la totalidad de los ingresos de las sociedades objeto de la fusión?

### Respuesta:

La fusión de sociedades puede presentarse de las siguientes formas:

La primera clase de fusión se denomina fusión por absorción y se presenta cuando una sociedad absorbe a otra, incorporando el patrimonio, asociados y los derechos y deberes de la sociedad absorbida, en este caso la sociedad que ha sido absorbida se disuelve y desaparece porque se incorpora a la absorbente.


La segunda clase de fusión se denomina fusión por creación y se presenta cuando dos o más sociedades se unen y todos los derechos y obligaciones de cada una, son asumidos por una nueva sociedad.

La sociedad absorbente o la nueva adquiere el patrimonio de las sociedades disueltas y aquellas que han sido absorbidas o que se han unido para crear una nueva desaparecen como entes jurídicos; esto origina entre otros que exista transferencia de las relaciones jurídicas de aquellas sociedades.

La persona jurídica de las sociedades absorbidas o nuevas desaparece, pero la absorbente o nueva deben poseer personería jurídica y además contraer los derechos y deberes de las fusionadas.

En el caso de la fusión de sociedades, el Código de Comercio en sus artículos 178 y 179, establece que, en virtud del acuerdo de fusión, una vez formalizado, la sociedad absorbente se hace cargo de pagar el pasivo interno y externo de la sociedad absorbida, y que el representante legal de la sociedad absorbente asume la representación de la sociedad disuelta, esto es, de la absorbida hasta la total ejecución de las bases de la operación de fusión.

El artículo 11 del Decreto 807 de 1993, proferido por el Gobierno Distrital, establece que, para efectos del cumplimiento de los deberes formales relativos a los tributos distritales, serán aplicables los artículos 571,572, 572-1, 573 del Estatuto Tributario Nacional.



Es importante destacar que, en los casos de fusión, la sociedad disuelta que va a ser absorbida no se liquida, pero no conserva toda su capacidad jurídica ni puede iniciar nuevas operaciones en desarrollo de su objeto. Formalizado el acuerdo de fusión, la absorbente adquiere los derechos y las obligaciones derivadas de estas operaciones, entre ellas, las obligaciones tributarias sustanciales y formales pendientes; motivo por el cual, la sociedad absorbida no debe presentar declaración de Industria y Comercio y Avisos por la fracción del período gravable transcurrida hasta la formalización del acuerdo de fusión.

La disolución de la sociedad absorbida equivale al cese de sus actividades, no obstante, no se efectúe su liquidación, razón por la cual es aplicable lo previsto por el artículo 36 del Decreto 807 de 1993, en cuanto al deber de informar el cese de las actividades, para efectos de la cancelación de inscripción en el registro de industria y comercio.

En conclusión, le corresponde a la sociedad absorbente presentar una sola declaración por la totalidad de los ingresos percibidos, incluyendo los ingresos obtenidos por la sociedad absorbida durante el tiempo en el que ella ejerció actividades independientes. Igualmente, responderá por las obligaciones tributarias adquiridas por la sociedad absorbida. Además, efectuará los correspondientes reportes de novedades a fin de mantener actualizado el registro de contribuyentes de industria y comercio.

## CONCEPTO No. 011

Ref.: Consulta No. 4498 de diciembre 27 de 1993.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros.

Subtema: Base gravable. - Actividad de servicios- Monopolio Rentístico.

### Pregunta:

1o. Una compañía dedicada a la transmisión de carreras de caballos realizadas en el país o en el extranjero, a través de canales privados de televisión; y maneja en forma permanente la apuesta sobre las mismas; ¿está obligada a pagar el impuesto de Industria Comercio y Avisos y Tableros?, en caso afirmativo, ¿cuál es la tarifa para el año 1994?

2o. De igual forma pregunta ¿si el artículo 9o de la Ley 6 de 1992 y las limitaciones que ésta impone a los gravámenes a fijar por parte de los municipios a los concursos y apuestas hípicas y caninas son aplicables frente al Impuesto de Industria y Comercio?

### Respuesta:

1. La ley 14 de 1.983 en su artículo 32, en concordancia con el artículo 1 del acuerdo 21 de 1.983, define el hecho generador del impuesto de industria, comercio y avisos así:


El impuesto de industria y comercio recaerá en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Posteriormente el decreto 1.421 de julio 21 de 1.993, Estatuto Orgánico de Santa Fe de Bogotá, en su título XI Régimen Fiscal, artículo 154, redefinió la actividad de servicios como todas las tareas labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual.

Igualmente estableció que la base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente, los cuales se determinan restando del total de ingresos ordinarios y extraordinarios los provenientes de actividades exentas o no sujetas, las devoluciones descuentos y rebajas, las exportaciones y la venta de activos fijos; también hacen parte de la base gravable los ingresos por rendimientos financieros, comisiones y todos los que no están expresamente excluidos.

Así las cosas la actividad de transmisión de carreras de caballos a través de canales privados de televisión, el manejo de apuestas hípicas permanentes descrita en su consulta, se adecúa a la definición de actividad de servicio antes expuesta; por lo tanto se encuentra





gravada con el Impuesto de Industria, Comercio y Aviso y Tableros de lo que se derivan las obligaciones formales contenidas en el Decreto 807 de 1993 como son entre otras: registrarse, declarar, reportar novedades, llevar libros de contabilidad, cancelar el impuesto correspondiente.

A efectos de presentar declaración durante 1994, deberá usted consultar la tabla de códigos de actividad y tarifas contenidas en el artículo 15 del Acuerdo 11 de 1988 y artículo 1o de la Resolución 585 de 1993 a fin de adecuar su actividad a la misma. Debe tener en cuenta los parámetros establecidos en el Decreto 1421 de 1994 para efectos de discriminar los ingresos obtenidos en cada actividad realizada a los cuales deberá aplicar la correspondiente tarifa según la actividad desarrollada y así determinar el impuesto a cargo.

2. En relación con el artículo 9o de la Ley 6 de 1992, que reguló el monopolio rentístico de la Nación sobre la realización de carreras hípcas y caninas, la persona autorizada por el Gobierno para el ejercicio de tal monopolio deberá cancelar una tasa equivalente al 1% del volumen de ingresos brutos que se obtengan por estos conceptos dicho porcentaje deberá ser pagado a ECOSALUD, y el mismo sea destinado a los servicios de salud.

La norma anterior dispone que las demás tasas que se impongan por parte de los Departamentos, Distritos o Municipios sobre los concursos o las apuestas hípcas o caninas no podrán ser superior al 2% de los ingresos brutos incluida la tasa destinada a ECOSALUD.

Esta limitación no afecta el impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros por cuanto este no recae sobre la apuesta o el concurso, sino sobre el desarrollo de una actividad industrial, comercial, o de servicio; conforme a la Ley 14 y Acuerdo 21 ambos de 1983 en concordancia con el Decreto 1421 de 1993, en tanto que la Ley 6 de 1992 hace referencia a una tasa sobre la realización del concurso o la apuesta, situaciones que de suyo resultan totalmente diferentes.

Todo lo anterior se corrobora en la Ley 50 de 1984 artículo 12 cuando dice: "el impuesto de industria y comercio a que se refieren los artículos 32 y 36 de la Ley 14 de 1983 se entenderá sin perjuicio de la vigencia de los impuestos a los espectáculos públicos...".

Concluyendo, el impuesto de industria y comercio y el impuesto de apuestas son dos tributos totalmente diferentes, el primero recae sobre el desarrollo de una actividad de servicio y el segundo sobre la realización del concurso o la apuesta, cada uno con hechos generadores, bases gravables y tarifas claramente definidas y totalmente diferentes entre sí, según quedó expuesto, y por lo tanto la limitación de que habla la Ley 6 art. 9 de 1992 no se aplica al Impuesto de Industria Comercio y Avisos y Tableros.

## CONCEPTO No. 023

Ref.: 001989 consulta febrero 8/94

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Causación Bimestral. - Entidades de seguros.

### Pregunta:

¿Cómo cumplir con el pago bimestral del impuesto, si el sector realiza sus balances trimestralmente?

### Respuesta:

Las sociedades financieras entre las que se encuentran las Compañías de Seguros realizan balances trimestrales para atender a la potestad de inspección y vigilancia, que sobre ellas ejerce la Superintendencia Bancaria de conformidad al artículo 325 numeral 2o., denominado "Entidades Vigiladas", del Decreto 663 de 1993 o Régimen Financiero y Cambiario.

La inspección y vigilancia, se hace a través de envíos trimestrales de información, que contienen el ejercicio o actividad del informante, en el respectivo período, con esto se pretende evaluar permanentemente la condición del sistema financiero en su conjunto, así como de cada uno de sus componentes.


Este deber de informar es trimestral, en consecuencia, se realizan balances en el mismo período, para atender a dicho informe. Sin embargo, este deber no es excluyente de otros deberes como son los establecidos en el Decreto 2649 de 1993, para efectos contables.

El Decreto 2649 de 1993, por medio del cual se dictaron normas para el ejercicio de la actividad contable, en su artículo 56 incisos 2o. y 4o. consagra para los asientos contables y para las cuentas una periodicidad mensual; así los asientos contables, en los que se registran las operaciones de la entidad, deberán llevarse sin superar el mes en el que se causen.

Respecto de los movimientos débito y crédito de cada cuenta, se debe establecer un saldo de manera igualmente mensual.

De otra parte, el artículo 128 inciso 3o. del mismo Decreto 2649 de 1993, establece sobre los libros de resumen y libros auxiliares de contabilidad, el que se determine en ellos un saldo mensual, como requisito del registro contable.

Como vemos, la exigencia de la Superintendencia Bancaria es el envío de un informe trimestral, independientemente de éste, se tiene la obligación de llevar la contabilidad que como quedó dicho, se hará por mandato legal de manera mensual y obteniendo como resultado saldos mensuales.



Basándonos en la realización de balances contables en períodos mensuales, ordenados por la Ley, las compañías de seguros cumplirán su obligación tributaria de industria y comercio de manera bimestral sin que de manera alguna se interfiera por esto con el informe a la Superintendencia Bancaria, que se hará de manera trimestral como ya se ha dicho.

Además, debe tenerse presente que en el Decreto Reglamentario 1798 de 1990 se establece la prevalencia de las normas de carácter fiscal, sobre normas que les sean incompatibles. Este Decreto nos permite entender que, habiendo normatividad especial para efecto de realizar balances en las entidades del tipo de las compañías aseguradoras, estas cederán, ante la preferencia o prevalencia que se tiene sobre la norma especial, como la que nos ocupa del impuesto de Industria y Comercio.

Sin embargo, la Secretaría de Hacienda mediante Resolución No. 256 de 14 de marzo de 1994, señala como plazo de presentación de declaración de las declaraciones bimestrales de industria y comercio para las entidades financieras, el último día del mes siguiente al bimestre a declarar.

## CONCEPTO No. 26

Ref.: Consulta 000329. Enero 12 de 1994

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Base gravable concesionarios. Ingresos para terceros.

### Pregunta:

Una sociedad que percibe ingresos de y a nombre de terceros en los establecimiento de comercio de su propiedad bajo una modalidad de contrato de concesión, consistente en que dicha sociedad obtiene un porcentaje sobre el producto de la comercialización de los productos o del concesionario, ¿debe tributar sobre los ingresos percibidos por ventas de y a nombre de terceros en el contrato de concesión, porque se entiende que éstos forman parte de la base gravable de la sociedad para efectos de liquidar el impuesto de industria y comercio?.

### Respuesta:

La modalidad del contrato de concesión que se plantea en la consulta consiste en que dentro de un mismo establecimiento ejercen actividades comerciales dos o más personas, dónde una de ellas recauda el total de los ingresos por concepto de la comercialización de los productos de todos los comerciantes y posteriormente hace la distribución de los ingresos de cada uno de los comerciantes de acuerdo al total de sus ventas.


El contrato de concesión es en su esencia una modalidad de intermediación comercial en donde una persona se encarga de comercializar en su establecimiento los productos de otra persona a cambio de una contraprestación representada en un porcentaje sobre dicha comercialización o en otra forma de remuneración que acuerden las partes dependiendo de la modalidad del contrato de concesión.

En el sistema de ventas por concesión intervienen dos o más personas en la transacción comercial, estas personas se dividen según la actividad que ejercen en: el concesionario, quien es el dueño de la mercancía; y el intermediario, quien generalmente es el propietario del establecimiento de comercio.

Este último actúa al momento de la cancelación o pago de la compra, entre el cliente y el concesionario, expidiendo la correspondiente factura.

El sistema de concesión funciona generalmente a través de un contrato de arrendamiento. En él se fija como canon un porcentaje del valor sobre el total de ingresos por concepto de las ventas (volumen de venta) de los productos durante un período determinado.

En otros casos el sistema de las ventas por concesión no funciona a través de contrato de arrendamiento sino como una figura de intermediación comercial en el cual la intermediaria recibe un porcentaje por la comercialización de los productos, a título de comisión.



La ley 14 de 1983 establece que el impuesto de industria y comercio recae sobre la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios que se realicen dentro de la jurisdicción de un municipio. Los sujetos pasivos del impuesto son aquellas personas que realizan el hecho generador del impuesto, es decir, aquellas que realizan una o varias de las actividades anteriormente descritas.

En el numeral 5 del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 se definió claramente la base gravable del impuesto de industria y comercio. Esta norma determina que la base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. Igualmente determina que los ingresos netos se obtendrán de restar del monto total de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los ingresos obtenidos por las actividades sujetas y exentas, los descuentos, las devoluciones, las rebajas, las exportaciones y los ingresos obtenidos por la venta de activos fijos. La misma norma establece que harán parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros y comisiones.

Interpretando la anterior definición de base gravable del impuesto de Industria y Comercio se extracta que se gravan son los ingresos del contribuyente; es decir, los que reciba para sí mismo y no para otras personas. Ajustándose a lo legalmente establecido, los ingresos recibidos por y a nombre de terceros, no forman parte de su base gravable para determinar el monto a pagar por concepto de Industria y Comercio.

Teniendo en cuenta la redefinición de la base gravable del impuesto de industria y comercio realizada por el Decreto Ley 1421 de 1993, se concluye que para el sistema de concesión en ventas, el contribuyente, intermediario comercial, deberá tributar sobre los ingresos que reciba por arrendamientos o comisiones y los demás ingresos que perciba en desarrollo de su actividad, sin incluir dentro de la base gravable los ingresos recibidos para terceros obtenidos en desarrollo del contrato de concesión.

Los ingresos recibidos para los concesionarios son gravados igualmente por el impuesto de industria y comercio y será éste, la persona responsable del impuesto.

Por último, es conveniente indicar que el intermediario tributará sobre los ingresos que obtenga como remuneración en desarrollo del contrato de concesión, como ingresos obtenidos en desarrollo de una actividad de servicio.

Los ingresos que el concesionario obtenga en virtud de la misma modalidad de contrato serán gravados con el impuesto de industria y comercio dentro de cualquiera de las actividades clasificadas como comerciales.

## CONCEPTO No. 44

Ref.: 004077 3 de marzo de 1994.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Sucursales de Sociedades Extranjeras.

### Pregunta:

¿Están obligadas las sucursales de sociedades a declarar y pagar impuesto de Industria y Comercio? ¿Sobre qué base gravable?

### Respuesta:

Según el artículo 469 del Código de Comercio, una sociedad extranjera es aquella constituida conforme a las leyes de otro país y con domicilio principal en el exterior.


De otra parte, el artículo 263 del mismo código contempla a las sucursales como establecimientos de comercio, abiertos por una sociedad, dentro o fuera de su domicilio, para el desarrollo de sus negocios o de parte de ellos.

"La apertura de toda sucursal implica la creación de un domicilio secundario de la sociedad en determinado ámbito espacial..." (Narváez G. José Ignacio. Teoría General de las Sociedades. Ed. Temis Sexta Edición 1990 Bogotá Colombia, Pág. 447).

"La sucursal no es sociedad distinta de la principal y supone dependencia económica y jurídica de la principal, y existe titularidad de una misma persona jurídica con tratamiento legal unitario. Ostenta el mismo nombre, mantiene la unidad de empresa, no tiene capital propio ni responsabilidad separada, aunque dentro de las relaciones internas este investida de una relativa autonomía administrativa." (Narváez G. José Ignacio. Teoría General de las Sociedades. Ed. Temis. Sexta Edición 1990. Bogotá Colombia, Pág. 447).

Como vemos, la sucursal es la sociedad misma, desplazada a un determinado lugar, para la mejor atención del objeto social. Esta actividad administrativa que se refleja en la representación de la sociedad es ejercida por un factor o administrador, que tiene la facultad de comprometer la responsabilidad de la sociedad de la que hace parte la sucursal.

Concluimos, según lo anterior que, una sucursal de sociedad extranjera es, el domicilio secundario de una sociedad constituida conforme a las Leyes de otro país, y como tal la representa y compromete con el ejercicio de su actividad, dentro del territorio colombiano. El artículo 20 numeral 8o. del Código de Comercio tiene como mercantil para todos los efectos "...la representación de firmas nacionales y extranjeras" de esta manera, la representación de una sociedad extranjera, ejercida por su correspondiente sucursal, es actividad mercantil o de comercio.



Atendiendo ahora a la pregunta de si deben declarar o no las sucursales de sociedad extranjera debe decirse que sí representando la sucursal a la principal, realizan intermediación comercial consistente en poner en contacto a la casa principal con un potencial comprador o con un comprador y los ingresos de la sucursal provienen de tal ejercicio y obedecen al número de negocios obtenidos, por ejemplo o al número de contactos como remuneración de un servicio, que como comisión que es se tiene como base gravable del impuesto de Industria y Comercio, como lo contempla el Decreto 1421 de 1993 en su artículo 154.

En consecuencia, realizando una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio debe cumplir con las obligaciones de los contribuyentes, como son entre otras las de declarar y pagar.

## CONCEPTO No. 050

Ref.: Consulta No. 7147 de marzo 18 de 1994.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Territorialidad. - Sujeción al Impuesto.

### Pregunta:

Una sociedad con domicilio fiscal en Santafé de Bogotá, que tiene fábrica en un municipio diferente a esta ciudad, y que tan sólo tiene en el Distrito Capital una oficina para atención al cliente y la recepción de pedidos de mercancía, que es posteriormente despachada y facturada en el municipio donde funciona la fábrica. ¿Debe declarar y pagar el impuesto de impuesto de industria y comercio en Santafé de Bogotá, teniendo en cuenta que no realiza actividades comerciales en esta ciudad?

### Respuesta:

En primer lugar, debemos tener en cuenta el hecho generador y el hecho imponible del impuesto de industria y comercio y avisos.

El hecho generador es la descripción jurídica que hace la ley sustancial como causa del impuesto.


El hecho imponible es la manifestación económica del hecho generador descrito por la ley sustancial como parte del elemento verdadero de la obligación tributaria; su verificación por intermedio de la realización del hecho generador imputable a determinado sujeto causa materialmente la obligación. Es un elemento, que, atribuido al sujeto pasivo, hace parte total o parcialmente en forma relativa o absoluta, de su capacidad contributiva.

El hecho imponible es un hecho económico. Con frecuencia se duda sobre este concepto. Esto se debe principalmente a que se confunde el hecho generador de la obligación tributaria con el hecho imponible. Generalmente la obligación tributaria se considera causada materialmente cuando se producen ciertos hechos o actos jurídicos íntimamente relacionados con el verdadero hecho imponible que es esencialmente económico.

El hecho imponible se supone realizado cuando se manifiestan ciertos actos o hechos externos que por lo común redundan en que aquel ocurra. La obligación nace cuando se causa materialmente una vez producido el hecho generador; y como consecuencia el hecho imponible se verifica por su manifestación económica.

La Ley 14 de 1983 dice que el impuesto de industria y comercio "recaerá en cuanto a materia imponible sobre todas las actividades comerciales, industriales o de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma





permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos".

La persona natural, jurídica o sociedad de hecho que ejerza directa o indirectamente dichas actividades, es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio. Y el hecho generador es el ejercicio de cualquiera de las actividades industriales, comerciales o de servicios, según la disposición citada.

De otro lado el Código de Comercio dice que, para todos los efectos legales, se presume que una persona ejerce el comercio cuando se halla inscrita en el Registro Mercantil, tenga establecimiento de comercio abierto y que se anuncie al público como comerciante por cualquier medio. Se entiende por establecimiento de comercio de acuerdo con el código que rige esta materia, un conjunto de bienes organizados por el empresario, para realizar los fines de la empresa.


Consideramos también necesario hacer una precisión sobre los que es agencia o sucursal; tenemos que agencias de una sociedad son los establecimientos de comercio en los cuales sus administradores carecen de poder para representarla. Mientras que las sucursales, son establecimientos de comercio abiertos por una sociedad dentro o fuera de su domicilio para el desarrollo de los negocios sociales o de parte de ellos, administrados por mandatarios con facultades para representar a la sociedad.

Al respecto el Consejo de Estado mediante sentencia de abril 12 de 1991, Expediente 2541, en uno de sus apartes dice: *"... como la Ley 14 de 1983 no contempló el caso de contribuyentes que realicen actividades sometidas al impuesto de industria y comercio en varios municipios, es procedente dar aplicación al artículo 1o. del Decreto 3070 de 1983 en cuyo inciso 1o. se dispone: Los contribuyentes que realicen actividades industriales, comerciales o de servicios en más de un municipio a través de sucursales o agencias, constituidas de acuerdo con lo definido en los artículos 263 y 264 del Código de Comercio o de establecimientos de comercio debidamente inscritos deberán registrar su actividad en cada municipio y llevar registros contables que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en dichos municipios, tales ingresos constituyen base gravable"*.

Y continua la sala: *"...Conforme a lo anterior, quien ejerce actividad comercial en municipio distinto a donde ejerce la industrial, debe tributar allí sobre tal actividad y ese municipio tiene derecho a cobrar el impuesto en relación a las ventas realizadas en su jurisdicción como comerciante.*

Además, estos establecimientos deben inscribirse en el registro mercantil de dicho municipio y en el registro de contribuyentes del impuesto de industria y comercio y al hacerlo se define la actividad que va a realizar en esa área y su contabilidad debe permitir determinar el volumen de los ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en cada uno del municipio..."

Reafirmando las facultades de imposición a los contribuyentes que ejercen actividades comerciales en municipio diferentes al municipio donde se tiene la planta o fábrica, del Consejo de Estado en sentencia calendada el 25 de septiembre de 1989 con ponencia del Dr. JAIME ABELLA ZARATE se manifestó: *"...Lo que sucede es que cuando el industrial abre sucursal o agencia en otra ciudad, distinta a la sede de su planta, con el fin de comercializar su producción, ejerce en ella la actividad comercial y ese municipio tiene derecho a cobrar el gravamen con relación a las ventas realizadas en su jurisdicción como comercial"*.



Para el año 1993, la base gravable para efectos de la liquidación del impuesto de industria y comercio, fijada en el artículo 15 del Acuerdo 21 de 1983, es el total de ingresos brutos obtenidos durante el correspondiente año gravable, por el ejercicio una o varias de las actividades que constituyen el hecho generador del impuesto; es decir, por la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios.

Con la expedición del Decreto 1421 de 1993, se introdujeron importantes modificaciones sustanciales a la estructura del impuesto de industria y comercio que empezaron a tener aplicación práctica a partir de 1994, es así como en su numeral del artículo 154 que hace relación a la base gravable del referido impuesto establece que estará conformado por los ingresos netos del contribuyente, obtenidos durante el correspondiente año gravable. También allí mismo se establece que los ingresos netos se determinan tomando el total de los ingresos ordinario y extraordinarios recibidos por el contribuyente en el ejercicio de las actividades gravadas deduciéndole las rebajas, las devoluciones y los descuentos, los ingresos recibidos por la venta de activos fijos y los obtenidos por el ejercicio de actividades exentas y no sujetas.

La representación comercial es una figura regulada por el Código de Comercio, por tal razón es una actividad comercial, y los ingresos obtenidos por el ejercicio de tal actividad es objeto del gravamen por concepto del impuesto de industria y comercio y avisos.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, la actividad realizada por una sucursal es de carácter comercial y como tal se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio, debiendo tributar sobre los ingresos que reporta en el ejercicio de aquella, al municipio donde la realice.

## CONCEPTO No. 053

Ref.: Consulta abril 21 de 1994.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Contratos de servicios autónomos. - Ingresos diferidos. Cuenta de pérdidas y ganancias.

### Pregunta:

Un negocio que opera bajo la modalidad de contratos de servicios autónomos registra la facturación parcial que efectúa en una cuenta de ingresos diferidos cuenta del pasivo. Anualmente traslada la parte efectivamente causada de los ingresos diferidos a la cuenta de pérdidas y ganancias.

¿Para efectos de la base del impuesto de industria y comercio debe declarar los ingresos registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias o en su defecto los ingresos diferidos?

### Respuesta:

Dentro de las rentas líquidas especiales encontramos la renta en contratos de servicios autónomos, como son los de obra o contratos de suministro que son considerados como tales y que tienen características propias del contrato, como la ejecución de la obra que se cumple en un período de tiempo que excede al año gravable. Siendo la renta líquida constituida por la diferencia entre el precio del servicio y el costo de las deducciones imputables a su realización. (Decreto 2053 de 1974).

Al desarrollar este concepto la Ley hace referencia a actividades que por su naturaleza misma supone una realización de la renta en varios ejercicios gravables. Con el fin de determinar el momento en que se realiza la renta se establecen dos sistemas opcionales, aparte de las normas de contabilidad los cuales, según el artículo 69 del Decreto 2053 de 1974 son:

A.- "Elaborar al comienzo de la ejecución del contrato un presupuesto de ingresos, costos y deducciones totales del contrato y atribuir a cada período gravable la parte de los ingresos del contrato que corresponda a los costos y deducciones efectivamente realizados durante el año. La diferencia entre la parte del ingreso así calculado y los costos y deducciones efectivamente realizados, constituye la renta líquida del respectivo año o período gravable. Al terminar la ejecución del contrato deben hacerse los ajustes que fueren necesarios."

Para utilizar este sistema el contribuyente debe llevar contabilidad, con el fin de registrar la parte de los ingresos recibidos no atribuidos a costos y deducciones efectivamente realizados a ingresos diferidos y en segundo lugar que el contrato este suscrito por un arquitecto, ingeniero u otro profesional especializado.

B.- "Diferir los costos y deducciones efectivamente incurridos hasta la realización de los ingresos a los cuales proporcionalmente corresponde".

En este sistema el contribuyente supone que sólo a la terminación del contrato se realiza la renta.

Normas no aplicables al impuesto de Industria y Comercio por ser propias del impuesto de Renta.

Ahora bien, con relación al Impuesto de Industria y Comercio contablemente tenemos:

- 1.- El "Ingreso Diferido" que anterior al Decreto 2650 de 1993 se tenía como cuenta mayor y que actualmente ya no se denomina como tal se define según el Decreto en mención "Como el valor de los ingresos no causados recibidos de clientes, los cuales tienen el carácter de pasivo, que debido a su origen y naturaleza han de influir económicamente en varios ejercicios en los que deben ser aplicados o distribuidos".

Cuando hablamos de ingresos no causados nos referimos a ingresos a los que aún no se tiene derecho en razón a que no se ha llevado a cabo ninguna entrega de bienes o prestación de servicios para así merecer su cobro.

Así mismo el carácter de pasivo refleja un hecho cierto, es decir que tenemos una obligación en la fecha por un dinero o bien que hemos recibido sin mediar una contraprestación. El concepto expuesto pertenece al balance general.

- 2.- Referente a las cuentas de resultado (P Y G) tenemos que el 2649 del 30 de diciembre de 1993 preceptúa: "Los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades realizadas durante un período que no proviene de los aportes de capital.

En cumplimiento de las normas de realización, asociación y asignación, los ingresos y los gastos se deben reconocer de tal manera que se logre el adecuado registro de las operaciones en la cuenta apropiada, por el monto correcto y en el período correspondiente, para obtener el justo cómputo del resultado neto del período.

Un ingreso se entiende realizado y, por tanto, debe ser reconocido en las cuentas de resultados cuando se han devengado y convertido en efectivo.

Devengar implica que se ha hecho lo necesario para hacerse acreedor al ingreso.

Para que puede reconocerse en las cuentas de resultado un ingreso generado por la prestación de un servicio se requiere que:

1. ....
2. ....



3. Tratándose de servicios continuados sobre un proyecto o contrato, el valor de estos debe cuantificarse según el grado de avance, si ello es procedente. Y que, en caso contrario, se reconozca el ingreso con base en proyectos o contratos terminados."

De lo anterior podemos concluir:

- I. Que lo que el consultante denomina "ingreso diferido" y que actualmente, según el Decreto 2650 de 1993, se denomina "pasivo diferido", en una obligación que se tiene por el hecho de haber recibido anticipadamente un dinero para llevar a cabo un trabajo futuro.
- II. Que el término "ingreso" corresponde a una expresión del estado de resultados que nos indica entrada de fondos que sí incrementan el patrimonio de quien los recibe; mientras que los ingresos "diferidos" no cumplen esta función, sino que van disminuyendo el pasivo.
- III. Si la norma fiscal grava los ingresos brutos de los contribuyentes, mal podría tener como base gravable un dinero que no pertenece al sujeto pasivo del impuesto sino a un tercero.
- IV. Finalmente, tenemos que, si el contribuyente discrimina claramente la parte de los ingresos diferidos que recibe, lo correspondiente al avance o ejecución de la obra realizada, le asiste la razón de registrar lo causado en cuentas de resultado (pérdidas y ganancias) y su diferencia mantenerla en ingresos diferidos para futuros ejercicios gravables.

## CONCEPTO No. 057

Ref.: Consulta No. 005325, marzo 11 de 1994

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Sujeto pasivo. -Empresas industriales y comerciales del Estado.

### Pregunta:

1. ¿La Lotería de Bogotá está obligada a declarar y pagar el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros?

### Respuesta:

1. Las loterías (en general) hacen parte del arbitrio rentístico de la Nación; establecido por medio de la constitución y la ley.

Desde 1932 con la expedición de la Ley 12, se creó un impuesto con el fin de atender los bonos de empréstito patriótico, gravando los billetes que se utilicen para venderla, con un diez por ciento (10%) sobre el valor de éste.


La Ley 69 de 1946 en su artículo 13 creó un impuesto al premio de las loterías, que ascendía al diez por ciento (10%) del valor del premio y la Ley 4 de 1963 aumentó al quince por ciento (15%) la tarifa del impuesto. El sujeto pasivo de este impuesto es el ganador.

En 1968 la Ley 33 en su artículo 3 literal c, establece que a partir del 1o de enero de 1969 serán de propiedad exclusiva de los municipios y del Distrito Especial entre otros, los impuestos sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas y premios de estas, a que se refieren las Leyes 12 de 1932 y 69 de 1946.

Con el Decreto 57 de 1969 se reglamenta la Ley 33 de 1968; en el artículo 6 del mencionado decreto se dispone que corresponde a los municipios y al Distrito Especial la administración recaudo y control de los impuestos nacionales de los que se ha cedido su propiedad a las anteriores entidades territoriales.

El Decreto 1333 de 1986, artículo 228 dice, que son propiedad de los municipios y del Distrito Especial los impuestos sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas y los que recaigan sobre los premios de las mismas a que se refieren las leyes 12 de 1932 ,69 de 1946, 4 de 1963 y 33 de 1968.

La lotería de Bogotá, creada por el Acuerdo 81 de 1967 y reglamentada por el Decreto 407 de 1974 es una Empresa Industrial y Comercial del Distrito, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio; así mismo, el mencionado Acuerdo establece que la Lotería tiene como objeto obtener los recursos financieros para la atención de los programas de salud pública, recreación, protección a la niñez y la juventud.



Los ingresos que hacen parte de la Lotería de Bogotá se componen entre otros, del valor de los impuestos sobre la venta de los billetes de otras loterías en el Distrito Capital y del recaudo del impuesto a los "ganadores" establecido en la Ley 69 de 1946 artículo 13 y en el artículo 5 de la Ley 4 de 1963, lo mismo que el dos por ciento (2%) que se establece en la Ley 143 de 1938 sobre el valor total de los premios cedidos a los municipios por el artículo 1o. de la Ley 33 de 1968.

El Decreto 668 de 1975 artículo 2o. se establece que el producto de las Loterías legalmente establecidas, deducidos los gastos de administración será destinado con exclusividad a la asistencia pública del territorio respectivo y se transferirá directamente a los servicios de salud en concordancia con esto el Decreto Especial 1222 de 1986 artículo 193 determina que las loterías pueden ser establecidas para cumplir con el fin de la asistencia pública.


Por lo anterior y de acuerdo a lo dispuesto en la Constitución Nacional de 1991 las loterías pertenecen al arbitrio rentístico de la Nación, son creadas para obtener recursos que provean al sector salud, están gravadas en cuanto a juegos por dos tipos de impuestos: el primero a los billetes y el segundo a los ganadores; en lo demás todos sus ingresos se traspasan directamente al sector salud.

Ahora bien, las loterías creadas como empresas industriales y comerciales por su misma denominación no son entidades de beneficencia, pero pueden llegar a desarrollar tales funciones si se autoriza legalmente la constitución de tales entidades, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Ley 3130 de 1968 artículo 7o. Esto para concluir que, una empresa industrial y comercial no puede dentro de sí misma ser entidad benéfica, puede eso sí, desarrollar tal fin, a través de la creación de entidades con los objetivos propios de las fundaciones mediante la facultad legal que se otorga para tal creación.

Los impuestos mencionados anteriormente se destinan al capital de las loterías, el resto de los recursos se destina de acuerdo con lo establecido en la disposición legal que las crea, para el caso en un veinticinco por ciento (25%) a la protección de la niñez y la juventud y el setenta y cinco (75%) para programas de salud, protección y asistencia social, esto de conformidad con el Acuerdo 81 de 1967, artículo 1o.

El objeto de las loterías es la consecución de los recursos financieros para la atención de los programas de asistencia pública y recreación, para tal efecto realiza una actividad consistente en la comercialización de los billetes de lotería. De igual forma dentro de la normatividad que rige el impuesto de industria y comercio no se ha consagrado de manera expresa algún tipo de exención, no sujeción o tratamiento preferencial a favor de las loterías ni de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado de los Departamentos o del Distrito.

La Ley 14 de 1983 establece que el impuesto de industria y comercio recae sobre la realización de todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.



El Decreto 1421 de julio 21 de 1.993, Estatuto Orgánico de Santa Fe de Bogotá, en su título XI Régimen Fiscal, artículo 154, introduce modificaciones al impuesto de industria y comercio redefine las actividades industriales, comerciales y de servicios y establece que la base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente, los cuales se determinan restando del total de ingresos ordinarios y extraordinarios los provenientes de actividades exentas o no sujetas, las devoluciones descuentos y rebajas, las exportaciones y la venta de activos fijos; también hacen parte de la base gravable los ingresos por rendimientos financieros, comisiones y todos los que no están expresamente excluidos.

El artículo 27 del Acuerdo 38 de 1993, dispone que las empresas industriales y comerciales del Distrito como sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio deberán, cumplir con todas las obligaciones establecidas para los contribuyentes de este impuesto.

De acuerdo a las normas vigentes sobre el impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros del orden Distrital, no se ha consagrado expresamente una no sujeción o una exención a las Empresas Industriales y Comerciales del Distrito que les permitan no tributar por concepto del impuesto en mención, todo lo contrario, está expresamente contemplado que son sujetos pasivos de dicho gravamen y como tal deben cumplir con las obligaciones formales que implican tener tal calidad.

Configuran el hecho generador, las empresas industriales y comerciales del Distrito entre otras entidades de derecho público, ya que, como personas jurídicas desarrollan dentro de la jurisdicción de Bogotá una actividad industrial, comercial y/o de servicios de manera permanente, cumpliendo así con lo dispuesto de conformidad con la normatividad que rige el impuesto actualmente.



## CONCEPTO No. 058

Ref.: Consulta del 9 de marzo de 1994 No. Radicación 004802.

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Liquidación del Impuesto de Avisos

### Pregunta:

¿Cuál es la forma como se debe liquidar el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos, en la parte correspondiente al 15% de avisos? ¿En caso de que la empresa no tenga ningún aviso visible al público se debe liquidar este Impuesto?

### Respuesta:

De conformidad con la Ley 97 de 1913 en concordancia con la ley 84 de 1915, el hecho generador del Impuesto de Avisos y Tableros consiste en la colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches de tranvías, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público.

El hecho generador es autónomo, en cuanto contempla como elemento del Impuesto de avisos el hecho del uso de lugares públicos para la colocación de avisos y tableros.


El sujeto pasivo del Impuesto de Avisos y Tableros es toda persona natural o jurídica que, desarrollando una actividad comercial industrial o de servicios, uso el espacio público para difundir la ejecución de dicha actividad, por medio de tableros o avisos.

El Impuesto de Avisos y Tableros es complementario al Impuesto de Industria, Comercio de conformidad con la Ley 14 de 1983, artículo 37, que expresa: "...El impuesto de avisos y tableros, autorizado por la Ley 97 de 1913 y la Ley 84 de 1915 se liquida cobrándose en adelante a todas las actividades comerciales industriales y de servicios como complementario del Impuesto de Industria, Comercio con una tarifa de 15% sobre el valor de ésta, fijada por los Concejos Municipales".

Con base en esta norma podemos establecer que el Impuesto de Avisos, para efectos de su liquidación es complementario al de Industria y Comercio, pues de este último depende la base gravable a aplicar, así como también el sujeto pasivo del mismo.

La Ley 14 de 1983 y el Decreto 3070 del mismo año reafirman el carácter del impuesto de avisos al establecerlo como un impuesto complementario al Impuesto de Industria, Comercio, no se varió el hecho económico que genera el impuesto, cual es el uso de lugares públicos para la colocación de avisos, y sólo se precisó la materia imponible al vincular el hecho económico que genera el impuesto de avisos a una actividad industrial, comercial o de servicios.

Por lo tanto, estas normas establecen tanto el hecho generador como la base gravable del impuesto de avisos, y fijan los parámetros para la liquidación y cobro, supeditándolo a la



existencia del Impuesto de Industria, Comercio, de manera que, si no se configura éste, no hay lugar a liquidar el impuesto de avisos.

De modo que el impuesto de avisos y tableros conserva su autonomía en cuanto al hecho generador, debiendo presentarse éste para que surja la obligación tributaria a cargo del contribuyente, cual es, el efectivo uso de lugares públicos, de tal forma que, si no se da éste, no habrá lugar al cobro del tributo.

Para efectos del impuesto complementario de avisos y tableros no interesa el número colocados así con el área de estos, lo determinante en este aspecto, es que se haga uso de lugares públicos para su divulgación.

La base gravable del impuesto de avisos y tableros recae sobre el monto del Impuesto de Industria, Comercio liquidado a cargo del sujeto pasivo.

La tarifa de este impuesto es del quince por ciento (15%), y para efectos de establecer el valor a pagar por concepto de impuesto de avisos debe aplicarse la anterior tarifa sobre el monto del Impuesto de Industria, Comercio.

Concluyendo, si la empresa no tiene ningún tipo de aviso, que pueda encajarse dentro de la definición de hecho generador del impuesto de avisos y tableros, no tendrá la obligación de declarar y pagar el impuesto por este concepto.

Se exceptúan también de este pago, el contribuyente que tiene avisos que originen este impuesto, pero en su declaración de industria y comercio no le resulta impuesto a cargo.

## CONCEPTO No. 091

Ref. Consulta de 13 de mayo de 1994

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Descuentos.

### Pregunta

Una sociedad registra en la contabilidad, los descuentos obtenidos por compra de materia prima dentro del rubro de "otros ingresos", luego los reclasifica y toma los descuentos como menor valor del costo de las materias primas.

El consultante pregunta: estos descuentos en compras, se consideran como ingreso. por el contrario, no son ingresos y por lo tanto no constituye base gravable para el impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

### Respuesta

Para dar una respuesta a su interrogante, debemos empezar por definir los términos descuento e ingreso.

Contablemente con relación a las cuentas del estado de ganancias y pérdidas o estado de resultados tenemos que el Decreto 2649 de 1993 nos dice:

Artículo 38: "Ingresos. Los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un período, que no proviene de los aportes de capital.

Artículo 96: Reconocimiento de ingresos y gastos. En cumplimiento de las normas de realización, asociación y asignación, los ingresos y los gastos se deben reconocer de tal manera que se logre el adecuado registro de las operaciones en la cuenta apropiada, por el monto correcto y en el período correspondiente, para obtener el justo cómputo del resultado neto del período.

Artículo 97: Realización del ingreso. Un ingreso se entiende realizado, y, por tanto, debe ser reconocido en las cuentas de resultado, cuando se ha devengado y convertido o sea razonablemente convertible en efectivo.

Devengar implica que se ha hecho lo necesario para hacerse acreedor al ingreso".

Las rebajas o descuentos así mismo son disminuciones o reducciones de los precios, bien sea por concesiones especiales para estimular determinado volumen o por baja actividad del bien. Para el vendedor las rebajas, se constituyen en un menor ingreso, lo que se traduce en disminución de las utilidades y para el comprador, el descuento es un menor

costo del producto y como tal debe reflejarse en el estado de pérdidas y ganancias o de resultados.

Ahora bien, dentro de la dinámica de las cuentas que trata el Decreto 2650 de 1993, el cual modificó el Plan Único de Cuentas para comerciantes (PUC), encontramos que las compras son, el valor pagado y/o cancelado por el cliente en la adquisición de materias primas, naturales indirectas y mercancías para ser utilizadas en la producción y/o comercialización en desarrollo de la actividad social principal, durante un período determinado.

Los descuentos se ven reflejados en la contabilidad en el estado de pérdidas y ganancias o estado de resultados como un menor valor de las compras o menor valor del costo para el ente económico; cuya dinámica es el crédito por las devoluciones, rebajas y descuentos; y el débito por la cancelación de saldos al cierre del ejercicio. Artículo 117 del Decreto 2649 de 1993: "Revelaciones sobre rubros del estado de resultados. En adición a lo dispuesto en la norma general sobre revelaciones, a través del estado de resultados o subsidiariamente en notas, se debe revelar:

1. Ingresos brutos, con indicación de los generados por la actividad principal, asociados con sus correspondientes devoluciones, rebajas y descuentos..."

De lo anterior podemos concluir:

1. Que el término "ingreso" corresponde a una expresión del estado de resultados que nos indica entrada de fondos que incrementan el patrimonio de quien lo recibe.

2. Los descuentos son disminuciones o reducciones en los precios, bien sea por concesiones especiales para estimular determinado volumen o actividad.

3. El Decreto 2649 de 1993 artículo 103, dispone que: "Devoluciones, rebajas y descuentos, se deben reconocer por separado de los ingresos brutos". En el Decreto 2650 del mismo año se establece la forma en que se debe registrar las operaciones y la obligatoriedad del registro contable así:

Artículo 3o.: "Catálogo de Cuentas. Contiene la información ordenada y clasificada de las clases, grupos, cuentas y subcuentas del activo, pasivo, patrimonio, ingresos, gastos, costo de ventas, costos de producción o de operación y de orden.

Dicho catálogo está conformado por los códigos numéricos indicativos de cada cuenta y la denominación de las mismas".

Artículo 4o.: "Descripciones y dinámicas. Las descripciones expresan o detallan los conceptos de las diferentes clases, grupos y cuentas incluidas en el catálogo e indican las operaciones a registrar en cada una de las cuentas.

Las dinámicas señalan la forma en que se deben utilizar las cuentas y realizar los movimientos contables que las afecten".

Artículo 5o.: "Campo de aplicación. El plan único de cuentas deberá ser aplicado por todas las personas naturales o jurídicas que estén obligadas a llevar contabilidad, de conformidad con lo establecido en el Código de Comercio. Dichas personas para los efectos del presente Decreto, se denominarán entes económicos.

No estarán obligados a aplicar este plan único de cuentas de que trata este decreto, los entes económicos pertenecientes al sector financiero, asegurador y cooperativo para quienes se han expedido planes de cuentas en virtud de legislación especial."

Artículo 6o. "Normas de aplicación. El plan único de cuentas debe aplicarse de conformidad con las siguientes normas:

10. El catálogo de cuentas. El catálogo de cuentas y su estructura serán de aplicación obligatoria y en la contabilidad no podrán utilizarse clase, grupos, cuentas o subcuentas diferentes a las previstas en el presente decreto.

Todas las clases, grupos, cuentas y subcuentas se identificarán con un código numérico para lo cual, deberán utilizarse de manera preferencial los códigos contenidos en el catálogo de cuentas al que se refiere el presente decreto.

Sin perjuicio de lo anterior, para la identificación de las clases, grupos, cuentas y subcuentas contenidas en el presente decreto, se podrán utilizar internamente códigos diferentes casos en el cual deberá elaborarse una tabla de equivalencias para dichas codificaciones que estará a disposición de quien la solicite. En tal evento, el ente económico dará aviso a la entidad de vigilancia correspondiente.

Las cuentas y subcuentas que correspondan a rubros identificada únicamente por el código, podrá ser utilizada y denominadas por el ente económico, dentro del rango establecido, dependiendo de sus necesidades de información, conservando la misma estructura de este plan.

20. Dinámicas y descripciones. Las dinámicas y descripciones serán de uso obligatorio y todos los asientos contables deberán efectuarse de conformidad con lo establecido en ellas.

Para efectos del impuesto de industria y comercio el descuento no es un ingreso que pueda afectar la base gravable. Sin embargo el contribuyente no debe registrarlo dentro del rubro "otros ingresos" procediendo a reclasificarlos al final del ejercicio; sino que debe llevarlo a la cuenta "devoluciones, rebajas y descuentos" observando los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados, consagrados en el Decreto 2649 de 1993 en concordancia con la Ley 43 de 1990 que en su artículo sexto preceptúa que dichos principios son: "el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas".

Para concluir, los registros contables deben ajustarse al plan único de cuentas obligatorio en su integridad por tanto el contribuyente, no puede clasificar a su libre albedrío dichos registros, pues debe dar cumplimiento a los Decretos 2649 y 2650 de 1993, respectivamente.

4. En consecuencia, para el período gravable de 1994, la base gravable del impuesto de industria y comercio está conformada por los ingresos netos del contribuyente durante el año gravable, para determinarlos se restará de los ingresos brutos las devoluciones rebajas y descuentos.

5. Así las cosas los descuentos en compras no forman parte de la base gravable de dicho gravamen porque no constituye ingreso que pueda afectarla.

## CONCEPTO No. 093

Ref: Consulta No. 8172 de marzo 29 de 1994.

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Educación Privada

### Preguntas

1. En relación con la exención tributaria otorgada en el Acuerdo 11 de 1988, a la educación privada, ¿a partir de qué año gravable se debe empezar a tributar? ¿A partir del año 1994 se debe declarar y pagar en forma bimestral?
2. ¿El hecho de que un establecimiento que presta el servicio de educación se encuentre en un edificio considerado de patrimonio histórico incide de alguna forma en la determinación del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos?

### Respuestas:


1. El Acuerdo 11 de 1988, artículo 18, estableció, entre otras, una exención tributaria para la actividad de educación privada, sobre el 100% de sus ingresos brutos por un término de cinco años a partir del año gravable 1988. Es decir, este beneficio opero hasta el año gravable 1992 inclusive.

La exención al pago del impuesto no exime al contribuyente del deber formal de presentar la declaración de industria y comercio por los años en que gozó de ésta; so pena de incurrir en sanción de extemporaneidad cuando declara por fuera de los términos establecidos en la ley o sanción por no declarar, cuando se omita definitivamente este deber y la Administración profiera liquidación de aforo.

No existe norma posterior que prorogue el plazo de la exención o la otorgue nuevamente; por esta razón la educación privada no está exenta del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros a partir del año gravable 1993.

Para el año gravable 1993, y de conformidad con lo establecido en el artículo 12 numeral 2 y el párrafo transitorio del artículo 28 del Decreto Distrital 807 de 1993, los contribuyentes de industria y comercio deberán presentar una declaración anual dentro de los plazos establecidos entre abril 11 y hasta abril 15 de acuerdo al último dígito de la cédula de ciudadanía o Nit.. Esta declaración podrá ser cancelada en doce (12) cuotas mensuales a partir del 10 de febrero de 1994 y hasta el 13 de enero de 1995.

A partir de 1994, según el artículo 154 del Decreto Ley 1421, la causación del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos es bimestral. En desarrollo de tal mandamiento legal, el Decreto Distrital 807 de 1993 en su artículo 27 consagra la causación bimestral del mencionado impuesto estableciendo allí mismo los períodos.



Paso seguido, el artículo 28, en concordancia con el artículo 37 del Decreto Distrital 807 de 1993, determina que las declaraciones de industria y comercio deberán ser presentadas en forma bimestral; a manera de excepción, podrán declarar en forma anual los contribuyentes que pertenezcan al régimen bimestral; a manera de excepción, podrán declarar en forma anual los contribuyentes que pertenezcan al régimen simplificado, es decir, aquellos que no estén constituidos como sociedad, cuyos ingresos brutos obtenidos del ejercicio de la actividad o actividades gravadas en el año inmediatamente anterior no sean superiores a \$36.500.000, y adicionalmente no tengan más de dos establecimientos de comercio.

También podrán declarar en forma anual aquellos contribuyentes que el 80% de sus ingresos totales provenían del ejercicio de actividades no sujetas.

La base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente, obtenidos durante el periodo gravable; para determinarlos se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades no sujetas o exentas, las devoluciones, rebajas o descuentos, las exportaciones, y la venta de activos fijos.

Es de advertir que los rendimientos financieros, comisiones y en general todos los conceptos que no están excluidos en la anterior enumeración, hacen parte de la base gravable.

En síntesis: la educación privada a partir del año gravable 1993 debe cumplir con la obligación tributaria de declarar en forma anual y puede cancelar este periodo en doce (12) cuotas. Para el año gravable 1994 debe ubicarse en el régimen correspondiente anual o bimestral, basándose para tal fin en los parámetros expuestos anteriormente.


El deber formal de presentar las declaraciones lo debe cumplir de conformidad con lo establecido en la resolución No. 577 de diciembre 23 de 1993, modificada por la resolución 013 de enero 11 de 1994, en las cuales también encontrará los plazos para cancelar el impuesto referido.

En conclusión, las entidades sin ánimo de lucro dedicadas a la prestación del servicio de educación privada deberán tributar a partir del año gravable 1993, sobre los ingresos que obtengan por el ejercicio de cualquiera de las actividades objeto del gravamen, aplicando sobre ellos, dependiendo de la clase de actividad ejercida, la tarifa correspondiente.

Igualmente, deberá seguir cumpliendo a cabalidad con las obligaciones tributarias propias de los contribuyentes de industria y comercio.

2. El Impuesto de Industria, Comercio y Avisos se causa por la realización de actividades que el legislador ha consagrado como gravadas con el referido impuesto: es decir, por la realización de una o varias de las actividades industriales, comerciales o de servicios, independientemente del lugar o establecimiento donde se realice la actividad gravada.

La ley no ha consagrado ningún tipo de exención o tratamiento preferencial para los contribuyentes que realizan actividades gravadas con el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos en predios declarados patrimonio nacional.



El hecho de que el predio donde funciona un establecimiento dedicado a la prestación del servicio de educación este considerado como monumento histórico no implica que en materia del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos se encuentre exento de declarar y presentar la declaración del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

En materia tributaria, estos predios declarados monumentos históricos tienen una exención sobre el pago del Impuesto Predial Unificado, pero en ningún motivo para efectos del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

## **CONCEPTO No. 95**

Ref: Consulta No. 003961, 2 de marzo de 1994.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Cuotas, Códigos, Donaciones.

### **Pregunta**


1. Se pregunta en relación al año 1993, si las entidades sin ánimo de lucro dedicadas a la prestación de servicios de investigación social y/o científica deben tributar, presentar la declaración, sobre que tarifa se debe pagar el impuesto por concepto de donaciones del exterior e ingresos por venta de libros?
2. ¿Existía la obligación de pagar impuesto en el mes de febrero de 1994 por el año gravable de 1993, aún en el evento de que en el año de 1992 no se pagó?
3. En tercer lugar se pregunta acerca de la obligación tributaria por el año de 1994: hay que declarar y pagar por concepto del impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros, este pago se debe hacer anual o bimestralmente, se debe pagar aún cuando en el bimestre correspondiente no haya habido ningún tipo de ingresos, también se pregunta por la tarifa aplicable en cuanto hace referencia a las donaciones del exterior y a la venta de libros.
4. ¿Qué circunstancias determinan si se debe pagar el impuesto complementario de avisos?

### **Respuesta**

1. Para emitir el concepto, empezaremos por la primera hipótesis planteada: el artículo 18 del Acuerdo 11 de 1988 estableció que las entidades sin ánimo de lucro dedicadas a la prestación de servicios de investigación social y/o científica estaban exentas del pago del impuesto de industria y comercio por el término de cinco años a partir del año gravable de 1988 hasta el año gravable de 1992 inclusive.

No existiendo norma que haya prorrogado u otorgado de nuevo la exención, al agotarse el término de duración establecido para ésta, es claro, que a partir del año gravable de 1993





y en adelante los contribuyentes que reúnan la calidad de entidades sin ánimo de lucro dedicadas a la prestación de servicios de investigación social y/o científica deberán cumplir con todas los deberes formales inherentes a los contribuyentes del impuesto de industria, comercio y avisos. En otras palabras, deberán continuar presentando sus declaraciones de industria y comercio, pero adicionalmente correrán con la obligación de efectuar la cancelación del impuesto resultante de la liquidación privada, entre otras.

Hasta el año gravable de 1993, la causación del impuesto de industria y comercio era anual y consecuentemente la forma de declaración se efectuaba también de forma anual, en el período fiscal siguiente al período objeto de la declaración.

El sujeto activo de la obligación tributaria lo constituye el Distrito Capital por ser el lugar donde se realiza la actividad gravada; el sujeto pasivo, son las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho que realizan el hecho generador.

La base gravable del impuesto son los ingresos brutos menos las deducciones, las exenciones y no sujeciones a que haya lugar. Sobre el valor resultante se aplica la tarifa correspondiente.


Por ingresos brutos se entiende la suma de todos los ingresos obtenidos en el período gravable susceptibles de producir aumento en el patrimonio.

Para establecer el valor por concepto de impuesto de industria y comercio se ha de aplicar a la base gravable, la tarifa correspondiente según la actividad ejercida. La tarifa se determina, al consultar la tabla de tarifas de acuerdo a la clasificación de actividades económicas que trae el artículo 15 del Acuerdo 11 de 1988, adoptado para los años gravables 1993 y 1994 mediante el artículo 1o de la Resolución 585 de 1993.

Los contribuyentes del impuesto de industria y comercio deberán pagar el impuesto correspondiente a 1993, en doce cuotas mensuales cuyos vencimientos comenzaron a partir del mes de febrero de 1994 hasta enero de 1995. Las fechas exactas de cada vencimiento vienen establecidas de acuerdo al último dígito del NIT o el documento de identidad del contribuyente (artículo 2o. de la Resolución 577 de 1993).

2. De acuerdo con lo dispuesto en la Resolución 577 de 1993, modificada por la Resolución 13 de 1994 artículo 2o inciso 2o., el valor de cada una de las dos primeras cuotas será el equivalente al resultado de dividir la totalidad del impuesto correspondiente al año gravable de 1992, por doce o por el número de meses en que se desarrolló la actividad gravada.

Dentro de esta misma Resolución en el artículo 2o inciso 3o. se determina como se calculan las dos primeras cuotas para los contribuyentes exentos en 1992 o un impuesto a cargo por el mismo período o para los contribuyentes que iniciaron sus actividades en 1993. El valor a pagar durante las dos primeras cuotas del año gravable de 1993, será el valor resultante de dividir la provisión contable de los impuestos de industria y comercio y avisos y tableros de 1993, estimado razonablemente por el número de meses en que se realizó la actividad gravada.



Para efectos de la determinación del valor a cancelar por cada una de las dos primeras cuotas, se ha de hacer extensible, por vía de interpretación, el procedimiento descrito en el párrafo anterior. Es decir, que el valor a pagar por concepto de cada una de las dos primeras cuotas para los contribuyentes que no tenían la obligación de cancelar el impuesto de industria y comercio por el año gravable de 1992 se determinará de la misma forma como se determina el valor de las dos primeras cuotas para los contribuyentes que iniciaron actividades en el año gravable de 1993.

En conclusión, la obligación de pagar el impuesto de industria y comercio en el mes de febrero de 1994, existe, aún si en el año gravable 1992 no se tributó por gozar de una exención.

3. De conformidad con lo anteriormente expuesto y en razón a lo legalmente establecido las entidades sin ánimo de lucro que presten sus servicios en investigación social y/o científicas deberán tributar por en el año 1994 teniendo en cuenta las modificaciones introducidas por el Decreto-Ley 1421 de 1993 artículo 154 y el Decreto Distrital 807 de 1993.

Una de las principales modificaciones introducidas por el Decreto 1421 de 1993 consiste en el cambio del período de causación del impuesto de industria y comercio, estableciéndose que este sería bimestral.


El Decreto Distrital 807 de 1993 en desarrollo de la bimestralidad, en sus artículos 28 y 37 estableció como excepción a ésta que los contribuyentes pudieran declarar anualmente si cumplían con los siguientes requisitos: no estar constituidos como sociedad, que sus ingresos brutos provenientes de las actividades gravadas en el año inmediatamente anterior no sobrepasen la suma de \$36'500.000.00 y no posean más de dos establecimientos de comercio. Igualmente declararán en forma anual aquellos contribuyentes cuyos ingresos provenientes de actividades no sujetas sean por lo menos el ochenta por ciento (80%) de sus ingresos totales.

De otra parte y en virtud del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1983, a partir del año 1994 la base gravable para liquidar el impuesto de industria y comercio está conformada por los ingresos netos del contribuyente en ejercicio de las actividades que constituyen el hecho generador del impuesto.

Los ingresos netos se obtienen al deducir del total de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los ingresos obtenidos por la venta de activos fijos, los percibidos por exportaciones y los provenientes del ejercicio de actividades no sujetas o exentas, las devoluciones, los descuentos y las rebajas.

Las declaraciones se deben presentar aún cuando no se hayan obtenido ingresos porque la declaración es una obligación para los contribuyentes y el hecho de no obtener ingresos no les exime de ese deber.

La tarifa aplicable se determina de la misma forma que se realiza para efectos de liquidar el impuesto por el año gravable 1993.



En cuanto a las donaciones estas hacen parte de los ingresos, al estar adecuadas al concepto que de éste trae el Decreto 2659 de 1993, Artículo 38: "Ingresos. Los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un período, que no proviene de los aportes de capital".

Entonces, las donaciones son recursos que generan incrementos en el patrimonio obtenidos por la ejecución de actividades en que se obtenga contraprestación. Y no se encuentran dentro de las exclusiones expresas de las que habla en el artículo 154 numeral 5o.

4. El impuesto de avisos y tableros es un impuesto complementario. El hecho generador lo constituye según la Ley 97 de 1913 "la colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches, de tranvías, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público", y también el Decreto Reglamentario amplía la definición a "toda modalidad de aviso y valla".

El sujeto pasivo lo constituye el contribuyente como persona natural, jurídica o sociedad de hecho que sea también sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.

Por consiguiente, el contribuyente del impuesto de Industria y Comercio que posea avisos en el espacio público, deberá liquidar impuesto de avisos y tableros una tarifa del 15% sobre el impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

## CONCEPTO No. 97

Ref. Oficio de fecha 25 de febrero de 1994.

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

Subtema: Sociedades Autorales-No Sujeciones.

### Pregunta:

1. ¿Cuáles son las bases que tiene autorizado SAYCO y ACINPRO, para liquidar el impuesto a los establecimientos que ejecutan música? ¿Cuál es el organismo que controla SAYCO y ACINPRO?

### Respuesta:


La Sociedad de Autores y Compositores de Colombia y la Asociación Colombiana de Intérpretes y Productores Fonográficos se constituyeron en virtud del derecho constitucional que asiste a las personas para poder asociarse. Igualmente, la Ley 23 de 1982 modificada por la Ley 44 de 1993 estableció que los titulares del derecho de autor podrán formar asociaciones sin ánimo de lucro, con personería jurídica y patrimonio propio, para la defensa de sus intereses.

Con relación a la ejecución pública de obras no se constituye como hecho generador de ningún impuesto por cuanto de conformidad con lo establecido en la Ley 23 de 1982 modificado por la Ley 44 de 1993 este es un contrato, un acuerdo dado que la ejecución de obras musicales ya sea con palabras o sin ellas requiere de autorización del titular de derecho o su representante, sin importar si dicha ejecución se realiza con la participación de artistas o por medio de procesos mecánicos, electrónicos, sonoros o audiovisuales.

La ejecución es un contrato, un acuerdo entre parte que permite para uno la ejecución de una obra y la obligación de pagar una tarifa por concepto de esta y para el otro la obligación de permitir esta ejecución.

Establece el artículo 25 del Decreto 3116 de 1981 que reglamentó la Ley 23 de 1982 que las tarifas por concepto de ejecución pública serán las que acuerden los titulares del derecho con los usuarios. A falta de cancelación acuerdo o contrato entre las partes, regirán las que fije en forma general la Dirección Nacional de Derecho de Autor, entidad que ejerce la inspección y vigila sobre las sociedades de colectiva de los derechos de autor reconocidos en la Ley 23 de 1982 y de conformidad con lo establecido en el artículo 2 del Decreto 2041 de 1991.

La estructura interna de la obligación tributaria está integrada por diversos elementos entre los cuales encontramos el sujeto pasivo de ésta, que es a quien puede atribuirse la realización del hecho gravable con el impuesto. Por tal razón para el caso del impuesto de industria y comercio se hace necesario establecer los diferentes elementos que configuran el origen de la obligación tributaria.



Son sujetos pasivos o contribuyentes del gravamen de industria y comercio las personas naturales, las personas jurídicas y las sociedades de hecho que ejercen actividades gravadas. El hecho generador es el supuesto establecido por la Ley para tipificar el impuesto y cuya realización, entre otros elementos permiten imputar al sujeto pasivo de la obligación tributaria, en relación a un impuesto definido igualmente por la ley. El hecho generador del impuesto de industria y comercio es el ejercicio de la actividad industrial, comercial o de servicios entendidas así: se considera actividad industrial las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, reparación, manufactura, ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes, es en general todo proceso de transformación de materia prima, por elemental que este sea. La actividad de comercio es la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al detal, por excepción las consideradas como tales en la legislación ordinaria siempre y cuando no estén señaladas como industrial o de servicios.

Finalmente entendemos por actividad de servicios la dedicada a satisfacer las necesidades de la comunidad, es toda tarea, labor o trabajo efectuada sin que medie relación laboral con quien la contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual según lo dispuesto en el decreto distrital 807 de 1993 en concordancia con el artículo 154 del Decreto 1421 de 1993.

Es preciso anotar que la ley es quien señala y compromete los sujetos pasivos de los tributos. En relación con los sujetos a impuesto de industria y comercio la Ley 14 de 1983, artículo 39, literal d en concordancia con el literal 4 del artículo 4 del Acuerdo 14 de 1983 determina la no sujeción a la obligación y en relación a las asociaciones profesionales y gremiales sin ánimo de lucro ha determinado su no sujeción a éste tributo. Esta no sujeción se encuentra restringida en cuanto su aplicabilidad por el artículo 11 de la Ley 150 de 1984, al establecer que si las mencionadas entidades, a las que hizo referencia, realizaban actividad industrial o comercial, los ingresos obtenidos por tales conceptos estarían gravados con el impuesto de industria y comercio.

Por último, no existe norma del orden distrital que le otorgue en materia tributaria competencia recaudadora a las asociaciones autorales en relación con los tributos a cargo de la Dirección Distrital de Impuestos.

En conclusión, la función recaudadora de SAYCO y ACINPRO, hace referencia a la captación de los recursos privados provenientes de la ejecución pública de la música, ya que SAYCO - ACINPRO, se rige como persona jurídica independiente que bajo la vigilancia e inspección de la Dirección de Derechos de Autor del Ministerio de Gobierno tienen como finalidad el recaudo de valores pecuniarios originados de la ejecución pública de obras en general de derechos de autor plenamente reconocidos y protegidos por la Ley, la no sujeción establecida por el legislador para estas asociaciones, es en relación a las actividades de servicios definida anteriormente, razón por la cual si la correspondiente sociedad autorale realiza de cualquiera de las actividades clasificadas como industriales y comerciales los ingresos percibidos en el desarrollo de éstas estarán gravados con el impuesto de industria y comercio.



## CONCEPTO No. 101

Ref: Consulta No. 14463 de junio 1 de 1994.

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Código de actividad

### Pregunta:

¿Referente al Impuesto de Industria, Comercio y Avisos en qué código se debe ubicar la venta de libros técnicos universitarios?

### Respuesta:

El Acuerdo 21 de 1983, hace una clasificación de las actividades en Industrial, Comercial y de Servicios; y define como actividad comercial la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancía, tanto al por mayor como al por menor y las demás definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la Ley como actividades Industriales o de Servicios (en concordancia con la Ley 14 de 1983).

Así mismo, el citado Acuerdo 21 de 1983, en su artículo 22, modificado por el Acuerdo 11 de 1988, artículo 15, se refiere a las tarifas aplicables a la actividad comercial, según el código de actividad que comprende del 201 al 204, encontrándose incluidas en el código 201 entre otras,... la venta de textos escolares y libros (incluye cuadernos escolares). Posteriormente, mediante la Resolución No. 585 de diciembre 31 de 1983, se adopta la clasificación de actividades económicas para el año gravable 1994 y en relación con la actividad comercial se retoma el artículo 15 del Acuerdo 11 de 1988 ya mencionado.

De otro lado, la Secretaría de Hacienda de Bogotá dando cumplimiento al párrafo segundo del Artículo 15 del Acuerdo 11 de 1988, mediante la circular No. 0001 de 1989, y para efectos de una correcta interpretación del alcance de los códigos 201 y 202 determinados por el mencionado artículo 15 del Acuerdo 11 de 1988, se entenderá por textos escolares según definición de la Secretaría de Educación Distrital: "Todos aquellos impresos que se utilizan para el proceso de aprendizaje en un centro docente, debiendo considerarse como tales por disposición del propio acuerdo 11 de 1988, los cuadernos escolares".

Queda claro, que la venta de libros técnicos universitarios, se encuentran comprendidos dentro de la clasificación de "textos escolares y libros" que se hace para el código de actividad 201 de conformidad con las citadas normas.

En relación con la tarifa aplicable ésta se determina de la misma forma que se realiza para efectos de liquidar el impuesto por el año gravable 1993.

Para mejor información anexamos tabla de tarifas.

## CONCEPTO No. 103

Ref: Consulta No.12439 de Mayo 5 de 1994

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Sujeto Pasivo-Loterías - Empresas Industriales y Comerciales del Estado

### Pregunta

¿La Lotería de Cundinamarca está obligada a declarar y pagar el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos?

### Respuesta

La Ley 1a. de 1992, en su Artículo 1o, autorizó a las Loterías para establecer los juegos de apuestas permanentes con premios en dinero, sobre los resultados de los premios mayores de los sorteos de todas ellas, indicando que podían ser realizados por las mismas entidades o mediante Contrato de Concesión con particulares, norma que fue recogida por el Artículo 199 de Decreto Ley 1222 de 1986.

A su turno, el artículo 200 del Código de Régimen Departamental, estipula que las Loterías sólo podrán autorizar dicho juego dentro del territorio respectivo y utilizar los resultados de los sorteos ordinarios de otras loterías.

De acuerdo con lo señalado en los artículos 34 y 35 de la Ley 14 de 1983, que define, qué se considera actividad Comercial y qué se entiende por actividad Industrial y de Servicios, podemos ver que la actividad desarrollada por la Lotería de Cundinamarca no es Industrial ni de Servicios.


El artículo 35 de la citada Ley 14 de 1983 nos dice que:

"Se entiende por actividades comerciales las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las demás definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por la Ley, como actividades Industriales o de Servicios".

Según el artículo 1849 del Código Civil Colombiano, la compraventa es un contrato en que "una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. Aquella se dice vender y ésta a comprar. El dinero que el comprador da por la cosa vendida, se llama precio".

El artículo 1866 del mismo Código señala que pueden venderse todas las cosas corporales, o incorporeales cuya enajenación no esté prohibida por la Ley.

Así mismo, el artículo 1869 de dicho Código agrega que la venta de cosas que no existan se entenderá hecha bajo la condición de existir, salvo que se exprese lo contrario, o que por la naturaleza del contrato, aparezca que se compró la suerte.



En los casos de las Loterías, lo que se está comprando es el derecho a participar en el sorteo, representado en un billete o fracción por el cual se paga un precio y por tanto tal actividad se enmarca dentro de las previsiones del artículo 35 de la Ley 14 de 1983, siendo en consecuencia, materia del impuesto de industria y comercio, independientemente de que se trate de una actividad monopolítica ejercida o no por el Departamento.

El artículo 76 de la Ley 49 de 1990 excluía del pago del impuesto de industria y comercio y del impuesto predial a los establecimientos públicos, superintendencias, empresas industriales y comerciales del estado, sociedades de economía mixta del orden departamental creando una exención o no sujeción para las mismas.

El artículo 76 de la Ley 49 de 1990, fue declarado inexecutable (mediante sentencia de septiembre 12 de 1991 de la Corte Suprema de Justicia) y en consecuencia, dichas entidades al enmascarse dentro de la definición de sujeto pasivo del impuesto y producirse el respectivo hecho generador tipificado en la Ley, deben cumplir con sus obligaciones tributarias a menos que por disposición Municipal sean exoneradas del impuesto, en concordancia con el nuevo ordenamiento Constitucional.


Teniendo en cuenta que el impuesto de industria y comercio es un impuesto de carácter municipal, la Constitución Política establece en su artículo 294 que la Ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales, lo cual significa que son de su exclusividad y es a ellas a las que corresponde conceder exenciones, en desarrollo del principio de la autonomía territorial establecida en el artículo 287 de la Constitución Nacional.

Ahora bien, las loterías creadas como empresas industriales y comerciales por su misma denominación no son entidades de beneficencia, pero pueden llegar a desarrollar tales funciones si se autoriza legalmente la constitución de tales entidades, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Ley 3130 de 1968 artículo 7o. Esto para concluir que, una empresa industrial y comercial no puede dentro de sí misma ser entidad benéfica, puede eso sí, desarrollar tal fin a través de la creación de entidades con los objetivos propios de las fundaciones mediante la facultad legal que se otorga para tal creación.

El objeto de las loterías es la consecución de los recursos financieros para la atención de los programas de asistencia pública y recreación, para tal efecto realiza una actividad consistente en la comercialización de los billetes de lotería. De igual forma dentro de la normatividad que rige el impuesto de industria y comercio no se ha consagrado de manera expresa algún tipo de exención, no sujeción o tratamiento preferencial a favor de las loterías ni de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado de los Departamentos o del Distrito.

El Decreto 1421 de julio 21 de 1.993, Estatuto Orgánico de Santa Fe de Bogotá, en su título XI Régimen Fiscal, artículo 154, introduce modificaciones al impuesto de industria y comercio redefine las actividades industriales, comerciales y de servicios y establece que la base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente, los cuales se determinan restando del total de ingresos ordinarios y extraordinarios los provenientes de actividades exentas o no sujetas, las devoluciones descuentos y rebajas, las exportaciones





y la venta de activos fijos; también hacen parte de la base gravable los ingresos por rendimientos financieros, comisiones y todos los que no están expresamente excluidos.

Así mismo el artículo 17 del Acuerdo 11 de 1988 establece que son contribuyentes de los impuestos de industria, comercio y avisos las Sociedades de Economía Mixta y las empresas industriales y comerciales del estado del orden nacional y departamental con excepción de las que taxativamente contempla la Ley 14 de 1983.

De acuerdo a las normas vigentes sobre el impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros del orden Distrital, no se ha consagrado expresamente una no sujeción o una exención a las Empresas Industriales y Comerciales del Distrito que les permitan no tributar por concepto del impuesto en mención, todo lo contrario, está expresamente contemplado que son sujetos pasivos de dicho gravamen y como tal deben cumplir con las obligaciones formales que implican tener tal calidad.

## CONCEPTO No. 112

Ref: Consulta oficio 132 de junio 9 de 1994

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Base gravable - Deducciones

### Pregunta:

El impuesto al consumo de licores que cancela una empresa industrial y comercial de la orden Departamental dedicada a la producción de los mismos está excluido para determinar la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio.

### Respuesta:


El impuesto de Industria y Comercio recaerá en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados con establecimientos de comercio o sin ellos.

Hasta el año 1993 la base gravable estaba conformada por el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho, con exclusión de: devoluciones, ingresos provenientes de venta de activos fijos y exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el estado y percepción de subsidios, esta base gravable es la vigente hasta 1993.

Lo anterior conforme a los artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983, artículos 15 y 16 de Acuerdo 21 de 1983 y el artículo 1o. del Acuerdo 2 de 1987.

Para Santafé de Bogotá, D.C., a raíz de la expedición del Decreto 1421 de 1993, Estatuto Orgánico del mismo, tenemos que la base gravable para los sujetos pasivos del impuesto de Industria, Comercio y Avisos está conformado por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable, para determinarlos se resta de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades no sujetas o exentas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente incluidos en esta disposición.

Es de advertir que para el caso del Distrito Capital, mediante el Acuerdo 11 de 1988, artículo 17, se estableció que, entre otras, las empresas Industriales y Comerciales del Orden Departamental, son contribuyentes del impuesto de Industria, Comercio Y Avisos.



El artículo 40 del Decreto 2649 de 1993 dice que los gastos representan flujos de salida de recurso, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones en el patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un período, que no provienen de los retiros de capital o utilidades o excedentes. En consecuencia, para el caso de Santafé de Bogotá D.C., existe un régimen sumamente claro en lo que respecta al hecho generador, sujeto pasivo y base gravable del impuesto de Industria y Comercio. Como en el caso que nos ocupa. El pago del impuesto al consumo de licores es un gasto, y no varía la base gravable, por cuanto éste se constituye por los ingresos que se obtengan en el ejercicio de la actividad gravada, y de la cual tan sólo es posible deducir los conceptos autorizados por la Ley dentro de los cuales no están los gastos.

### **CONCEPTO No. 117**

Ref: Radicado 16450 de julio 7 de 1994.

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Servicio de consultoría - Ingresos gravados.

#### **Pregunta:**


Los honorarios de consultoría facturados en el exterior, ¿se encuentran gravados con el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos?

#### **Respuesta:**

El Impuesto de Industria, Comercio y Avisos es un impuesto territorial cuyo sujeto activo es el municipio dentro de la jurisdicción de un municipio, quien la realiza se constituye sujeto pasivo del Impuesto de Industria, Comercio y deberá declarar y liquidar el impuesto sobre los ingresos percibidos en dicho municipio, con independencia del lugar en que se encuentre el domicilio principal de quien realiza la actividad o de la persona que contrata el servicio o se efectúe el pago.

Por el contrario, si la actividad se desarrolla por fuera de la jurisdicción del municipio, quien la desarrolla no estará obligado al pago del Impuesto de Industria, Comercio a dicho municipio.

Tratándose del servicio de consultoría si este es prestado en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá habría que tributar por industria y comercio, aunque el contratante del servicio se encuentre en otro municipio o incluso en país extranjero, y si el servicio se presta fuera del Distrito no habrá lugar a gravar con dicho impuesto los ingresos que por él se obtengan. Sin embargo, y de conformidad con el Decreto Ley 1421 de 1994 Artículo 154 numeral 30, existe presunción en el sentido de presumir percibidos en el Distrito, los ingresos originados en actividad de servicios cuando estos se presten en el establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él.



Para determinar la base gravable, debe tenerse en cuenta las modificaciones introducidas por el Decreto ley 1421 de 1994, Estatuto Orgánico de Bogotá, en el Artículo 154 numeral 5 según el cual está conformada por los ingresos netos que son el resultado de restar a la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios los provenientes de actividades exentas y no sujetos de exportaciones y ventas de activos fijos, las devoluciones, rebajas y descuentos.

## **CONCEPTO NO. 122**

Ref.: Consulta No. 003170.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: No Sujeciones.

### **Pregunta:**

¿Deben pagar impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros, las asociaciones gremiales sin ánimo de lucro?

### **Respuesta:**

La Ley 14 de 1983, desarrollada para el Distrito Capital por el acuerdo 21 de 1983, en su artículo 4o. indica que entre otras, las asociaciones sin ánimo de lucro de carácter gremial son no sujetas del impuesto de industria y comercio; sin embargo la Ley 50 de 1984 en su artículo 11 que modifica parcialmente el artículo 39, numeral 2o. literal d. de la Ley 14 de 1983 consagra que, llegando estas entidades a realizar actividad de industria o comercio, en ello estarán gravadas.

Las asociaciones gremiales, son uniones voluntarias de personas que, de un modo durable y organizado, ponen esfuerzos para conseguir un objetivo determinado, cual es la defensa de intereses comunes a una profesión u oficio (Narvaez, José Ignacio. Teoría General de las Sociedades. E. Temis, 1990 pag. 1 y 3).

Según el Consejo de Estado, "El ánimo de lucro o finalidades de lucro no se relacionan, no pueden relacionarse a las utilidades obtenidas, sino a la destinación a que se les de. La estipulación o norma, que elimina los fines de lucro, es la que tiene como consecuencia, la de que los rendimientos y utilidades obtenidas no sean objeto de distribución o reparto entre socios o integrantes de la persona moral que las genera." (sentencia 6 de febrero de 1987 Consejero Ponente Policarpo Castillo Dávila, Consejo de Estado).

De lo anterior concluimos que son dos los elementos que configuran una asociación gremial:

1. Una finalidad o propósito de defensa de los intereses comunes a una profesión u oficio; que debe estar contemplada en sus estatutos.

2. Sus utilidades no serán susceptibles de reparto entre los socios, elemento este que hace tangible su intención de no obtener lucro en el ejercicio de su actividad.

Estos elementos son necesarios y no basta con la sola consagración de su finalidad gremial en sus estatutos; es esencial además el ánimo de no lucrarse en su ejercicio.

Como ya se dijo, el Acuerdo 21 de 1983, consagra para estas entidades la no sujeción al impuesto de industria y comercio; sin embargo y como lo indica la Ley 50 de 1984, modificatoria de la norma anterior, llegando estas entidades a realizar actividad de industria y comercio, en ello estarán sujetas a la obligación tributaria correspondiente.

Las asociaciones gremiales, sin ánimo de lucro al considerarse que no realizan actividad industrial o comercial no están sujetas al impuesto de industria y comercio, por tanto no deben declarar y pagar el impuesto en cuestión.

### **CONCEPTO NO. 126**

Ref.: Consulta 12656 de mayo 5 de 1994.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Sujeción al Impuesto

#### **Pregunta:**

¿Una entidad sin ánimo de lucro cuyo objeto principal es prestar servicio a los copropietarios, clientes, compradores de las mercancías de los negocios de su complejo comercial organizado en propiedad horizontal está obligada a pagar impuesto de Industria y Comercio?


#### **Respuesta:**

Encontramos que el impuesto de Industria y Comercio, tal como lo establece la Ley 14 de 1983 en su Artículo 32 "recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos"

Para evitar una dudosa o equivocada interpretación el legislador ha enumerado las actividades no sujetas, las cuales por no encontrarse descritas en la Ley como gravables, son consideradas como tal.

Es así como el Artículo 4 del Acuerdo 21 de 1983 establece como no sujetos al impuesto de Industria y Comercio entre otras las siguientes actividades:

"La educación pública, las actividades de beneficencia y las 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".



El hecho de que sea una entidad sin ánimo de lucro no la excluye del impuesto de industria y comercio, pues las prohibiciones del Literal 2 del Artículo 39 de la Ley 14 de 1983 se refiere a entidades de beneficencia y no a entidades sin ánimo de lucro y entre estas dos existe una diferencia por su objeto, pues la entidad de beneficencia es aquella cuyo objeto es directamente la atención gratuita a necesidades sociales de salud etc, mientras que la actividad sin ánimo de lucro puede ser comercial, industrial o de servicios, con la salvedad de que no existe el ánimo de distribuir ganancias entre quienes la realizan. La falta de ánimo de lucro no excluye del impuesto de industria y comercio, sino solamente en el evento previsto por la Ley en forma expresa; esto es, cuando se trate de sindicatos, asociaciones profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, con la excepción hecha por el legislador de que, si estas entidades realizan actividades industriales o comerciales, deben tributar por concepto de aquellas (Artículo 201 del Código de Régimen Municipal).

El Legislador tratándose de las entidades sin ánimo de lucro, considera gravadas con el impuesto de Industria y Comercio las actividades comerciales e industriales que éstas realicen, aun cuando al hacerlo no estén buscando beneficio de carácter comercial. (Artículo 11 Ley 50 de 1984).

Como el Impuesto de Industria y Comercio es de orden municipal y es facultad de los concejos votar de conformidad con la Constitución y la Ley los tributos, se desprende su potestad de exonerar de los mismos acuerdos con lo dispuesto por los Artículos 294 y 313 de la Constitución Nacional.

Debemos anotar además que el numeral 4o del Artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, que define la actividad de servicio como las tareas, labores o trabajos ejecutados por personas naturales o jurídicas o por sociedades de hecho sin que medie relación laboral, con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie o que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual.

Teniendo en cuenta que las no sujeciones son establecidas mediante norma expresa, que fija en forma taxativa las condiciones, requisitos que deben reunirse para su reconocimiento, puede concluirse, que las actividades que no se encuentren consagradas como no sujetas por el artículo 4 del Acuerdo 21 de 1983 y el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, son sujetos del impuesto de Industria y Comercio; por ende, están en la obligación de declarar y pagar dichos impuestos.

## CONCEPTO No. 133

Ref.: Consulta No. 17124 del 19 de julio de 1994

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Fundación Sin Ánimo de Lucro Servicio de Educación.

### Pregunta:

Atentamente solicito información sobre el pago del impuesto de industria y comercio, correspondiente a una fundación sin ánimo de lucro, cuya actividad es el Servicio de Educación.

### Respuesta:

Para darle viabilidad jurídica a la consulta impetrada es pertinente definir el término exención; al respecto el profesor Alejandro Ramírez Cardona en su tratado de Derecho Tributario sobre este tema preceptúa que:

"...No ser sujeto pasivo de la obligación tributaria es diferente a estar exento del gravamen. No ser sujeto pasivo es no estar comprendido en la hipótesis general de la Ley, potencialmente, y por ende, tampoco puede llegar a serlo efectivamente.

"Por más que desarrolle actividades consideradas materia imponible, no puede exigírsele el pago, pues no genera el crédito fiscal. En cambio, cuando el sujeto pasivo potencial del tributo basta con que desarrolle tal actividad para que surja el vínculo de derecho público en forma concreta; para que al nacer la obligación tributaria, se convierta en sujeto efectivo. Y es éste el que puede estar exento.


"Sin que deje de serlo potencialmente, cuando llegue a serlo también en forma efectiva se le exime de pagar todo en parte de la prestación.

"Es una excepción, se repite a la circunstancia de que en igualdad de situaciones deberá pagar el impuesto de que son sujetos pasivos potenciales y efectivos otros entes".

La expresión exención, supone en principio la existencia de la obligación tributaria, es decir, que el particular es sujeto del impuesto por cumplir los requisitos legales para tal efecto, como en el caso del impuesto de industria y comercio en ejercicio de una actividad, pero en razón de ciertas consideraciones del titular de derecho, en este caso el Distrito Capital, está exento del pago del gravamen correspondiente. La exención tiene naturaleza de un beneficio fiscal.

Ahora bien, vale la pena hacer una observación sobre la naturaleza de las entidades de beneficencia.

El Código Civil en su artículo 633 contempla dos especies de personas jurídicas: Las corporaciones y las fundaciones de beneficencia pública y agrega que hay personas jurídicas que participan de una y otra condición.



Sobre la fundación expresa la norma que es un establecimiento que persigue un fin especial de beneficencia o de educación pública para lo cual se destinan bienes determinados, es decir, aquello cuyo objeto es directamente la atención gratuita a necesidades sociales, de salud, etc. Lo anterior significa que la ausencia de ánimo de lucro es la característica principal de las fundaciones.

La fundación tiene su razón de ser en la consecución de una finalidad social de interés general, impuesta por voluntad externa que destina para tal efecto un patrimonio determinado.

De otra parte se entiende que hay ánimo de lucro, cuando la entidad recibe rentas susceptibles de ser objeto de distribución de utilidades durante su existencia o que esas ganancias se repartan entre los socios al momento de su disolución, tal sería el caso de la sociedad.

A contrario sensu las personas jurídicas que no tienen como finalidad primordial que esa utilidad o ganancia sea repartida entre sus miembros se les califica como "sin ánimo de lucro." por qué implica si se obtuvieron utilidades éstas se invirtieron en el desarrollo de su finalidad; es decir, en la inversión de éstos ingresos en la promoción y desenvolvimiento de su actividad.

De lo expuesto anteriormente, tenemos que el Acuerdo 11 de 1988, en su artículo 18, estableció la exención tributaria para la actividad de educación privada, sobre el 100% de sus ingresos brutos por un término de cinco años a partir del período gravable 1988, es decir, este beneficio operó hasta el año gravable 1992, inclusive.


Ahora bien, la exención del impuesto no exime al sujeto pasivo de la obligación tributaria formal de presentar la declaración de industria, comercio y avisos por los años en que le fue otorgado dicho beneficio fiscal; sopena de incurrir en la sanción por extemporaneidad, cuando se presenta la declaración fuera del término establecido en la Ley o sanción por no declarar, cuando se omite definitivamente este deber y la administración profiera liquidación de aforo.

De otra parte, no existe norma posterior que prorrogue el plazo de la exención o la otorgue nuevamente; razón por la cual la educación privada no está exenta del impuesto de industria, comercio y avisos y tableros a partir del año gravable de 1993.

Para el período gravable precitado y al tenor de lo preceptuado en el artículo 12, numeral 2 y el párrafo transitorio del artículo 28 del Decreto 807 de 1993, los contribuyentes sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio deberán presentar una declaración anual dentro de los plazos establecidos, teniendo en cuenta el último dígito de la cédula de ciudadanía si es persona natural o Nit. si es persona jurídica. La declaración puede ser cancelada en doce (12) cuotas mensuales a partir del 10 de febrero de 1994 y hasta el 13 de enero de 1995.

A partir de 1994, de conformidad con el Decreto Ley 1421 artículo 154, la causación del gravamen de industria y comercio es bimestral. En desarrollo del mandamiento legal citado, el Decreto 807 de 1993 en su artículo 27 fija los períodos bimestrales.





De la misma manera el artículo 28 concordante con el artículo 37 del Decreto 807 de 1993, determinó que las declaraciones de industria y comercio deberán ser presentadas en forma bimestral, exceptuando aquellos contribuyentes que pertenezcan al régimen simplificado; es decir, que no estén constituidos como sociedad y cuyos ingresos brutos obtenidos en el ejercicio de su actividad o actividades gravadas en el año inmediatamente anterior no sean superiores a \$36'500.000 y que no tengan más de dos establecimientos de comercio, podrán declarar en forma anual. También podrán declarar en forma anual los contribuyentes que el 80% de sus ingresos totales provengan del ejercicio de actividades no sujetas.

La base gravable para 1994 está conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos por el contribuyente durante el período gravable. 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, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general, todos los que no estén expresamente excluidos.

En consideración de lo anterior, se concluye:

- 1- La educación privada a partir del año gravable 1993 debe cumplir con la obligación tributaria de declarar en forma anual y puede cancelar este período en doce (12) cuotas para el período gravable 1994 debe ubicarse en el régimen correspondiente anual o bimestral.
- 2- El deber formal de presentar las declaraciones lo debe cumplir de conformidad con lo establecido en la Resolución 577 de 1993, modificada por la Resolución 013 de 1994, en las cuales están establecidos los plazos para cancelar el tributo.
- 3- Sólo las asociaciones sin ánimo de lucro de carácter gremial o profesional se encuentran no sujetos del impuesto de industria y comercio al igual que las actividades de beneficencia, culturales, deportivas y las desarrolladas por sindicatos, partidos políticos y hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud, salvo lo relativo a actividades industriales o comerciales en lo que estarían gravadas.

## CONCEPTO No 135

Ref: Consultas Nos. 13676, 13677 de junio 23 de 1994.

Tema: Impuesto de Industria y comercio

Subtema: Incentivo Fiscal

### Pregunta:

El contribuyente en su declaración privada se liquida el incentivo fiscal, del 0.5% adicional por presentar y pagar su declaración antes del 15 de mayo del año fiscal y estar a paz y salvo con la Dirección de Impuestos. Sin embargo, el sistema de cuenta corriente lo rechaza por no considerarlo procedente, negando como consecuencia el incentivo fiscal, se pregunta:

1. ¿Es correcto perder el incentivo fiscal por pronto pago ante una diferencia de criterio al usar un descuento?Cuál es el fundamento de esto.
2. ¿Qué procedimiento se sigue: un acto administrativo que modifique la liquidación privada? ó una liquidación oficial?
3. O el procedimiento que se sigue, ¿es enviar una carta persuasiva con un extracto de cuenta corriente, para que el contribuyente modifique la liquidación privada?
4. ¿Mediante qué procedimiento el contribuyente se defiende de la modificación que se envía en la carta?

### Respuesta:

El incentivo fiscal es un beneficio que se otorga a los contribuyentes que cumplan con los requisitos que se consagran en las normas tributarias.


A nivel distrital, el incentivo fiscal lo encontramos en el artículo 84 del Acuerdo 21 de 1983, que dice: "INCENTIVO FISCAL PARA EL PAGO. Los contribuyentes que cancelen la totalidad del impuesto de industria, comercio y de avisos, conforme a la liquidación privada antes del 15 de mayo de cada año, inclusive, tendrán como descuento del impuesto de avisos un 11.5% del impuesto de industria y comercio."

De lo anterior se desprende, que para tener derecho al incentivo debe cumplir el contribuyente con dos requisitos:

- Presentar la declaración y pagar conforme a ella, antes de una fecha cierta;
- Cancelar la totalidad del impuesto.

Si el contribuyente cumple con estos dos presupuestos tiene derecho al incentivo fiscal; sin embargo, es conveniente ampliar las condiciones ya mencionadas con objeto de aclarar las diferentes dudas que se presten:

El Acuerdo 21 de 1983, artículo 84, establece como fecha límite para declarar y pagar el impuesto, el 15 de mayo de cada año; luego de esta fecha no hay lugar al incentivo.



En segundo lugar, se entiende por "cancelar" pagar la totalidad del impuesto a cargo que resulte en la declaración privada, salvo el caso, en que se posean deudas con la administración, pues bajo estas condiciones, el pago que se haga se imputa (en su orden) a : los intereses, las sanciones y al pago del impuesto referido, comenzando por la deuda más antigua.

Entonces, se tiene derecho al incentivo fiscal, cuando hay pago total de la declaración; por "pago" se entiende la cancelación del impuesto y para que este se verifique debe tenerse en cuenta el artículo 90 del Acuerdo 21 del 83.

Cuando el contribuyente posea deudas anteriores con la administración, y al efectuar, éste se imputa de acuerdo con el artículo 90 del Acuerdo 21 de 1983, por tal razón no se hace el pago de la declaración sino de la deuda anterior y en consecuencia no se habrán cumplido los requisitos que dan derecho al incentivo fiscal, sino tan sólo una parte lo cual se traduce en la pérdida al mismo del incentivo, por no cumplir con uno de sus requisitos.

Con estos presupuestos, si el contribuyente tiene derecho al incentivo fiscal, éste no le puede ser desconocido pues se ha obtenido en legal forma.

En cuanto al descuento adicional del 0.5% del Acuerdo 9 de 1992 artículo 1o. parágrafo 1o. que dispone: "Así mismo los contribuyentes de los impuestos de industria y comercio, avisos y tableros que hubieren estado a paz y salvo por dichos conceptos antes del 16 de mayo de 1992, tendrán derecho por una sola vez a un descuento adicional del 0.5% sobre el impuesto de avisos, siempre y cuando cancelen la totalidad de los impuestos liquidados antes del 18 de mayo de 1993".


En razón a lo anterior se desprende que para tener derecho al descuento adicional del 0.5% sobre el impuesto de avisos debe:

1. Estar a paz y salvo por concepto del impuesto de Industria, Comercio y Avisos antes del 16 de mayo de 1992.
2. Cancelar la totalidad de los impuestos liquidados antes del 18 de mayo de 1993.

Interpretando las normas, cuando se hable de que para tener derecho al incentivo fiscal y además al adicional del 0,5% es necesario que haya cancelado la totalidad del impuesto de industria y comercio y avisos y tableros, y que por esta totalidad debe entenderse, no sólo el impuesto del año que se declara sino además, lo que se adeude por años anteriores, de conformidad con el artículo 90 del Acuerdo 21 de 1983.

Significando lo anterior que para que opere la figura del descuento adicional debe no sólo cancelar las sumas debidas de años anteriores, sino además la del año gravable de 1992, en los términos ya expuestos.

Conforme a esta situación, cuando se ha perdido el derecho al incentivo fiscal por la situación antes mencionada, no obedece a una diferencia de criterio, pues ésta se da en cuanto a la determinación y aquí no opera porque el incentivo fiscal es la aplicación de las normas que se encuentran consagradas dentro del Acuerdo 21 de 1983, artículo 84 y 90.



Entonces, tenemos que el incentivo fiscal pese ha encontrarse dentro del formulario de declaración, en ninguna forma hace parte de la liquidación privada ya que los presupuestos del mismo son ajenos e independientes a la determinación del impuesto que una vez cumplidos operan de pleno derecho, a contrario sensu sino se cumplieron no procede.

Es así como el contribuyente que al diligenciar su declaración no calcula el descuento correspondiente, pero cancela la totalidad de la liquidación, en la fecha límite, tiene derecho al incentivo, y mal podría entenderse que para su reconocimiento se sirviera de un acto modificador de la liquidación privada.

Esto encuentra su sustento jurídico en el artículo 33 del Acuerdo 21 de 1983, el cual define qué es y que debe contener la declaración del impuesto de industria, comercio y avisos, determinado que además de contener la información relativa a la identificación del contribuyente, deberá estar constituida por:

"...2. La determinación de la base gravable con especificación de las partidas objeto de deducción, así como de los ingresos cobijados por exención o prohibición.

3. La liquidación privada del impuesto de industria y comercio y del anticipo que corresponde pagar al contribuyente.

4. Liquidación privada del impuesto complementario de avisos y tableros.

5. Liquidación de la sanción por extemporaneidad.

6. Los anexos oficiales que contengan información exigida por la Dirección Distrital de Impuestos y los complementarios que el contribuyente estime pertinentes."

Como se puede apreciar el artículo transcrito en ningún momento hace referencia a la determinación, cálculo o liquidación del incentivo fiscal o descuento por pronto pago.

En cuanto a la facultad de modificación que tiene la administración tributaria, el artículo 47, citado por el contribuyente establece: "con base en un error aritmético o de liquidación del contribuyente, un requerimiento, o una visita, la Dirección Distrital de Impuestos podrá practicar sobre la liquidación privada una liquidación oficial..."; como se observa éste artículo hace referencia a la liquidación privada hecha por el contribuyente que es la misma que se encuentra señalada en los artículos 15, 26, 27 y 33, que como ya se dijo y se reitera, no hacen mención alguna al incentivo fiscal o descuento por pronto pago, como tampoco lo hace el artículo 47 al enumerar los requisitos de la declaración oficial.

## CONCEPTO No. 136

Ref: Consulta No. 17134, de julio 19 de 1994.

Tema: Impuesto de industria y comercio.

Subtema: Sujetos pasivos.- Sociedades extranjeras.

### Pregunta

1. Las personas jurídicas extranjeras sin domicilio en Colombia, que tienen en el país a tercero para que comercialicen sus productos, donde estos se retienen una parte de los ingresos y el restante lo entregan a la persona jurídica ¿cómo deben tributar?, ¿quién lo debe hacer, el tercero o la persona jurídica extranjera?

2. Si no existe la obligación de pagar tal impuesto y éste ya se ha cancelado hay lugar a devoluciones y las declaraciones se entienden por no presentadas?

### Respuesta

I. Las personas jurídicas extranjeras sin domicilio en Colombia que tengan interés de llevar a cabo dentro del país una actividad de carácter permanente debe estar representadas en el lugar que pretenden llevar a cabo sus negocios, con apoderados con capacidad para representarlas, para realizar esto, se debe protocolizar en la respectiva Notaría, prueba de la existencia y representación de la persona jurídica y el poder. El extracto de estos documentos se inscribirá en el registro mercantil (Artículo 48 del C.P.C y 471 del Código de Comercio).

De conformidad con lo anterior, al existir representante de la persona jurídica extranjera en el país y más concretamente en el Distrito, adquiere todos los derechos y deberes que una persona natural, jurídica o sociedad de hecho tienen dentro del municipio en materia tributaria; es así, que llevándose a cabo dentro del Distrito una actividad comercial quien la desarrolla ya sea directa o indirectamente tiene la obligación de cumplir con sus deberes fiscales en lo pertinente.

Deberes que encontramos en el Decreto 1421 de 1993 y 807 del mismo año, además de las otras disposiciones fiscales que complementan estas normas.

En las precitadas normas encontramos el hecho generador, el sujeto activo, pasivo, la base gravable, la tarifa, las actividades exentas, las no sujetas, etc.

En el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros el hecho generador lo constituye el desarrollar una actividad industrial, Comercial o de servicios dentro del Distrito Capital. El sujeto activo es el municipio donde se realiza el hecho generador (Bogotá); el sujeto pasivo es toda persona natural, jurídica o sociedad de hecho que realice tal actividad.

La base gravable está constituida por los ingresos netos ordinarios o extraordinarios, menos los correspondientes "actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base

gravable los ingresos obtenidos por ingresos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición" Artículo 154 numeral 5o Decreto 1421 de 1993.

Las actividades exentas, es decir, aquellas que deben cumplir con los deberes personales, excepto el de pagar el impuesto a cargo son:

1.- A partir del año gravable 1988 y hasta el año gravable 2000, inclusive, las actividades desarrolladas por artesanos, sociedades mutitarias, fondos de empleados y cooperativas.

2.- Para el año gravable de 1991 todas las Cajas de Compensación están exentas en el 100% del impuesto de Industria, Comercio y Avisos. A partir del año gravable 1992 y hasta por cinco (5) años, la exención es procedente, siempre que se cumplan ciertos requisitos.


3.- Por los años gravables de 1993, 1994, 1995 y 1996 estarán exentas de declarar y pagar el impuesto de Industria, Comercio y Avisos, las personas naturales y jurídicas que obtengan ingresos brutos anuales iguales o inferiores a \$5.000.000.

4.- Estarán exentos de declarar y pagar el impuesto de Industria, Comercio y Avisos durante 1993 y hasta por 10 años, los contribuyentes que presten el servicio de parqueadero en edificios construidos para tal fin en altura o sótanos o en ambos, dentro de la zona centro de Santafé de Bogotá, D.C.

Como actividades no sujetas, es decir, aquellas que no son sujetos pasivos del impuesto y por tal razón no cumplen con ningún deber fiscal, encontramos:

- Las actividades que no son industriales, comerciales o de servicios.
- La producción primaria agrícola, ganadera y avícola.
- La producción nacional de artículos destinados a exportación.
- La explotación de canteras y minas.
- Las entidades de beneficencia, culturales deportivas, sindicatos, asociaciones profesionales y gremiales, partidos políticos, hospitales y establecimientos educativos públicos.
- La primera etapa de transformación de la producción agropecuaria cuando ésta se realice en predios rurales.
- El ejercicio de profesiones liberales.
- El tránsito de los artículos de cualquier género por el territorio distrital que se dirijan a lugares diferentes del Distrito Capital.
- Las actividades realizadas por el Instituto de Mercadeo Agropecuario, la Caja de Crédito Industrial y Minero y la Financiera Eléctrica Nacional.

Con los anteriores presupuestos las personas jurídicas extranjeras sin domicilio en el país, pero por desarrollar una actividad permanente dentro del mismo, requieren de un representante legal que haga sus veces dentro del país, por tal razón, deben tributar



conforme cualquier persona natural, jurídica o sociedad de hecho por concepto de la actividad que desarrollen dentro del municipio.

2. Los contribuyentes que presentaron su declaración pero que no estaban obligados legalmente a hacerlo, deberán solicitar se declare la invalidez de la declaración; tal solicitud deberá solicitarse ante la División de Liquidación de la Dirección Distrital de Impuestos, ya que ésta posee la facultad de conocer de tal procedimiento, y mediante Resolución motivada declarar la invalidez.

La solicitud de invalidez puede ser adelantada en cualquier tiempo.

Una vez cumplido tal procedimiento, y con la Resolución que declara la invalidez se acude a la División de Cuentas Corrientes y Contabilidad Tributaria, con el fin de que allí se tramite lo concerniente a la devolución de lo pagado en aquellas declaraciones contempladas como inválida.

### **CONCEPTO No. 141**

Ref.: Consulta No. 005423 marzo 14 de 1994.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Sociedad en Proceso de Liquidación.

### **Pregunta**

¿Deben declarar y pagar impuesto de Industria y Comercio las sociedades en proceso de liquidación?


### **Respuesta**

Una sociedad en proceso de liquidación pierde su capacidad jurídica para efectuar operaciones nuevas, conserva sin embargo capacidad, con el único fin de ejecutar los actos necesarios para disolver la sociedad, en este sentido se expresa el artículo 222 Código de Comercio; con ello se busca el cumplimiento de las obligaciones que en su ejercicio le subsistan.

Como vemos, la sociedad en liquidación, como tal, sigue en actividad aun cuando ella esté restringida.

Según el artículo 26 del Decreto 807 de 1993 están obligados a presentar declaración del impuesto de industria y comercio, quienes realicen en jurisdicción del Distrito Capital actividad gravada con el impuesto.

De las anteriores consideraciones se deduce que la obligación de declarar está determinada por la realización de actividad gravada, independientemente de que se generen ingresos o no.



Desde el punto de los deberes formales el artículo 11 del Decreto 807 de 1993, remitiendo al artículo 572 literal g, del Estatuto Tributario Nacional, consagra que el obligado a cumplir con los deberes formales de una sociedad en liquidación, será precisamente el liquidador, así el liquidador es obligado a presentar la correspondiente declaración de la sociedad que representa.

Además, hay que tener en cuenta que el artículo 36 del Decreto 807 de 1993, en concordancia con el artículo 614 del Estatuto Tributario Nacional, establece que los contribuyentes de Industria y Comercio deberán seguir cumpliendo con su obligación de presentar las declaraciones del referido impuesto hasta tanto el contribuyente no haya reportado el cese definitivo de actividades ante la Dirección Distrital de Impuestos dentro de los dos meses siguientes a la ocurrencia del mismo; una vez la administración tenga el reporte del cese de actividades procederá a efectuar la cancelación del registro del contribuyente.

En conclusión, una sociedad en proceso de liquidación deberá declarar sobre sus actividades sujetas al impuesto de industria y comercio a través de su representante liquidador y si de tal ejercicio le resulta la obtención de ingresos netos, deberá efectuar la correspondiente liquidación y el pago del impuesto.



## CONCEPTO No. 142

Ref.: Consulta No. 008207 del 29 de marzo de 1994.

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

Subtemas: No sujeciones.

### Pregunta

¿Las entidades sin ánimo de lucro, con personería jurídica, dedicadas a actividades benéficas en el campo de la salud; siguen gozando de la no sujeción al impuesto de industria y comercio?

### Respuesta:

Las entidades de beneficencia son personas jurídicas que persiguen finalidades de interés público, o de utilidad común dentro de las cuales podemos encontrar el que desarrollen tareas tales como educativa y de salud, etc., es decir, son instituciones que atienden servicios de interés social.

Estas instituciones son creadas por iniciativa particular cuyo patrimonio es formado por un grupo de bienes dejados por sus creadores, se rigen por los estatutos que estos dicten o en caso de silencio, por los dictados por la Ley; su finalidad se encamina a la consecución de desarrollar las tareas encomendadas.

En algunas ocasiones, estas instituciones de beneficencia colaboran con el Estado para satisfacer necesidades generales de los asociados, como la educación, la atención médica, bienestar social, entidades deportivas, etc..

Para el caso de entidades que prestan servicios de interés general, más concretamente en el sector salud, para que puedan ser consideradas como entidades de beneficencia deben cumplir con algunas condiciones de participación, condiciones que encontramos en la Ley 10 de 1990, artículo 7o. el cual establece que el Ministerio de Salud autoriza el servicio de atención médica prestado por particulares.

Así mismo, ésta Ley, en su artículo 20 prevé que las entidades de beneficencia que presten o pretendan brindar servicios de salud, deberán reunir "las condiciones de calidad tecnológica y científica para la atención médica, de suficiencia patrimonial y de capacidad técnico-administrativa que previamente determine el gobierno nacional"

Si los requisitos anteriormente mencionados no se cumplen, se configura causal de disolución y liquidación de la entidad, tal como lo dispone el artículo 21: "Si transcurrido ese lapso no se ha presentado la documentación correspondiente se configurará causal de disolución y liquidación y se ordenará la cancelación de la personería jurídica respectiva".

Concluyendo, una entidad de beneficencia que preste servicios de salud, debe poseer personería jurídica reconocida por el Ministerio de Salud, lo anterior con base en la Ley 10 de 1990 (ya expuesta), si esto no ocurre desaparece la entidad como tal.

Ahora bien, cuando una entidad de beneficencia que presta servicios en el sector salud, y que además goza de la personería otorgada por el Ministerio correspondiente, encontramos en las normas a nivel nacional que no son objeto de gravamen por desarrollar tales tareas, así: Ley 14 de 1983, artículo 39, literal, expresa: "No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:

d) La de gravar con el impuesto de industria y comercio los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud"

A nivel Distrital encontramos el Acuerdo 21 de 1983, artículo 4o., numeral 4o: "No están sujetos a los impuestos de industria, comercio y de avisos, las siguientes actividades:

4o. La educación pública, las actividades de beneficencia, las actividades 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."

Pero, si tales entidades desarrollan actividades industriales o comerciales, son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, conforme a la Ley 50 de 1984, artículo 11 que determina en cuanto a este factor: "cuando las entidades a que se refiere el artículo 39, numeral 2o. literal d) de la Ley 14 de 1983 realicen actividades industriales o comerciales serán sujetas al impuesto de industria y comercio en lo relativo a tales actividades".

Para finalizar, las entidades de beneficencia por desarrollar las tareas inherentes a sus fines o propósitos no son sujetos del impuesto de industria y comercio, pero cuando entren a desarrollar las actividades contempladas en el artículo 11 de la Ley 50 de 1984 serán consideradas como sujetos pasivos del gravamen.

## **CONCEPTO No. 147**

Ref.: Consulta No. 13175 de Mayo 11 de 1994.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Sujetos Pasivos.

### **Pregunta**

Consulta usted respecto de la posibilidad de otorgar una exención de declaración y pago del impuesto de industria y comercio, por la prestación del servicio de educación.

## Respuesta

Para resolver su consulta se hace necesario ante todo, verificar si se cumple la condición de sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.

Los sujetos pasivos de este impuesto lo conforman, según el artículo 3 del Acuerdo 21 de 1983, las personas naturales o jurídicas, o las sociedades de hecho que realicen el hecho generador de la obligación tributaria.

Así mismo, el artículo 17 del acuerdo 11 de 1988, estipula como contribuyentes del impuesto de industria y comercio a las sociedades de economía mixta y las empresas industriales y comerciales del Estado, del orden nacional y departamental.

Finalmente, el artículo 27 del Acuerdo 38 de 1993 contempla a las empresas industriales y comerciales del Distrito como sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio. Para concluir, los Departamentos Administrativos forman parte de la rama ejecutiva del poder público, siendo éste uno de los organismos principales junto con los ministerios y la Presidencia de la República. Los organismos principales y las Superintendencias integran el sector central con competencia en todo el territorio nacional, y por ende, los departamentos administrativos al igual que los ministerios, no son empresas industriales y comerciales del Estado, ni sociedades de economía mixta, y tampoco se constituyen como persona jurídica; en consecuencia no son sujetos pasivos del impuesto.

## CONCEPTO No 176

Ref.: Radicación No. 14717 del 7 de junio de 1994

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Sujeto Pasivo: Iglesia. - Generador: Actividad de Servicio

### Pregunta

Una Iglesia Cristiana Evangélica, entidad sin ánimo de lucro y que dentro de sus activos figuran entre otros, una emisora y un colegio de primaria y bachillerato: ¿esta obligada a declarar por impuesto de industria y comercio y avisos, considerando que lo producido se destina a la propagación del evangelio?

### Respuesta

De acuerdo al significado etimológico una iglesia es: "Templo cristiano, sociedad religiosa fundada por Jesucristo. Cualquier comunión cristiana: la iglesia luterana. Conjunto de creencias, ministros y fieles de la religión católica: la iglesia española. Clero. Inmunidad de que gozaba quien se refugiaba en un templo. Cumplir con la iglesia, confesar y comulgar por pascua florida.

- El nombre de iglesia es dado por excelencia a la iglesia católica, apostólica y romana. La iglesia griega ortodoxa no reconoce la autoridad del papa. La iglesia protestante o reformada no admite más que la de la biblia. Estas tres iglesias son conocidas con la denominación común de cristianas." (se subraya). (Diccionario de la Lengua Española Larousse Ilustrado. Edición 1989-1990).


En cuanto a asociación religiosa se expresa:

Asociación es un ente jurídico que surge del acuerdo de voluntades de dos o más personas que ponen en común sus conocimientos o sus actividades con una finalidad, es decir, que se vinculan mediante aportes en dinero, especie o actividad y que dirigen sus esfuerzos hacia un objetivo común, sin ánimo de lucro o lo que es lo mismo: la realización de un fin de beneficio social extraeconómico, que puede contraerse a los asociados, a un gremio o grupo social en particular.

Las asociaciones se instituyen asistidas por el precepto constitucional que garantiza la libertad de asociación derecho que se concreta en la facultad que asiste a las personas para de modo permanente y estable, unir esfuerzos y bienes materiales o inmateriales con miras de realizar su fin.

Se entiende por religión según el diccionario de la lengua, las creencias que se tienen acerca de una divinidad y el culto que se ofrece a esa divinidad.

En este orden de ideas, se puede precisar que las asociaciones religiosas tienen un carácter específico con relación a la naturaleza de su finalidad que hace referencia a



objetivos comunes a un credo o religión y con relación a los sujetos que comparten este mismo credo o religión.

Vistos los conceptos de iglesia y asociación religiosa, y teniendo en cuenta que la consulta concretamente se relaciona con las iglesias, se procede al análisis a la luz de las normas tributarias:

De conformidad con los artículos 32 y 1o. de la Ley 14 de 1983 y Acuerdo 21 del mismo año, respectivamente, se establece que el hecho generador del impuesto de industria, comercio y avisos y tableros "Está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicio en jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá..."; y el artículo 3o. del Acuerdo en mención nos indica que el sujeto pasivo del impuesto es la persona natural, jurídica y sociedad de hecho que cumpla con el hecho generador.

Así las cosas, y observando a los entes jurídicos denominados iglesias, son personas jurídicas cuyo reconocimiento está en cabeza de la Alcaldía Mayor de Bogotá, conforme a la Ley 22 de 1987 y Decreto 059 de 1991.


Estableciéndose el hecho de que las iglesias son personas jurídicas y que por tanto podrían ser sujetos pasivos del gravamen de industria y comercio, debe analizarse si cumplen con el hecho generador del mismo:

Acorde con las actividades que la ley tributaria contempla como uno de los elementos constitutivos del hecho generador y la definición del mismo como actividad industrial como la producción, extracción o cualquier proceso de transformación; actividad comercial la compraventa, expendio o distribución de bienes muebles y demás actividades calificadas como comerciales por el Código de Comercio y que no sea industrial o de servicios; y actividad de servicios consistente en la obligación de hacer que adquiere una persona para con otra sin que medie relación laboral y a cambio de una contraprestación en dinero o especie, y siendo que las iglesias como tal y conforme con su objetivo social primordial cual es la propagación del evangelio de Cristo por medio de la congregación de unas creencias, ministros y fieles de la religión, dicha actividad en su esencia no es comercial, industrial ni de servicios y por tanto serían no sujetos al impuesto de industria comercio y avisos.

Ahora, otro punto a tener en cuenta para conceptuar acerca de la sujeción al impuesto tratado en cuanto a qué sucede cuando una iglesia ejerce además de la actividad para la que fue creada, alguna de las actividades gravadas con el tributo en cuestión.

En este caso se subsumen inequívocamente en el régimen tributario y entonces se convierten en sujetos pasivos con obligaciones y derechos iguales a los que debe cumplir cualquier sujeto pasivo del impuesto, pues cumpliría con el hecho generador (siempre y cuando el ejercicio de la actividad se realice dentro de la jurisdicción del Distrito Capital).

El caso de que impartan educación y además tengan como otra actividad la de radio difusión son actividades típicamente de "servicios" y como ya se dijo, tienen y deben



cumplir con la obligación de la declaración y pago del impuesto de industria, comercio y avisos, teniendo como base los ingresos obtenidos en tales actividades.

También se debe analizar si las iglesias al ejercer actividades sin ánimo de lucro, frente a la legislación vigente estarían cobijadas por un beneficio fiscal, ya sea exención o no sujeción:

El artículo 4o. numeral 4o. del Acuerdo 21 de 1983, concordante con el artículo 39 numeral 2o. literal d) de la ley 14 de 1983, expresa que "No están sujetas a los impuestos de industria, comercio y avisos, las siguientes actividades: ...las actividades desarrolladas ,...por las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro,....", supuestos en los cuales, no se encuentran las iglesias que ejercen actividades sin ánimo de lucro, pues, como bien se anotó al inicio del presente estudio las asociaciones religiosas y las iglesias son personas jurídicas con características muy diferentes y que no conllevan a confusiones, y por otro lado así las iglesias fuesen calificadas de asociaciones, tampoco se trataría de asociaciones de profesionales o gremiales, siendo así que para poder encuadrar en la no sujeción se tendría que:

1. Fuese una asociación
2. De profesionales o gremios y
3. Sin ánimo de lucro;

Cualidades que no corresponden a las iglesias aún cuando ejerzan actividades sin ánimo de lucro.

Ahora, en cuanto a las exenciones, no se encuentra alguna que sea aplicable a las personas jurídicas denominadas iglesias.

Por tanto y para concluir, las iglesias son sujetos pasivos del impuesto de industria, comercio y avisos cuando realicen actividades gravables, conforme a la legislación vigente (industrial comercial o de servicios), y para las cuales no existe establecida ninguna exención o no sujeción, siendo así que deberán presentar declaración y pagar el impuesto correspondiente de industria, comercio y avisos con base en los ingresos ordinarios y extraordinarios resultantes de su ejercicio por las actividades gravables.

Se reitera el hecho de que ejerciendo sólo las labores esenciales para las cuales fueron creadas (propagación de la religión cristiana), no son sujetos pasivos del impuesto distrital de industria, comercio y avisos, pues no cumplirían con el hecho generador del mismo.

## CONCEPTO No 181

Ref: Consulta No. 19064 de agosto 16 de 1994

Tema: Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Exenciones- No sujeciones -

### Pregunta

1. ¿Las entidades sin ánimo de lucro que se dedican a la protección, desarrollo, tecnificación, dignificación y en general el engrandecimiento de la industria colombiana del calzado; por tanto entidad gremial están exentas o no del impuesto de Industria, Comercio y Avisos?
2. ¿Deben las mismas presentar la declaración del impuesto de Industria, Comercio y Avisos?

### Respuestas:


1. El artículo 39, numeral 2, literal de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el Acuerdo 21 de 1983, artículo 4, establecen que no están sujetas al impuesto de industria, comercio y avisos "la educación pública, las actividades de beneficencia, las actividades 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". (subrayado fuera del texto).

Posteriormente la Ley 50 de 1984 dijo que "cuando las entidades a que se refiere el artículo 39, numeral 2, literal d) de la Ley 14 de 1983, realicen actividades, industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto de industria, comercio y avisos, en lo relativo a tales actividades.

Lo anterior quiere decir que las asociaciones de profesionales y gremiales, sin ánimo de lucro, no están sujetas al impuesto de industria, comercio y avisos; sin embargo cuando éstas entidades desarrollan actividades industriales o comerciales, son sujetos pasivos del mencionado impuesto por los ingresos percibidos en desarrollo de dichas actividades.

En caso de que conforme a la Ley 50 de 1984, una de estas entidades desarrolle actividades industriales o comerciales gravables debe proceder a elaborar y presentar la correspondiente declaración tributaria.

2. El artículo 26 del Decreto 807 de 1993 dice que "están obligados a presentar una declaración del impuesto de industria, comercio y avisos 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".



El artículo 27 de la misma norma ordena que a partir del 1o de enero de 1994 el impuesto de industria, comercio y avisos, se causará con una periodicidad bimestral, los bimestres son: enero- febrero; marzo- abril; mayo- junio; julio- agosto; septiembre- octubre; noviembre- diciembre.

El artículo 28 del Decreto comentado establece el período declarable del impuesto de industria, comercio y avisos, a partir del 1o de enero de 1994 así:

Anual para aquellos contribuyentes cuyos ingresos provenientes de actividades no sujetas sean por lo menos un 80% de sus ingresos totales y comprenderá el impuesto causado en los bimestres comprendidos en el respectivo año calendario.

En síntesis las entidades no sujetas, cuando realicen actividades gravables, están obligadas a presentar declaración del impuesto de industria, comercio y avisos en forma anual, si por lo menos el 80% de sus ingresos provienen de las actividades no sujetas, en caso contrario deberán tributar en forma bimestral.

La anterior obligación debe cumplirse a través de la red bancaria contratada para tal fin, donde igualmente puede adquirir los formularios.

Sin embargo, si la entidad desarrolla únicamente actividades catalogadas como no sujetos, no tiene la calidad de contribuyente, por lo tanto no está obligado a declarar.

El hecho de ser considerado por la ley como no sujeto implica que el beneficiado por la norma con esa calificación, no debe cumplir con los deberes formales tales como inscribirse en el registro de contribuyentes del impuesto de industria, comercio y avisos, declarar entre otros, y en general los establecidos en el artículo 11 del Decreto 807 de 1993, en concordancia con los artículos 571, 572, 572-1 y 573 del Estatuto Tributario Nacional, a menos que realice actividades industriales y comerciales.



## CONCEPTO No. 183

Ref.: Consulta del 10208 del 15 de abril de 1994.

Tema: Impuesto Industria, Comercio y Avisos y Tableros.

Subtema: Profesión Liberal.

### Pregunta:

¿Una persona natural que para ejercer su profesión liberal emplea a otras personas, debe declarar y pagar el impuesto de industria y comercio?

### Respuesta:

El artículo 4o. numeral 6o. del Acuerdo 21 de 1983, taxativamente expresa que el ejercicio de una profesión liberal es una actividad no sujeta al impuesto de industria y comercio y avisos y tableros.

La noción de profesión liberal para efectos del impuesto de industria y comercio ha sufrido el siguiente desarrollo legislativo.

El Acuerdo 21 de 1983 artículo 9 párrafo: " Se define para efectos de gravamen de industria, comercio y avisos en lo relacionado con la actividad de profesiones liberales, como aquella actividad regulada por el estado, ejercida por una persona natural mediante la obtención de un título académico de institución docente autorizada, con la intervención de un conjunto de conocimientos de dominio y ciertas habilidades, en cuyo ejercicio predomina el entendimiento y requiere del intelecto. Se excluyen del anterior concepto las sociedades jurídicas o de hecho que empleen más de cinco (5) personas simultáneamente en cualquier momento durante el año gravable, por entender que dichas sociedades ejercen consultoría profesional".

Acuerdo 31 de 1991 artículo 46 preceptúa: "El párrafo del artículo 9 del Acuerdo 21 de 1983 quedará así: "Para efectos del gravamen de industria, comercio y avisos se define como actividad de profesión liberal aquella actividad regulada por el Estado, desarrollada por una persona natural que haya obtenido un título académico, otorgado por institución docente autorizada, que acredite conocimientos y estudios y habilite para el ejercicio de la profesión a que se refiere y en cuya ejecución predomine el intelecto".

El Acuerdo 9 de 1992 artículo 9 establece: "Para efectos de los gravámenes de industria y comercio y de avisos y tableros, se definen como actividades propias de las profesiones liberales las que regula el Estado y desarrollan personas naturales que hayan obtenido título académico de educación superior en instituciones docentes autorizadas."

De los textos legales transcritos se observa claramente que la profesión liberal debe ser ejercida por persona natural, salvo la excepción hecha en el Acuerdo 21 de 1983 para las sociedades jurídicas o de hecho con un número no superior de cinco personas empleadas y que además debe reunir los siguientes requisitos:

- a) Que sean actividades reguladas por el Estado.
- b) Que para su ejercicio se requiera título académico de educación superior.
- c) Que los títulos académicos los otorguen instituciones docentes autorizadas.

Conforme con la definición que les dio a las profesiones liberales el Concejo de Estado en sentencia de mayo 16 de 1991, la cual fue tomada del diccionario académico de la lengua y teniendo en cuenta su significado etimológico, confrontando los conceptos de "profesión" y "arte liberal" una actividad inherente a profesión liberal es:

"Aquella actividad en la cual predomina el ejercicio del intelecto, que han sido reconocidas por el estado y para cuyo ejercicio se requiere la habilidad a través de un título académico." (Sentencia de mayo 16 de 1991 C.E. Sección Primera).

Así las cosas, y teniendo en cuenta que la ley tributaria establece que se entiende realizada una actividad de profesión liberal cuando esta es ejercida por persona natural y no cuando se desarrolla por persona jurídica, como así lo expresa el artículo 9 del Acuerdo 9 de 1992 transcrito al inicio de nuestro estudio, definiremos a renglón seguido que entiende la Ley por persona natural y persona jurídica:

El artículo 74 del Código Civil define persona natural como "todos los individuos de la especie humana, cualquiera que sea su edad, sexo, estirpe o condición".

Y el artículo 633 de la misma obra expresa: "Se llama persona jurídica, una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente. Las personas jurídicas son de dos especies: Corporaciones y Fundaciones de Beneficencia Pública."

Así definidos estos conceptos y confrontados con la norma tributaria significa que cuando una persona jurídica o sociedad de hecho realice o ejerza una profesión liberal, frente a la Ley tributaria no tendrá esa calidad sino que será tratada como consultoría profesional y por tanto será sujeta dicha actividad al impuesto de industria y comercio; además de tener en cuenta que las actividades inherentes a las profesiones liberales las presten personas naturales es de advertir que debe cumplir con todos los elementos constitutivos de éstas enumerados anteriormente.

Si bien es cierto que la Ley tributaria no restringe cuantitativamente al sujeto para el ejercicio de la profesión liberal, no es menos cierto que exige para su ejercicio una autorización estatal que se concreta en la obtención de un título académico resultado de haber aprobado los correspondientes estudios en institución docente, y como consecuencia de ello sólo quien tenga este último requisito podrá ejercer profesión liberal.

En cuanto a la forma de ejercerla, debe hacerse directamente, es decir en forma personal por quien reúne todas las condiciones y características expresadas, porque es la persona que realiza la actividad quien efectivamente ejerce la profesión. Es así como quien presenta una demanda y adelanta un proceso está ejerciendo la abogacía y no quien le

otorgó o sustituyó poder, el cirujano que opera y no aquel al que reemplaza está ejerciendo la medicina y quien dicta una clase es quien enseña y no el maestro que está ausente.

En conclusión no se encuentran gravados con el impuesto de industria y comercio el ejercicio de profesiones liberales entendiendo por esta la actividad regulada por el estado y realizada directamente por persona natural en desarrollo del título académico por ella obtenido y otorgado por institución docente autorizada. Las actividades que no reúnan todas y cada una de las anteriores condiciones no constituirán ejercicio de profesión liberal y se someterán al impuesto de industria y comercio.

### **CONCEPTO No. 185**

Ref.: Consulta No. 13187 del 11 de mayo de 1994

Tema: Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros.

Subtemas: Entidad de Educación Privada - Instituciones sin ánimo de lucro - Actividades de beneficencia.

#### **Pregunta:**

Un colegio privado que educa a jóvenes de escasos recursos sin cobrar matrículas ni pensiones y cuyos ingresos son percibidos exclusivamente por concepto de certificados, constancias y producido por los talleres industriales que hacen parte de la educación que allí se imparte; ¿son sujetos pasivos del impuesto de industria, comercio y avisos? ¿los ingresos que así percibe son gravables?


#### **Respuesta:**

Los artículos 32 de la ley 14 de 1983 y 1o. 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. Y el artículo 154 numeral 4o. del Decreto 1421 de 1993 acerca de la actividad de servicios establece:

"Se consideran actividades de servicio todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual".

Teniendo en cuenta la definición que de actividad de servicio existe en materia tributaria se infiere que para cada caso en concreto se deben reunir todos y cada uno de los elementos que componen tal definición, a saber:

- 
- a) Realización de las tareas, labores o trabajos.
  - b) Por parte de personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho.
  - c) Ausencia de relación laboral con quien los contrata.
  - d) Que la realización de esas tareas, labores o trabajos, generen a cargo de quien los contrata obligación de pagar remuneración en dinero o en especie.
  - e) La tarea labor o trabajo corresponde a una obligación de hacer.

Como se observa, el precepto legal que desarrolla la actividad de servicio nos indica que cada vez que una persona natural, jurídica o sociedad de hecho desarrolle una actividad que reúna todos y cada uno de los elementos enumerados anteriormente dentro de la jurisdicción del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, se constituye en sujeto pasivo del tributo de industria, comercio y avisos, a menos que dicha actividad o sujeto tenga contemplado en forma expresa un tratamiento preferencial que lo excluya de la sujeción o del pago del impuesto que nos ocupa (no sujeción o exención).

Las no sujeciones se encuentran establecidas en el artículo 39 de la ley 14 de 1983 y acogidas por el artículo 4 del Acuerdo 21 de 1983, siendo de interés para el momento las contempladas en el numeral 4 del artículo 4o del Acuerdo referido, a saber: "La educación pública, las actividades de beneficencia, 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". Para cada caso en particular, se debe analizar muy detenidamente si llenan plenamente y sin lugar a equívocos las condiciones y requisitos exigidos por la ley y contemplados en el mismo precepto que desarrolla cada una de las no sujeciones, para así beneficiarse de lo dispuesto en ellas.


Dentro de las no sujeciones que trae el artículo anteriormente enunciado, nos interesan en particular para el estudio aquí acometido las siguientes:

- Las actividades de beneficencia
- Las actividades desarrolladas por las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro.

De las primeras se predica la caridad pública, es decir, son actividades de auxilio o prestación de servicios asistenciales para el bienestar público, desarrolladas o prestadas por entidades públicas o privadas gratuitamente o a precios ínfimos (que no cubren el costo del servicio ni el beneficio reportado), a personas que carecen de medios de subsistencia, o que están impedidos para trabajar, o que por sus condiciones de peligro físico o moral o estado de indigencia, requieren se les brinden para subsistir de una forma humana y digna.

Con relación a las segundas son las que efectúan las asociaciones que tienen por finalidad la defensa de intereses comunes a una actividad o profesión; y el ánimo de lucro se tiene





en la medida en que una entidad reciba rentas susceptibles de ser objeto de distribución de utilidades durante la existencia de la entidad o que las utilidades y el capital se repartan entre los asociados al momento de su disolución. Si los estatutos de la entidad consagran distribución de utilidades durante la existencia de la persona jurídica, se presume que si hay ánimo de lucro, lo mismo se dice si esa repartición se consagra al disolverse la entidad. (Sentencia del 10 de octubre de 1982, sección cuarta, Consejo de Estado). Es decir que cuando una entidad no persigue la repartición de sus ganancias entre los asociados, sino que las reinvierte en pro de la actividad o fin perseguido, se estará frente a entidades sin ánimo de lucro.

Así las cosas, y entendidos los dos conceptos que trae la ley, tributaría como no sujeciones y aquí vistos, es decir, actividad de beneficencia y actividades desarrolladas por asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro.


El consultante debe analizar objetivamente y entrar a considerar si las actividades que realiza se subsumen en alguna de ellas y en consecuencia tener el carácter de NO SUJETO AL IMPUESTO, o por el contrario al no encuadrar en ninguna de las no sujeciones, SER SUJETO PASIVO DEL GRAVAMEN DISTRITAL DE INDUSTRIA, COMERCIO Y AVISOS.

En este punto se debe tener en cuenta que en cuanto a las no sujeciones de que trata el artículo 4 numeral 4 del Acuerdo 1 de 1983 (actividades de beneficencia, actividades desarrolladas por asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro y las demás a que se refiere dicho numeral, el artículo 11 de la ley 50 de 1984, preceptúa que cuando las entidades que realizan actividades no sujetas conforme al artículo 4, numeral 4 del acuerdo 21 de 1983, realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos en lo relativo a tales actividades y por tanto deben cumplir con todas las obligaciones inherentes al tributo, declarando por la actividad industrial o comercial y descontándose de la base gravable el monto de los ingresos correspondientes a la actividad o actividades no sujetas. (Acuerdo 21 de 1983, artículo 1 y Decreto ley 1421 de 1993, artículo 154 numeral 5).

En cuanto a los ingresos de la actividad ejercida en talleres industriales, es necesario tener en cuenta lo que consagra el artículo 7 del Acuerdo 21 de 1983 refiriéndose a la actividad industrial.

Es actividad industrial la producción, extracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes y en general cualquier proceso de transformación por elemental que este sea.

Y el artículo 154 numeral 2 del Decreto Ley 1421 de 1993 nos indica cuales ingresos que provienen de la actividad industrial hacen parte de la base gravable del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos, así: "se entienden percibidos en el Distrito como ingresos originados en la actividad industrial, los generados por la venta de bienes producidos en el mismo, sin consideración a su lugar de destino o la modalidad que se adopte para su comercialización".



Por todo lo anterior concluyese que si una entidad que ejerce actividad o actividades no sujetas y además desarrolla actividades industriales o comerciales, entendida la industrial también en los términos del numeral 2 del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, por ésta será sujeto del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y su base gravable estará compuesta conforme con el Decreto 1421 de 1993, artículo 154 numeral 5o, por los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos durante al período gravable. Para determinar los ingresos netos que finalmente van a ser la base gravable a tener en cuenta, el contribuyente deberá restar la totalidad de los ingresos obtenidos en actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición.

Por otra parte, el Acuerdo 11 de 1988, artículo 18 estableció, entre otras, una exención tributaria para la actividad de educación privada, sobre el 100% de sus ingresos brutos por un término de cinco 5 años a partir del año gravable 1988. Es decir, este beneficio operó hasta el año gravable 1992, inclusive, lo que significa que a partir del período gravable de 1993, la ley considera a la educación privada, no solo sujeta al impuesto de industria y comercio y avisos, sino obligados al pago de este tributo.

Por último, la educación privada es una actividad de servicios gravada por el impuesto de industria y comercio y avisos, cuya base gravable son los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos por la actividad misma de educación, siendo además susceptible de ser gravada la entidad que presta el servicio de educación privada por otras actividades que ejecute ya sean industriales, comerciales o de servicios, teniendo como punto de referencia las definiciones de éstas que se encuentran contempladas en el Acuerdo 21 de 1983, artículo 7o y 8o y el artículo 154 numeral 4 del Decreto 1421 de 1993; teniendo además presente para el análisis si encuadra o no la actividad o actividades dentro de las exenciones vigentes o no sujeciones que las normas tributarias han establecido.

## CONCEPTO No. 189

Ref: Consulta No. 15461 del 21 de junio de 1994.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Sujeto Pasivo: Fundaciones - Actividades no sujetas.

### Pregunta

Una fundación sin ánimo de lucro y de utilidad común cuyo objeto social es: planear, diseñar, promover, financiar, organizar, dirigir, ejecutar y evaluar separadamente o en asocio o concertación con otras personas o entidades públicas o privadas, programas y proyectos tendientes a satisfacer las necesidades económicas y sociales de los usuarios de los planes de vivienda y en general de los colombianos de escasos recursos económicos, es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio y Avisos en los términos del Acuerdo 21 de 1983 y demás normas legales complementarias?

### Respuesta

Para resolver, como ya se dijo, de manera general y abstracta, su inquietud, debe en primer lugar realizarse un breve estudio o bosquejo sobre las personas jurídicas, con el fin de tener claro el concepto de fundación que es el tema que interesa y determinar así las actividades que pueden desarrollar.

Las Personas Jurídicas de Derecho Privado son de dos tipos:

1. Fundaciones de Beneficencia Pública ( o de Utilidad Común).
2. Corporaciones (o Agrupaciones).

El Código Civil trae esta clasificación en el TITULO XXXVI del libro primero, Artículo 633 al disponer:


"..Las personas Jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública..."

El precepto legal antes citado contiene una clasificación pero no así definiciones. Estas deben buscarse en otras normas, en la doctrina y en la jurisprudencia.

El tratadista Claro Solar considera que: "La fundación consiste en la afectación o destinación de determinados bienes a la consecución de un fin que el fundador se propone".

El Decreto 3130 de 1968 Artículo 5 expresa: "Son instituciones de utilidad común o fundaciones las personas jurídicas creadas por la iniciativa particular para atender sin ánimo de lucro, servicios de interés social, conforme a la voluntad de los fundadores".

La corporación es definida, por el mismo autor, antes referido como: "una persona jurídica formada por un cierto número de individuos asociados para conseguir la realización de un fin de



interés común." Partiendo de que la corporación es un conjunto de personas que para obtener un determinado fin vinculan un capital, si ese capital se destina a que sus réditos sean repartidos entre quienes lo aportan, la corporación se denominará sociedad que a su vez será comercial si realiza actos de comercio, de lo contrario, será una sociedad civil; si se trata de una corporación, cuyo capital, al producir réditos no es repartido entre sus miembros por estar éste destinado a fines de carácter cultural, científico o de beneficencia, recibe el nombre de asociación, definida por la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 10 de agosto de 1937 como: "Pluralidad de personas que reúnen sus esfuerzos y actividades para una finalidad no lucrativa, sino de orden espiritual o intelectual o deportivo o recreativo".

En suma, en las corporaciones o agrupaciones hay un conjunto de personas reunidas para la consecución de un bien común, para lo cual generalmente aportan un capital, mientras que en la fundación hay esencialmente una masa de bienes destinados a un fin, sin ánimo de lucro, que el fundador se propone.

Como se ve, la diferencia fundamental entre las corporaciones o agrupaciones y las fundaciones es que las primeras tienen un sustrato humano y las últimas tienen como sustrato fundamental los bienes (por eso una fundación no se concibe sin bienes ya que lo que la caracteriza es la destinación de estos a una finalidad, en cambio puede concebirse una corporación, concretamente una asociación que en principio carezca de bienes o los tenga muy exiguos).


Es bueno recalcar que las asociaciones y las sociedades (estas últimas bien sean civiles o comerciales) aún cuando pertenecen al mismo grupo genérico de las corporaciones o agrupaciones cuya característica principal, es el sustrato esencialmente humano, se diferencian en que en las asociaciones no existe ánimo de lucro y en las sociedades sí; en cambio pese a que las asociaciones y fundaciones son genéricamente diferentes, por cuanto que en las asociaciones el sustrato es humano mientras en las últimas los bienes son el sustrato fundamental, tienen en común la ausencia de ánimo de lucro.

Respecto al ánimo de lucro, el Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Cuarta- en sentencia del 10 de octubre de 1982 expresó: "... el ánimo de lucro se da con base en una de dos circunstancias: que la entidad reciba rentas susceptibles de ser objeto de distribución de utilidades durante la existencia de la entidad o que las utilidades y el capital se repartan entre los asociados al momento de su disolución. Por ello es de especial importancia en la interpretación y aplicación de estas normas, conocer en todo caso, los estatutos de la sociedad: si tales estatutos consagran distribución de utilidades durante la existencia de la persona jurídica, se presume ab initio que si hay ánimo de lucro; lo mismo puede decirse si esa repartición se consagra al disolver la sociedad".

En cuanto a la ausencia de ánimo de lucro en las asociaciones y fundaciones hay que aclarar que no significa que tanto las unas como las otras no puedan realizar actos o negocios jurídicos encaminados a conservar o aumentar sus bienes, ya que precisamente este es un medio o instrumento para cumplir con eficacia las actividades encaminadas al logro de sus fines altruistas, que constituyen la razón de ser de tales instituciones.

En tal sentido el Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo -Sección primera- se pronunció en sentencia del 6 de febrero de 1987, siendo magistrado ponente el Dr. Policarpo Castillo Dávila, así: "El criterio de lucro o las finalidades de lucro, no se





relacionan, no pueden relacionarse a las utilidades obtenidas, sino a la destinación que se les dé. La estipulación o norma que elimina los fines de lucro, es la que tienen como consecuencia, que los rendimientos o utilidades obtenidas no sean objeto de distribución o reparto entre socios o integrantes de la persona moral que los genera".

Para finalizar este esbozo sobre personas jurídicas de derecho privado, recuérdese que entre las asociaciones existen las de carácter profesional y gremial que no son más que aquellas que tienen por finalidad la defensa de intereses comunes a una actividad o profesión.

A continuación se transcriben las normas atinentes al tema de las no sujeciones respecto al Impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

Ley 14 de 1983 artículo 39 numeral 2 literal d:

Numeral 2: "Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los departamentos y municipios las siguientes prohibiciones:

d) La de gravar con el impuesto de industria y comercio los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud" (esta norma fue incorporada en el Decreto 1333 de 1986. Código de Régimen Municipal en el artículo 259 numeral 2 literal d).


Acuerdo 21 de 1983 artículo 4o. numeral 4o.

Artículo 4o. "Actividades no sujetas. No están sujetas a los impuestos de industria, comercio y avisos, las siguientes actividades:

Numeral 4.- La educación pública, las actividades de beneficencia, las actividades culturales y 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".

La última norma transcrita, es la aplicable concretamente para el Distrito Capital, y al estudiarla se advierte que contempla como no sujetas las actividades sin ánimo de lucro pero de manera restringida, es decir, refiriéndose a las realizadas solamente por las asociaciones profesionales o gremiales. Igual tratamiento se denota en el precepto en que se apoya como antecedente cual es el artículo 39 numeral 2o literal d de la ley 14 de 1983.

Significa lo anterior, que aún cuando, uno de los elementos que caracterizan una fundación, es la carencia de ánimo de lucro en el ejercicio o desarrollo de sus actividades, no es ello lo que permite que las actividades que realicen puedan considerarse como no sujetas, porque en los preceptos en comento, claro es, que las únicas actividades desarrolladas *sin animus-lucrandi* contempladas como no sujetas para el impuesto de Industria y Comercio, son las realizadas por las asociaciones de profesionales o gremiales.



En este orden de ideas, se hace necesario establecer que actividades concretas pueden desarrollar las fundaciones, para efectos de determinar si se pueden subsumir o no en alguna o algunas de las que contempla el numeral 4o del artículo 4 del Acuerdo 21 de 1983.

El Código Civil en su artículo 633, circunscribe las finalidades de la fundación a la beneficencia pública. Aún cuando la norma en comento no define que es beneficencia, (ya que sólo se limita a hacer una clasificación de las personas jurídicas de derecho privado), entendiéndose ésta como caridad pública, es decir, actividades de auxilio o prestación de servicios asistenciales para el bienestar público, desarrolladas o prestadas gratuitamente o a precios ínfimos (que en todo caso no cubren el costo del servicio ni del beneficio reportado), por entidades públicas o privadas a personas que carecen de medios de subsistencia o que están impedidos para trabajar o que por sus condiciones de peligro físico o moral o estado de indigencia, requieren se les brinde para subsistir de una forma digna y humana.

Sin embargo, no significa que las fundaciones estén restringidas a realizar actividades estrictamente de beneficencia, por cuanto desde la Constitución Nacional de 1886 (artículo 120-19 -hoy equivalente al 189-26) y otras leyes como el Decreto 54 de 1974 artículo 5 habían ampliado su ámbito a la utilidad común; así mismo el Decreto 3130 de 1968 en el artículo 5 se refirió a las fundaciones como instituciones de utilidad común y las define como personas jurídicas creadas por la iniciativa privada para atender sin ánimo de lucro, servicios de interés social.


Como se advierte, de la definición legal antes vista, la expresión servicios de interés social va íntimamente ligado al concepto de utilidad común, ya que las fundaciones son definidas como instituciones de utilidad común en la medida que presten servicios de interés social ya sean de orden científico, educativo, deportivo, recreativo, cultural, (éste último puede ser literario, artístico, etc).

(Las sublíneas en los párrafos hasta aquí consignados para resaltar diferencias o bien semejanzas, según el caso).

Ahora, debe analizarse el texto del numeral 4o del artículo 4o del Acuerdo 21 de 1983 en armonía con lo expuesto anteriormente en los últimos tres párrafos, toda vez que el precepto, para efectos de las no sujeciones, determina para algunos eventos, de manera expresa el sujeto que desarrolla las actividades como es el caso de las realizadas por los sindicatos, por las asociaciones de profesionales, y gremiales sin ánimo de lucro, las desarrolladas por los partidos políticos y los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud y de alguna manera la educación pública por cuanto necesariamente debe ser prestada por el Estado. (Sujeto determinado).

En cambio para otras actividades no precisó el sujeto que las desarrolla tales como las actividades de beneficencia, las culturales y las deportivas, es decir, que lo que determina la no sujeción en estas últimas es la realización de la determinada actividad y no el sujeto en sí que las desarrolla.

De donde, según lo visto, sobre las finalidades que pueden cumplir las fundaciones, si éstas desarrollan actividades de beneficencia o caridad pública, y dentro del ámbito de los



fines de utilidad común e interés social, realizan actividades deportivas y/o culturales, en jurisdicción del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, encajarían en el marco del artículo en estudio que trae expresamente como no sujetas las actividades de beneficencia, las culturales y las deportivas. (Se resalta)

En conclusión para las fundaciones y en general para cualquier persona natural o jurídica la no sujeción la determina el hecho de realizar actividades de beneficencia o caridad pública y/o actividades culturales y/o deportivas (en el caso de las fundaciones, obedeciendo estas últimas al desarrollo de los fines de interés social y utilidad común) y no por el hecho de ejercer actividades sin ánimo de lucro.

Si desarrollan otras actividades que no puedan subsumirse en las anteriormente señaladas y por el contrario constituyen actividad industrial, comercial o de servicios, estarán sometidas al impuesto y deberán cumplir con todas las obligaciones inherentes al tributo máxime teniendo en cuenta lo ordenado por el artículo 11 de la ley 50 de 1984 que preceptúa:

"Cuando las entidades a que se refiere el artículo 39 numeral 2 literal d) de la ley 14 de 1983 realicen actividades industriales o comerciales serán sujetos del impuesto de industria y comercio en lo relativo a tales actividades". La anterior excepción se hace extensiva a lo previsto en el artículo 4o numeral 4o del Acuerdo 21 de 1983.

Como corolario de todo lo anterior, tiénese que sí una entidad ejerce actividad o actividades no sujetas y además desarrolla actividades industriales o comerciales, por éstas será sujeto del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y su base gravable estará compuesta de conformidad a lo dispuesto por el artículo 154 numeral 5o del Decreto 1421 de 1993, por los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos durante el período gravable. Para determinar los ingresos netos que finalmente van a ser la base gravable a tener en cuenta, el contribuyente deberá restar la totalidad de los ingresos obtenidos en actividades exentas y no sujetas, así como también las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. Por el contrario, hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en la disposición citada. (Resaltado lo relativo al tema objeto de consulta).

## CONCEPTO No. 194

Ref: Consulta No. 12323 de abril 28 de 1993

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Actividades no sujetas

### Pregunta

La consulta hace relación a que si una institución privada al celebrar convenio con una entidad de carácter público, para prestar un servicio de interés común, en donde no hay ánimo de lucro, se puede clasificar como entidad de beneficencia y por tanto estaría exenta de declarar y pagar el impuesto de Industria y Comercio.

### Respuesta:

Para resolver, como ya se dijo, de manera general y abstracta, su inquietud, debe en primer lugar realizarse un breve estudio o bosquejo sobre las personas jurídicas, con el fin de tener claro el concepto de fundación que es el tema que interesa y determinar así las actividades que pueden desarrollar.

Las Personas Jurídicas de Derecho Privado son de dos tipos:

1. Fundaciones de Beneficencia Pública (o de Utilidad Común).
2. Corporaciones (o Agrupaciones).

El Código Civil trae clasificación en el Título XXXVI del libro primero, Artículo 633 al disponer:


“...Las Personas Jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública...”.

El precepto legal antes citado contiene una clasificación pero no así definiciones. Estas deben buscarse en otras normas, en la doctrina y en la jurisprudencia.

El tratadista Claro Solar considera que: “La fundación consiste en la afectación o destinación de determinados bienes a la consecución de un fin que el fundador se propone”.

El Decreto 3130 de 1968 Artículo 5 expresa: “on instituciones de utilidad común o fundaciones las personas jurídicas creadas por la iniciativa particular para atender sin ánimo de lucro, servicios de interés social, conforme a la voluntad de los fundadores”.

La corporación es definida, por el mismo autor, antes referido como: “una persona jurídica formada por un cierto número de individuos asociados para conseguir la realización de un fin de interés común”. Partiendo de que la corporación es un conjunto



de personas que para obtener un determinado fin vinculan un capital, si ese capital se destina a que sus réditos sean repartidos entre quienes lo aportan, la corporación se denominará sociedad que a su vez será comercial si realiza actos de comercio, de lo contrario, será una sociedad civil; si se trata de una corporación, cuyo capital, al producir réditos no es repartido entre sus miembros por estas éste destinado a fines de carácter cultural, científico o de beneficencia, recibe el nombre de asociación, definida por la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 10 de agosto de 1937 como: “Pluralidad de personas que reúnen sus esfuerzos y actividades para una finalidad no lucrativa, sino de orden espiritual o intelectual o deportivo o recreativo”.


En suma, en las corporaciones o agrupaciones hay un conjunto de personas reunidas para la consecución de un bien común para lo cual generalmente aportan un capital, mientras que en la fundación hay esencialmente una masa de bienes destinados a un fin, sin ánimo de lucro, que el fundador se propone.

Como se ve, la diferencia fundamental entre las corporaciones o agrupaciones y las fundaciones es que las primeras tienen un sustrato humano y las últimas tienen como sustrato fundamental los bienes (por eso una fundación no se concibe sin bienes ya que lo que la caracteriza es la destinación de estos a una finalidad, en cambio puede concebirse una corporación, concretamente una asociación que en principio carezca de bienes o los bienes muy exiguos).

Es bueno recalcar que las asociaciones y las sociedades (estas últimas bien sean civiles o comerciales) aún cuando pertenecen al mismo grupo genérico de las corporaciones o agrupaciones cuya característica principal, es el sustrato esencialmente humano, se diferencian en que las asociaciones no existe ánimo de lucro y en las sociedades sí; en cambio pese a que las asociaciones y fundaciones son genéricamente diferentes, por cuanto que en las asociaciones el sustrato es humano mientras que en las últimas los bienes son el sustrato fundamental, tienen en común la ausencia sin ánimo de lucro.

Respecto al ánimo de lucro, el Consejo de Estado Sala de lo Contencioso administrativo -Sección Cuarta- en sentencia del 10 de octubre de 1982 expresó: “...el ánimo de lucro se da con base en una de dos circunstancias: que la entidad reciba rentas susceptibles de ser objeto de distribución de utilidades durante la existencia de la entidad o que las utilidades y el capital se repartan entre los asociados al momento de su disolución. Por ello es de especial importancia en la interpretación y aplicación de estas normas, conocer en todo caso, los estatutos de la sociedad: si tales estatutos consagran distribución de utilidades durante la existencia de la persona jurídica, se presume ab initio que si hay ánimo de lucro; lo mismo puede decirse si esa repartición se consagra al disolver la sociedad”.

En cuanto a la ausencia de ánimo de lucro en las asociaciones y fundaciones hay que aclarar que no significa que tanto las unas como las otras no puedan realizar actos o negocios jurídicos encaminados a conservar o aumentar sus bienes, ya que precisamente este es un medio o instrumento para cumplir con eficiencia las actividades encaminadas al logro de sus fines altruistas, que constituyen la razón de ser de tales instituciones.



En tal sentido el Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo -Sección Primera- se pronunció en sentencia del 6 de febrero de 1987, siendo magistrado ponente el Dr. Policarpo Castillo Dávila, así: “El criterio de lucro o las finalidades de lucro, no se relacionan, no pueden relacionarse a las utilidades obtenidas, sino a la destinación que se les dé. La estipulación o norma que elimina los fines de lucro es la que tiene como consecuencia, que los rendimientos o utilidades obtenidas no sean objeto de distribución o reparto entre socios o integrantes de la persona moral que los genera”.

Para finalizar este esbozo sobre personas jurídicas de derecho privado, recuérdese que entre las asociaciones existen las de carácter profesional y gremial que no son más que aquellas que tienen por finalidad la defensa de intereses comunes a una actividad o profesión.

A continuación, se transcriben las normas atinentes al tema de las no sujeciones respecto al Impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

Ley 14 de 1983 artículo 39 numeral 2 literal d:


Numeral 2: “Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los departamentos y municipios las siguientes prohibiciones:

d) La de gravar con el Impuesto de industria y comercio los establecimientos educativos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud” (esta norma fue incorporada en el Decreto 1333 de 1986. Código de Régimen Municipal en el artículo 259 numeral 2 literal d).

Artículo 4º.- La educación pública, las actividades de beneficencia, las actividades culturales y 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 a sistema nacional de salud”.

La última norma transcrita, es la aplicable concretamente para el Distrito Capital, y al estudiarla se advierte que contempla como no sujetas las actividades sin ánimo de lucro, pero de manera restringida, es decir, refiriéndose a las realizadas solamente por las asociaciones profesionales o gremiales. Igual tratamiento se denota en el precepto en que se apoya como antecedente cual es el artículo 39 numeral 2º literal d) de la ley 14 de 1983.

Significa lo anterior, que aun cuando, uno de los elementos que caracterizan una fundación, es la carencia de ánimo de lucro en el ejercicio o desarrollo de sus actividades, no es ello lo que permite que las actividades que realicen puedan considerarse como no sujetas, porque en los preceptos en comento, claro es, que las únicas actividades desarrolladas sin animus-lucrandi contempladas como no sujetas para el impuesto de industria y comercio, son las realizadas por las asociaciones de profesionales o gremiales.



En este orden de ideas, se hace necesario establecer que actividades concretas pueden desarrollar las fundaciones, para efectos de determinar si se pueden subsumir o no en alguna o algunas de las que contempla el numeral 4º del artículo 4 del Acuerdo 21 de 1983.

El Código Civil en su artículo 633, circunscribe las finalidades de la fundación a la beneficencia pública. Aún cuando la norma en comento no define que es beneficencia, (ya que sólo se limita a hacer una clasificación de las personas jurídicas de derecho privado), entiéndese ésta como caridad pública, es decir actividades de auxilio o prestación de servicios asistenciales para el bienestar público, desarrolladas o prestadas gratuitamente o a precios ínfimos (que en todo caso no cubren el costo del servicio no del beneficio reportado), por entidades públicas o privadas a personas que carecen de medios de subsistencia o que están impedidos para trabajar o que por sus condiciones de peligro físico o moral o estado de indigencia, requieren se les brinde para subsistir de una forma digna y humana.


Sin embargo, no significa que las fundaciones estén restringidas a realizar actividades estrictamente de beneficencia, por cuanto desde la Constitución Nacional de 1886 (artículo 120-19 - hoy equivale al 189-26) y otras leyes como el Decreto 54 de 1974 artículo 5 habían ampliado su ámbito a la utilidad común; así mismo el Decreto 1330 de 1968 en el artículo 5 se refirió a las funciones como instituciones de utilidad común y las define como personas jurídicas creadas por la iniciativa privada para atender sin ánimo de lucro, servicios de interés social.

Como se advierte, de la definición legal antes vista, las expresiones servicios de interés social van íntimamente ligado al concepto de utilidad común en la medida que presten servicios de interés social ya sean de orden científico, educativo, deportivo, recreativo, cultural, (éste último puede ser literario, artístico, etc.).

(Las sublineas en los párrafos hasta aquí consignados para resaltar diferencias o bien semejanzas, según el caso).

Ahora, debe analizarse el texto del numeral 4º del artículo 4º del Acuerdo 21 de 1983 en armonía con lo expuesto anteriormente en los últimos tres párrafos, toda vez que el precepto, para efectos de las no sujeciones, determina para algunos eventos, de manera expresa el sujeto que desarrolla las actividades como es el caso de las realizadas por los sindicatos, por las asociaciones de profesionales, y gremiales sin ánimo de lucro, las desarrolladas por los partidos políticos y los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud y de alguna manera la educación pública por cuanto necesariamente debe ser prestada por el Estado. (Sujeto determinado).

En cambio, para otras actividades no precisó el sujeto que las desarrolla tales como las actividades de beneficencia, las culturales y las deportivas, es decir, que lo determina la no sujeción en estas últimas es la realización de la determinada actividad y no el sujeto en si que las desarrolla.



De donde, según lo visto, sobre las finalidades que pueden cumplir las funciones, si estas desarrollan las actividades de beneficencia o caridad pública, y dentro del ámbito de los fines de utilidad común e interés social, realizan actividades deportivas y/o culturales, en jurisdicción del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, enajenarían en el marco del artículo en estudio que trae expresamente como no sujetas las actividades de beneficencia, las culturales y las deportivas. (Se resalta).

En conclusión, para las fundaciones y en general para cualquier persona natural o jurídica la no sujeción la determina el hecho de realizar actividades de beneficencia o caridad pública y/o actividades culturales y/o deportivas (en el caso de las funciones, obedeciendo estas últimas al desarrollo de los fines de interés social y utilidad común) y no por el hecho de ejercer actividades sin ánimo de lucro.

Si desarrollan otras actividades que no puedan subsumirse en las anteriormente señaladas y por el contrario constituyen actividad industrial, comercial o de servicios, estarán sometidas al impuesto y deberán cumplir con todas las obligaciones inherentes al tributo máxime teniendo en cuenta lo ordenado por el artículo 11 de la ley 50 de 1984 que preceptúa:

“Cuando las entidades a que se refiere el artículo 39 numeral 2 literal d) de la ley 14 de 1983 realicen actividades industriales o comerciales serán sujetos del impuesto de industria y comercio en lo relativo a tales actividades”. La anterior excepción se hace extensiva a lo previsto en el artículo 4º numeral 4º del Acuerdo 21 de 1983.

Como corolario de todo lo anterior, tiénese que si una entidad ejerce actividad o actividades no sujetas y además desarrolla actividades industriales o comerciales, por éstas será sujeto del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y su base gravable estará compuesta de conformidad a lo dispuesto por el artículo 154 numeral 5º del Decreto 1421 de 1993, por los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos durante el periodo gravable. Para determinar los ingresos netos que finalmente van a ser la base gravable a tener en cuenta, el contribuyente deberá restar la totalidad de los ingresos obtenidos en actividades exentas y no sujetas, así como también las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.

Por el contrario, hacen parte de la base gravable los ingresos obtenido por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en la disposición citada (Resaltado lo relativo al tema materia de consulta).



## CONCEPTO No 196

Ref.: Consulta No. 10607 de abril 19 de 1994.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: No sujeción - Hospitales.

### Pregunta

¿Una sociedad propietaria de un hospital está obligada a presentar declaración y cancelar el impuesto predial unificado?

### Respuesta:


El impuesto de industria y comercio es un gravamen de carácter territorial que tiene como objeto el gravamen a las actividades industriales, comerciales y de servicios: es decir, que el hecho generador de este impuesto está constituido por la realización de cualquiera de las actividades anteriormente enumeradas dentro de la jurisdicción de un municipio. La ley estipula que para tal efecto no se requiere que la persona que realice la actividad gravada tenga establecimiento de comercio abierto al público en el municipio donde realiza la actividad, en otras palabras, grava objetivamente la realización de una actividad independiente de que el sujeto posea o no establecimiento de comercio. Las anteriores consideraciones se han efectuado según lo establecido en el artículo 1o. del Acuerdo 21 de 1983.

Una vez establecido el hecho generador del impuesto ha de considerarse que las actividades que no consistan en actividades industriales, comerciales o de servicio no estarán sujetas al gravamen por el mencionado impuesto. Tampoco estarán sujetas al gravamen aquellas actividades que, adecuándose a la descripción y definición establecidas en la ley para las actividades gravadas, el legislador las ha consagrado expresamente en la ley una no sujeción o exención al impuesto.

Aquellas personas que realicen exclusivamente las actividades contempladas en la ley como no sujetas no serán contribuyentes de industria y comercio y por lo tanto no deberán observar el cumplimiento de los deberes propios de los contribuyentes de este impuesto y en consecuencia no recaerá la obligación de declarar, cancelar el impuesto, inscribirse en el registro de contribuyentes de la Dirección Distrital de Impuestos, entre otros.

La Ley 14 de 1983 en su artículo 39 numeral 2o. estableció las no sujeciones al impuesto de industria y comercio y avisos, entre las cuales encontramos la no sujeción a los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud.

Y por lo tanto al no considerarse como contribuyentes del mencionado impuesto no deberán presentar la declaración del impuesto de industria y comercio y en términos generales no deberán cumplir con las obligaciones formales de los contribuyentes de industria y comercio.



Si los contribuyentes a más de las actividades no sujetas realizan otro tipo de actividades, deberán tributar y cancelar el impuesto con respecto a las actividades gravadas.

Para aquellos contribuyentes cuyos ingresos brutos provengan por lo menos en un ochenta por ciento (80%) de actividades no sujetas podrán presentar sus declaraciones de impuesto de industria y comercio y avisos y tableros en forma anual según lo preceptuado en el artículo 28 del Decreto Distrital 807 de 1993.

En conclusión, las actividades realizadas por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud están no sujetas al impuesto de industria y comercio y por lo tanto no deberán presentar declaración ni cancelar el referido impuesto.

No es competencia de la Dirección Distrital de Impuesto certificar si determinada entidad no es sujeta a los impuestos porque dicha definición fue hecha por el legislador y para su operancia no requiere ningún tipo de reconocimiento oficial por parte de la Administración. Además, la Administración no es conocedora de las actividades que realizan las diferentes entidades y por lo tanto no puede certificar sobre hechos que no le constan, a menos que a través de un proceso de determinación se estableciere la no sujeción, pero con la limitante de que dicha no sujeción tan sólo se reconocería respecto del período fiscal que se verifica.

**NOTA DE RELATORÍA: MODIFICADO POR EL CONCEPTO 1166**

## CONCEPTO No. 201

Ref.: Consulta No.17569 del 26 de julio de 1994

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Actividades no sujetas

### Pregunta

¿Una fundación sin ánimo de lucro se puede clasificar como entidad de beneficencia?, estaría obligada a presentar declaración de Industria, Comercio y Avisos?

### Respuesta:

Para resolver, como ya se dijo, de manera general y abstracta, su inquietud, debe en primer lugar realizarse un breve estudio o bosquejo sobre las personas jurídicas, con el fin de tener claro el concepto de fundación que es el tema que interesa y determinar así las actividades que pueden desarrollar.

Las Personas Jurídicas de Derecho Privado son de dos tipos:

1. Fundaciones de Beneficencia Pública (o de Utilidad Común).
2. Corporaciones (o Agrupaciones).

El Código Civil trae esta clasificación en el TITULO XXXVI del libro primero, Artículo 633 al disponer:


"Las personas Jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública..."

El precepto legal antes citado contiene una clasificación, pero no así definiciones. Estas deben buscarse en otras normas, en la doctrina y en la jurisprudencia.

El tratadista Claro Solar considera que: "La fundación consiste en la afectación o destinación de determinados bienes a la consecución de un fin que el fundador se propone".

El Decreto 3130 de 1968 Artículo 5 expresa: "Son instituciones de utilidad común o fundaciones las personas jurídicas creadas por la iniciativa particular para atender sin ánimo de lucro, servicios de interés social, conforme a la voluntad de los fundadores".

La corporación es definida, por el mismo autor, antes referido como: "una persona jurídica formada por un cierto número de individuos asociados para conseguir la realización de un fin de interés común." Partiendo de que la corporación es un conjunto de personas que para obtener un determinado fin vinculan un capital, si ese capital se destina a que sus réditos sean repartidos entre quienes lo aportan, la corporación se denominará sociedad que a su vez será comercial si realiza actos de comercio, de lo contrario, será una sociedad civil; si se trata de una corporación, cuyo capital, al producir réditos no es repartido entre sus



miembros por estar éste destinado a fines de carácter cultural, científico o de beneficencia, recibe el nombre de asociación, definida por la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 10 de agosto de 1937 como: "Pluralidad de personas que reúnen sus esfuerzos y actividades para una finalidad no lucrativa, sino de orden espiritual o intelectual o deportivo o recreativo".

En suma, en las corporaciones o agrupaciones hay un conjunto de personas reunidas para la consecución de un bien común, para lo cual generalmente aportan un capital, mientras que en la fundación hay esencialmente una masa de bienes destinados a un fin, sin ánimo de lucro, que el fundador se propone.


Como se ve, la diferencia fundamental entre las corporaciones o agrupaciones y las fundaciones es que las primeras tienen un sustrato humano y las últimas tienen como sustrato fundamental los bienes (por eso una fundación no se concibe sin bienes ya que lo que la caracteriza es la destinación de estos a una finalidad, en cambio puede concebirse una corporación, concretamente una asociación que en principio carezca de bienes o los tenga muy exiguos).

Es bueno recalcar que las asociaciones y las sociedades (estas últimas bien sean civiles o comerciales) aun cuando pertenecen al mismo grupo genérico de las corporaciones o agrupaciones cuya característica principal, es el sustrato esencialmente humano, se diferencian en que en las asociaciones no existe ánimo de lucro y en las sociedades sí; en cambio pese a que las asociaciones y fundaciones son genéricamente diferentes, por cuanto que en las asociaciones el sustrato es humano mientras en las últimas los bienes son el sustrato fundamental, tienen en común la ausencia de ánimo de lucro.

Respecto al ánimo de lucro, el Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Cuarta- en sentencia del 10 de octubre de 1982 expresó: "... el ánimo de lucro se da con base en una de dos circunstancias: que la entidad reciba rentas susceptibles de ser objeto de distribución de utilidades durante la existencia de la entidad o que las utilidades y el capital se repartan entre los asociados al momento de su disolución. Por ello es de especial importancia en la interpretación y aplicación de estas normas, conocer en todo caso, los estatutos de la sociedad: si tales estatutos consagran distribución de utilidades durante la existencia de la persona jurídica, se presume ab initio que si hay ánimo de lucro; lo mismo puede decirse si esa repartición se consagra al disolver la sociedad".

En cuanto a la ausencia de ánimo de lucro en las asociaciones y fundaciones hay que aclarar que no significa que tanto las unas como las otras no puedan realizar actos o negocios jurídicos encaminados a conservar o aumentar sus bienes, ya que precisamente este es un medio o instrumento para cumplir con eficacia las actividades encaminadas al logro de sus fines altruistas, que constituyen la razón de ser de tales instituciones.

En tal sentido el Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo- Sección primera- se pronunció en sentencia del 6 de febrero de 1987, siendo magistrado ponente el Dr. Policarpo Castillo Dávila, así: "El criterio de lucro o las finalidades de lucro, no se relacionan, no pueden relacionarse a las utilidades obtenidas, sino a la destinación que se les dé. La estipulación o norma que elimina los fines de lucro es la que tiene como consecuencia, que los rendimientos o utilidades obtenidas no sean objeto de distribución o reparto entre socios o integrantes de la persona moral que los genera"



Para finalizar este esbozo sobre personas jurídicas de derecho privado, recuérdese que entre las asociaciones existen las de carácter profesional y gremial que no son más que aquellas que tienen por finalidad la defensa de intereses comunes a una actividad o profesión.

A continuación, se transcriben las normas atinentes al tema de las no sujeciones respecto al Impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

Ley 14 de 1983 artículo 39 numeral 2 literal d:

Numeral 2: "Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los departamentos y municipios las siguientes prohibiciones:

d) La de gravar con el impuesto de industria y comercio los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud" (esta norma fue incorporada en el Decreto 1333 de 1986. Código de Régimen Municipal en el artículo 259 numeral 2 literal d).

Acuerdo 21 de 1983 artículo 4o. numeral 4o.


Artículo 4o. "Actividades no sujetas. No están sujetas a los impuestos de industria, comercio y avisos, las siguientes actividades:

Numeral 4.- La educación pública, las actividades de beneficencia, las actividades culturales y 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".

La última norma transcrita, es la aplicable concretamente para el Distrito Capital, y al estudiarla se advierte que contempla como no sujetas las actividades sin ánimo de lucro, pero de manera restringida, es decir, refiriéndose a las realizadas solamente por las asociaciones profesionales o gremiales. Igual tratamiento se denota en el precepto en que se apoya como antecedente cual es el artículo 39 numeral 2o literal d de la ley 14 de 1983.

Significa lo anterior, que aun cuando, uno de los elementos que caracterizan una fundación, es la carencia de ánimo de lucro en el ejercicio o desarrollo de sus actividades, no es ello lo que permite que las actividades que realicen puedan considerarse como no sujetas, porque en los preceptos en comento, claro es, que las únicas actividades desarrolladas sin animus-lucranda contempladas como no sujetas para el impuesto de Industria y Comercio, son las realizadas por las asociaciones de profesionales o gremiales.

En este orden de ideas, se hace necesario establecer que actividades concretas pueden desarrollar las fundaciones, para efectos de determinar si se pueden subsumir o no en alguna o algunas de las que contempla el numeral 4o del artículo 4 del Acuerdo 21 de 1983.



El Código Civil en su artículo 633, circunscribe las finalidades de la fundación a la beneficencia pública. Aun cuando la norma en comento no define que es beneficencia, (ya que sólo se limita a hacer una clasificación de las personas jurídicas de derecho privado), entendiéndose ésta como caridad pública, es decir, actividades de auxilio o prestación de servicios asistenciales para el bienestar público, desarrolladas o prestadas gratuitamente o a precios ínfimos (que en todo caso no cubren el costo del servicio ni del beneficio reportado), por entidades públicas o privadas a personas que carecen de medios de subsistencia o que están impedidos para trabajar o que por sus condiciones de peligro físico o moral o estado de indigencia, requieren se les brinde para subsistir de una forma digna y humana.

Sin embargo, no significa que las fundaciones estén restringidas a realizar actividades estrictamente de beneficencia, por cuanto desde la Constitución Nacional de 1886 (artículo 120-19 -hoy equivalente al 189-26) y otras leyes como el Decreto 54 de 1974 artículo 5 habían ampliado su ámbito a la utilidad común; así mismo el Decreto 3130 de 1968 en el artículo 5 se refirió a las fundaciones como instituciones de utilidad común y las define como personas jurídicas creadas por la iniciativa privada para atender sin ánimo de lucro, servicios de interés social.

Como se advierte, de la definición legal antes vista, la expresión servicios de interés social va íntimamente ligado al concepto de utilidad común, ya que las fundaciones son definidas como instituciones de utilidad común en la medida que presten servicios de interés social ya sean de orden científico, educativo, deportivo, recreativo, cultural, (éste último puede ser literario, artístico, etc.).


(Las sublineas en los párrafos hasta aquí consignados para resaltar diferencias o bien semejanzas, según el caso).

Ahora, debe analizarse el texto del numeral 4o del artículo 4o del Acuerdo 21 de 1983 en armonía con lo expuesto anteriormente en los últimos tres párrafos, toda vez que el precepto, para efectos de las no sujeciones, determina para algunos eventos, de manera expresa el sujeto que desarrolla las actividades como es el caso de las realizadas por los sindicatos, por las asociaciones de profesionales, y gremiales sin ánimo de lucro, las desarrolladas por los partidos políticos y los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud y de alguna manera la educación pública por cuanto necesariamente debe ser prestada por el Estado. (Sujeto determinado).

En cambio, para otras actividades no precisó el sujeto que las desarrolla tales como las actividades de beneficencia, las culturales y las deportivas, es decir, que lo que determina la no sujeción en estas últimas es la realización de la determinada actividad y no el sujeto en sí que las desarrolla.

De donde, según lo visto, sobre las finalidades que pueden cumplir las fundaciones, si éstas desarrollan actividades de beneficencia o caridad pública, y dentro del ámbito de los fines de utilidad común e interés social, realizan actividades deportivas y/o culturales, en jurisdicción del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, encajarían en el marco del artículo en estudio que trae expresamente como no sujetas las actividades de beneficencia, las culturales y las deportivas. (Se resalta)





En conclusión, para las fundaciones y en general para cualquier persona natural o jurídica la no sujeción la determina el hecho de realizar actividades de beneficencia o caridad pública y/o actividades culturales y/o deportivas (en el caso de las fundaciones, obedeciendo estas últimas al desarrollo de los fines de interés social y utilidad común) y no por el hecho de ejercer actividades sin ánimo de lucro.

Si desarrollan otras actividades que no puedan sumirse en las anteriormente señaladas y por el contrario constituyen actividad industrial, comercial o de servicios, estarán sometidas al impuesto y deberán cumplir con todas las obligaciones inherentes al tributo máxime teniendo en cuenta lo ordenado por el artículo 11 de la ley 50 de 1984 que preceptúa:

"Cuando las entidades a que se refiere el artículo 39 numeral 2 literal d) de la ley 14 de 1983 realicen actividades industriales o comerciales serán sujetos del impuesto de industria y comercio en lo relativo a tales actividades". La anterior excepción se hace extensiva a lo previsto en el artículo 4o numeral 4o del Acuerdo 21 de 1983.

Como corolario de todo lo anterior, tiénese que sí una entidad ejerce actividad o actividades no sujetas y además desarrolla actividades industriales o comerciales, por éstas será sujeto del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y su base gravable estará compuesta de conformidad a lo dispuesto por el artículo 154 numeral 5o del Decreto 1421 de 1993, por los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos durante el período gravable. Para determinar los ingresos netos que finalmente van a ser la base gravable a tener en cuenta, el contribuyente deberá restar la totalidad de los ingresos obtenidos en actividades exentas y no sujetas, así como también las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. Por el contrario, hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en la disposición citada. (Resaltado lo relativo al tema objeto de consulta).

## CONCEPTO No. 202

Ref.: Consulta 20033 de agosto 31 de 1994

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Fundaciones sin ánimo de lucro

### Pregunta:

¿Una fundación sin ánimo de lucro cuya actividad principal es otorgar crédito subsidiado para estudios universitarios, que todos sus ingresos son reinvertidos para continuar desarrollando su objeto social, sin que exista repartición de utilidades, está exenta o no sujeta al impuesto de industria y comercio?

### Respuesta:

El artículo 32 de la ley 14 de 1983 dispone que el impuesto de industria y comercio recaerá en cuanto a materia disponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales o de servicios que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho.

De la definición anterior se deducen los elementos de la obligación tributaria en efecto: el hecho generador viene dado por el ejercicio de una actividad industrial, comercial o de servicios; el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica o sociedad de hecho que la desarrolle y el sujeto activo es el municipio donde se ejecuta la actividad.

Sin embargo, no todas las actividades citadas se encuentran en la misma situación jurídica; en efecto ciertas actividades que reúnen las condiciones para ser gravadas han sido excluidas taxativamente por el legislador por razones de política fiscal y sobre otro grupo de actividades el legislador ha prohibido imponer gravámenes.

Las primeras hacen relación a las actividades exentas, las segundas a las actividades no sujetas.

En cuanto a las exenciones, las cuales como es sabido sólo pueden ser otorgadas por los Concejos Municipales quienes gozan de amplias facultades para organizar sus impuestos, puesto que la Constitución Nacional da a los bienes y rentas de los entes territoriales las mismas garantías de que goza la propiedad privada, para el caso de Santafé de Bogotá se encuentran consagradas en el artículo 18 del Acuerdo 11 de 1988 que dice: "Las siguientes actividades estarán exentas de los impuestos de industria, comercio y avisos por un término de cinco (5) años a partir del año gravable 1988, en los montos y porcentajes sobre sus ingresos brutos:

1...

2...



3. Las entidades sin ánimo de lucro dedicadas exclusivamente (se subraya) a la prestación de servicios de investigación social y/o científica y comunicación quedan exentos en un 100% de su ingreso bruto anual.

4...

Además de estas exenciones, están las establecidas por el Acuerdo 13 de 1990 a favor de los contribuyentes afectados por actos terroristas; las del Acuerdo 26 de 1991 artículo 13 a favor de las Cajas de Compensación Familiar y la del artículo 19 del Acuerdo 11 de 1988 para ingresos populares provenientes del expendio al detal de productos alimenticios y/o agrícolas en bruto cuyos ingresos brutos anuales no excedan de cinco millones.

El hecho de emplear el numeral 3 del artículo 18 del Acuerdo 11 de 1988 el término "exclusivamente a la prestación de servicios de investigación social y/o científica y de comunicación" está restringiendo la exención a las demás entidades sin ánimo de lucro.

Las no sujeciones se encuentran establecidas en el artículo 4 del Acuerdo 21 de 1983 que dice: "No están sujetas a los impuestos de industria, comercio y de avisos, las siguientes actividades:

1...

2...

3...


4. La educación pública, las actividades de beneficencia, las actividades culturales y/o deportivas, las actividades desarrolladas por los sindicatos, por las asociaciones profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, (se subraya) por los partidos políticos y los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud.

La misma observación hecha a las actividades exentas cabe para las actividades no sujetas, en efecto, únicamente las asociaciones profesionales y gremiales sin ánimo de lucro se encuentran amparadas por la no sujeción.

Como se anota el elemento "sin ánimo de lucro" sólo tiene incidencia respecto a determinadas entidades expresamente señaladas por las disposiciones legales sobre exenciones y no sujeciones, en efecto únicamente están exentas las entidades dedicadas exclusivamente a la prestación de servicios de investigación social y/o científica y comunicación y el legislador ha querido que solamente las asociaciones profesionales y gremiales sin ánimo de lucro no sean sujetos del impuesto de industria, comercio y avisos.

Al hablar la norma de que están exentas las entidades sin ánimo de lucro dedicadas exclusivamente a la prestación de servicios de investigación social y o científica o comunicaciones es preciso entrar a definir de conformidad con el numeral 4 del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993 lo que se entiende por actividad de servicio.

Dice la disposición citada: "Se consideran actividades de servicio todas las tareas, labores y trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho sin que medie



relación laboral con quien las contrata que genere contraprestación en dinero, o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual".

Además de las diferencias señaladas entre actividades exentas y actividades no sujetas existe para las primeras, la obligación de presentar declaración del impuesto de industria, comercio y avisos por mandato del artículo 26 del Decreto 807 de 1993; obligación que no rige para las actividades no sujetas, salvo cuando estas ejecuten actividades industriales o comerciales evento en el cual se constituyen en sujetos pasivos de este tributo, según lo ordena la ley 50 de 1984 y en este caso si deben presentar declaración del impuesto; anual cuando por lo menos el 80% de sus ingresos totales provengan de actividades no sujetas o bimestral en los demás casos.

Finalmente existe otra diferencia entre las actividades exentas y las no sujetas cuál es su calidad de temporáneas las primeras, puesto que las exenciones tienen una vigencia en el tiempo, que para el caso concreto al tenor de lo dispuesto por el artículo 18 del Acuerdo 11 de 1988 es de cinco años a partir del año gravable 1988; mientras que las no sujeciones no están supeditadas a este factor hasta tanto el legislador no levante la prohibición de imponer gravámenes a dichas actividades.

### **CONCEPTO No 211**

Ref. Consulta No. 14425 de junio 2 de 1994

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: No sujeción - Exenciones.

### **Pregunta**


¿Un jardín infantil, por ser una entidad sin ánimo de lucro por realizar una actividad no sujeta al impuesto de Industria y Comercio está exenta del pago de dicho impuesto?

### **Respuesta**

La ley 14 de 1983 en el artículo 32 en concordancia con el artículo 1 del Acuerdo 21 de 1983, establece que el impuesto de Industria y Comercio recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Veamos la diferencia entre exención y no sujeción.

Mientras que la exención es una dispensa legal total o parcial de la obligación tributaria establecida de manera expresa por el Concejo Municipal y por un término que en ningún caso podrá ser mayor de 10 años, la no sujeción es la prohibición del Legislador a gravar determinadas actividades o sujetos, porque no reúnen las condiciones de la definición legal del sujeto pasivo y/o del hecho generador.



Para evitar una dudosa o equívoca interpretación, el Legislador ha enumerado las actividades no sujetas, las cuales por no encontrarse descritas en las leyes como gravables, son consideradas como tal.

Es así, como el artículo 4o del Acuerdo 21 de 1983 establece como no sujetas al impuesto de Industria y Comercio entre otras las siguientes actividades:

La educación pública, las actividades de beneficencia, las actividades 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.

Así mismo, el artículo 5 del citado Acuerdo 21 de 1983, modificado por el Acuerdo 11 de 1988, artículo 18, consagra la exención al pago del impuesto de Industria, Comercio y Avisos por un término de cinco (5) años a partir de 1988, en los montos y porcentajes señalados en la misma disposición.

En el numeral 3o del citado artículo 18 se tiene en cuenta a las "entidades sin ánimo de lucro dedicados exclusivamente a la prestación de servicios de investigación social y/o científica y comunicación, las cuales quedan exentas en un 100% de su ingreso bruto anual.

La ley 14 de 1983, artículo 39, numeral 2, literal d) en relación con las prohibiciones que consagra la ley 26 de 1904, establece que subsisten para los Departamentos y municipios, la prohibición de gravar con el impuesto de Industria y Comercio los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y/o deportivas, las actividades desarrolladas por los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud.

Sin embargo, la ley 50 de 1984 artículo 11 establece que, cuando las entidades a que se refiere este literal realicen actividades industriales o comerciales, quedan sujetas al impuesto de Industria, Comercio y Avisos en lo relativo a esas actividades.

Referente a las entidades sin ánimo de lucro, el Consejo de Estado mediante sentencia de febrero 6 de 1987 dijo que el ánimo de lucro o finalidades de lucro no pueden relacionarse a las actividades ejercidas sino la destinación que se les dé.

La estipulación que elimina los fines de lucro tiene como consecuencia que los rendimientos y utilidades obtenidas no sean objeto de distribución o reparto entre socios integrantes de la persona moral que los genera.

De acuerdo con la jurisprudencia, el ánimo de lucro se determina por uno de los siguientes elementos:

- La obtención de rentas, susceptibles de ser objeto de distribución de utilidades durante la existencia de la entidad.

- O que las utilidades y el capital se repartan entre los asociados al momento de su disolución.

En consecuencia, a las personas jurídicas que no persiguen como finalidad exclusiva o primordial procurar esa utilidad o ganancia al grupo de asociados o miembros, mediante actividades dirigidas a su producción se las califica como "sin ánimo de lucro", constituyéndose esa ausencia en fin lucrativo, en elemento característico o de otra categoría de personas jurídicas, que se ha identificado como correspondiente a las corporaciones.

De otro lado, el Decreto 3130 de 1968, teniendo en cuenta observaciones hechas anteriormente por la jurisprudencia tanto de la Corte Suprema de Justicia como del Consejo de Estado y por la doctrina precisó que "son instituciones de utilidad común o fundaciones, las personas jurídicas creadas por la iniciativa particular para atender sin ánimo de lucro servicios de interés social conforme a la voluntad de los fundadores (artículo 5o).

Con la expedición de la ley 14 de 1983 se definió como hecho generador la actividad Industrial, Comercial o de servicios, independientemente del sujeto que las realiza, de cuál es su finalidad y si tiene o no ánimo de lucro.

El hecho de que sea una entidad sin ánimo de lucro, no la excluye del impuesto de Industria y Comercio, pues las prohibiciones del literal d), numeral 2 del artículo 39 de la ley 14 de 1983, se refieren a entidades de beneficencia y no a entidades sin ánimo de lucro, ya que entre estas dos existe una diferencia por su objeto, pues la entidad de beneficencia es aquella cuyo objeto es directamente la atención gratuita a necesidades sociales de salud etc., mientras que la actividad sin ánimo de lucro puede ser comercial, industrial o de servicios, con la salvedad de que no existe el ánimo de distribuir ganancias entre quienes la realizan.

Como entidades sin ánimo de lucro solamente las asociaciones profesionales y gremiales se encuentran calificadas por la ley tributaria como no sujetas, y las de dedicación exclusiva a servicios de investigación social y/o científica y comunicación como exentas entre 1988 y 1992. Las demás a pesar de carecer de ánimo de lucro serán sujetos pasivos del impuesto de Industria, Comercio y Avisos en caso de realizar actividades gravadas.

De lo anterior concluimos, que por ser las exenciones y no sujeciones establecidas taxativamente por las normas mencionadas, las cuales fijan en forma expresa las condiciones y requisitos que deben reunirse para su reconocimiento, las entidades cuyas actividades no se encuentren consagradas como tal por el Acuerdo 21 de 1983, Acuerdo 11 de 1988 y demás normas concordantes son sujetos del impuesto de Industria y Comercio, y por ende, están obligados a declarar y pagar dichos impuestos en el Distrito Capital de Santafé de Bogotá.

## CONCEPTO No. 242

Ref.: Consulta No.21744 de septiembre 29 de 1994

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Base gravable - Indemnizaciones

### Pregunta

¿Es gravable con el impuesto de Industria y Comercio la indemnización por hurto, incendio o por daños ocasionados por un tercero a un bien, considerando que es una reposición de un activo y no está dentro del objeto social del contribuyente?

### Respuesta

De conformidad con el numeral 5 del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, la base gravable para cuantificar el impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. 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, exportaciones y la venta de activos fijos.

Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición.


Sin embargo es necesario traer a colación el concepto de ingresos, definido por el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 que expresa que: "Los ingresos representan flujos de entradas de recursos, en forma de incrementos del activo o disminución del pasivo o una combinación de ambos que generan incremento en el patrimonio devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades realizadas durante un período, que no provienen de los aportes del capital".

Por tanto, cualquier entrada de recursos que genera incremento en el patrimonio constituye ingresos de base gravable para la cuantificación del impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

Entre los recursos que pueden generar incremento en el patrimonio y por consiguiente constituirse en ingresos para efectos de determinar el impuesto de Industria, Comercio y Avisos, están las indemnizaciones, pero con las siguientes salvedades:

Como es sabido la indemnización tiene por objeto reparar el daño o perjuicio efectivamente causado, que produce una disminución en el patrimonio del perjudicado y por ende se encamina a restablecer el estado anterior del patrimonio, como si no hubiere existido.

De acuerdo con el artículo 1614 del Código Civil el concepto de indemnizaciones comprende el daño emergente y lucro cesante.



"Entiéndase por daño emergente el perjuicio o la pérdida que proviene de no haber cumplido la obligación, o de haberse incumplido imperfectamente o de haberse retardado su cumplimiento", evento en el cual la indemnización equivale a la recuperación del activo que ha sido lesionado.

Lucro cesante es la ganancia o provecho que deja de percibirse como consecuencia de no haberse cumplido la obligación o cumpliéndola imperfectamente o retardando su cumplimiento. La Corte Suprema de Justicia, Sala de Cesación Civil en sentencia de mayo 7 de 1968 dice que el lucro cesante "está constituido por todas las ganancias ciertas que han dejado de percibirse o que se recibirán luego".

Trasladando estos conceptos al impuesto de Industria, Comercio y Avisos se tiene que la parte de la indemnización correspondiente a daño emergente por corresponder a la reposición de un activo no forma parte de la base gravable en razón a que no es un ingreso, entendiéndolo como entrada de recursos que incrementa el activo y consecuentemente el patrimonio del contribuyente.

Por el contrario, la cuota de indemnización que corresponde a lucro cesante, o sea la ganancia que se dejó de percibir, si es un verdadero ingreso, equivalente a las actividades que por el ejercicio de una actividad gravable en condiciones normales se hubiere causado.

## CONCEPTO No. 243

Ref.: Memorial No. D087/94E de agosto 12 de 1994

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: No sujeción

### Pregunta

¿Una fundación sin ánimo de lucro vinculada al sistema nacional de salud y sometida a la vigilancia del Gobierno Nacional, cuya actividad básica es el servicio hospitalario es o no sujeto del impuesto de Industria, Comercio y Avisos?

### Respuesta


Sobre la afirmación de no sujeción del impuesto de Industria, Comercio y Avisos debe tenerse en cuenta que las deudas por este impuesto nacen de declaración privada o liquidación oficial, sobre la cual proceden los recursos de vía gubernativa. Sin embargo, sobre el tema y sin perjuicio de lo anterior se hacen las siguientes observaciones: De conformidad con el artículo 633 del Código Civil, las personas jurídicas de derecho privado son de dos clases:

1. Las fundaciones de beneficencia pública.
2. Las corporaciones o agrupaciones.

A su vez el Decreto 3130 de 1968 en el artículo 5 define las fundaciones así: "Son instituciones de utilidad común o fundaciones las personas jurídicas creadas por iniciativa particular para atender sin ánimo de lucro, servicios de interés social, conforme a la voluntad de los fundadores".

Y aunque el Código Civil circunscribe las finalidades de la fundación a la beneficencia pública, es decir a actividades de auxilio o prestación de servicios asistenciales para el bienestar público desarrolladas o prestadas gratuitamente o a precios ínfimos (que en todo caso no cubren el costo del servicio ni el beneficio reportado). Por entidades públicas o privadas a personas que carecen de medios de subsistencia o que están impedidos para trabajar o que por sus condiciones de peligro físico o moral o estado de indigencia requieren que les brinden para subsistir de una forma digna y humana" (concepto No.0189 de septiembre 30 de 1994); el artículo 5 del Decreto 3130 de 1968, ya citado, se refiere a las fundaciones como instituciones de utilidad común para atender servicios de interés social, ya sea de orden científico, educativo, salud etc.

Se deduce de las normas citadas que no necesariamente las fundaciones deben realizar actividades de beneficencia, sino que deben entenderse como personas jurídicas creadas por la iniciativa privada para atender sin ánimo de lucro servicios de interés social.



Para el caso de personas jurídicas que prestan servicios de interés general, más concretamente en el sector salud, para que puedan ser consideradas como no sujetas del impuesto de Industria, Comercio y Avisos, deben cumplir con el requisito que exige la Ley. En efecto, a nivel nacional en el literal d del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, prohíbe gravar con el impuesto de Industria, Comercio y Avisos las actividades realizadas por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud (se subraya).

A nivel distrital se encuentra, el Acuerdo 21 de 1983 artículo 4, numeral 4: "No están sujetos a los impuestos de Industria, Comercio y Avisos las siguientes actividades:

4.- La educación pública, las actividades de beneficencia, las actividades culturales y/o deportivas, las actividades desarrolladas por los sindicatos, para 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.

Como se observa, las disposiciones citadas supeditan la no sujeción a la que el Ministerio de Salud autorice, la prestación del servicio de salud o a entidades particulares mediante la admisión o vinculación al sistema nacional de salud en cuanto atiende servicio de interés social y siempre que reúna "las condiciones de calidad tecnológica y científica para la atención médica, de suficiencia patrimonial de capacidad técnico-administrativa que previamente determine el Gobierno Nacional:: tal como lo establece el artículo 20 de la Ley 10 de 1990.

Sin embargo, si las entidades a que se refiere el artículo 39, numeral 2 literal b de la ley 14 de 1983 y el artículo 4 numeral 4 del Acuerdo 21 del mismo año, desarrollan actividades industriales o comerciales serán responsables del impuesto de Industria y Comercio en lo relativo a dichas actividades de conformidad con el artículo 11 de la Ley 50 de 1984.

Para concluir, las instituciones dedicadas a atender servicios de interés social, en el campo de la salud, cuya actividad básica es el servicio hospitalario y que se encuentran adscritos o vinculados al sistema nacional de salud, no son sujetos del impuesto de Industria, Comercio y Avisos. Pero cuando entran a ejecutar otras actividades de carácter industrial y comercial se constituyen en sujetos pasivos de este tributo; al tenor de lo establecido por el artículo 11 de la Ley 50 de 1984 que dice así: "Cuando las entidades a que se refiere el artículo 39 numeral 2 literal d de la ley 14 de 1983 realicen actividades industriales y comerciales serán sujetos del impuesto de Industria y Comercio en lo relativo a tales actividades".

NOTA DE RELATORÍA: MODIFICADO POR EL CONCEPTO 1166



## CONCEPTO No. 247

Ref.: Consulta 17546 del 25 de julio de 1994

Tema: Industria y Comercio

Subtema: Provisión de Cartera

### Pregunta:

Al tenor del artículo 1o del Acuerdo 21 de 1983, el hecho generador del impuesto de industria y comercio es la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital.

Es decir, de no existir la realización de una de estas actividades, no ha hecho generador del impuesto, por lo que no existiría base gravable del impuesto, para liquidar y cuantificar el mismo.

Así las cosas, un contribuyente del impuesto que registre en su contabilidad una serie de ingresos que no corresponden a la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios, como por ejemplo la recuperación contable de gastos con vigencias anteriores, no tributarias por tales ingresos.

De estos ingresos contables por recuperación de gastos, podemos citar la provisión para protección de cartera.

Un comerciante en el año 1993 realiza una venta a crédito por \$100, sobre la cual paga impuesto de industria y comercio, sin embargo, debido a la expectativa probable de pérdida, decide provisionar con cargo a gastos del mismo período el total de la cartera, es decir \$100.

Al elaborar su declaración de industria y comercio del año gravable de 1993 declara como ingreso gravado la venta de \$100, pagando el impuesto respectivo.

En el año 1994, la gestión de cobro de cartera es exitosa, logrando el cobro de los \$100. Al desaparecer la expectativa de pérdida, procede a reversa contablemente la provisión de cartera, registrando un ingreso contable por recuperación de gastos, por valor de \$100.

Este ingreso contable por recuperación de gastos es el mismo ingreso que tributó en 1993 como ingreso gravado por la realización de actividades comerciales.

Si se grava este ingreso contable, se presentaría un doble tributo sobre un mismo ingreso, lo que resulta ser contrario a la ley.

De lo anterior puede concluirse que, si se gravan esta serie de recuperación de deducciones, que de Acuerdo con la técnica contable se registran como un ingreso y que no son consecuencia de la realización de actividades industriales, comerciales o de servicio, se incurriría en una doble tributación por impuesto de industria y comercio, que como sería violatorio de los preceptos constitucionales y legales.

Para el diligenciamiento del formulario de declaración bimestral, si estas recuperaciones no son ingresos gravados con el impuesto, no formaran parte del total de los ingresos del período.

## Respuesta

La provisión es la estimación de un gasto que se puede presentar y como tal, es una simple expectativa a una posibilidad; por tanto, es una excepción a la regla general de que las deducciones deben haberse realizado, pues en el caso de las provisiones la ley permite la deducción de una estimación, siempre y cuando que esta se determine conforme a ella.

La ley muchas veces las califica de reservas; esto no es técnico, pues mientras las provisiones se estiman antes de determinar la utilidad, la reserva se establece sobre utilidades realizadas. Además, mientras las provisiones se establecen por el gerente o la Junta Directiva, las reservas la fija la Asamblea o la Junta General de Socios.

La provisión tiende a establecer o a determinar anticipadamente un gasto que puede llegar a presentarse y tiene por objeto consolidar la situación financiera de una empresa.

Desde el punto de vista del Derecho tributario se aceptan como deducción:

- 1) La provisión individual de cartera
- 2) La provisión general de cartera
- 3) La provisión para el pago de pensiones de jubilación.

De conformidad con la consulta impetrada nos referiremos a la provisión individual de cartera, esta deducción tiene por objeto proteger algunos créditos del contribuyente, mediante la constitución de una provisión con cargo a la renta bruta. La esencia de esta deducción es una operación contable, en razón de ello es necesario que la persona tenga contabilidad a base de causación.

La provisión debe contabilizarse en el mismo año gravable en que se solicita. En caso de que se recupere el crédito amparado, se debe reversar la provisión llevando su valor a la renta bruta; esta es la figura de un ingreso contable, porque en el momento que se paga ya no se puede tener la provisión.

A continuación, analizaremos la renta por recuperación de deducciones. Dentro del derecho tributario existen figuras según los cuales la renta líquida es considerada en forma especial, debido a la no existencia de gastos, o porque los ingresos y gastos contemplados tienen un sistema especial para la determinación de la renta líquida.

Dentro de estas figuras encontramos la renta por recuperación de deducciones que consiste en que la deducción solicitada por el contribuyente en un período gravable anterior es compensada por la recuperación de la deducción en el año o período gravable de que se trata. Se llama renta líquida especial, por cuanto, se produce sin ningún gasto imputable a esa renta.

La provisión referida es un gasto en el año en que ésta se constituye y como tal no afecta la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio en ese período. En virtud en que la norma que rige el impuesto citado no la contempla como deducción.

Toda vez que no constituye ingreso como tal por cuanto no es el producto del desarrollo de una actividad gravable, afirmar lo contrario sería desconocer la realidad económica toda vez que el sujeto pasivo no ha percibido en forma efectiva el ingreso ni a efectuado actividad que genere ese ingreso, en razón, a que sobre esa suma se liquidó impuesto en el año anterior.

Además, los funcionarios de la Dirección Distrital de Impuestos deberán observar, que la aplicación recta de las leyes debe estar presidida por un relevante espíritu de justicia y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que contribuya a las cargas públicas del distrito. De conformidad con el artículo 2 del Decreto 807 de 1993. Este principio pretende consultar la realidad económica del contribuyente y por tanto su capacidad contributiva.

### **CONCEPTO No. 257**

Ref.: Consulta noviembre 11/94

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Base gravable casas de cambio

#### **Pregunta**


¿Cómo se determina la base gravable de las casas de cambio, existe una base especial para ellas?

#### **Respuesta**

Con anterioridad al año gravable 1994, el impuesto de Industria y Comercio estaba regulado particularmente en cuanto a base gravable, por el Acuerdo 21 de 1983; dicho acuerdo en su artículo 15 definía que la base gravable para efectos de la liquidación del impuesto de Industria y Comercio estaba constituida por el promedio mensual de ingresos brutos obtenidos durante el año inmediatamente anterior, y que tales ingresos fuesen obtenidos en ejercicio de una actividad gravable y el artículo 16 modificado por el acuerdo 2 de 1987 en su artículo 1. determinó las deducciones a tener en cuenta para la depuración de la base gravable.

Ahora, por querer del legislador en el artículo 18 del Acuerdo 21 de 1983 se establecieron bases gravables especiales taxativamente a algunos contribuyentes entre las cuales no están contempladas las casas de cambio, norma que fue expresa por tanto cuando la ley es clara no admite interpretación que no sea la plasmada por voluntad del legislador, es decir, la interpretación auténtica, artículo 27 código civil.

En estos términos se observa que las casas de cambio que es el tema en comento no tienen base gravable especial y por lo mismo se deben sujetar a la general regulada por el artículo 15 del Acuerdo 21 de 1983, teniendo en cuenta las deducciones ya referidas del Acuerdo 2 de 1987.



No se podrá en forma alguna asimilar las casas de cambio a entidades financieras, por ejemplo, pues éstas tienen por actividad principal es la intermediación financiera, es decir, la función de aceptar dinero del público, para después colocarlo en forma de crédito; además de que su naturaleza de financieras la define la ley.

Como consecuencia quedan bajo vigilancia de la Superbancaria, a diferencia de las casas de cambio las cuales tienen por actividad principal la compra y venta de monedas extranjeras y envío y recepción de giros del exterior, realizado por personas jurídicas, sociedades de responsabilidad limitada o colectiva; nótese que no hay relación alguna entre las actividades realizadas por las entidades financieras y las casas de cambio, además que las segundas no son vigiladas por la Superbancaria, sino por la Superintendencia de cambios.

Visto así que las casas de cambio no tienen establecida base gravable especial, su impuesto de Industria y Comercio lo deben liquidar con base en la general, (artículo 15 acuerdo 21 de 1983), teniendo en cuenta únicamente para depurar la base gravable, las deducciones que la ley permite.

Con la expedición del decreto 1421 de 1993, se precisó el concepto de base gravable en el sentido de los ingresos, ya que además de hablar de ingresos netos, se reforma en lo atinente a la depuración o deducciones a tener en cuenta para la liquidación del impuesto, por tanto, las casas de cambio a partir de 1994 siguen rigiéndose por la base gravable general establecida en el artículo 154 numeral 5 del decreto mencionado, que expresa: "A partir del año 1994, se introducen las siguientes modificaciones al impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital: "Num.5o" su base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. 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, exportaciones y venta de activos fijos.

Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición." (Subrayado fuera del texto).

Conforme con la regulación contenida en el Estatuto Cambiario, artículo 3o de la Resolución 09 de 1993, se colige que las casas de cambio no pueden cobrar comisión alguna en sus operaciones de compra y venta de divisas, es decir, no pueden actuar como intermediarios comerciales, sino que compran y venden divisas por su propia cuenta y riesgo; dicho artículo en su párrafo expresa: "PAR.-Las compañías de Financiamiento comercial, las corporaciones de ahorro y vivienda y las casas de cambio no podrán cobrar comisión alguna en sus operaciones de compra y venta de divisas". (Se subraya)

Para concluir, al no ser intermediarias comerciales y no poder recibir comisión alguna, las casas de cambio, no perciben ingresos para terceros y por tanto todos los rubros que reciben son ingresos propios que deben ser declarados acorde a la base gravable establecida tanto en el artículo 15 del Acuerdo 21 de 1983 (si se refiere a años gravables anteriores a 1994), como en el artículo 154 numeral 5 del Decreto 1421 de 1993.

## CONCEPTO No. 263

Ref.: consulta noviembre 16 de 1994

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Actividades no sujetas - Producción primaria y agrícola

### Pregunta

¿La selección y adecuación mediante procesos mecánicos realizadas en las plantas de semillas que no alteran en forma alguna las características físicas o químicas de las semillas es o no una actividad sujeta del impuesto de Industria y Comercio, dado que la legislación vigente establece como actividades no sujetas la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola sin que se incluya la fabricación de productos alimenticios o toda industria donde haya un proceso de transformación?

### Respuesta


Reiteradamente y desde la expedición de la ley 26 de 1904 el legislador ha prohibido a los departamentos y a los municipios gravar la producción primaria.

Ratificando esta prohibición la ley 14 de 1983 en su artículo 39 dispone que continuará vigente “la de imponer gravámenes de ninguna clase o denominación a la producción agrícola, ganadera y avícola, sin que se incluyan en esta prohibición las fábricas de productos alimenticios o toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que éste sea”.

En igual sentido se pronuncia el artículo 4 numeral 5 del acuerdo 21 de 1983 cuando expresa que no están sujetas a los impuestos de Industria, Comercio y avisos la primera etapa de transformación realizada en predios rurales cuando se trata de actividades de producción agropecuaria, con excepción de toda industria donde haya una transformación por elemental que ésta sea.

Del contexto de las normas citadas se infiere que la no sujeción se concreta a la producción primaria agrícola, ganadera y avícola pero no incluye las industrias de productos alimenticios o cualquiera otra industria donde exista un principio de transformación.

Si bien el Ministerio de Agricultura ha definido “producto agrícola como el resultado final mediante el cultivo de una planta o parte de ésta, el cual no ha sufrido procesos ulteriores que modifiquen sustancialmente sus características físicas, manteniendo estable sus características químicas”, la actividad de cultivar o esparcir las semillas en la tierra preparada para este fin de las que se ha de conseguir fruto, es diferente de la actividad de seleccionar dichas semillas y sometidas a tratamiento o procesos posteriores tendientes a la obtención de un producto mejorado. En este caso opera una verdadera transformación del producto primario que impide ubicar esta actividad como no sujeta del impuesto de Industria, Comercio y Avisos.



Sin embargo no debe perderse de vista el ámbito local de este impuesto y si bien existe una norma general que prohíbe a los entes territoriales gravar la producción agrícola, ganadera y avícola, es competencia privativa de ellos determinar cuándo una actividad se le puede calificar como no sujeta o exenta, o determinar en el caso particular y concreto que se trata de actividad gravada por considerar que se trata de una fábrica de productos alimenticios o porque hay un proceso de transformación que desvirtúa su condición de actividad primaria agropecuaria o avícola, según los resultados del proceso de determinación.

## **CONCEPTO NO. 267**

Ref.: Consulta 15503 de 1994

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Sujeción al impuesto

### **Pregunta**

¿La explotación y venta de arena en una cantera causa impuesto de industria y comercio?

### **Respuesta**


La ley 14 de 1983, reguladora del impuesto de industria, comercio y avisos en su artículo 32 establece que dicho impuesto recaerá en cuanto a materia imponible sobre todas las actividades industriales, comerciales y de servicios que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional con establecimientos de comercio o sin ellos.

El texto legal citado nos permite deducir que el legislador fue claro al señalar cual será la base de imposición del impuesto mencionado, es decir todas las actividades que se realicen en los términos allí previstos.

Sin embargo, para la industria extractiva el acuerdo 21 de 1983, en concordancia con el artículo 39 numeral 2 literal c, califica como no sujeta al impuesto de industria y comercio la explotación de canteras y minas salvo las de sal, esmeraldas y piedras preciosas siempre y cuando las regalías o participaciones del Distrito Capital sean iguales o superiores al impuesto que le correspondería cancelar.

De otra parte, el criterio de prohibición de gravar estas actividades debe entenderse en el sentido que deben tratarse de explotaciones que generen regalías o participaciones para el municipio que sean iguales o superiores a lo que correspondería pagar por concepto de industria y comercio.

No se trata entonces de cualquier actividad de explotación minera, sino que además de corresponder a minas diferentes a las de sal, esmeraldas y minerales preciosos deben



generar regalías o participaciones a los municipios, de esta manera lo prevé el literal c del artículo 39 de ley 14 de 1.983.

La regalía es una contraprestación económica que ocasiona la explotación de un recurso natural no renovable, es decir aquellos recursos que no se pueden aprovechar varias veces y es difícil que se vuelvan a producir, conforme con el artículo 360 de la Constitución Nacional.

Pacta esta contraprestación económica quien realice la explotación de la riqueza minera, a favor del estado por cuanto éste es el propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables así se encuentra plasmado en el artículo 332 de la Constitución Nacional.

De lo anterior se deduce que el municipio determina si sus regalías son iguales o inferiores a lo que percibiría por concepto de impuesto de industria y comercio. Si son inferiores deberá exigir el pago del gravamen respectivo.

A su vez el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 al consagrar la base gravable para la actividad industrial dispone: "...El gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción".

El Consejo de Estado en reiteradas jurisprudencias ha considerado: "...Cuando el industrial abre agencia o punto de venta con el fin de comercializar su producción, ejerce en ella la actividad comercial y el municipio tiene derecho a cobrar el gravamen correspondiente en relación con las ventas realizadas en su jurisdicción como comerciante".

De lo anterior se deduce que cuando el industrial actúa como comerciante en el municipio donde se encuentra ubicada la planta industrial y además tiene almacenes, establecimientos, será sujeto pasivo del tributo de industria y comercio por cada una de estas actividades debiendo liquidar con la tarifa asignada para tales actividades.

En conclusión la explotación y venta de arena se encuentra entre las actividades no sujetas al impuesto de industria y comercio conforme con el artículo 4 numeral 4 del acuerdo 21 de 1983 en concordancia con el artículo 39 literal c de la ley 14 de 1983, siempre y cuando quién ejerza la actividad sea la misma persona natural o jurídica quién la explota, en razón a que la comercialización del producto es la fase final de la actividad industrial y la regalía al Distrito Capital equivalga por lo menos al monto del impuesto que debería reportar en caso de no tener el beneficio..

Cuestión bien diferente es cuando la venta del producto de las minas y canteras es efectuada por personas distintas de quién explota esas minas, por cuanto esté sujeto estaría realizando una actividad de comercio no considerada como no sujeta ni exenta del impuesto estudiado.

## CONCEPTO NO. 268

Ref.: Consulta No. 2-207 de 1994  
Tema: Impuesto de Industria y Comercio  
Subtema: Cese de actividades

### Pregunta

¿Cuándo se considera que una empresa ha cesado sus actividades teniendo en cuenta las siguientes situaciones:

1. Cuando se cancela el Registro de la Cámara de Comercio
2. Cuando hay concurso de acreedores
3. Cuando entra en concordato
4. Cuando se declara en quiebra
5. Cuando se liquida de hecho la empresa
6. Cuando la empresa no registra ingresos
7. Cuando se clausuran actividades
8. Cuando se registra en novedades de la Dirección de Impuestos


### Respuesta

El cese de actividades de una empresa, persona natural o jurídica o sociedad de hecho es la situación de inactividad permanente y definitiva. Es esencialmente una situación de hecho que debe ser probada por el interesado cuando así lo requiera la administración.

Sin embargo, la legislación contempla algunos eventos que permitan presumir el cese de actividades, presunción que es legal, es decir admite prueba en contrario.

Tratándose de quienes ostentan la calidad de comerciantes, el código de comercio en su artículo 19 prescribe la obligación de registrarse en el registro mercantil, así como también la renovación de la matrícula y el deber de informar sobre la pérdida de su calidad de comerciante (artículo 33) y sanciona el ejercicio profesional del comercio por quien no se encuentre inscrito (artículo 37). Las normas citadas en su conjunto permiten afirmar en cuanto a la existencia de una presunción legal del ejercicio de actividad, cuando existe inscripción en el registro mercantil, sin que tal circunstancia sea la única prueba de ello, al sancionar pecuniariamente el ejercicio sin inscripción.





Por otra parte, el mismo estatuto y sus normas reglamentarias contemplan las figuras del concordato preventivo y la quiebra. El primero de ellos persigue esencialmente “la conservación y recuperación de la empresa como unidad de explotación económica y fuente generadora de empleo, cuando ello fuere posible, así como también la protección adecuada del crédito”, finalidad que pone de manifiesto que quien se encuentre en tal circunstancia no cesa actividades sino por el contrario realiza un esfuerzo, con la participación e intervención del Estado, de continuar con ellas. Por lo tanto, mal podría decirse que cuando una empresa se encuentre en concordato incurre en cese de actividades.

A su vez la quiebra es el estado en que incurre el comerciante por cesar el pago de dos o más obligaciones y persigue la cancelación de todas las deudas del comerciante mediante la administración y liquidación de la masa de bienes del comerciante previa presentación, reconocimiento y graduación de los créditos, y conlleva inhabilidad en el ejercicio del comercio por parte del comerciante, que tratándose de persona jurídica conlleva a una disolución.

Sin embargo, dentro del proceso es posible la celebración del concordato. En consecuencia, tampoco puede afirmarse que la declaratoria de quiebra equivale a cese de actividades.

Todo lo anterior encuentra respaldo legal en los artículos 600 y 395 del Estatuto Tributario Nacional, aplicables dentro del procedimiento tributario distrital por disposición del artículo del 807 de 1993, que contemplan que en caso de liquidación de personas jurídicas sometidas a la vigilancia estatal el ejercicio llega hasta la aprobación de la respectiva acta de liquidación, o tratándose de personas jurídicas no sometidas a la vigilancia estatal hasta la fecha del último asiento de cierre contable o la terminación de actividades según documento de fecha cierta.


La cancelación del Registro de la Cámara de Comercio como ya se anotó, en principio obedece a la pérdida de la calidad de comerciante, pero no necesariamente, tanto así que la misma ley prevé el ejercicio del comercio sin inscripción para imponer una sanción.

Con relación a los no comerciantes contra los que procede el concurso de acreedores es aplicable lo ya expresado sobre el concordato preventivo.

La clausura de actividades y el registro de la novedad ante la Dirección Distrital de Impuestos, es solo un trámite procedimental previsto como consecuencia del cese de actividades por parte del contribuyente.

La no obtención de ingreso tampoco puede ser considerada como cesación de actividades en forma definitiva, porque tal situación puede ser reflejo de mal momento para el negocio o en aquellas actividades cíclicas, un período de poco rendimiento.

Concluyendo, el cese de actividades es esencialmente una situación de hecho que se traduce en el no ejercicio en forma definitiva y permanente de la actividad, podría decirse un estado de pasividad, que puede predicarse en ciertas circunstancias o figuras jurídicas pero que igualmente admiten prueba en contrario, correspondiéndole al



contribuyente demostrarla cuando quiera oponerla a la administración, o a ésta desvirtuarla cuando se haya configurado alguna de las presunciones comentadas.

Así mismo el cese de actividades origina que sea reportado tal hecho a la administración con el fin de no verse obligado con el cumplimiento de ciertos deberes formales, entre ellos el de presentar declaración.

## CONCEPTO No. 278

Ref. Consulta No.16026 de Julio 29 de 1994

Tema: Impuesto de Avisos

Subtema: Base gravable

### Pregunta

1. ¿Las sociedades o personas naturales que ejercen la actividad económica de comercio en una oficina, y no poseen avisos en dicha oficina ni en el directorio debe liquidarse el impuesto de Avisos y Tableros?
2. ¿Si no está obligado a cancelar el impuesto de avisos, pero ya fue liquidado por el primer y segundo bimestre de 1994, ¿qué debe hacerse?
3. ¿Las ventas efectuadas a otras ciudades del país, se deben restar en el renglón 9 del formulario?

### Respuesta

1. Mediante la ley 97 de 1913, se creó el llamado impuesto de avisos y tableros. Esta norma fijó en su artículo 1 literal k, los elementos básicos del impuesto, al definir como hecho generador “la colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches de tranvías, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público”.


Del texto de la ley 97 de 1913 se desprende otro de los elementos del impuesto que es la materia imponible.

El hecho imponible en el impuesto de avisos es la posesión o propiedad de avisos en la vía pública o sitios públicos, entendiéndose como materia imponible el hecho económico contemplado por la ley como el elemento fáctico de la obligación tributaria, es decir al comprobarse el hecho imponible a determinado sujeto genera el nacimiento de la obligación tributaria.

A su vez la ley 14 de 1983 texto legal de fortalecimiento de los fiscos de las entidades territoriales en su artículo 37 dispuso que el impuesto de avisos es complementario del tributo de industria y comercio determinando una base gravable uniforme sobre el monto liquidado por industria y comercio, a la cual se le aplica una tarifa del 15%.

La ley 14 de 1983 conservó el hecho generador y la materia imponible inicialmente creada y fijó el sujeto pasivo del impuesto de avisos.

Con la expedición de esta ley se concreta el establecimiento del impuesto de avisos como complementario del impuesto de industria y comercio y determina como sujeto pasivo a los contribuyentes que ejercen actividades industriales, comerciales y de



servicios, es decir, agrega a los conceptos de materia imponible y hecho generador; el sujeto que debe cumplir con la obligación tributaria. Es natural que quien se beneficia económicamente por la colocación de un aviso sea el sujeto que realiza actividades comerciales, industriales y de servicio y por tanto quien deba soportar la carga tributaria.

El Decreto reglamentario 3070 de 1983, extendió la definición de la ley 97 de 1913 a toda modalidad de aviso, valla y comunicación al público (Sublineas fuera del texto).

Mediante sentencia de junio 22 de 1990 proferida por el Consejo de Estado, se anuló la expresión “y comunicación al público” consagrada en el artículo 10 del Decreto reglamentario 3070 de 1983.

La sentencia citada manifestó: “La expresión y comunicación al público” contenida en el reglamento excedió la potestad constitucional (artículo 20 numeral 3o) pues esta expresión es de amplio significado e incluye innumerables formas de comunicación con el público como radio, televisión, revistas y muchos otros no previstos por el legislador como generadores del tributo.”

“En cambio, los términos avisos y valla igualmente demandados pueden incluirse dentro del contexto del artículo 37 de la ley 14 de 1983, pues no son asimilables y tienen cabida dentro de lo que puede entenderse como aviso o tablero”.

“Por último se advierte que la frase “y comunicación al público” permite a los municipios ampliar la materia gravable, con lo cual se desborda la facultad reglamentaria invadiendo el campo propio del legislador”.


Así mismo al establecerse el impuesto de avisos y tableros como complemento del de industria y comercio, al no resultar a cargo del propietario o poseedor del aviso el impuesto principal o no ser sujeto de éste, no surge la obligación tributaria del impuesto de avisos, así exista el hecho generador del mismo por cuanto no habrá base gravable para liquidar dicho tributo, conclusión el impuesto de avisos debe liquidarse por todo contribuyente del impuesto de Industria y Comercio que posea avisos en el espacio público.

2. Para los casos en que un contribuyente se haya liquidado un impuesto incorrecto, puede corregir su declaración dentro de los 2 años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar.

Si la corrección es por mayor valor debe liquidarse una sanción equivalente al 10% del mayor valor liquidado, y presentarla directamente ante la entidad recaudadora autorizada, incluyendo las sumas inicialmente declaradas y liquidadas.

Si, por el contrario, la corrección es por menor valor, debe elevar solicitud a la división de liquidación explicando los motivos que tiene para la corrección, adjuntando proyecto en formulario oficial con tres copias en el que se liquide una sanción equivalente al 5% de la diferencia y acreditar el pago de esta. La administración tributaria tiene 6 meses para aceptar o rechazar el proyecto presentado por el contribuyente

3. El gravamen de industria, comercio y avisos se determina sobre los ingresos provenientes del ejercicio en el Distrito Capital de actividad generada, y sobre los originados en otro municipio tributaría en él.



En cuanto a dónde se originan los ingresos el Decreto Ley 1421 de 1993, estatuto orgánico de Santafé de Bogotá, en el numeral 3 del artículo 154 contempla que los provenientes de actividad comercial o de servicios no realizada o prestada a través de establecimiento de comercio registrado en otro municipio y sin tributar en él, se entienden percibidos en el Distrito Capital.

### **CONCEPTO No. 279**

Ref.: Consulta diciembre 16 de 1994

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros

Subtema: Dividendos

### **Pregunta**


¿Una compañía cuya actividad es la de invertir en sociedades por tanto sus ingresos están representados en dividendos, éstos constituyen base gravable para generar impuesto de Industria, Comercio y Avisos?

### **Respuesta**

De conformidad con el artículo 32 de la ley 14 de 1983 el impuesto de Industria y Comercio recaerá en cuanto a materia imponible sobre todas las actividades comerciales, industriales o de servicios que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

La base gravable de este tributo, de acuerdo con el numeral 5o del artículo 154 del Decreto ley 1421 de 1993, para el Distrito Capital de Santafé de Bogotá: “estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. 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, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros (Se subraya), comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición”.

Como se observa, por mandato legal expreso los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, como son los dividendos, constituyen base gravable y ello se explica por qué si el hecho generador de este impuesto es el ejercicio o realización de una actividad industrial, comercial o de servicios, entre las actividades comerciales se encuentra al tenor de lo establecido por el numeral 5 del artículo 20 del Código de Comercio: “La intervención como asociado en la constitución como asociado en la Constitución de Sociedades Comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones”.



El Consejo de Estado en Sentencia de marzo 3 de 1994, expediente 4548, con ocasión de la súplica de la demanda iniciada por la sociedad Besmit Ltda sobre la mercantilidad de la sociedad para establecer si ésta es o no sujeto pasivo del impuesto de industria, comercio y avisos ha dicho que “El criterio para establecer la diferencia entre las sociedades civiles y mercantiles ha sido la referente a la señaladas por su objeto social (se subraya): Una sociedad es comercial cuando en su objeto social se ha previsto la realización de operaciones o actos calificados como mercantiles. Por el contrario, frente a una sociedad cuya actividad a desarrollar esté conformada por actividades que la ley califica como civiles, el ente asociativo es de naturaleza civil. Cuando la empresa social comprenda actos mercantiles y otros que no tengan esa calidad prevalece la mercantilidad por disposición de la ley”.

Visto lo anterior se concluye que si una sociedad tiene por objeto invertir en otras sociedades y esta actividad le reporta dividendos, dichos ingresos constituyen base impositiva para el impuesto de industria y comercio, máxime cuando sea una que el objeto social de ella es el desarrollo de actos considerados por la ley como mercantiles.

En cuanto al impuesto de avisos al que se refiere la ley 14 de 1983, se liquida y cobra a todas las actividades comerciales, industriales y de servicios con la tarifa del 15% sobre el valor del impuesto de industria y comercio siempre y cuando se dé el hecho generador del mismo, esto es la colocación de tableros o vallas en lugares públicos. Si bien esta ley 14 de 1983 le da un carácter complementario al impuesto de avisos respecto del impuesto de industria y comercio al supeditarlos a la existencia de éste, el impuesto de avisos y tableros conserva su identidad propia por cuanto la obligación tributaria no se configura sino no se da el hecho generador consistente en el uso de tableros o de avisos en lugares públicos.

En tal sentido se ha pronunciado el Consejo de Estado en fallo de abril 19 de 1991 cuando expresa: “De modo que el impuesto de avisos y tableros conserva su autonomía en cuanto al hecho generador, debiendo presentarse éste para que surja la obligación tributaria a cargo del contribuyente, el cual es, el efectivo uso de lugares públicos, de tal forma que si no se da este no habrá lugar al cobro del tributo”.

## CONCEPTO NO. 281

Ref. Consulta 1614 de enero 27 de 1995

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Base Gravable

### Pregunta

¿Los sujetos pasivos de Impuesto de Industria Comercio y Avisos que perciben ingresos que posteriormente trasladan a terceros en virtud de un contrato de prestación de servicios médicos, por lo cual perciben una comisión, en que forma deben tributar?

### Respuesta

El Decreto 1421 de 1993, artículo 154, numeral 5, Estatuto Orgánico de Santafé de Bogotá, establece que la base gravable para el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos, está conformada por los ingresos netos del contribuyente, los cuales se obtienen restando de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios los correspondientes a exenciones y no sujeciones, las devoluciones, rebajas y descuentos, la venta de activos fijos y las exportaciones; hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros y participaciones.

Lo anterior significa que el gravamen recae sobre los ingresos netos del contribuyente, es decir lo que realmente éste percibe para sí, esto nos permite suponer que si en desarrollo de la actividad percibe dineros a nombre de terceros éstos no harán parte de la base gravable. Debe aclararse que el ingreso a terceros es el monto recibido por una persona en virtud de una transacción, pero que por la naturaleza misma de ésta esa retribución no le corresponde, sino que le pertenece a otro.

En todo caso es antagónica a la noción de ingreso para tercero el concepto de costo o gasto que corresponden al valor de funcionamiento o de administración en que incurre una persona, como sería el valor de la mercancía comprada para la venta, el salario de sus empleados, etc.

Concluyendo, los contribuyentes de Industria y Comercio deben tributar sobre el monto de sus ingresos propios sin que le sea dado deducir los costos y los gastos.

## CONCEPTO No. 289

Ref.: Consulta enero 23 de 1995

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Asociación de Sociedades.

### Pregunta

¿Una sociedad a la cual están asociadas otras sociedades e incluso personas naturales debe declarar por separado o conjuntamente sus impuestos nacionales o Distritales?

### Respuesta

Para absolver la consulta de la referencia se hace necesario previamente precisar ciertos conceptos jurídicos que tienen relación directa con el tema:

En primer término, el artículo 73 del Código Civil dice que las personas son naturales o jurídicas.

Son personas naturales todos los individuos de la especie humana, cualquiera sea su edad, sexo, estirpe o condición.

Son personas jurídicas al tenor del artículo 633 una persona ficticia capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles y de ser representada judicial o extrajudicialmente.


Entre las personas jurídicas se encuentran las sociedades comerciales las cuales se originan a partir de un contrato de sociedad mediante el cual dos o más personas se obligan a ser un aporte en dinero, en trabajo, o en otros bienes apreciables en dinero, con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas en la empresa o actividad social. (Artículo 98 del Código de Comercio).

Como es sabido para la validez del contrato de sociedad respecto de cada uno de los asociados, se requiere capacidad legal y consentimiento exento de error esencial, fuerza o dolo y que las obligaciones que contraigan tengan un objeto y causa lícita.

Además de ser solemne la constitución de esta clase de persona jurídica ya que debe hacerse por escritura pública (salvo las sociedades colectivas o en comanditas simples que pueden constituirse por documento privado), deberá inscribirse en la Cámara de Comercio con jurisdicción en el lugar donde la sociedad establezca su domicilio principal, o donde establezca sucursales, y para el desarrollo del objeto social de algunas de ellas requieren un permiso de funcionamiento de la Superintendencia de sociedades que solamente otorgará cuando su constitución se ajuste a las leyes.

La sociedad comercial será de hecho de conformidad con el artículo 498 del Código de Comercio cuando no se constituye por escritura pública. La jurisprudencia de la Corte Suprema sentencia abril 18 de 1977 ha dicho que tradicionalmente se reconocen dos especies de sociedades de hecho: a) La proveniente de sociedad que quiso constituirse





como derecho, pero le faltaron solemnidades legales, y b) la resultante del mero conocimiento expreso o tácito de los socios, no revestido de solemnidad alguna.

No sobra agregar que según el artículo 500 del Estatuto Comercial la sociedad de hecho no es persona jurídica.

La ley contempla la posibilidad que varias sociedades se puedan fusionar en una nueva o ser absorbida por otra, en este evento la absorbente adquirirá los derechos y obligaciones de las sociedades disueltas y se hará cargo de pagar el pasivo interno y externo de ellas.

Para que opere la fusión se requiere el cumplimiento de las formalidades legales que traen los artículos 173 y siguientes del Código de Comercio, cumplidos los cuales podrá formalizarse mediante escritura pública.

Otra forma de asociación de personas jurídicas es la de los consorcios, en este caso el soporte de la contabilización y de la respectiva declaración lo constituirá la contabilidad del consorcio y la certificación que expida un contador público, y teniendo en cuenta que en el caso de venta o prestación de un servicio gravado por parte del consorcio, será responsable cada uno de los consorciados en la proporción que les corresponda frente al total del impuesto y deberá establecer el prorrateo frente a los gastos comunes a sus actividades gravadas y las no sometidas al impuesto.

Resumiendo, los conceptos anteriores se tienen que el artículo 2o del Estatuto Tributario Nacional expresa como norma general que son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.

Concordante con esta disposición, para efecto de los Impuestos Distritales, son sujetos pasivos las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que ejecuten el hecho generador de cada gravamen: así, quien es propietario o poseedor de un predio dentro de la jurisdicción del Distrito Capital a 1o de enero del respectivo período gravable es sujeto pasivo del impuesto predial; el ente asociativo o la persona natural que realiza una actividad industrial, comercial o de servicios está gravada con el impuesto de Industria y Comercio; los propietarios o poseedores de vehículos matriculados en esta ciudad están obligados al pago del impuesto de tiembre y rodamiento etc.

Como consecuencia de lo anterior, toda persona natural o jurídica o sociedad de hecho debe responder por su obligación tributaria y sola cuando opera la fusión de varias sociedades en una nueva, aquellas dejan de tributar puesto que el nuevo ente como persona jurídica diferente asume los deberes y obligaciones de las asociadas.

Es de advertir que legalmente no es factible la fusión entre personas naturales y sociedades porque la ley sólo hace alusión a una o más sociedades que se disuelven sin liquidarse para dar lugar a una nueva.

## CONCEPTO No. 316

Ref.: Consulta 4263 de marzo 10 de 1995

Tema: Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros

Subtema: Producción primaria de leche pasteurizada

### Pregunta

¿Se encuentra excluida del pago del impuesto de Industria, Comercio y Avisos la producción primaria de leche pasteurizada?

### Respuesta

La ley 14 de 1983 en su artículo 32, preceptúa que el impuesto de Industria, Comercio y Avisos grava las actividades comerciales, industriales y de servicios que realizan las personas naturales o jurídicas dentro de la jurisdicción del Distrito Capital.

De otra parte, el legislador ha contemplado actividades exentas y no sujetas en relación con este gravamen. Siendo en materia tributaria conceptos diferentes.

La no sujeción del tributo consiste en que la actividad o el sujeto que la realiza no guarda identidad con la definición que la norma trae del hecho gravado o del sujeto pasivo.


En virtud de lo anterior la ley 14 de 1983, que fortaleció los fiscos territoriales, dispuso en el artículo 34: “Para los fines de esta ley, se consideran actividades industriales las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes.” (Sublínea fuera del texto).

De conformidad con el artículo 39 de la misma ley en concordancia con el artículo 4o, numeral 1o del acuerdo 21 de 1983 prohibió en el literal a) del numeral 2o a los municipios y distritos imponer gravámenes de ninguna clase o denominación a la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola, sin que se incluyan en esta prohibición las fábricas de productos alimenticios o toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que éste sea.

A su vez en el literal e) del mismo artículo 39 prohibió a las entidades citadas gravar la primera etapa de transformación realizada en predios rurales cuando se trate de actividades de producción agropecuaria, con excepción de toda industria donde haya una transformación por elemental que éste sea.

Teniendo en cuenta el concepto del Ministerio de Agricultura, plasmado en el oficio 2263 del 20 de abril de 1968 que define lo que se entiende por leche pasteurizada en el siguiente sentido:

“Una leche pasteurizada es el producto obtenido al someter la leche cruda entera, a una adecuada relación de temperatura y tiempo para destruir su flora patógena y la casi totalidad de la flora banal, sin alterar de manera esencial ni su valor nutritivo ni sus



características físicoquímicas, u organolépticas por lo tanto no sufre ningún proceso de transformación". (Sublineas fuera del texto).

Conforme con lo expresado en la ley 14 de 1983 artículo 39 numeral 2o, literales a) y d) para efectos del impuesto de Industria y comercio las actividades de producción primaria, agrícola, ganadera o avícola incluyen en la primera etapa de transformación realizada por el productor en predios rurales, con excepción de toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que éste sea.

Dentro de este contexto la característica de la producción primaria, agrícola, ganadera o avícola estriba en que las actividades respectivas constituyan per se un proceso de producción que pueda llegar hasta la primera etapa de transformación realizada en predios rurales; en cambio, cuando la actividad dedicada a la producción no termina en esta etapa, sino que se extiende a posteriores procesos de transformación, las labores de producción primaria se reducen a la categoría de etapa de proceso de producción y la actividad es industrial. Consecuentemente, los productos primarios tendrán para su productor (ganadero) el valor de mercancías, en el primer caso, y de materia prima (industria lechera) en el segundo.

En las condiciones anotadas la producción lechera puede ser catalogada como producción primaria ganadera y las labores tendientes a la conservación del producto, como etapa final del proceso de producción, siempre y cuando la actividad del productor no se encamine a la transformación del producto natural.

El proceso de producción primaria termina en la primera etapa de transformación del producto, en todo caso antes donde haya un proceso de transformación por elemental que éste sea.

El término "etapa" sugiere la idea del complemento, necesidad, y por ello es posible ligarlo a las labores que imprescindiblemente debe realizar el productor primario para coronar con éxito su actividad. En cambio, el proceso por ser pleno e independiente es determinado por el querer del sujeto según se dirija a obtener productos naturales o transformarlos.

En conclusión, por disposición expresa, la ley extendió el tratamiento preferencial tributario en relación con el impuesto de industria y comercio para la producción primaria de conformidad con las normas atrás citadas, habida cuenta que no hay proceso de elaboración o transformación. Beneficio fiscal que goza el contribuyente siempre y cuando su actividad sea la de producción primaria de leche, entendiéndose la pasteurización como una etapa de producción primaria que no implica elaboración ya que su actividad se encuadra dentro del proceso productivo.

De otra parte, en reiteradas jurisprudencias del Consejo de Estado y desde la expedición de la ley 26 de 1904 el legislador ha prohibido a los departamentos y municipios imponer o cobrar tributos de cualquier naturaleza a la producción y tránsito de artículos alimenticios de primera necesidad.

## CONCEPTO No 319

Ref.: 21857 del 3 de octubre de 1994

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Actividad de servicios Oficina de Representación de Empresas extranjeras

### Pregunta:

Una oficina de representación de empresa extranjera que se dedica a ofrecer servicios seguros y reaseguros, pero no realiza actos de comercio, ¿es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio?

### Respuesta:

Los artículos 32 de la Ley 14 de 1983 y 1 del Acuerdo 21 de 19983, definen el hecho generador del impuesto de Industria, Comercio y Avisos así:


El hecho generador del impuesto está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en jurisdicción del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, ya sea que el hecho gravable se cumpla en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos. Y el artículo 154 numeral 4 del Decreto 1421 de 1993 a cerca de actividad de servicios establece:

“Se consideran actividades de servicios todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual”.

Teniendo en cuenta la definición que de actividad de servicios existe en materia tributaria se infiere que para cada caso en concreto se deben reunir todos y cada uno de los elementos que componen tal definición, a saber:

- a) Es una tarea, labor o trabajo, que se concreta en una obligación de hacer.
- b) Ejecutada por una persona jurídica, natural o sociedad de hecho.
- c) No media relación laboral con quien los contrata
- d) Recibe por ello una contraprestación en dinero.

Como se observa, el precepto legal que desarrolla la actividad de servicios indica que cada vez que una persona natural, jurídica o sociedad de hecho desarrolle una actividad que reúna todos y cada uno de los elementos enumerados anteriormente dentro de la Jurisdicción del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, se constituye en sujeto pasivo del tributo de industria, comercio y avisos, a menos que dicha actividad o sujeto tenga



contemplado en forma expresa un tratamiento preferencial que lo excluya como no sujeto o exento al gravamen.

Ahora, en cuanto a la actividad realizada por compañías de seguros incluyendo los reaseguros, ésta se encuentra clasificada en la Resolución 2266 de noviembre 3 de 1992, en el cod.6601, como actividad de servicios, que concordante con el acuerdo 11 de 1988, estaría enmarcada en el código 304 “Demás actividades de servicios”.

Es sabido, que el hecho generador del impuesto es diferente a la cuantificación del mismo, el hecho generador en el impuesto de industria y comercio, es como ya se dijo, la realización de una actividad industrial, comercial o de servicios, y la cuantificación del impuesto está dada por los ingresos que se obtienen en el ejercicio de la actividad, ya que los ingresos conforman la base gravable a los que se les aplica una tarifa según sea el caso; bien puede entonces ocurrir que una persona natural, jurídica o sociedad de hecho realice actividad de las que constituyen hecho generador del impuesto de industria y comercio pero por el ejercicio de éstas no obtenga ingresos y no por ello dejará de ser sujeto pasivo del gravamen, lo que ocurre es que debe declarar informando la actividad desarrollada y por no tener ingresos su base gravable será cero (0) y en consecuencia al aplicársele la tarifa correspondiente a la actividad ejercida el impuesto a cargo será cero (0).

En lo pertinente a las oficinas de representaciones de empresas extranjeras en Colombia, no existe norma expresa de carácter tributario distrital que la excluya del impuesto de industria y comercio de donde se colige, que si tienen como actividad una de las descritas como gravables es decir Industrial, Comercial o de servicios debe declarar y pagar el tributo referido.

Adicionalmente el artículo 100 del Acuerdo 21 de 1983 establece que las personas jurídicas sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria no definidos como establecimientos de crédito o instituciones financieras tributarán impuesto de industria y comercio conforme a las normas generales que lo regulan.

Por tanto, como las oficinas de Reaseguros Extranjeras, domiciliadas en Colombia, realizan actividad de servicios, son sujetos pasivos del impuesto de Industria y Comercio; y si por el ejercicio de dicha actividad perciben ingresos, deberán liquidar el impuesto a cargo sobre la base de dichos rubros.

## CONCEPTO NO. 320

Ref.: Consulta No.24252 de noviembre 8 de 1994

Tema: Impuesto de Industria Comercio y Avisos

Subtema: Entidad sin ánimo de lucro

### Pregunta

¿Una entidad sin ánimo de lucro que cumple una labor consistente en albergar a personas de 12 a 18 años que son ubicadas por los jueces de menores con el objeto de lograr su reeducación y resocialización, cuyo único ingreso es el aporte del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar debe declarar y pagar el Impuesto de Industria Comercio y Avisos?

### Respuesta

El artículo 32 de la Ley 14 de 1983 concordante con el artículo 1 del Acuerdo 21 del mismo año establecen que el hecho generador de los impuestos de Industria Comercio y Avisos está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos.

Del contexto de las normas citadas se infiere que sólo son gravables con el impuesto de industria, comercio y avisos los ingresos provenientes del desarrollo de las actividades industriales, comerciales o de servicios que realizan las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho dentro de la jurisdicción de Santafé de Bogotá.

Es obvio que una entidad cuyo único ingreso es el aporte recibido por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar no esté sujeto al impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, máxime cuando su actividad no puede catalogarse como industrial, comercial o de servicios, ya que la labor que desarrolla es la rehabilitación y la reeducación de menores de edad, en desarrollo y cumplimiento de una función administrativa pública de la norma judicial.

Sin embargo, si estas entidades al lado del objeto principal realizan actividades industriales o comerciales, serán actividades sujetas de impuesto de Industria, Comercio y Avisos en lo relativo a tales actividades, de conformidad con el artículo 11 de la Ley 50 de 1984; más no por la actividad de servicios la cual está excluida del tributo según prescripción legal. En el primer evento si están obligadas a presentar declaración de Industria, Comercio, Avisos y Tableros y a pagar el impuesto correspondiente liquidado con base en los ingresos obtenidos durante el período gravable.

## CONCEPTO No. 337

Ref.: Consulta 3457 del 27 de febrero de 1995

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Sujeción al Tributo.

### Pregunta

La no sujeción al Impuesto de Industria, Comercio y Avisos, ¿generan la exclusión de la presentación de las declaraciones de Industria y Comercio?

### Respuesta

La ley 14 de 1983, reguladora del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos en su artículo 32 establece que dicho gravamen recaerá en cuanto a materia imponible sobre todas las actividades Industriales, Comerciales y de Servicios que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya que se cumplan en forma permanente u ocasional con establecimientos de comercio o sin ellos.

Para la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola el Acuerdo 21 de 1983 artículo 4 numeral 1, en concordancia con el artículo 39 numeral 2 literal a de la ley 14 del mismo año, califica como no sujeta al impuesto de Industria, Comercio y Avisos la actividad primeramente citada, sin que se incluyan la fabricación de productos alimenticios o toda Industria donde haya un proceso de transformación por elemental que éste sea.

A su vez en el literal e) del mismo artículo 39 de la ley mencionada prohibió gravar la primera etapa de transformación realizada en predios rurales cuando se trate de actividades de producción agropecuaria, con excepción de toda industria donde haya una transformación por elemental que éste sea.

Lo anterior significa, que las actividades de producción primaria, agrícola, ganadera o avícola serán no sujetas al gravamen analizado en la medida en que la producción se desarrolle hasta la primera etapa de transformación y que ésta se realice en el sector rural. A contrario sensu si la actividad de producción no se desarrolla conforme con lo anterior, la ley la define como industrial y por lo tanto sujeta al tributo de Industria, Comercio y Avisos.

En virtud de lo anterior, por disposición expresa de la ley, extendió el tratamiento preferencial tributario en relación con el impuesto de industria y comercio para la producción primaria, habida cuenta que no hay proceso de elaboración o transformación. Beneficio fiscal que se otorga al contribuyente siempre y cuando su actividad sea la de producción primaria que no implica elaboración o transformación, ya que su actividad se encuadra dentro del proceso productivo.

Por tanto, si la actividad desarrollada encuadra en las normas que contemplan las no sujeciones, de conformidad con el análisis jurídico antes efectuado, el contribuyente no está obligado a presentar declaración, ni pagar el impuesto de Industria, Comercio y Avisos en jurisdicción del Distrito Capital, pero si por el contrario se subsume en los requisitos exigidos para ser sujeto del impuesto referido, deberá dar cumplimiento a las obligaciones tributarias que la ley le impone a los contribuyentes del gravamen de Industria y Comercio.

### **CONCEPTO No 347**

Ref.: Consulta No.9110A de abril 24 de 1995

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Tributación por actividad industrial y comercial

#### **Pregunta**

¿El párrafo 1o del artículo 16 del acuerdo 11 de 1988 fue derogado por el artículo 154 del decreto ley 1421 de 1993?


#### **Respuesta**

El Consejo de Estado mediante sentencia de agosto 27 de 1993 anuló el párrafo 1o del artículo 16 del acuerdo 11 de 1988, circunstancia que por sí sola resuelve la materia de consulta, no obstante, se explica en forma general a continuación la vigencia de las normas anteriores al decreto 1421 de 1993.

El Decreto 1421 de 1993, el cual dictó el régimen especial para el Distrito Capital modificó de manera sustancial el régimen del impuesto de Industria y Comercio, entre otros tributos; el artículo 154 del mencionado decreto, establece quienes son los sujetos pasivos, modifica la base gravable y redefine conceptos tales como que se entiende por actividad de servicios, y cuáles son los ingresos que se entienden percibidos en el Distrito y sobre los cuales se debe tributar. La filosofía de la mencionada norma es unificar los criterios sobre los impuestos que maneja el Distrito, para que, a partir de éste, el procedimiento para asegurar el buen recaudo de los tributos sea uno y no como venía sucediendo con anterioridad, fueron sendos procedimientos para cada tributo.

Como el Decreto 1421 de 1993 unificó criterios y sentó la base gravable única para el impuesto de industria y comercio, se entiende que todas aquellas normas que en esta materia y en lo que respecta al impuesto fueron contrarias, similares o análogas quedan derogadas pues el 1421 unifica criterios. Si la norma es contraria, es propio que la norma posterior que entra en vigencia la deroga; si la norma es similar, la norma posterior la complementa y la deroga pues esta es una norma superior; y si la norma es análoga lo que hace es unificar criterios, manteniendo claridad y evitando aplicaciones de las diversas normas a tantos casos particulares existan.





Esto nos es más claro, con la siguiente exposición que hace la Corte Suprema de Justicia:” La derogación orgánica, que para no pocos autores no pasa de ser una faz de la derogación tácita, sólo se da es verdad cuando una nueva ley “regule íntegramente la materia” que la anterior normación positiva disciplinaba. Empero, el determinar si una materia está o no enteramente regulada por la Ley posterior, depende, no tanto del mayor o menor número de disposiciones que contenga en relación con la antigua, sino de la intención revelada por el legislador de abarcar con la nueva disposición toda una materia, aunque en realidad no haya incompatibilidad alguna entre éstas y las de la ley anterior.

Sea de ello lo que fuere, lo evidente es que hay que suponer que la nueva ley realiza una mejora en relación con la ley antigua; que aquella es más adecuada a la vida social de la época y que por tanto responde mejor al ideal de justicia, ideal y necesidad éstos que tornan urgente aplicación de la nueva ley; aplicación que por lo mismo debe ser lo más amplia posible para que desaparezcan las situaciones que el propio legislador ha querido condenar y evidentemente arrasó con la ley nueva. Es un principio universalmente reconocido que cuando un legislador emite dos voluntades diversas, la más reciente prevalece. (Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación civil, sentencia de marzo 28 de 1984).

El Acuerdo 11 de 1988, regula aspectos de impuesto de industria y comercio, tales como tarifa, actividades exentas, actividades no sujetas, base gravable, las actividades, procedimiento para obtener reconocimiento de la exención, entre otros aspectos

Dentro de las disposiciones contempladas por el Decreto 1421 de 1993, se encuentra que una es la actividad industrial y otra la comercial o de servicios y que, si estas se encuentran dentro de una unidad jurídica, la tributación se realiza por cada actividad, siempre ha sido este el criterio y todavía se conserva, lo que se aclara en las normas vigentes es que por cada actividad se declara la totalidad de los ingresos obtenidos en el desarrollo de cada una.

## CONCEPTO No. 350

Ref.: Radicación No.7447 del 21 de abril de 1995

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Base gravable rendimientos financieros

### Pregunta:

¿Hay obligación de declarar industria y comercio por la obtención de rendimientos financieros por sumas de dinero en depósito a término fijo, no provenientes de actividades industriales, comerciales ni de servicios?

### Respuesta:

Cuando el artículo 154 numeral 5o del decreto 1421 de 1993 (Estatuto Tributario de Santafé de Bogotá) consagra:

“Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros,…” esta inclusión en la base gravable para la cuantificación del impuesto de industria y comercio, obedece a que no siempre “el giro otorgamiento, aceptación, garantía o negociación de títulos-valores, así como la compra para reventa, permuta, etc. de los mismos”, son simples y aislados actos de comercio u operaciones mercantiles como lo prevé el ordinal 6 del artículo 20 y el 619 del Código de Comercio, sino que pueden estar ligados a actividades de índole comercial, industrial o de servicios, es decir, a actividades imponible que constituyen el hecho generador de los impuestos de industria, comercio y avisos, según el artículo 32 de la ley 14 de 1983 y el artículo 10 del acuerdo 21 del mismo año.

Para una mayor claridad, tomaremos las definiciones que, en síntesis, en forma reiterada, el Consejo de Estado, ha entendido por:

-Actividad industrial: “la que comprende la producción, extracción, fabricación, manufactura, ensamblaje, etc., de cualquier clase de materiales o bienes”.

-Actividad comercial: “la destinada al expendio o distribución de bienes o mercancías tanto por mayor o por menor”, y por

-Actividad de servicios: “La que por regla general está destinada a satisfacer necesidades de la comunidad”

Y constituyendo éstas el hecho generador del impuesto de industria y comercio, quien se encuentre sujeto a él por realizarla al determinar su base gravable deberá incluir los rendimientos financieros.

En estos términos se absuelve el cuestionamiento materia de su consulta.

## CONCEPTO No. 362

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: No sujeción y exención

En atención a su solicitud de Mayo 2 de 1995, respetuosamente, expongo a Ud., las diferencias de orden legal entre las figuras jurídicas de **no sujeción y exención**, que permiten comprender los criterios y políticas que debe adoptar la Administración frente a los contribuyentes que habiendo sido amparados con el último de los tratamientos preferenciales referidos, no cumplieron con la obligación de declarar por los años gravables de 1988 a 1992 y de declarar y pagar el tributo correspondiente a los años gravables de 1993 y 1994.

Los artículos 32 de la ley 14 de 1983 y 1o. 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."

Y el artículo 154 numeral 4o. del Decreto 1421 de 1993 acerca de la actividad de servicios establece:

"Se consideran actividades de servicio todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual".

Teniendo en cuenta la definición que de actividad de servicio existe en materia tributaria se infiere que para cada caso en concreto se deben reunir todos y cada uno de los elementos que componen tal definición, a saber:

- a) Realización de las tareas, labores o trabajos.
- b) Por parte de personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho.
- c) Ausencia de relación laboral con quien los contrata.
- d) Que la realización de esas tareas, labores trabajos, generen a cargo de quien los contrata obligación de pagar remuneración en dinero o en especie.
- e) La tarea labor o trabajo corresponde a una obligación de hacer.



Como se observa, el precepto legal que desarrolla la actividad de servicio nos indica que cada vez que una persona natural, jurídica o sociedad de hecho desarrolle una actividad que reúna todos y cada uno de los elementos enumerados anteriormente, dentro de la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, se constituye en sujeto pasivo del tributo de industria, comercio y avisos, a menos que dicha actividad o sujeto tenga contemplado en forma expresa un tratamiento preferencial que lo excluya de la sujeción o del pago del impuesto que nos ocupa (no sujeción o exención).

Las no sujeciones se encuentran establecidas en el artículo 39 de la ley 14 de 1983 y acogidas para el Distrito Capital por el artículo 4 del Acuerdo 21 de 1983.

Dentro de las no sujeciones que trae el artículo último citado nos interesa en particular para el estudio acometido: Las actividades de beneficencia. (Numeral 4).

El término beneficencia se define así: "Del latín bene facere, hacer bien. Es el deber moral que tiene el hombre de hacer bien a sus semejantes en proporción a los medios de que disponga, en cuyo sentido atañe a la virtud de la caridad. Y en este sentido se relaciona con todas las necesidades humanas, tanto del espíritu como del cuerpo de aquel que no tiene medios para satisfacerlas, **dirigiéndose unas veces al entendimiento (la enseñanza)**, otras a la voluntad (consejos, correcciones), otras a las necesidades materiales (alimentos, vestido, habitación y curación de enfermedades." (Enciclopedia Jurídica Omeba. Tomo II. Editorial Bibliográfica Argentina. 1968). (Negrillas extrañas al texto).

Así las cosas, entendido el concepto de beneficencia, que la ley tributaria distrital trae como no sujeción, los particulares deben analizar, si la actividad que realizan se subsume en éste o por el contrario, si no encuadra, será sujeto pasivo del gravamen distrital de industria, comercio y avisos.

En este punto se debe tener en cuenta, que el artículo 11 de la ley 50 de 1984 preceptúa: "Cuando las entidades a que se refiere el artículo 39, numeral 2. literal d) de la Ley 14 de 1983 realicen actividades industriales, o comerciales serán sujetos del impuesto de industria y comercio en lo relativo a tales actividades", por tanto, deben cumplir con todas las obligaciones inherentes al tributo, declarando por la actividad industrial o comercial y descontándose de la base gravable el monto de los ingresos correspondientes a la actividad o actividades no sujetas.

Esta disposición se hace extensiva a la norma distrital por cuanto el artículo 4 numeral 4 del Acuerdo 21 de 1983 prácticamente reproduce, el artículo 39, numeral 2. literal d) de la Ley 14 de 1983, es decir, tienen el mismo espíritu o finalidad.

Ahora bien, si la actividad de impartir educación privada no encuadra en la definición de beneficencia, es decir, no pueda dársele tratamiento preferencial de no sujeción, se está frente a una típica actividad de servicios, siendo esta gravable ya que se cumpliría con el hecho generador del impuesto de industria y comercio, según lo expuesto.

En conclusión, las instituciones educativas de carácter privado que no se ajusten en forma expresa a un tratamiento preferencial que las excluya de la sujeción, son sujetos pasivos del impuesto en comento.

En tal carácter dichas instituciones se beneficiaron de un tratamiento también preferencial conocido como **exención**, consistente en el **no pago del tributo**, pero que difiere sustancialmente de la figura jurídica de la **no sujeción**.

La exención, no es más que la dispensa legal del pago del tributo, lo que significa que exime al sujeto pasivo sólo del pago de la obligación, pero no de las restantes obligaciones de carácter formal, entre las cuales se encuentra la de presentar declaración. (Artículo 32 Acuerdo 21 de 1983).

En efecto, reza la citada disposición lo siguiente:

" Artículo 32. OBLIGACION DE DECLARAR. Además de la obligación de registrarse de que trata el artículo 28 del presente acuerdo, a la iniciación de la actividad gravable todos los sujetos pasivos del impuesto de industria, comercio y de avisos están obligados a presentar declaración en los formularios diseñados para tal efecto por la Secretaría de Hacienda Distrital-Dirección Distrital de Impuestos."

Es así como a este grupo de contribuyentes se les otorgó una dispensa en el pago del tributo, en el 100% de sus ingresos brutos, por el Acuerdo 11 de 1988 en su artículo 18, por un término de cinco (5) años a partir del año gravable de 1988, lo que significó que la ratificó para 1988 (ya que anteriormente habían tenido otra exención también por el término de cinco (5) años a partir del primero (1) de enero de 1984. Acuerdo 21 de 1983, artículo 5, numeral 12), y la amplió para los años gravables de 1989,1990,1991 y1992.

De lo anterior se infiere que partir del año gravable 1993 la situación jurídica de la educación privada ante el impuesto de industria, comercio y avisos queda sometida a las disposiciones generales y por ende les corresponde tributar con una tarifa del siete (7) por mil de conformidad con el artículo 15 del Acuerdo 11 de 1988, que consagra la clasificación de actividades y sus correspondientes tarifas, retomadas para los años gravables de 1994 y 1995 por las Resoluciones 585 de 1993 y 1353 de 1994, respectivamente.

En conclusión, las instituciones de educación privada que no encuadraran en un tratamiento preferencial de **no sujeción** y sólo tenían el beneficio de **exención**, debieron cumplir, en los lapsos en que estuvo vigente tal beneficio, la obligación de presentar declaración. Para los años gravables de 1993 y 1994 además debían pagar el impuesto o tributo a cargo, por cuanto para estos períodos ya se había vencido la exención referida.

En consecuencia, las instituciones que durante los años gravables 1988 a 1992 no cumplieron con la obligación de declarar deben subsanar tal omisión, presentando una declaración por cada uno de dichos años, en la cual se liquidarán sanción por extemporaneidad (multa que se impone, precisamente, a quienes teniendo la obligación de declarar no lo hacen en las fechas establecidas para tal fin), equivalente al 5% del impuesto a cargo por cada mes o fracción de mes de retardo, suma que no excederá al doble del impuesto o 100%, pero tampoco podrá ser inferior a **sesenta y cuatro mil pesos** (\$64000) valor ajustado para 1995 por el Decreto 938 de diciembre 30 de 1994. (Artículo 61 Decreto 807 de 1993).

En cuanto a los años gravables de 1993 y 1994 a más de la sanción de extemporaneidad deben liquidarse intereses moratorios del 4.1433% sobre el impuesto a cargo, por mes o fracción de mes.

Por tanto, la Administración, no cuenta con disposición legal alguna que le permita rebajar o negociar con los contribuyentes, los valores que por concepto de sanción de extemporaneidad e intereses moratorios deban liquidarse como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones de presentación de declaraciones y pago de tributos, cuando a ello hubo lugar.

Sólo, en caso de que las deudas sean muy altas, dispone de un mecanismo de **acuerdo de pago**, cuyo fin es otorgar facilidades al contribuyente para ponerse al día en sus obligaciones.

### **CONCEPTO No. 366**

Ref.: Consulta No. 12142 del 14 de junio de 1995.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Actividad Industrial Territorialidad.

### **Pregunta**

¿En dónde se causa el Impuesto de Industria y Comercio para la actividad industrial?


Una persona que tiene una fábrica en otro municipio, pero presenta y cancela la declaración en Santa Fe de Bogotá, ¿qué debe hacer para que se surta la devolución del Impuesto cancelado en esta ciudad?

### **Respuesta**

El hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio es el ejercicio o realización de una actividad **industrial**, comercial o de servicios **en Jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá**.

Cuando una persona natural, jurídica o sociedad de hecho produce, extrae, fabrica, manufactura, confecciona, prepara, repara, ensambla cualquier clase de materiales o bienes y en general realiza cualquier proceso de transformación por elemental que éste sea, en jurisdicción del Distrito Capital, está ejerciendo una actividad industrial que la Ley tributaria distrital grava en razón al Impuesto de Industria y Comercio por ser éste el sujeto activo de dicho gravamen.

Teniendo claro el hecho que genera el Impuesto de Industria y Comercio por realizar una actividad industrial, se tiene, que la base gravable a aplicar para dicha actividad, son los ingresos ordinarios y extraordinarios producto de la comercialización de la



producción, pues así lo establece tanto la ley 49 de 1990 en su artículo 77 como el Decreto 1421 de 1993 en el artículo 154 numeral 2o.

Así las cosas, si la planta o fábrica se encuentra localizada en jurisdicción de Santa Fe de Bogotá, el sujeto pasivo es responsable del tributo en esta ciudad por la actividad industrial y entonces deberá liquidar su Impuesto de Industria y Comercio con respecto a los ingresos provenientes del comercio de los productos que fabrica, en esta Jurisdicción.


Ahora, si la fábrica se encuentra localizada en municipio diferente a la ciudad de Santa Fe de Bogotá, pero comercializa sus productos en el Distrito Capital, es potestad legal del Distrito cobrar el Impuesto, teniendo en cuenta que el sujeto pasivo realiza en su jurisdicción una actividad típica comercial como es la compraventa o distribución de bienes o mercancías, potestad que le otorga la ley 14 de 1983, siendo los ingresos base para la liquidación, los obtenidos por el comercio de las mercancías producidas en otro municipio, así como los rendimientos financieros, comisiones y otros conceptos que no excluya expresamente el artículo 154 numeral 5o. del Decreto ley 1421 de 1993. Pero coetáneamente, el municipio donde está ubicada la planta industrial es sujeto activo del impuesto por la actividad industrial y entonces el contribuyente tiene el deber legal de cancelar el tributo en ese municipio, tomando como base los ingresos percibidos por la comercialización de la producción, pues de otra manera no se entendería como podría hacer el municipio donde está ubicada la fábrica para tasar la base de ingresos producto de la actividad industrial.

Concluyendo, en el municipio donde se encuentra ubicada la planta industrial, se debe liquidar el impuesto de Industria y Comercio con base en los ingresos provenientes de la comercialización de la producción en general.

Si el industrial toma la opción de distribuir o vender las mercancías producidas fuera de la jurisdicción de donde se localiza la fábrica, el municipio donde ejerce la distribución o venta está en la facultad de percibir el impuesto por los ingresos ordinarios y extraordinarios resultantes de la actividad de comercio que realiza esa persona natural, jurídica o sociedad de hecho, en su ámbito territorial.

Así pues, si el industrial que produce en municipio diferente a Santa Fe de Bogotá, vende todas las mercancías obtenidas en el proceso de transformación en Santa Fe de Bogotá, debe cancelar el impuesto por la totalidad de la comercialización de esa producción, tanto en el municipio donde se encuentra ubicada la fábrica, por actividad industrial, como en el Distrito Capital por un hecho generador diferente que es la actividad comercial, ya que la ley que define los elementos del tributo (Ley 14 de 1983), así lo dispone.

Si no comercializa todo lo producido en otro municipio en esta jurisdicción, sino parte de esta, entonces, tributará por esa parte que comercializa en Bogotá o si resulta que no vende ninguna de sus mercancías en el Distrito Capital, no tributará en éste, en la medida en que no ejerce actividad de ninguna clase y por tanto no es sujeto pasivo del gravamen en Santa Fe de Bogotá.



Si la persona natural, jurídica o sociedad de hecho declaró y pagó el impuesto de industria y comercio por actividad industrial en Santa Fe de Bogotá, no teniendo ubicada su planta fabril en esta jurisdicción, ésta deberá solicitar la devolución de lo cancelado, teniendo en cuenta el trámite correspondiente para tal fin una vez compruebe el pago de lo no debido.

### **CONCEPTO No. 372**

Ref.: Consulta 2463 del 9 de febrero de 1995

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: No sujeción.

#### **Pregunta**

Las fundaciones alemanas ubicadas en Santafé de Bogotá se les viene cobrando el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos, sobre los ingresos brutos, ¿aunque se trata de organizaciones sin ánimo de lucro y cooperación internacional?

#### **Respuesta**

En relación con el tema consultado este Despacho se ha pronunciado en reiteradas oportunidades, es así como se permite remitir el Concepto 189 del 30 de septiembre de 1994 cuya síntesis es la siguiente:


"Las finalidades que pueden cumplir las fundaciones si estas desarrollan actividades de beneficencia o caridad pública, y dentro del ámbito de los fines de utilidad común e interés social, realizan actividades deportivas y/o culturales, en jurisdicción del Distrito Capital de Santafé de Bogotá encajarían en el marco del artículo en estudio que trae expresamente como no sujetas las actividades de beneficencia, las culturales y las deportivas.

En conclusión, para las fundaciones y en general para cualquier persona natural o jurídica la no sujeción la determina el hecho de realizar actividades de beneficencia o caridad pública y/o actividades culturales y/o deportivas (en el caso de las fundaciones, obedeciendo éstas últimas al desarrollo de los fines de interés social y utilidad común) y no por el hecho de ejercer actividades sin ánimo de lucro.

Además de lo anterior, el artículo 39 de la ley 14 de 1983, concedió una exención para aquellas organizaciones o personas que, mediante tratado o convenio internacional, el gobierno nacional contraiga obligaciones y por la nación, los departamentos o los municipios mediante contratos.

Así las cosas, si una fundación u organización de cooperación internacional, funciona en el distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ejerciendo una actividad comercial, industrial o de servicios, pero en virtud del tratado o convenio internacional o contrato celebrado con la nación, departamentos o municipios se le concedió un beneficio fiscal, ésta no tendrá la





obligación de cancelar el impuesto de industria y comercio, o de presentar declaración del mismo, dependiendo de los términos en que fuera concedida la exención.

Si desarrollan otras actividades que no puedan subsumirse en las anteriormente señaladas y por el contrario constituyen actividad industrial, comercial o de servicios estarán sometidas al Impuesto y deben cumplir con todas las obligaciones inherentes al tributo, teniendo en cuenta, además, la existencia o no de alguna exención que pueda aplicarse al caso concreto de la actividad realizada o el sujeto pasivo que la realiza".

Debe precisarse que si el beneficio fiscal concedido es una no sujeción no hay obligación de declarar el impuesto, más sin embargo si se trata de exención debe cumplirse con el mencionado deber formal.

## CONCEPTO No. 373

Ref.: Radicado 13142 de junio 29 de 1995

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Actividades Gravadas. Periódicos

### Pregunta

¿Los periódicos cualesquiera que sea su circulación, son sujetos del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos?

### Respuesta

Impuesto de Industria y Comercio recae sobre el ejercicio de toda actividad industrial, comercial o de servicios conforme a la definición legal de cada una de éstas.

Por actividad industrial se entiende todo proceso de producción, extracción, manufactura, confección, ensamblaje y en general cualquier proceso que conlleve transformación (Acuerdo 21 de 1983 artículo 7º); por actividad comercial la compraventa o distribución de mercancías y las así contempladas por el Código de Comercio siempre y cuando no se encuentra definida como industrial o de servicios (Acuerdo 21 de 1983 artículo 8º); y como actividad de servicios toda labor o tarea que se traduzca en obligación de hacer a cambio de una contraprestación en dinero o especie y sin que medie relación laboral (Decreto ley 1421 de 1993 artículo 154 núm.. 4º).

En consecuencia, quien realice alguna de las actividades descritas en el territorio del Distrito Capital debe presentar declaración del Impuesto de Industria y Comercio y liquidar el impuesto, a menos que se encuentre amparado por una norma que le contemple como exento o no sujeto.

Confrontando las anteriores definiciones a la edición y circulación de periódicos se encuentra que la misma encajaría en actividad industrial respecto de la persona que realiza el proceso completo desde la elaboración hasta la circulación de este.

También es posible que se presente concurrencia de hechos generadores y sujetos pasivos cuando para la obtención del periódico se contrata por un tercero la edición o impresión quien responderá por actividad de servicio, y si adicionalmente la distribución es realizada por otro tercero, éste será responsable por actividad comercial.

En las normas vigentes para el Impuesto de Industria y Comercio no está establecida ninguna exención para la impresión, distribución o comercialización de publicaciones bajo la categoría de periódicos, y en cuanto a la no sujeción el artículo 4º del Acuerdo 21 de 1983 sólo califica como tales a la educación pública, las actividades culturales y/o deportivas, las desarrolladas por los sindicatos, por las asociaciones sin ánimo de lucro de carácter gremial y profesional, por los partidos políticos y los servicios de los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud.

## CONCEPTO No. 376

Ref.: Consulta 660 del abril 17 de 1995

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Sujeción al impuesto

### Pregunta

¿Los fondos mutuos de inversión son sujetos pasivos del impuesto de Industria, Comercio y Avisos?

### Respuesta

Los fondos mutuos de inversión son personas jurídicas que tienen por objeto efectuar inversiones mediante la compra y negociación de títulos valores, actividad que se encuentra contemplada como comercial en el código de comercio artículo 20 numerales 6 y 7, y respecto de los cuales el Consejo de Estado se ha expresado como actividades esencialmente mercantiles.

El artículo 1o. del Acuerdo 21 de 1983, en concordancia con el artículo 32 de la ley 14 del mismo año, establecen que el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Lo anterior significa que constituye hecho generador del tributo el ejercicio de actividad industrial, comercial o de servicios en jurisdicción del Distrito Capital, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho y como tal deben cumplir con las obligaciones tributarias que rigen el tributo.

En cuanto a la actividad comercial el Acuerdo 21 de 1983 artículo 8o. la define como “la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, y las demás definidas como tales por el código de comercio, siempre y cuando no se encuentren consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios”. (Subrayas fuera del texto).

Por tanto, siendo los fondos mutuos de inversión personas jurídicas cuyo objeto social es considerado por la ley como actividad comercial, son sujetos pasivos del impuesto de industria, comercio y avisos.

Es de anotar que en materia de exenciones y no sujeciones del impuesto de industria, comercio y avisos, las normas vigentes, consagran taxativamente quienes son exentos y no sujetos del gravamen y en los cuales no hay referencia a los fondos mutuos de inversión, pero si a la actividad por ellos desarrollada.

## CONCEPTO No. 382

Ref.: Consulta No. 14467 del 19 de julio de 1995

Tema: Impuesto de Industria Comercio y Avisos

Subtema: Establecimientos Públicos

### Pregunta

¿El Instituto Geográfico Agustín Codazzi es sujeto pasivo del Impuesto de Industria Comercio y Avisos?

### Respuesta

Los establecimientos públicos son entidades creadas por la ley, encargadas de atender funciones administrativas, de acuerdo con las normas del Derecho Público, son entes descentralizados con atributos y personalidad propia.


De conformidad con el Decreto 2113 de 1992 por el cual se reestructura el Instituto Geográfico Agustín Codazzi, su naturaleza es la de un establecimiento público con personería jurídica, autonomía administrativa, y patrimonio independiente, adscrito al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El acuerdo 11 de 1988, mediante el cual se reforma la estructura tributaria distrital, en el artículo 17 se refiere a las entidades de derecho público y establece que “Son contribuyentes de los impuestos de industria, comercio y avisos, las Sociedades de Economía Mixta y las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, del orden Nacional y Departamental, con excepción de las taxativamente contempladas en la Ley 14 de 1983 y demás normas que la modifican”.

La Ley 49 de 1990 es su artículo 76 establecía una exención al pago del impuesto predial y de industria y comercio a los Establecimientos Públicos, Superintendencias y Empresas Industriales y Comerciales del Estado y Sociedades de Economía Mixta.

Dicho artículo fue declarado inexecutable por la Corte Suprema de Justicia, en Sentencia del 12 de septiembre de 1991, en consecuencia, tales entidades están sujetas a los impuestos de Industria, Comercio y Predial Unificado.

La Ley 14 de 1983 en concordancia con el Acuerdo 21 del mismo año, preceptúa que el impuesto de industria y comercio recaerá en cuanto a materia imponible, obre todas las actividades industriales, comerciales y de servicios que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, con inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.



El Decreto 1421 de 1993, en el artículo 154 numeral 5o indica que la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio está compuesta por los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos durante el período gravable. Para determinar los ingresos netos que finalmente van a ser la base gravable ha de tener en cuenta, el contribuyente deberá restar la totalidad de los ingresos obtenidos en actividades exentas y no sujetas, así como también las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. Por el contrario, hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en la disposición citada.

En consecuencia, si los establecimientos públicos del orden Nacional, Departamental y Distrital, realizan actividades gravables según los artículos 34 y 35 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el acuerdo 21 del mismo año, serán sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio , ya que para que una persona sea contribuyente de dicho impuesto se requiere que ejerza actividad industrial, comercial o de servicios; si la actividad ejercida es sólo de administración pública, no habrá actividad gravada y no será contribuyente de industria y comercio.

### **CONCEPTO No. 386**

Ref.: Consulta No 14671 de Julio 24 de 1995

Tema: Impuesto de Industria, Comercio, Avisos

Subtema: Base Gravable Distribuidor derivados del petróleo.

Pregunta:

¿Una empresa distribuidora de derivados del petróleo sometida al régimen oficial de control de precios, cómo determina la base gravable para efectos del Impuesto de Industria Comercio y Avisos en Santa Fe de Bogotá?

Respuesta:

El artículo 154, numeral 5 del Decreto Ley 1421 de 1993 establece:

“Industria y Comercio. A partir del año de 1994, se introducen las siguientes modificaciones al impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital:

...

5o. Su base y gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el periodo gravable. 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, exportaciones y la venta de activos fijos.

Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición.”

El artículo 6 del acuerdo 39 de 1993 dice:

“Ingresos netos en la distribución de derivados del petróleo. En el caso de las actividades comerciales relativas a la distribución de derivados del petróleo sometidos al régimen de control oficial de precios, para efectos de lo previsto en el numeral 5º del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, se entenderán como ingresos netos los correspondientes al margen bruto de comercialización fijado por el gobierno nacional para los respectivos distribuidores.”

El artículo 19, párrafo 1º, del Acuerdo 21 de 1983 en concordancia con el artículo 154 numeral 5º del Decreto 1421 de 1993, establece:

“Los distribuidores de combustibles derivados del petróleo que ejerzan paralelamente otras actividades de comercio o de servicio, deberán pagar por estas de conformidad con la base establecida en el artículo 15 del presente Acuerdo.”

En conclusión:

A) La base gravable para los distribuidores de derivados del petróleo está constituida por los ingresos netos, entendiéndose por estos los correspondientes al margen bruto de comercialización de los derivados, fijado por el Gobierno Nacional, siempre y cuando que el producto se encuadre bajo el control de precios.

B) En caso de que un distribuidor de derivados del petróleo desarrolle paralelamente otras actividades gravadas o los productos derivados del petróleo por él comercializados no estén sometidos a régimen de control de precios, la base gravable se determina conforme al artículo 154 numeral 5º del decreto ley 1421 de 1993 ya comentado. En ambos casos son procedentes las deducciones establecidas en la norma citada.

## CONCEPTO No: 391

Ref.: Consulta 95-153-12 de julio de 1995

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro

### Pregunta

1.- Deben o no presentar declaración de impuesto las asociaciones profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, toda vez que el legislador aclara que para el caso “es la liberación total de la obligación tributaria”

2.- Para el caso de la educación pública, también catalogada como excluida del impuesto, qué criterio tuvo el legislador para asumir el artículo 18 del acuerdo 11 de 1988 a la educación colombiana.

### Respuesta

El artículo 32 de la ley 14 de 1983 concordante con el artículo 1 del Acuerdo 21 del mismo año, establecen que el hecho generador de los impuestos de industria, comercio y avisos está constituido por el ejercicio o realización directa de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios ya sea que se cumpla en forma permanente u ocasional en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.


Sin embargo, y para conocer el alcance real de la norma en cuanto a las entidades sin ánimo de lucro debe resaltarse que la norma se refiere exclusivamente a aquellas asociaciones de carácter gremial y profesional sin ánimo de lucro.

La no sujeción al Impuesto de Industria, Comercio y Avisos se encuentra prevista en el Acuerdo 21 de 1983:

“Artículo 4.- Actividades no sujetas. No están sujetas a los impuestos de industria, comercio y avisos las siguientes actividades:

.....4. La educación pública, las actividades de beneficencia, las actividades culturales y/o deportivas, las actividades desarrolladas por los sindicatos, por las asociaciones 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. (Sublineas fuera de texto).

El numeral 2 literal d) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, se encuentra vigente y no ha sido modificado ni derogado, salvo por la aclaración efectuada por el artículo 11 de la ley 50 de 1984, en el sentido de que la entidad en la primera norma citada y tratados por ella como no sujetas del impuesto de Industria y comercio, lo serán cuando realicen actividades industriales o comerciales.



Así las cosas, la no sujeción al tributo consiste en que la actividad o el sujeto que la realiza no guarda identidad con la definición del hecho gravado o del sujeto pasivo, razón por la cual no se encuentra obligado a presentar declaración privada, y menos a pagar el impuesto.

La exención por el contrario obedece a que, reuniendo todos los elementos del impuesto, el legislador quiere expresamente sustraerlo de la carga fiscal; aunque debe cumplir con la obligación formal de declarar, circunstancia que no debe cumplirse por los no sujetos.

Z

El Acuerdo 11 de 1988, en su artículo 18 estableció la exención tributaria para la actividad de educación privada, sobre el cien por ciento (100%) de sus ingresos brutos por un término de cinco (5) años, a partir del año gravable de 1988, beneficio que operó hasta el período gravable de 1992.

De otra parte, no existe norma posterior que prorrogue el plazo de la exención o la otorgue nuevamente, razón por la cual la educación privada no se encuentra exenta del pago del impuesto de Industria, Comercio y Avisos a partir del año gravable de 1993, deben cumplir con las obligaciones tributarias a partir de este período, como sujetos pasivos del tributo en comento.

La exención del impuesto no exime al sujeto pasivo de la obligación tributaria formal de presentar la declaración de Industria, Comercio y Avisos por los años en que le fue otorgado dicho beneficio fiscal; so pena de incurrir en la sanción por extemporaneidad, cuando se presenta la declaración fuera del término establecido en la Ley o sanción por no declarar, cuando se omite definitivamente este deber y la Administración profiera liquidación de aforo.

A partir de 1994 y conforme con el Decreto Ley 1421 de 1993, artículo 154, la causación del tributo de Industria y Comercio es bimestral. En desarrollo del ordenamiento legal citado, el Decreto Distrital 807 de 1993 en su artículo 27 fija los períodos bimestrales.

Así mismo, el artículo 28 concordante con el artículo 37 del Decreto Distrital 807 de 1993, determinó que las declaraciones de Industria y Comercio deberán ser presentadas en forma bimestral, con excepción de aquellos contribuyentes que pertenezcan al régimen simplificado; es decir, que no estén constituidos como sociedad y cuyos ingresos brutos obtenidos en el ejercicio de su actividad o actividades gravadas en el año inmediatamente anterior no sean superiores a \$36.500.000 para 1994 y de \$44.700.000 para 1995 y que no tengan más de dos establecimientos de comercio, podrán declarar en forma anual. También podrán declarar en forma anual los contribuyentes que el 80% de sus ingresos totales provengan del ejercicio de actividades no sujetas.

La base gravable para el año 1994, está constituida por los ingresos netos del contribuyente durante el período gravable. Para determinarlos se restan de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a entidades exentas y no sujetas, así como las declaraciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general, todos los que no estén expresamente excluidos.





En consideración a lo expuesto en la parte motiva de esta consulta, se concluye:

1. La no sujeción al Impuesto de Industria, Comercio y Avisos se predica de las entidades que desarrollan actividades sin ánimo de lucro referidas a las asociaciones profesionales y gremiales exclusivamente de conformidad con el artículo 39 literal d de la ley 14 de 1983 en concordancia con el artículo 4 numeral 4 del acuerdo 21 de 1983 (sublíneas fuera del texto).
2. Sin embargo, si las entidades citadas en los textos legales mencionados realizan actividades industriales y comerciales, serán responsables del tributo, conforme lo establece el artículo 11 de la ley 50 de 1984.
3. La educación privada a partir del año gravable de 1993, debe cumplir con la obligación tributaria de declarar, pudiendo cancelar esta anualidad en doce (12) cuotas. A partir de 1994 debe ubicarse en el Régimen correspondiente anual o bimestral, según los artículos 28 y 37 del Decreto Distrital 807 de 1993.
4. En relación con la educación pública ésta se encuentra calificada como no sujeta respecto del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos al tenor del Artículo 4 numeral 4 del Acuerdo 21 de 1983 por tanto no se encuentra obligada a presentar ni pagar el impuesto.
5. Respecto a la educación privada sin consideración al ente que la realiza, se encuentra como exenta en el Acuerdo 11 de 1988, beneficio fiscal que operó hasta 1992. A partir de 1993 deben cumplir con las obligaciones tributarias de declarar y pagar.

## CONCEPTO No. 392

Ref.: Consulta No. 02208 del 2 de agosto de 1995

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: No sujeciones.

### Pregunta

¿Una entidad científica gremial de proyección social sin ánimo de lucro, domiciliada en Santafé de Bogotá que busca el desarrollo gremial científico y social, es sujeto pasivo del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos?

### Respuesta

El Impuesto de Industria, Comercio y Avisos está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad Industrial, Comercial o de Servicios en jurisdicción del Distrito Especial de Bogotá ya sea que se cumpla en forma permanente u ocasional en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos, conforme con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 en concordancia con el artículo 1º del Acuerdo 21 del mismo año.

Estarán obligadas a presentar declaración de Impuesto de Industria, Comercio y Avisos las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho, que realicen el hecho generador de la obligación tributaria.

Sin embargo, las normas tributarias han establecido para ciertas actividades la no sujeción al Impuesto de Industria, Comercio y Avisos, como lo determina el artículo 4 del Acuerdo 21 de 1983 este artículo en su numeral 4 preceptúa la no sujeción para: "La educación pública, las actividades de beneficencia, las actividades culturales y/o deportivas, las actividades desarrolladas por los sindicatos, por las asociaciones de los profesionales y gremiales sin ánimo de lucro..."

De la norma anterior, se concluye que los sujetos que realizan estas actividades no deben cumplir con las obligaciones formales del impuesto de Industria y Comercio.

Ahora bien, la Ley 50 de 1984, artículo 11, establece que cuando las entidades mencionadas en el artículo 39, numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983, realicen actividades industriales o comerciales serán sujetos del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos en lo relativo a tales actividades.

En conclusión, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro por desarrollar las tareas inherentes a sus fines o propósitos no son sujetos del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos, pero si realizan las actividades contempladas en el artículo

11 de la ley 50 de 1984 serán considerados como sujetos pasivos del gravamen del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

### **CONCEPTO No. 398**

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Sujetos Pasivos.

#### **Pregunta**

El Fondo de Garantías Financieras, FOGAFIN, institución de derecho público de creación legal, perteneciente al sector financiero, sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria y con autorización para desarrollar actividades propias del sector financiero:

1. Se encuentra sujeta al impuesto de industria y comercio?
2. Si lo está, ¿cuál es su base gravable, qué tarifa y código de actividad le corresponden?

#### **Respuesta**

Para absolver sus consultas es necesario en primer lugar identificar la naturaleza jurídica del Fondo de Garantía Financieras para luego determinar su condición frente al impuesto de industria y comercio.

En sentencia de junio 9 de 1987 la Corte Suprema de Justicia al resolver la acción de inconstitucionalidad instaurada contra la Ley 177 de 1985 por la cual se creó el Fondo, define la naturaleza de la institución como un establecimiento público a pesar de que dicha ley la califica como una institución de naturaleza única. Considera la Corte sin importar la calificación que el legislador haga de una entidad acudiendo al fallo de abril 28 de 1981 sobre la competencia para la creación de entidades administrativas:

“... En la práctica a veces ocurre que el legislador, al dar origen a nuevos organismos de la administración, los distingue con nombres diferentes a los utilizados en la Constitución. En tales casos su identidad no depende de las denominaciones con que se les llame, sino de la identificación de los elementos constitutivos atinentes a la naturaleza jurídica, los objetivos, las funciones, el grado, de autonomía, la personería, el patrimonio y demás aspectos propios de cada tipo de entidad. ...” (Régimen Financiero y Cambiario; Legis Editores 1992, pág. 1110)

A continuación, la Corte resalta la independencia jurídica y patrimonial de Fondo y el carácter administrativo de sus funciones, para reiterar su condición de establecimiento público: “... Evidentemente, el conjunto de las características propias señaladas en la ley 117 de 1985, impone concluir que le Fondo de Garantías de Instituciones Financieras corresponde en sus elemento a las entidades que la ley, en desarrollo de las previsiones constitucionales,

califica como establecimientos públicos ...” (Régimen Financiero y Cambiario; Legis Editores 1992, pág. 1110)

En cuanto a las entidades de derecho público como sujetos del impuesto de industria y comercio, el artículo 17 del Acuerdo 11 de 1988, ratificó el carácter de sujetos a dicho impuesto de las empresas industriales y comerciales del Estado y sociedades de economía mixta de los órdenes nacional y departamental; guardando silencio respecto de los establecimientos públicos el cual sólo obedece a que tradicionalmente estas entidades desarrolla funciones de carácter administrativo en oposición a las actividades que constituyen el hecho generador del impuesto.

Como consecuencia de lo anterior, el Fondo de Garantías Financieras no se encontraría sujeto al impuesto de industria y comercio, además de lo manifestado por el Consejo de Estado en consulta de septiembre de 1976 en la que afirma que ni la Nación ni los establecimientos públicos son sujeto pasivos de impuesto.

No obstante, lo anterior, el Decreto Ley 1421 de 1993, Estatuto Orgánico de Santa Fe de Bogotá, en su artículo 160 deroga todos los tratamientos preferenciales existentes en favor de la Nación y los establecimientos públicos respecto de los impuestos distritales, salvo los expresamente excluidos a renglón seguido. En virtud de la norma citada FOGAFIN podría llegar a ser sujeto del impuesto de industria y comercio en la medida que desarrolle, además de las funciones administrativas, actividades constitutivas del hecho generador del citado impuesto.

Sobre el régimen aplicable, éste depende de si es considerado establecimiento de crédito por la Superintendencia Bancaria o institución financiera por la ley. La primera posibilidad se descarta pues, el Superintendente Bancario en respuesta al oficio a la Dirección Distrital de Impuestos manifiesta que dicha entidad “... en cuanto cumple funciones administrativas y no desarrolla intermediación financiera, no puede ser considerado como establecimiento de crédito...”.

Con relación a si es institución financiera debe tenerse en cuenta que las actividades desarrolladas por FOGAFIN, tales como banca de inversión, compraventa de cartera y negocios fiduciarios, son actividades que no corresponden a las funciones administrativas de control y vigilancia, y que se encuentran legalmente circunscritas al sector financiero y no cualquiera las puede desarrollar, en consecuencia, es una institución financiera, sometida además a la Superintendencia Bancaria.

En consecuencia, a partir de 1995, el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras es sujeto del impuesto de industria y comercio respecto de las actividades desarrolladas propias del sector financiero y que son ajenas a la noción de función administrativa, y su base gravable estará conformada por los ingresos provenientes de Cambios (posición y certificado de cambio), Comisiones de operaciones en moneda nacional y extranjera, Intereses de operaciones en monea nacional y extranjera, Rendimientos de inversiones de la sección de ahorros e Ingresos en operaciones con tarjetas de crédito, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 207 numerales 1o. y 8o. del Decreto Extraordinario 1333 de 1986.

## CONCEPTO No. 399

Ref. Consulta 680-95 de marzo 29

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Actividad Industrial. Base Gravable

### Pregunta

¿Cómo debe tributar industria y comercio una empresa que tiene por objeto social la fabricación de envase, envasar bebidas y comercializarlas?

### Respuesta:

El artículo 7o. del Acuerdo 21 de 1983 define como actividad industrial “la producción, extracción, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes y en general cualquier proceso de transformación por elemental que éste sea”.

Examinada la actividad de producir envases a la luz de la norma citada es claro que constituye actividad industrial y por tanto quien la realice habrá de tributar como industrial, y si la fábrica se encuentra en el Distrito su base gravable estará conformada por la totalidad de los ingresos provenientes de la comercialización de su producto de conformidad a lo establecido por los artículos 77 de la Ley 49 de 1990 y 154 numerales 2o. y 5o. del Decreto Ley 1421 de 1993.

Ahora bien, en lo referente al proceso de envasar líquidos, hay que atender a la figura bajo la cual realiza tal actividad.

Como quedó anotado la actividad de envasar es en sí un proceso por medio del cual dos productos totalmente individuales se unen con el fin de obtener uno nuevo y que está destinado a su comercialización, ya sea como producto final para el consumidor o como materia prima para un proceso de elaboración.

Si la empresa que produce el envase, adquiere el líquido a envasar y vende el producto final, bebidas envasadas, la actividad también será industrial, pues aunque la bebida por sí sola es un producto al ser envasada se añade una etapa más en su finalización y quien así lo realiza agrega transformación al producto o si se quiere “ensambla” en el sentido de incorporar dos productos finales para la obtención de un tercer producto, y para el impuesto de industria y comercio su base gravable se constituye por la totalidad de los ingresos provenientes de la comercialización del producto final, y sin efectuar deducción alguna por concepto de los costos de adquisición de la bebida por no estar previstos como tal por las normas legales vigentes.

Por el contrario, si la empresa envasadora no adquiere la bebida y sólo efectúa el proceso de envase para que el producto final sea comercializado por el propietario de

la bebida, en este evento estaría realizando una actividad de servicio debiendo tributar por los ingresos provenientes de dicha actividad, sin perjuicio del impuesto que le corresponde por actividad industrial respecto del envase en los términos ya señalados.

#### **CONCEPTO No. 404**

Ref.: Consulta 95-530-000- 1333 del 6 de septiembre de 1995

Tema: impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Margen de combustibles derivados del petróleo

#### **Pregunta:**

1.- Una empresa que se dedica exclusivamente a la distribución de lubricantes, y está sometida al control de precios por parte de los distribuidores mayoristas, ¿tienen derecho a aplicarse el margen bruto de comercialización de que habla el artículo 19 del Acuerdo 21 de 1983? De ser así, ¿cuál es el margen a aplicar?

2.- Una empresa que se dedica a la distribución de combustibles y paralelamente distribuye lubricantes (con control de precios por el distribuidor mayorista), ¿cómo debe aplicarse el margen bruto de comercialización?


#### **Respuesta:**

Para absolver los interrogantes planteados, hay que señalar que el artículo 19o. del Acuerdo 21 de 1983, fue derogado por el artículo 6o. del Acuerdo 39 de 1993, el cual expresa: “En el caso de las actividades comerciales relativas a la distribución de derivados del petróleo sometidos al régimen de control oficial de precios, para efectos de lo previsto en el numeral 5o. del artículo 154 de Decreto Ley 1421 de 1993, se entenderán como ingresos netos los correspondientes al margen bruto de comercialización fijado por el Gobierno Nacional para los respectivos distribuidores.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de la determinación de la base gravable respectiva, de conformidad con las normas generales, cuando los distribuidores desarrollen paralelamente otras actividades sometidas al impuesto”.

La norma antes citada se refiere expresamente al margen bruto de comercialización fijado por el Gobierno y no a los precios fijados por parte de los distribuidores mayoristas.

De acuerdo a las políticas del Gobierno en lo que se refiere a precios de la gasolina, el Ministerio de Minas y Energía expide una Resolución por medio de la cual se fijan los precios de varios combustibles derivados del petróleo, como son la gasolina corriente, extra, queroseno y ACPM. Para el año 1995 se fijó por la Resolución No. 80931 del 15 de mayo de 1995.



Así mismo, mediante Resolución No. 004 del 14 de marzo de 1995, expedida por la Comisión de Regulación de Energía y Gas, se fijó la estructura de precios, para la venta de Gas Propano (GLP), entregado a domicilio.

Es de anotar que los derivados del petróleo comprenden una gran variedad de productos, entre los cuales encontramos los lubricantes, aceites, disolventes, materiales para construcción de carreteras, etc., sin que exista para ellos regulación de precios por parte del gobierno Nacional; por tanto se debe aplicar lo dispuesto en el numeral 5o. del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, el cual señala que la base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable.

En caso de que los distribuidores de derivados del petróleo ejerzan paralelamente otras actividades de comercio o de servicios, deberán pagar por éstas de conformidad con el citado decreto.

Mediante Resolución No. 001650 del 26 de mayo de 1989, del Ministerio de Minas y Energía, se definió el régimen de libertad de precios a los lubricantes, aceites para automotores y su aplicación.

## CONCEPTO No. 413

Ref.: Consulta 1904 del 4 de octubre de 1995

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Territorialidad del Impuesto

### Pregunta

1o. Cuándo una empresa ha suscrito un contrato de prestación de servicios para realizar labores fuera de la jurisdicción de Bogotá donde se cancela el tributo de Industria, Comercio y Avisos?

2o. Con qué documentación de plena validez se demuestra a la otra parte que se canceló el valor del impuesto fuera de ese Municipio para no tener doble tributación?

### Respuesta:

El impuesto de Industria, Comercio y Avisos es un tributo de carácter Municipal que grava el ejercicio de las actividades industriales, comerciales y de servicio que se realicen en el respectivo municipio. (Subrayado nuestro).

El artículo 1o. del Acuerdo 21 del de 1983 señala que el impuesto de Industria, Comercio y Avisos recaerá en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

El numeral 3o. del Decreto Ley 1421 de 1993, señala que: “Se entienden percibidos en el Distrito los ingresos en actividades comerciales o de servicios cuando no se realicen o prestan a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él”.

De lo anterior se desprende que el contribuyente que ejecute actividades comerciales o de servicios dentro y fuera de Bogotá puede descontar de la base gravable del tributo en Bogotá, los ingresos obtenidos por las ventas o servicios en otros municipios, siempre que demuestre:

a.- Que los ingresos obtenidos en actividades de comercio o de servicios se generan a través de un establecimiento debidamente registrado y

b.- Que haya tributado en el respectivo municipio.

Los contribuyentes pueden probar que declararon y pagaron en otro municipio mediante copia de la declaración del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y el recibo de pago correspondiente al año que pretenda demostrar, de lo contrario debe incluir los ingresos



obtenidos dentro de la base gravable del Impuesto en mención para declarar y pagar en Santa Fe de Bogotá.

#### **CONCEPTO No. 414**

Ref.: Consulta 18.937 del 2 de octubre de 1995

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Consorcios.

Pregunta.

De conformidad con la Ley 80 de 1993 los consorcios son personas jurídicas independientes que se asimilan a sociedades comerciales y por lo tanto son sujetos del impuesto y deben cumplir con todas las obligaciones tributarias (Renta y Complementarios, Retención en la Fuente, Iva por tanto todos sus ingresos y costos se encuentran en cabeza de los consorcios.

El 80% de los ingresos derivados del contrato son girados directamente en el exterior, como el pago de los equipos fabricados y producidos en el extranjero. ¿Dichos ingresos causarían el impuesto de Industria, Comercio y Avisos? O, por el contrario, causaría impuestos sólo los ingresos recibidos directamente en Santa Fe de Bogotá por los bienes y servicios aquí prestados.


Respuesta.

El artículo 7o. de la Ley 80 de 1993 preceptúa:

1o. Consorcio: “Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia, las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman”.

2o. Unión Temporal: “Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación en la ejecución de cada uno de los miembros de la unión temporal”.

El párrafo 2o. Ibídem indica que, para efectos impositivos, a los consorcios y uniones temporales se les aplicará el régimen previsto en el Estatuto Tributario para las sociedades, pero en ningún caso, estarán sujetos a doble tributación.



El artículo 1o. del Acuerdo 21 de 1983 indica que el hecho generador del impuesto de Industria, Comercio y Avisos está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en jurisdicción del Distrito Capital ya sean que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.

El numeral 5o. del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, señala que la base gravable del impuesto de industria, comercio y avisos está conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. 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, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición.

En consecuencia, ha de entenderse que el hecho generador del impuesto de industria, comercio y avisos se configura tantas veces se desarrolle una actividad gravada con el tributo, y debe liquidarse sobre la totalidad de los ingresos recibidos, independientemente que parte de los ingresos se remitan al exterior, en razón a que se han obtenido en ejercicio de la actividad gravable con el impuesto.

#### **CONCEPTO No. 415**

Ref.: Consulta No. SH-530-00908-95 del 10 de agosto de 1995

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Almacenes In Bond


Pregunta.

¿Se encuentran exonerados de impuestos distritales los almacenes In Bond?

Respuesta.

Se conoce como almacenes In Bond los depósitos francos en puertos y aeropuertos para el expendio de artículos a viajeros al exterior para ser entregados dentro de la respectiva nave o aeronave en el momento de su salida del país, correspondiéndole a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales fijar los requisitos y autorizar el funcionamiento de los depósitos francos.

El Decreto Ley 444 de 1967 o Régimen de Cambio Internacional y de Comercio Exterior, en su artículo 47o. señala que "...dentro de los límites y condiciones que establezca el Gobierno, estarán libres de gravámenes de importación y de consumo los artículos que adquieran los viajeros al exterior para que le sean entregados dentro de la respectiva nave, al momento de su salida al exterior..."



La anterior norma no se refiere al impuesto de industria y comercio que grava no el consumo por el destinatario final de la mercancía, si no el ejercicio de la actividad industrial, comercial o de servicios. Este mismo argumento ha sido ratificado por el Consejo de Estado en sentencia de septiembre 27 de 1991, expediente 3159.

El artículo 169o. del Decreto Ley 444 de 1967, señala que las Entidades Territoriales y los Distritos Especiales no pueden establecer gravámenes sobre la exportación, ni sobre el tránsito de productos destinados a la exportación; prohibición que reitera el artículo 18 de la ley 9 de 1.991 el cual dispone:

“...Disposiciones sobre gravámenes a las exportaciones. Las entidades territoriales y los distritos especiales no podrán establecer gravámenes sobre la exportación, ni sobre el tránsito de productos destinados a la exportación...”

El artículo 8o. del Acuerdo 21 de 1.983 señala que la actividad comercial es la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías tanto al por mayor como al por menor y las demás definidas como tales en el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios.

El artículo 16o. del Acuerdo 21 de 1.983 modificado por el artículo 1o. del Acuerdo 2 de 1.987 señala que para determinar la base gravable del Impuesto de Industria Comercio y Avisos se excluirá los ingresos provenientes de exportaciones.

El numeral 5 del artículo 154o. del Decreto Ley 1421 de 1.993 modificó la base gravable del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros disponiendo que para determinarla es permitido descontar de los ingresos ordinarios y extraordinarios los ingresos correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición. (Se subraya).

El Consejo de Estado en el fallo antes citado, ha manifestado que las ventas de productos nacionales en los almacenes In Bond constituyen en sí una modalidad de exportaciones y como tal los ingresos obtenidos en desarrollo de estas son deducibles al momento de determinar la base gravable del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros.

Se aclara que el disfrute o goce de los artículos nacionales vendidos en los almacenes In Bond debe realizarse fuera de la jurisdicción del territorio nacional para ser considerados como exportaciones.

Cuestión diferente es, si esos mismos productos son vendidos por los almacenes In Bond dentro de la jurisdicción del Distrito Capital para ser disfrutados dentro del territorio nacional, evento en el cual los ingresos percibidos están gravados con el impuesto de industria, comercio y avisos por no tratarse de exportaciones.

Lo anterior es igualmente aplicable para la venta de productos extranjeros vendidos en los In Bond, así su disfrute se realice en el exterior, por cuanto no se trata de exportaciones de productos nacionales. En consecuencia, los ingresos derivados de la venta de estos productos forman parte de la base gravable del impuesto de industria, comercio y avisos.

### CONCEPTO No. 418

Ref.: Consulta 23690 del 13 de diciembre de 1995.

Tema: Impuesto de Industria, Comercio Avisos y Tableros

Subtema: Territorialidad del Impuesto

Pregunta:

¿Estando las oficinas de la empresa situadas en la ciudad de Bogotá, desde donde se dirige todo lo relacionado con los puestos de servicio ubicados en el Muña, Jurisdicción del Municipio de Sibaté, se debe excluir el valor de tales servicios para el pago del impuesto de Industria y Comercio en Santa Fe de Bogotá, ¿¿haciéndolo en cambio en el municipio de Sibaté?

Respuesta:

El impuesto de Industria, Comercio y Avisos es un tributo de carácter Municipal que grava el ejercicio de las actividades industriales, comerciales y de servicio que se realicen en el respectivo municipio. (Subrayado nuestro).

El artículo 1o. del Acuerdo 21 de 1983, señala que el impuesto de Industria, Comercio y Avisos recaerá en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

El numeral 3o. del Decreto Ley 1421 de 1993, señala que: “Se entienden percibidos en el Distrito los ingresos de actividades comerciales o de servicios cuando no se realicen o presten a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él”.

De lo anterior se desprende que el contribuyente que ejecute actividades comerciales o de servicios fuera de la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, puede descontar de la base gravable del tributo del Distrito Capital, los ingresos obtenidos por las ventas o servicios en otros municipios, siempre que demuestre:

a.- Que los ingresos obtenidos en actividades de comercio o de servicios se generan a través de un establecimiento debidamente registrado y

b.- Que haya tributado en el respectivo municipio.

Los contribuyentes pueden probar que ejercen actividades comerciales y de servicios fuera de la Jurisdicción de Santa Fe Bogotá D.C., mediante el registro del establecimiento comercial y la declaración y pago del impuesto respectivo en el otro municipio correspondiente al período que pretenda demostrar, de lo contrario debe incluir los ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital dentro de la base gravable del Impuesto en mención para declarar y pagar en Santa Fe de Bogotá.

### **CONCEPTO No. 419**

Ref.: Consulta No. 20390 del 27 de octubre de 1995

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Profesiones liberales

Pregunta:


Están exentas o no sujetas al Impuesto de Industria y comercio las siguientes actividades:

- Una persona natural que ejerce la actividad de arquitecto de una manera independiente y todos los ingresos que recibe es por concepto de honorarios profesionales y esporádicamente hace contratos de construcción de pequeñas obras.
- Un profesional del derecho que percibe honorarios en ejercicio de su profesión.

Respuesta:

De conformidad con el Artículo 32 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 1º del Acuerdo 21 del mismo año, el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados con establecimiento de comercio o sin ellos.

El artículo 36 de la Ley 14 de 1983 definió taxativamente las actividades de servicio, dentro de las cuales no contempló las profesiones liberales ejercidas por personas naturales, pero gravó los servicios de consultoría profesional prestados a través de las Sociedades Regulares o, de Hecho. No obstante, en el numeral 6 del artículo 4o. del Acuerdo 21 de 1983, expresamente se señaló que el ejercicio de una profesión liberal es una actividad no sujeta al impuesto de industria y comercio y avisos y tableros, y el artículo 9 del Acuerdo 9 de 1992 definió la actividad propia de las profesiones liberales, así: "Para efectos de los gravámenes de industria y comercio y de avisos y tableros, se definen como actividades propias de las profesiones liberales las que regula el Estado y desarrollan personas



naturales que hayan obtenido título académico de educación superior en instituciones docentes autorizadas."

Con posterioridad el numeral 4o del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, Estatuto Orgánico de Santa Fe de Bogotá, con relación a la actividad de servicios la define como todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual. Dentro de esta definición amplia de la actividad de servicios se entiende incluida las profesiones liberales.

El artículo 294 de la Constitución Política de 1991 preceptúa que la Ley no podrá conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales, ni imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317 de la carta política. En ese orden de ideas, el Concejo Distrital al determinar mediante el Acuerdo 21 de 1983 la no sujeción al impuesto para la actividad propia de las profesiones liberales estaba haciendo uso de la facultad de la autonomía del tributo. En ejercicio de esta potestad es la única autoridad competente para imponer el gravamen a las actividades que en una anterior oportunidad les había sido otorgado un tratamiento preferencial con respecto al impuesto. Esta facultad fue ejercida por el Concejo Distrital al imponer el gravamen con el Impuesto de Industria y Comercio al ejercicio de las profesiones liberales dentro de la jurisdicción del Distrito Capital mediante la expedición del Acuerdo 28 de 1995.

Por lo tanto, la no sujeción contemplada en el artículo 4o. del Acuerdo 21 de 1983, al ejercicio de profesiones liberales, se encontraba vigente hasta cuando el inciso 3, artículo 7 del Acuerdo 28 de diciembre 28 de 1995 señaló que los profesionales independientes son contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio y tributan de acuerdo con las normas establecidas en el régimen simplificado; es decir, con aplicación del sistema de retención para el impuesto de industria y comercio. Los contribuyentes del régimen simplificado no pagarán el impuesto ni presentarán declaración del impuesto de industria y comercio, y su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal concepto.

En conclusión, el ejercicio de la actividad propia de las profesiones liberales conforme lo establece el Acuerdo 9 de 1992, tuvo tratamiento preferencial hasta la derogatoria expresa señalada por el Acuerdo 28 de 1995.

Por lo tanto, a partir del año 1996, los profesionales independientes son contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio y deben tributar conforme el régimen simplificado señalado en el artículo 7 del Acuerdo 28 de 1995.

## CONCEPTO No. 423

Ref.: Consulta No. 23485 del 11 de diciembre de 1995

Tema: Impuesto de Industria, Comercio Avisos

Subtema: Actividad Industrial Base Gravable

### Pregunta:

¿Una empresa que tiene como sede industrial la localidad de la Calera, donde se registró y pagó el impuesto de Industria, Comercio y Avisos, está obligada a pagar dicho impuesto en el Distrito Capital por la distribución del producto?


### Respuesta:

La Ley 49 de 1990 en su artículo 77, dispone que "... Para el pago del impuesto de Industria y Comercio sobre actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio en donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción.". Por tanto, conforme a la norma transcrita, el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica, es donde el fabricante paga el impuesto por su actividad industrial, sobre la base de la comercialización de la producción; no importando que las ventas las haga en establecimientos diferentes al de la fábrica, siempre y cuando dichos establecimientos también estén localizados en el lugar de la planta industrial, sin que ello signifique el ejercicio de una actividad distinta a la de la producción, lo único que hace es exhibir y vender sus productos para obtener de una forma más adecuada los ingresos de la culminación del proceso económico de fabricación.

Con la expedición del Decreto 1421 de 1993, Estatuto Orgánico para Santa Fe de Bogotá D.C., se plasmó de manera clara que los ingresos a tener en cuenta, en lo que se refiere a los percibidos por actividad industrial en esta ciudad, son los generados por la venta de los bienes producidos en el Distrito Capital, sin consideración a su lugar de destino o la modalidad que se adopte para su comercialización. En otras palabras, el empresario industrial ha de declarar y pagar su impuesto de industria y comercio por la actividad industrial en el municipio de Santa Fe de Bogotá, cuando la planta o fábrica se encuentra localizada en esta jurisdicción.

La base gravable estará conformada por los ingresos causados por la producción, es decir, la comercialización de sus productos, entendiendo ésta como las ventas, rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que sean resultado de la producción y los que expresamente la ley no excluyó.

El artículo 1o. del Acuerdo 21 de 1983, en concordancia con la Ley 14 de 1983, preceptúa que el hecho generador del impuesto de industria, comercio y avisos, lo constituye el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de



servicios en jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ente administrativo a favor del cual se establece el impuesto y en el que radican las potestades tributarias de gestión, administración, recaudación, fiscalización, determinación, devolución, discusión y cobro de los tributos distritales en calidad de sujeto activo de la obligación.

La persona natural, jurídica o sociedad de hecho que ejerza directa o indirectamente dichas actividades en esta jurisdicción, es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio. Y el hecho generador lo constituye el ejercicio de cualquiera de las actividades industriales, comerciales o de servicio de acuerdo con la disposición citada

Como consecuencia, la comercialización (venta) de algún producto en el Distrito Capital, genera la obligación de declarar y pagar el respectivo impuesto de Industria, Comercio y Avisos.



## CONCEPTO No. 425

Ref.: Consulta 17001

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Códigos de actividades

Pregunta:

¿La palabra "Bruto" del código de actividad afecta tanto alimentos como productos agrícolas siendo correcto aplicar esta tarifa a alimentos que no han sufrido ningún grado de transformación industrial?; o por el contrario sólo afecta a productos agrícolas siendo correcto aplicar esta tarifa a productos alimenticios en general, incluso a aquellos que hayan sido producto de un proceso industrial.

Respuesta:

El artículo 1o. del Acuerdo 21 de 1983 en concordancia con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 determinaron como hecho generador del impuesto de industria y comercio, definiéndolo así:

"El impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios, que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que cumplan en forma permanente ocasional, en inmuebles determinados con establecimientos de comercio o sin ellos.

El artículo 8o del Acuerdo 21 de 1983 en concordancia con el artículo 35 de la Ley 14 de 1983 establecieron que se entiende por actividad comercial:

"Se entiende por actividad comercial, la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo código o por la ley como actividades industriales o de servicios".

Respecto a la clasificación de actividades comerciales, el artículo 15 literal b del Acuerdo 11 de 1988, señala las tarifas y los códigos de actividad, las cuales fueron recogidas para el año 1996 por la Resolución No.1080 del 28 de diciembre de 1995 junto con la modificación de tarifa del (siete por mil )7 1/000 al ocho por mil (8 1/000), introducida por el artículo 4o. del Acuerdo 28 de 1995 en cuanto a demás actividades comerciales del código 204.

Ahora bien, el objeto de la clasificación de las actividades gravadas es el de agrupar las actividades para determinar la tarifa que le corresponde. Para las actividades comerciales se ha hecho la siguiente clasificación:

## COMERCIAL

CODIGO	ACTIVIDAD	TARIFA MENSUAL
201	Venta de alimentos y productos agrícolas en bruto; venta de textos escolares y libros (incluye cuadernos escolares); venta de drogas y medicamentos	3 por mil
202	Venta de madera y materiales para construcción; venta de automotores (incluidas motocicletas)	5 por mil
203	Venta de cigarrillos y licores; venta de combustibles derivados del petróleo y venta de joyas	10 por mil
204	Demás actividades comerciales	8 por mil

Dentro de la clasificación total de los códigos de actividad la venta de alimentos y productos agrícolas en bruto se refiere a dos acciones diferentes; entendiéndose por alimentos como "Cualquier sustancia que sirva para nutrir. Lo que sirve para mantener la existencia de una cosa. Comidas (desayuno, comida y cena) que se hacen cada día" Diccionario Larousse Ilustrado. Sin diferenciarse dentro de la definición de alimentos si son sustancias elaboradas o no. Por lo tanto, en la comercialización de alimentos comprende alimentos sin ningún grado de transformación o incluso alimentos que hayan sido producto de un proceso industrial.

En cuanto a la venta de Productos Agrícolas en Bruto, para ellos específicamente se entiende como la comercialización de aquellos productos que no han sufrido ninguna transformación industrial.

### CONCEPTO No. 426

Ref.: Consulta No. 19547 del 11 de octubre de 1995

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

Subtema: Inversión en Sociedades- Rendimientos Dividendos, Participaciones.

### Pregunta

Una sociedad cuyo objeto social principal es única y exclusivamente el de invertir en toda clase de sociedades es sujeto pasivo o no del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos. ¿La fuente principal de ingresos es la obtención de rendimientos de las inversiones vía dividendos o participaciones?



Respuesta:

Los dividendos y participaciones son las utilidades que recibe el inversionista por las acciones, cuotas, o las partes de interés social que posee, bien sea en sociedades por acciones, responsabilidad limitada, colectivas o en comandita simple que se relacionan con el acto mismo de la vinculación como accionista o socio.

El artículo 1o. del Acuerdo 21 de 1983 en concordancia con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 determinaron como hecho generador del impuesto de industria y comercio, definiéndolo así:

"El impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios, que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que cumplan en forma permanente o ocasional, en inmuebles determinados con establecimientos de comercio o sin ellos.


El artículo 8o. del Acuerdo 21 de 1983 en concordancia con el artículo 35 de la Ley 14 de 1983 establecieron que se entiende por actividad comercial:

"Se entiende por actividades comerciales, las destinadas a expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo código o por esta Ley como actividades industriales o de servicios".

El artículo 21 del Código de Comercio señala que los actos relacionados con las actividades o empresas de comercio son de carácter mercantil por conexidad; por tanto, los dividendos y participaciones tienen el carácter y la naturaleza jurídica de actos mercantiles ya que estos se relacionan con las actividades y empresas mercantiles. Este criterio ha sido plasmado en el fallo del Consejo de Estado de noviembre 3 de 1994, expediente 4548.

En el mismo fallo se expresa que la actividad de una sociedad está determinada por la realización de inversiones tanto en bienes muebles como inmuebles; es claro que la finalidad es la obtención de utilidades, bien sea por los frutos que estos bienes produzcan o por la diferencia resultante entre el costo de adquisición y el precio de venta de estos. Cuestión diferente es cuando la actividad es otra, la productora en donde diversos bienes muebles o inmuebles pueden estar vinculados a la actividad generadora de renta como activos fijos.

En este orden de ideas y teniendo en cuenta el ordinal 1o. del artículo 20 del Código de Comercio la adquisición de acciones y la celebración de operaciones bursátiles son actos mercantiles por disposición de los ordinales 6o. y 7o. del mencionado artículo.



Estas actividades comerciales desarrolladas por la sociedad encuadran dentro de las definidas para el impuesto de Industria y Comercio de conformidad con los artículos 35 de la Ley 14 de 1983 y 8o. del Acuerdo 21 de 1983.

El numeral 5o. del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 señala que la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio para el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. 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, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos por la Ley.

Los ingresos netos se determinan a partir de los ingresos ordinarios y extraordinarios a los cuales se les resta las deducciones consagradas en el numeral 5o. del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, fuera de las cuales no es permitido descontar ninguna otra deducción.

En consecuencia, si la sociedad realiza operaciones comerciales tales como la inversión en el capital social de sociedades de las cuales como resultado obtiene dividendos y participaciones dentro de la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, es decir efectúa el hecho generador del tributo, es sujeto pasivo del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y como tal debe declarar y pagar el impuesto en Santa Fe de Bogotá sobre los ingresos netos percibidos en desarrollo de las actividades realizadas y gravadas en esta jurisdicción.

## CONCEPTO No.427

Ref.: Consulta 1307

Tema: Sobretasa al Consumo de Gasolina Motor.

Subtema: Responsables Agentes de Retención

### Pregunta

¿Si una entidad no es contribuyente en el Distrito Capital de Santafé de Bogotá está obligada a efectuar retención en la fuente por algunos pagos que se realice en esta jurisdicción y a declarar únicamente los valores retenidos?

### Respuesta

El artículo 11 del Decreto Distrital 053 de enero 30 de 1996 estableció como agentes de retención por compras para el impuesto de industria y comercio los siguientes:

#### **“...AGENTES DE RETENCION PERMANENTES**

1. Las siguientes entidades estatales:

La Nación, el Departamento de Cundinamarca, el Distrito Capital, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera que sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la Ley otorgue capacidad para celebrar contratos.

2. Los contribuyentes del impuesto de industria y comercio que se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

3. Los que mediante resolución del Director Distrital de Impuestos se designen como agentes de retención en el impuesto de industria y comercio.

#### **AGENTES DE RETENCION OCASIONALES**

1. Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en la jurisdicción del Distrito Capital, con relación a los mismos.

2. Los contribuyentes del régimen común, cuando adquieran servicios gravados, de personas que ejerzan profesiones liberales.

3o. Los contribuyentes del régimen común cuando adquieran bienes de distribuidores no detallistas o servicios, de personas que no estén inscritas en el régimen común.

**PARAGRAFO.** - Los contribuyentes del régimen simplificado nunca actuarán como agentes de retención...”.

El artículo 20o. del mismo decreto establece que serán agentes de retención por ventas “...los productores o distribuidores en operaciones no detallistas contribuyentes del impuesto de industria y comercio en la jurisdicción del Distrito Capital, que realicen operaciones con contribuyentes del régimen simplificado...”.

Luego, se deberá consultar los requisitos exigidos por el decreto reglamentario para entrar a establecer si una persona es agente de retención del impuesto de industria y comercio.

Por último, en principio las personas que no son contribuyentes del impuesto de industria y comercio no son agentes de retención, excepto, aquellos determinados mediante resolución por el Director Distrital de Impuestos, al tenor de lo establecido en el numeral 3o. del artículo 11 ibídem.

### **CONCEPTO No.429**

Ref.: Consulta 21260 de noviembre 8 de 1995

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Tornaguías

#### **Pregunta**

¿Existe tornaguías para la venta de mercancías a los Depósitos In-Bond en el Distrito Capital?

#### **Respuesta**

Las tornaguías expedidas por la Dirección Distrital de Impuestos son un mecanismo de control respecto a los productos vendidos con destino a un territorio distinto al de la jurisdicción del Distrito Capital o para aquellos productos que van a entrar en la ciudad.

El contribuyente firmará bajo su responsabilidad las tornaguías por él diligenciadas, en constancia de la mercancía amparada, así como de la información en ellas incorporada, conforme lo establece el inciso 2 artículo 8 del Decreto 499 de 1994.

Respecto a la mercancía o productos que se venden para jurisdicción del Distrito Capital no existe el sistema de tornaguías, debido a que el contribuyente por razón a su calidad de comerciante está obligado a cumplir con los deberes señalados en el artículo 19 del Código de Comercio, el cual contempla:

“Artículo 19: Es obligación de todo comerciante

1. Matricularse en el registro mercantil;
2. Inscribir en el registro mercantil: Todos los actos libros y documentos respecto de los cuales la Ley exija esa formalidad. (Se subraya).
3. Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales (Se subraya).
4. Conservar con arreglo a la Ley, la correspondencia y demás documentos relacionados con sus negocios o actividades...”

Así mismo el artículo 38 del Decreto 807 de 1993 consagra:

“Respecto a la obligación de llevar libros de contabilidad los sujetos pasivos del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, y de los impuestos de consumo; estarán obligados para efectos tributarios a llevar un sistema contable que se ajuste a lo previsto en el Código de Comercio y demás disposiciones que lo complementen”.

El artículo 47 del Decreto 807 de 1993 dispone: “OBLIGACION DE EXPEDIR FACTURA. Los contribuyentes de los impuestos de Industria y Comercio, sobre espectáculos públicos, de juegos y de rifas, concursos, sorteos, bingos y similares, y de consumo, están obligados a expedir facturas o documento equivalente por las operaciones que realicen. Dicha obligación se entenderá cumplida con la expedición de la factura o documento equivalente exigida en los artículos 615, 616, 617 del Estatuto Tributario Nacional...” (se subraya).

Siendo así las cosas los contribuyentes al momento de realizar sus transacciones están en la obligación de expedir facturas.

Las ventas de productos gravados con el Impuesto al Consumo realizadas en el In-Bond del Aeropuerto Internacional El Dorado, son ventas efectuadas dentro de la jurisdicción de Santa Fe de Bogotá; por lo tanto, no implican una salida o traslado de mercancía de la jurisdicción y en consecuencia no habría necesidad del uso de tornaguías, sin embargo, deberá cumplir con las demás obligaciones anteriormente señaladas.

En conclusión, las tornaguías son utilizadas para la salida o entrada de mercancía en la jurisdicción del Distrito Capital. La documentación mediante la cual se informa a la Dirección Distrital de Impuestos sobre la mercancía vendida en el Distrito Capital reposa en las facturas y libros de contabilidad los cuales el comerciante está obligado a llevar.

En el evento de iniciarse un proceso de fiscalización será la Dirección Distrital de Impuestos con facultad en el artículo 80 del Decreto 807, quien solicitará la información requerida y sus debidos soportes.

## CONCEPTO No. 430

Ref.: Consulta No. 22403 del 11 de noviembre de 1994

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Acuerdo 9 de 1992.

### Pregunta

- 1o. ¿Por qué el Decreto 807 de 1993 limita la exención únicamente a las personas naturales, los acuerdos no son superiores a los decretos?
- 2o. ¿No se considera acaso que es el Concejo Distrital quien establece las exenciones?
- 3o. La constitución Nacional artículo 338 y 331 establece quienes son los facultados para establecer, reformar, ordenar tributos y ordenar exenciones.
- 4o. En el caso de las personas jurídicas que no han presentado declaraciones de industria, comercio y avisos por los años gravables de 1992, 1993, 1994 y 1995 y cuyos ingresos son inferiores a \$5.000.000, ¿cómo deben proceder?
- 5o. ¿Puede un Decreto del alcalde mayor, corregir un Acuerdo del Consejo Distrital?

### Respuesta:

El Decreto Ley 1421 de 1.993 es una Ley en sentido material dado que fue expedido en acatamiento de lo ordenado por el artículo 41 transitorio de la Constitución Nacional, en el sentido de darle competencia al gobierno central en caso de que el congreso no dictara dentro de los dos años siguientes a la expedición de la constitución, la ley contentiva del régimen especial para el Distrito Capital. Como el Congreso una vez expirado el término para dictar la ley no lo hizo, el Gobierno Nacional procedió a la expedición del Decreto Ley 1421 de 1993.


Al decretar el gobierno las normas sustitutivas de la ley que establecieron el régimen político, fiscal y administrativo del Distrito Capital, según lo dispuesto en los artículos 322 y siguientes, tales disposiciones son materialmente leyes y en modo alguno pueden considerarse normas de carácter administrativo o reglamentario.

El artículo 322 en su inciso 2 de la Constitución señala:

“... El régimen político fiscal y administrativo de Santa Fe de Bogotá, será el que determine la Constitución, las leyes especiales que para el mismo se dicten y las disposiciones vigentes para los municipios...”

De la lectura de la norma anterior se deduce que las “normas especiales” serán aquellas encargadas de dotar a la capital de un estatuto que establezca un régimen propio y especial, acorde con su condición de capital del país y que responda a sus reales necesidades.





El Decreto Ley 1421 tiene fuerza legal, toda vez que expidió en desarrollo del mandato general establecido en el artículo 41 transitorio y el gobierno al expedirlo, actuó como sustituto del legislador ejerciendo una competencia legislativa, directa y excepcional que la Constitución le otorgó.

Los numerales 4 y 14 del artículo 38 del Decreto en mención, en relación con las atribuciones del Alcalde Mayor establecen:

“...4. Ejercer la potestad reglamentaria, expidiendo los decretos, órdenes y resoluciones necesarias para asegurar la debida ejecución de los acuerdos.

“...14. Asegurar la exacta recaudación y administración de las rentas y caudales del erario y decretar su inversión con arreglo a las leyes y acuerdos...”

Así mismo el Decreto en mención en su artículo 176 referente al régimen de transición establece en el numeral 2o. que el gobierno Distrital... “Expedirá las normas estrictamente necesarias para armonizar las disposiciones vigentes en el Distrito con los preceptos de este estatuto sobre las siguientes materias: carrera administrativa, régimen presupuestal y fiscal y trámite de los asuntos que en virtud de este Decreto deban ser decididos por autoridades distintas de las que los venían conociendo o respecto de los cuales hayan cambiado su procedimiento, recursos e instancias.

Los decretos que para cada caso dicte el gobierno distrital, serán presentados como proyecto de acuerdo al Consejo dentro de los tres (3) días siguientes a su promulgación. El concejo podrá modificarlos con sujeción a las disposiciones de este decreto.


Por tener una competencia de carácter legislativo, el gobierno al expedir el Decreto Ley 1421 de 1.993 bien podía modificar normas de la misma jerarquía normativa, ya que se trataba de establecer el régimen especial para Bogotá.

El legislador en esta materia tenía como límite la Constitución Nacional, no solo podía, sino debía establecer el régimen especial para Bogotá, para lo cual debía expedir normas también especiales y diferentes a las que regulan a los demás municipios pues, de lo contrario, no podía existir estatuto especial.

El Decreto 807 de 1.993 fue expedido por el Alcalde Mayor de Santa Fe de Bogotá en desarrollo de los artículos 38, 161, 162 y 176 numeral 2 del Decreto Ley 1421 de 1.993.

En lo que respecta a la prevalencia del acuerdo sobre el decreto o a la prevalencia de un decreto especial emitido en desarrollo de una ley que así lo ordena, debemos tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 240 del Código de Régimen Político y Municipal que dada su importancia se transcribe en su totalidad.

“El orden de preferencia en disposiciones contradictorias en asuntos nacionales será el siguiente: la ley, el reglamento ejecutivo y la orden del superior.



El orden de preferencia en disposiciones contradictorias en asuntos departamentales será el siguiente: las leyes, las ordenanzas, los reglamentos del gobernador y las ordenes de los superiores.

En los asuntos municipales el orden de prelación es el siguiente: las leyes, las ordenanzas, los Acuerdos, los reglamentos del alcalde y ordenes de los superiores.

Cuando la ley autorice al gobierno o a algún empleado del orden político para reglamentar un asunto departamental o municipal, cuando la ordenanza autorice al gobernador o a algún empleado político para reglamentar un asunto municipal, en prelación de los respectivos reglamentos irá a continuación de la ley u ordenanza en virtud de la cual se expidieron.

Si el conflicto es entre leyes u ordenanzas, se observarán las disposiciones de las primeras; y si es entre las ordenanzas de los superiores se prefiere la de mayor categoría”.

De acuerdo con el inciso 4o del artículo 240 del código de Régimen Político y Municipal, el Decreto 807 de 1993, es el de mayor categoría frente al acuerdo 9 de 1992, por cuanto ha sido promulgado por empleado del orden político, que para este caso es el Alcalde Mayor de Santa Fe de Bogotá, en desarrollo de una ley (Decreto Ley 1421 de 1993), para reglamentar un asunto municipal.


El Decreto 807 de 1993, es una norma expedida bajo facultades especiales otorgadas por una ley emanada del Gobierno; el objeto de este decreto es ajustar el procedimiento tributario nacional al distrital, con el fin de que la ley pueda ser desarrollada y por lo mismo no tiene la misma categoría de los demás decretos del alcalde, goza de una jerarquía especial y diferente con fuerza legal suficiente para precisar sobre las normas que le sean contrarias.

Por lo anterior se concluye que el artículo 2o. del Acuerdo 9 de 1992 quedó derogado por las normas especiales que se dictaron para regir los tributos en el Distrito Especial de Santa Fe de Bogotá. En consecuencia, el artículo 26 en su párrafo transitorio del Decreto 807 de 1993 por ser norma especial será la aplicable, ya que solamente concede la exención del Impuesto de Industria, y Comercio, Avisos y tableros a las personas naturales que siendo sujetos pasivos del impuesto, obtengan ingresos brutos anuales iguales o inferiores a \$5.000.000, este valor fue actualizado para 1995 por el Decreto 938 de 1994 en la suma de \$6.100.000 y para 1996 por el Decreto 898 del 29 de diciembre de 1995 en la suma de \$7.400.000.

Los contribuyentes omisos que en el año de 1995 van a declarar vigencias tributarias de los años 1990 a 1995 deberán tener en cuenta los ingresos mínimos establecidos para cada año.

El artículo 2 del Acuerdo 14 de 1987 contemplaba:

“El expendio al detal y exclusivo de productos alimenticios y/o agrícolas en bruto, ejercido por personas naturales cuyos ingresos brutos anuales por este concepto no excederán la suma de un millón de pesos (1.000.000) queda exento en un 100% de



los impuestos de industria y comercio y de avisos que liquiden y deban pagar por los años de 1987, 1988, 1989, 1990 por esta actividad. se excluyen las actividades ejercidas en establecimientos con instalaciones y dotaciones para el consumo de los productos mencionados en este artículo...”

El artículo 56 del Acuerdo 18 de 1987 estipuló:

“... Aumentase de un millón (\$1.000.000) a tres millones (\$3.000.000) los ingresos brutos anuales de que trata el artículo 2 del Acuerdo 14 de 1987...”.

Es decir que desde al año gravable 1987 y hasta el año de 1990, las personas naturales se encontraban exentas por la venta de productos alimenticios y/o agrícolas que generaran ingresos brutos anuales que no excedieran de tres millones (\$3.000.000) siempre y cuando esas actividades no fuesen ejercidas en establecimientos con instalaciones y dotaciones para el consumo de los productos en mención.

El artículo 2 del Acuerdo 9 de 1992 consagró:

“... A partir del año gravable 1993, y por el término de cuatro (4) años estarán exentas de declarar y pagar los impuestos de industria y comercio y avisos y tableros, las personas naturales y jurídicas que, siendo sujetos pasivos de los citados tributos, obtengan ingresos anuales iguales o inferiores a cinco millones de pesos (\$5.000.000) ...” (se subraya).

Para el año gravable de 1992 estarán exentos de declarar los contribuyentes a los cuales se refiere este artículo quienes sólo pagarán por concepto de los impuestos de industria, comercio, avisos y tableros el anticipo liquidado en la declaración presentada por el año gravable de 1991.

Las exenciones contempladas en el presente artículo operan de pleno derecho.


Las personas a que se refieren el presente artículo deberán cancelar, antes del 16 de diciembre de 1992, todas sus deudas de capital, las cuales se reliquidarán a una tasa del 2% de mes o fracción de mes.

Los contribuyentes que tengan deudas en discusión en la vía gubernativa o contenciosa podrán acogerse en lo dispuesto en el presente artículo...”

Para el año gravable de 1991 no se aplicó la exención consagrada en el Acuerdo 18 de 1987, porque no existió norma que así lo consagrará.

Desde el año gravable de 1992 conforme al Acuerdo 9 de 1992, citado anteriormente, la exención opera tanto para personas jurídicas como para naturales y no hace referencia a una actividad específica para el impuesto de industria comercio, avisos y tableros.

El Decreto Distrital 807 de diciembre 17 de 1993 en su artículo 26 párrafo transitorio, modificó el artículo 2 del Acuerdo 9 de 1992 ya que determino que “... no estarán obligados a pagar y declarar el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, por los años gravables



de 1993, 1994, 1995 y 1996, las personas naturales, que, siendo sujetos pasivos del impuesto, obtengan ingresos brutos anuales iguales o inferiores a cinco millones de pesos (\$ 5.000.000) ..." (se subraya).

Siendo, así las cosas, las personas jurídicas solamente quedaron exentas de declarar y pagar el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros por el año gravable de 1992 y 1993, siempre y cuando sus ingresos se ajustaran a los topes máximos establecidos para gozar de la exención.

A partir de los períodos gravables de 1994, las personas jurídicas que ejerzan actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, sin importar el valor total de sus ingresos brutos anuales, están obligadas a declarar y pagar este impuesto dentro de los plazos establecidos por la Secretaria de Hacienda.

## CONCEPTO No.436

Ref.: 1464 del 1 de febrero de 1996

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y tableros

Subtema: Exportaciones Obligación de declarar

### Pregunta

1.- Una sociedad comercializadora dedicada exclusivamente a la exportación de artículos que adquiere para tal fin en el país, está obligada a presentar declaración de industria y comercio o está exenta de cumplir esta obligación?


### Respuestas

El hecho generador del impuesto de industria y comercio lo establece tanto la ley 14 de 1983, como el acuerdo 21 del mismo año, así: "...el hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por la realización de una o varias actividades comerciales, industriales o de servicios, ya sea que su ejercicio de haga de manera permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento comercial o sin él..."

Teniendo en cuenta que se cumpla con la generación del impuesto, la base gravable correspondiente será de conformidad con el numeral 5 artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993. "... los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. 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, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición..." (Se subraya)

Obsérvese que de la norma anterior se establece que las exportaciones son una de las deducciones a la base gravable del impuesto referido, por tanto, el contribuyente al hacer la liquidación del impuesto de industria y comercio restará de los ingresos ordinarios y extraordinarios todas las exportaciones efectivamente realizadas en el período gravable a declarar.

Ahora, hay que tener en cuenta que para efectos de poder deducir de la base gravable, los ingresos provenientes de la venta de artículos de producción nacional destinados a la exportación, cuando quien realiza dichas operaciones comerciales es una comercializadora internacional, ésta debe tener autorización de Proexport para tales fines y además deben conservar el documento único de exportación y copia auténtica del conocimiento de embarque y demás documentos que prueben que realmente las exportaciones fueron realizadas; esto conforme a la normatividad vigente para efectos de determinar jurídicamente lo que se entienda por exportaciones.



Así las cosas, si una persona realiza una actividad gravable deberá declarar y pagar el impuesto de industria y comercio, sin olvidar que después de determinar la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, deberá deducir de éstos (para el caso en estudio) todas las exportaciones realizadas con el objeto de determinar los ingresos netos gravables. Si de dicha operación se determina la deducción de todos los ingresos, el impuesto a cargo será cero (0); pero esto no obsta para que el contribuyente deje de cumplir con la obligación de declarar bimestralmente, dentro de los plazos que para 1996 señala la Resolución 1081 de 1995 emanada de la Secretaría de Hacienda de Santa Fe de Bogotá.

Si además de obtener ingresos por exportaciones, percibe por otros conceptos, como podrían ser rendimientos financieros, comisiones y en general por rubros que no excluya expresamente el artículo 154 numeral 5o. del decreto 1421 de 1993, el obligado a declarar determinará su impuesto a cargo con base en los ingresos obtenidos por dichas actividades gravadas.

### **CONCEPTO No.438**

Ref.: Consulta 1024 del 24 enero de 1.996

Tema: Impuesto de Avisos y Tableros

Subtema: Hecho Generador

#### **Pregunta:**

Una empresa de actividad industrial, con sede en Santa Fe de Bogotá, que no tiene ningún tipo de avisos que, de origen a la causación del denominado impuesto de avisos y tableros, que arrienda los muros exteriores de la fábrica para que se fijen vallas publicitarias de una empresa ajena a esta, es sujeto pasivo del impuesto de Avisos y Tableros:

#### **Respuesta:**

De conformidad con la Ley 97 de 1913 en concordancia con la ley 84 de 1.915, el hecho generador del Impuesto de Avisos y Tableros consiste en la colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches de tranvías, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público.

El hecho generador es autónomo, en cuanto contempla como elemento del impuesto de avisos, el hecho del uso del espacio públicos para la colocación de avisos y tableros.

Respecto al espacio público El Consejo de Estado en Sentencia del 31 de marzo de 1.995 lo define como: "...espacio público", entendiéndolo por éste, "el conjunto de inmuebles públicos y los elementos arquitectónicos y naturales de los inmuebles privados, designados por su naturaleza, por su uso o afectación, trascienden, por tanto los límites individuales de los

habitantes.” y es sujeto pasivo del mismo, quien realiza cualquiera de las actividades industriales, comerciales y de servicios, y “utiliza” el “espacio público”, para anunciar y difundir la buena fama o nombre comercial de que disfruta su actividad, su establecimiento o sus productos, a través de la colocación de avisos, vallas o tableros. (artículo 1o. de la Ley 97 de 1913, 37 de la Ley 14 de 1983 y 5o. de la Ley 9a. de 1989).”

El sujeto pasivo del impuesto de avisos y tableros es toda persona natural o jurídica que desarrollando una actividad comercial industrial o de servicios use el espacio público para difundir la ejecución de dicha actividad, por medio de tableros o avisos.

La tarifa de este impuesto es del quince por ciento (15%), y para efectos de establecer el valor a pagar por concepto de impuesto de Avisos y Tableros debe aplicarse la anterior tarifa sobre el monto del impuesto de industria y comercio.

En conclusión, está obligado a declarar y pagar el Impuesto de Avisos y Tableros el contribuyente que utilice el espacio público para divulgar la ejecución de una determinada actividad, el arrendador de los muros no es quien los utiliza para anunciar la práctica de su actividad, a contrario sensu los utiliza el arrendatario quien debe cumplir con la obligación de presentar y pagar el Impuesto de avisos.

Quien arrienda los muros pagará el Impuesto de Industria y Comercio para determinar su base gravable determinada en el numeral 5 del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1.993.

#### **CONCEPTO No.442**

Ref.: Solicitud No. 22487 del 24 de noviembre de 1995

Tema: Impuesto de Industria Comercio y Avisos

Subtema: Causación del Impuesto

#### **Pregunta:**

1o. ¿Un sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio en qué situaciones debe pagar el impuesto complementario de avisos y tableros?

2o. En qué casos se considera sujeto pasivo del Impuesto de Industria, Comercio y complementario de avisos?

3o. ¿En qué caso, el ejercicio de las profesiones liberales es sujeto pasivo de los impuestos en referencia?

## Respuesta:

1o. La Ley 97 de 1913 en su artículo 1o. literal k, crea el impuesto por colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches, de tranvías, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público.

La Ley 14 de 1983 en el artículo 37 señala que el impuesto de avisos y tableros, autorizado por la ley 97 de 1913 y la ley 84 de 1915 se liquidará y cobrará en adelante a todas las actividades comerciales, industriales y de servicios como complemento del impuesto de Industria y Comercio, con tarifa del 15% sobre el valor de éste.

El Decreto 3070 de 1983, artículo 10o. extendió la definición de la Ley 97 de 1913, a toda modalidad de avisos, valla y comunicación al público. Sin embargo, el Consejo de Estado mediante sentencia de junio 22 de 1990 anuló la expresión “y comunicación al público” consagrada en el artículo 10 del citado Decreto.

La sentencia mencionada expresó: “La expresión “y comunicación al público” contenida en el reglamento, excedió la potestad constitucional (artículo 120 numeral 3o.) pues esta expresión es de muy amplio significado e incluye innumerables formas de comunicación con el público como por radio, televisión, revistas y muchas otras no previstas por el legislador como generadores del tributo.

En cambio, los términos aviso y valla igualmente demandados pueden incluirse dentro del contexto del artículo 37 de la Ley 14 de 1983, pues no son asimilables y tienen cabida dentro de lo que puede entenderse como aviso o tablero.

Por último, se advierte que la frase “y comunicación al público”, permite a los municipios ampliar la materia gravable, con lo cual se desborda la facultad reglamentaria invadiendo el campo propio del legislador”.


De lo anterior se infiere que el hecho imponible ( o materia imponible) sobre el cual recae el gravamen de avisos y tableros no es la actividad industrial, comercial o de servicios que realiza el sujeto pasivo del mismo, sino el hecho de la colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches, tranvías, estaciones de ferrocarriles y cafés y cualquier establecimiento público, como expresamente lo indica la Ley 97 de 1913, ya sea directa o indirectamente, pero en todo caso imputable a dicho sujeto pasivo. (se subraya).

En consecuencia, sólo serán sujetos pasivos del gravamen de avisos y tableros aquellos industriales, comerciantes o prestadores de servicios que utilicen directa o indirectamente el espacio público para colocar sus avisos o tableros promoviendo sus actividades o productos.

Para reafirmar lo anterior, el Consejo de Estado mediante Sentencia del 14 de julio de 1995, Consejero Ponente Doctora Consuelo Sarria Olcos al respecto dijo:

“... Los avisos de la contribuyente, aunque ubicados dentro de los predios de su propiedad privada, están utilizando el espacio público para anunciar el nombre





comercial de la empresa, los cuales son observados por el público desde la autopista....

Lo anterior lleva a la sala a concluir que esa utilización del espacio público por la contribuyente quien realiza actividades industriales y comerciales implica que es sujeto pasivo del impuesto complementario de avisos y tableros...”.

Y agrega la sala... “El impuesto de Avisos y Tableros, complementario del impuesto de industria y comercio, tiene como hecho generador, la colocación de vallas, avisos y tableros, en el “espacio público”, entendiéndose por éste, “el conjunto de inmuebles públicos y los elementos arquitectónicos y naturales de los inmuebles privados, designados por su naturaleza, por su uso o afectación, trascienden, por tanto los límites individuales de los habitantes.” y es sujeto pasivo del mismo, quien realiza cualquiera de las actividades industriales, comerciales y de servicios, y “utiliza” el “espacio público”, para anunciar y difundir la buena fama o nombre comercial de que disfruta su actividad, su establecimiento o sus productos, a través de la colocación de avisos, vallas o tableros. (artículo 1o. de la Ley 97 de 1913, 37 de la Ley 14 de 1983 y 5o. de la Ley 9a. de 1989).”

2o. Respecto del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos, de conformidad con el artículo 3o. del Acuerdo 21 de 1983, son sujetos pasivos del tributo las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho que realicen el hecho generador de la obligación tributaria.

La Ley 14 de 1983 en su artículo 32, en concordancia con el artículo 1o. del Acuerdo 21 del mismo año, establece que el impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades Comerciales, Industriales y de Servicio, que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa e indirectamente, las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que se cumpla en forma permanente u ocasional en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Las tarifas del impuesto de industria, comercio y avisos fueron fijadas por el artículo 15 del Acuerdo 11 de 1988, según la codificación de actividades económicas establecidas por el Concejo de Bogotá, modificado por el artículo 4o. del Acuerdo 28 de 1995. Con la expedición de la Resolución No. 1080 del 28 de diciembre de 1995, se recogen como actividades económicas y tarifas para el impuesto de industria, comercio y avisos durante el período gravable de 1996 las establecidas en el mencionado acuerdo.

Las tarifas vienen determinadas de conformidad con la clasificación de actividades para el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos dentro de la cual se identifican cuatro grupos que corresponden a actividades industriales, comerciales y de servicios, teniendo en cuenta adicionalmente la actividad desarrollada por las entidades financieras. Cada una de estas clasificaciones se subdivide de acuerdo con la especialización dentro de la correspondiente actividad.

3o. En relación con el ejercicio de profesiones liberales, este Despacho se pronunció mediante concepto No. 419 de enero 18 de 1996, del cual se remite copia; resta

agregar, que el Decreto 053 del 30 de enero de 1996 en su artículo 28, retoma lo dispuesto por el Acuerdo 28 de 1995 en relación con el régimen simplificado del impuesto de Industria y Comercio; y en su artículo 29 establece que “Los contribuyentes del régimen simplificado de industria y comercio no pagarán el impuesto ni presentarán declaración; su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal concepto”.

En este orden de ideas, el ejercicio de profesiones liberales es una actividad sujeta al impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

### **CONCEPTO No.447**

Ref.: Consulta No. 23566 de diciembre de 1996

Tema: Industria y Comercio

Subtema: Profesiones liberales:

#### **Pregunta**

1.- ¿Si una persona natural que no posee título profesional y presta sus servicios como representante y asesor de ventas de diferentes compañías colombianas asesorando negocios en el exterior, se encuentra o no sujeto al impuesto de Industria y Comercio?


2.- ¿A pesar de que no posee título de profesional liberal los servicios que presta en desarrollo de su profesión de economista no se ubican dentro del concepto de “servicio mercantil” (hecho generador) y por lo tanto no sería contribuyente del servicio mencionado?

3.- ¿A pesar de que los contratos los celebra en Bogotá en forma verbal, los servicios que presta son realizados en el exterior, como representante y asesor de ventas de diversas compañías colombianas, es claro que la actividad de servicio no la realiza en Bogotá?

#### **Respuestas**

1.- El numeral 4o. del Decreto Ley 1421 de 1993 define para efectos del impuesto de industria y comercio en la jurisdicción de Santa Fe de Bogotá la actividad de servicios como “...todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual.”.

En consecuencia, el numeral 4o del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 Estatuto Orgánico de Santa Fe de Bogotá, al definir la actividad servicios da una concepción amplia de esta actividad, dentro de la cual se entiende incluida la definición dada a las profesiones liberales.



No obstante, como el artículo 294 de la Constitución Política de 1991 preceptuó que la Ley no podrá conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales, ni imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317 de la Carta Política; en desarrollo de tal facultad, el Concejo Distrital al determinar mediante el artículo 4 del Acuerdo 21 de 1983 la no sujeción al impuesto para la actividad propia de las profesiones liberales, estaba haciendo uso de la potestad de la autonomía del tributo. En virtud de la cual es la única autoridad competente para imponer nuevamente el gravamen a las actividades que en una anterior oportunidad les había sido otorgado un tratamiento preferencial con respecto al impuesto. Esta facultad fue ejercida por el Concejo Distrital al imponer el gravamen con el Impuesto de Industria y Comercio al ejercicio de las profesiones liberales dentro de la jurisdicción del Distrito Capital mediante la expedición del Acuerdo 28 de 1995.


Por lo tanto, para quienes ejercieron actividades inherentes al desempeño de una profesión liberal, cumpliendo con la totalidad de requisitos señalados en el artículo 9 del Acuerdo 9 de 1992, estuvieron no sujetos del Impuesto de Industria y Comercio y Avisos hasta la derogatoria expresa de este tratamiento incluida en el inciso 3 del artículo 7 del Acuerdo 28 de diciembre 28 de 1995, el cual señaló que los profesionales independientes son contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio y tributan de acuerdo con las normas establecidas en el régimen simplificado; es decir, con aplicación del sistema de retención para el impuesto de industria y comercio. Los contribuyentes del régimen simplificado no pagarán ni presentarán declaración del impuesto de industria y comercio, y su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal concepto.

En conclusión, el ejercicio de la actividad propia de las profesiones liberales conforme lo establece el Acuerdo 9 de 1992, tuvo tratamiento preferencial hasta la derogatoria expresa señalada por el Acuerdo 28 de 1995. Por lo tanto, a partir del año 1996, los profesionales independientes son contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio y deben tributar conforme lo establecido para el régimen simplificado en el artículo 7 del Acuerdo 28 de 1995 y el Decreto Reglamentario 053 del 30 de enero de 1996.

De lo dispuesto en el artículo 9 del Acuerdo 9 de 1992 podríamos decir que para se configure el ejercicio de una profesión liberal se deben reunir los siguientes requisitos:

- 1.- Que sea una persona natural.
- 2.- Que sean actividades reguladas por el Estado.
- 3.- Que haya obtenido el título académico. (se subraya)
- 4.- Que sean títulos académicos de educación superior otorgados por instituciones docentes autorizadas.

Se tiene entonces, que a falta de uno de los requisitos exigidos anteriormente, como es la inexistencia del título académico, la actividad consistente en la prestación de un servicio similar al desarrollo de una profesión liberal, no se encontraría enmarcada dentro del concepto de profesiones liberales; sin embargo, de la definición de actividad de servicios dada en el artículo 154 del Decreto 1421 de 1993 se colige que los servicios prestados por estas personas se adecúan a la descripción del hecho generador del impuesto de industria y comercio y por lo tanto quienes desarrollan estas actividades están sujetos a este impuesto tributando dentro de la categoría de actividad de servicios.



Concluyendo, para este caso, que quien sea persona natural que ejerza actividades del desarrollo ordinario de una profesión liberal pero no haya obtenido el título académico otorgado por una entidad de educación superior autorizada por el Estado, se enmarca en las actividades gravadas del impuesto de Industria y Comercio como actividad de servicio y por lo tanto debe cumplir con las obligaciones tributarias que se generan por el desarrollo de una actividad gravada.

2.- En cuanto al hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio es importante resaltar que este fue expresamente señalado por el Artículo 32 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 1º del Acuerdo 21 del mismo año, cuando disponen que el hecho imponible del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros recae sobre todas las actividades comerciales, industriales **y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados con establecimiento de comercio o sin ellos** (se subraya); definiendo también lo que se entendía para efectos del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros por actividad industrial, comercial y de servicios.


Por lo tanto para el caso en mención tendríamos, que cuando una persona desarrolle una actividad de servicio dentro de la jurisdicción del Distrito Capital enmarcada dentro de la definición dada por el numeral 4o. del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 como es; “...todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual.”. y siempre y cuando no tenga una exención o tratamiento preferencial expresamente decretado por el Concejo Distrital de Santa Fe de Bogotá debe cumplir con la obligación que le genera ser sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio.

3. En cuanto a la causación del impuesto de Industria y Comercio en la Jurisdicción de Santa Fe de Bogotá D.C., se debe tener en cuenta que se trata de un tributo de carácter municipal que grava el ejercicio de las actividades industriales, comerciales y de servicio que se realicen en el respectivo municipio.

Situación que ha sido aclarada por el Consejo de Estado en sentencia del 22 de junio de 1990 al declarar nulo el parágrafo 4o. del artículo 20 del Acuerdo 21 de 1983, en la cual manifestó:

“Evidentemente, el concepto de ejercicio de actividad consagrado en el parágrafo 4 está basado en “el acto de venta de los productos o servicios o la suscripción del contrato respectivo” ambos inaceptables dentro del contexto de la ley: el primero por su ambigüedad y porque mira más a la realización de la base gravable que del hecho imponible y el segundo porque trata de adoptar un criterio jurídico que no concuerda con la realidad.

Ya al resolver casos particulares, la sala ha tenido la oportunidad de manifestarse en contra del criterio que informa el parágrafo 4 acusado, con la consideración de que siendo materia imponible de este impuesto la actividad comercial, industrial o de



servicios, lo relevante es determinar en dónde realiza esa actividad el sujeto gravado, no en dónde se entiende realizada la venta. Porque la venta es el hecho generador o manifestación externa del hecho imponible y a la vez elemento constitutivo de la base gravable y la territorialidad del tributo se predica de la materia imponible, no del hecho o base gravable.” (Se subraya).

De lo anterior tenemos que para efectos de establecer la territorialidad del tributo cuando un agente económico ejecute una actividad de servicios, se debe determinar el lugar o jurisdicción en la cual se manifiesta la realización del hecho imponible, que para el caso del Impuesto de Industria y Comercio es en donde se lleva a cabo, ejecuta o realiza la actividad de prestación de servicios; sin que esto quiera significar que para determinar en dónde ésta se ejecuta, se vincule directamente con el lugar en donde se es contratado.

## CONCEPTO No.451

Ref.: Consulta 2756 de febrero 27 de 1996

Tema: Industria y Comercio

Subtema: Retenciones Agentes de Retención

### Pregunta

¿Las entidades no sujetas al impuesto de Industria y Comercio, están exceptuadas de ser Agentes de Retención del Impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital?

### Respuesta

Los agentes de retención del impuesto de industria y comercio están establecidos en el artículo 11 del Decreto 053 de 1996, clasificados entre agentes de retención permanentes y ocasionales.


Los primeros se caracterizan por que en todas sus compras de bienes o servicios deberán efectuar la correspondiente retención siempre y cuando la misma sea sujeta a este mecanismo de recaudo.

Los segundos se caracterizan por el hecho de que por regla general en sus compras no efectuarán retención a menos que se encuentren encuadrados dentro de las situaciones previstas en la norma para que puedan efectuar retención a este impuesto. Por lo tanto, única y exclusivamente podrán ejercer la calidad de agentes de retención respecto de la correspondiente operación, sin entender que dicha calidad se extienda a todas las compras que efectúen.

En cuanto al hecho de que una entidad no sujeta al impuesto de industria y comercio pueda presentarse frente a las compras que ésta realiza como agente de retención debe observarse lo siguiente:

En principio para ser agente de retención del impuesto de industria y comercio se requiere ser contribuyente del impuesto de industria y comercio, lo anterior se desprende del análisis del numeral 2º. del artículo 11, en el cual se señalan los agentes de retención permanentes y los numerales 2o y 3o de los agentes de retención ocasionales.

Sin embargo, en la definición de agentes de retención permanentes que hace el artículo 11 del Decreto 053 de 1996, más específicamente en el numeral 1o. de los agentes de retención permanentes, en el cual se designa como agentes de retención a “La Nación, el Departamento de Cundinamarca, el Distrito Capital, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tengan una participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera que sea la denominación que




ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos y dependencias del Estado a los que la Ley otorgue la capacidad para celebrar contratos...”, se puede observar que algunas de las entidades a que se hace referencia en la norma anteriormente transcrita pueden no ser contribuyentes del impuesto de industria y comercio por cuanto en ejercicio de sus funciones o actividades no realizan el hecho generador del impuesto de industria y comercio; pero que sin embargo actúa como agentes de retención de este impuesto. Este sería el primer caso en los cuales unas entidades no sujetas al impuesto de industria y comercio actúan como agentes de retención de este impuesto por expresa disposición legal.

En el numeral 3o. de los agentes de retención permanentes del artículo 11 del Decreto 053 de 1996 se dispone: “Los que mediante resolución del Director Distrital de Impuestos se designan como agentes de retención en el impuesto de industria y comercio...”, esta norma al disponer “...los que...” implica que estos agentes no requieren ser contribuyentes del impuesto de Industria y comercio. Por lo tanto, la determinación como agentes de retención única y exclusivamente obedece a las políticas tributarias implementadas por el Director Distrital de Impuestos, a través de las cuales se determina que algunas personas sean o no contribuyentes del impuesto de industria y comercio pueden ser agentes efectivos de difusión y efectividad en la recaudación del impuesto. En conclusión este tipo de agente de retención puede o no ser contribuyente del impuesto, lo que realmente se requiere para que sean incluidos en la resolución que sobre agentes de retención expida el Director Distrital de Impuestos, es que en el desarrollo de su actividad se relacionen habitualmente con contribuyentes del impuestos de industria y comercio y cuenten con una estructura adecuada para garantizar el efectivo recaudo de los valores de retención a los contribuyentes que proveen o suministran bienes o servicios, que ejercen actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio en la jurisdicción del distrito Capital.

Por último, en el numeral 1º, de los agentes de retención ocasionales de la norma antes citada se preceptúa: “...Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en la jurisdicción del Distrito Capital, con relación a los mismos..”, esta norma también presupone que en este caso de retención ocasional tampoco se califique al agente de retención como contribuyente del impuesto de industria y comercio y que con respecto a la actividad de la operación que se está prestando se pueda establecer que la misma está gravada en el Distrito Capital por la misma se presta dentro de su jurisdicción.

En los demás casos de agentes de retención, ya sean permanentes u ocasionales, definidos en la normatividad especial del Distrito Capital en materia de retenciones se presupone que los mismos sean contribuyentes del impuesto de industria y comercio. También deberá tenerse en cuenta que el párrafo del artículo 11 del Decreto 053 de 1996 establece que los contribuyentes que pertenecen al régimen simplificado del impuesto de industria y comercio nunca actuarán como agentes de retención de este impuesto.

Por último, es bueno clarificar que los agentes de retención del impuesto de industria y comercio no son los mismos agentes de retención establecido para el impuesto a las ventas, ya que a pesar de la remisión que sobre este tema se especificó ha hecho el artículo 6º del Acuerdo 28 de 1996, esta remisión ha de entenderse y efectuarse dentro



de los parámetros establecidos en el artículo 162 del Decreto Ley 1421 de 1993 que dispone: “Las normas del Estatuto Tributario Nacional sobre pronunciamiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos serán aplicables en el Distrito conforme a la naturaleza y estructura funcional de los impuestos de éste.” Esto quiere decir, que el alcance de la mencionada remisión no limita las facultades de reglamentación a los impuestos distritales que recaen en cabeza de Gobierno Distrital de conformidad con lo dispuesto en el numeral 14 del artículo 38 del Decreto Ley 1421 de 1993, facultad que fue ejercitada al momento de la expedición del Decreto 053 de 1996, reglamentario del sistema de retenciones del impuesto de industria y comercio en Santa Fe de Bogotá.

#### **CONCEPTO No.454**

Ref.: Consulta 23224 del 8 de diciembre de 1995

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Base gravable

#### **Pregunta**

Una Sociedad Anónima, vigilada por la Superintendencia de valores, cuyo objeto consiste en la compraventa, administración y negociación de acciones, bonos valores bursátiles, títulos valores en general y partes de interés en Sociedades o entidades jurídicas de cualquier naturaleza, para efectos del impuesto de Industria y Comercio se asimilarían a las de corredores de Bolsa, y se les aplica la Base Gravable especial prevista en el artículo 18 del Acuerdo 21 de 1993.

#### **Respuesta**

El artículo 1340 del Código de Comercio define que es un corredor de la siguiente manera:

“Se llama Corredor a la persona que, por su especial conocimiento de los mercados, se ocupa como agente intermediario en la tarea de poner en relación a dos o más personas, con el fin de que celebren un negocio comercial, sin estar vinculado a las partes por relaciones de colaboración, dependencia, mandato o representación”.

Así mismo el corredor no contrata por cuenta de las partes y son éstas quienes deben perfeccionar el negocio. Una vez celebrado el negocio, corresponderá a las partes que lo han celebrado ejecutar las prestaciones correspondientes.

Los corredores se limitan a poner en relación a dos personas para la conclusión de un negocio, sin celebrar contratos por cuenta ajena, ni intervenir en el cumplimiento de los negocios que se perfeccionan con su intermediación.

De lo anterior se concluye que si la sociedad realiza la compraventa, administración o negociación de acciones a nombre propio no está encuadrada dentro de la definición de



corredor determinada por el Código de Comercio, y por lo tanto no es procedente la aplicación de la base gravable contemplada en el artículo 18 del Acuerdo 21 de 1983 que determina:

“BASE GRAVABLE DE ALGUNOS CONTRIBUYENTES. Los agentes de publicidad, administradores o corredores de bienes inmuebles, corredores de seguros y corredores de bolsa, pagarán el impuesto de Industria, Comercio y Avisos sobre el promedio mensual de ingresos brutos, entendiéndose como tales el valor de los honorarios, comisiones o similares y demás ingresos propios percibidos para sí”.

Respecto a los sujetos que ejercen actividades industriales, comerciales o de servicios en el Distrito Capital, el Inciso 5º del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 modificó la base gravable del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros estableciendo:

“Su base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. 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, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición...”

En conclusión, si la Sociedad anónima realiza sus actividades de compraventa, administración y negociación de acciones, bonos, valores bursátiles, títulos valores en general y en partes de interés en Sociedades o entidades jurídicas de cualquier naturaleza en nombre de propio la base gravable a aplicarse es la contemplada en el Inciso 5 del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993.

## **CONCEPTO No.456**

Ref.: Consulta No.23921 del 14 de diciembre de 1995

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Actividad de Servicios

### **Pregunta:**

¿Una sociedad de anesthesiólogos tiene algún tipo de beneficio tributario de orden distrital o está obligada a presentar su declaración de impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros?

### **Respuesta:**

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

“El hecho generador del impuesto está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que el hecho gravable se cumpla en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos”.

El artículo 154 numeral 4 del Decreto 1421 de 1993 acerca de la actividad de servicios establece:

“Se consideran actividades de servicios todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual”. (Se subraya)

De la lectura de la norma anterior se requiere de la coexistencia de los siguientes elementos:

1) Labor o trabajo, que se concrete en una obligación de hacer.

“Es obligación de hacer (facere): la que tiene por objeto la ejecución de un hecho que no consiste en la tradición de un derecho real en una cosa.

\* La de entregar (praestare) o restituir (restituere) cosa o título precario, como las que contraen, respectivamente, el arrendador, o el arrendatario, el comodatario o el depositario.

\* Las de ejecutar un hecho que no consista, en entrega de una cosa material como son la de otorgar un instrumento o la de representar”. (De las Obligaciones y Contratos en general RICARDO URIBE HOLGUIN, Editorial TEMIS)

2) La realización de la obra o labor podrá ser ejecutada, por una persona jurídica, natural o sociedad de hecho.

3) No media relación laboral con quien los contrata.

Para que se entienda que existe un contrato de trabajo o relación laboral de trabajo deben existir los elementos contemplados en el artículo 23 del Código Sustantivo de Trabajo siendo éstos:

“...a) la actividad personal del trabajador, es decir, realizada por el mismo:

b) La continuada subordinación o dependencia del trabajador respecto del patrono, que faculte a éste para exigirle el cumplimiento de órdenes, en cualquier momento, en cuanto al modo, tiempo o cantidad de trabajo e imponerle reglamentos, la cual debe mantenerse por todo el tiempo de duración del contrato:

c) Un salario como retribución del servicio...”

4) Se recibe por ello una contraprestación en dinero.

El contribuyente para determinar su base gravable tendrá en cuenta los parámetros establecidos en el artículo 154 numeral 5° del Decreto Ley 1421 de 1993:

“Su base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. 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, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, las comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición...”

Las actividades que tienen tratamiento preferencial están contempladas expresamente en los artículos 4 y 5 del Acuerdo 21 de 1983 y los artículos 18 y 19 del Acuerdo 11 de 1988 y no contemplan ningún tipo de exención o no sujeción para la actividad de anesthesiólogos.

Por lo tanto, la sociedad está en la obligación de presentar y pagar su declaración del impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros a partir de su constitución teniendo en cuenta para lo mismo la base gravable contemplada en el numeral 4º del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 y lo dispuesto en relación con la sanción por extemporaneidad contemplada en el artículo 61 del Decreto 807 de 1993.

### **CONCEPTO No.459**

Ref.: Solicitud No.23273 del 5 de diciembre de 1995

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Actividad Industrial

#### **Pregunta:**


1o. ¿Una empresa que cultiva flores, las exporta y vende un 10 por ciento en el mercado Nacional, ubicados sus cultivos en Funza Cundinamarca, ¿está sujeta al impuesto de Industria, Comercio y Avisos del Distrito Especial de Bogotá?

2o. En el caso de no estar obligados a pagar impuesto de Industria, Comercio y Avisos al Distrito Capital de Bogotá pero que por error se haya inscrito y presentado sus declaraciones mensuales anuales desde 1986 a 1994, ¿se debe proceder a pagar los saldos adeudados a la fecha o solicitar se anule la inscripción inicial y condonación de la deuda?; qué procedimiento se debe seguir?

#### **Respuesta:**

El Impuesto de Industria, Comercio y Avisos se encuentra restringido a los límites territoriales del municipio en donde se realiza el hecho generador, restricción que surge de los límites territoriales de su competencia, dada por el artículo 286 y ss. de la Constitución Política de 1991. Así mismo el artículo 363 consagra los principios por los cuales deben fundamentarse los tributos.

El Impuesto de Industria, Comercio y Avisos recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que ejerzan o realicen en las respectivas



jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional en inmuebles determinados, con establecimiento de comercio o sin ellos. (Ley 14 de 1983 artículo 32).

De conformidad con el artículo 34 de la Ley 14 de 1983 en concordancia con el artículo 7° del Acuerdo 21 del mismo año, se consideran actividades industriales las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes.

De otro lado, el numeral 1° del artículo 4° del Acuerdo 21 de 1983 establece entre las actividades no sujetas al impuesto de Industria, Comercio y Avisos, la producción primaria agrícola, ganadera y avícola... (He subrayado)

El artículo 154 numeral 2° del Decreto 1421 de 1993 señala que se entienden percibidos en el distrito como ingresos originados en la actividad industrial, los generados por la venta de los bienes producidos en el mismo, sin consideración a su lugar de destino o modalidad que se adopte para su comercialización.


Queda claro entonces que, por la realización de la actividad industrial, se debe declarar y pagar sobre la totalidad de los ingresos percibidos, en el municipio donde tenga su sede la planta industrial.

Caso diferente es el ejercicio de la actividad comercial. Si el contribuyente realiza actividad comercial en otro municipio distinto a aquel en el cual tiene su planta fabril, deberá tributar en esta jurisdicción por los ingresos percibidos por la actividad comercial.

Los contribuyentes que realicen actividades comerciales, industriales o de servicios en más de un municipio a través de sucursales o agencias constituidas de acuerdo con lo definido en los artículos 263 y 264 del Código de Comercio, o de establecimientos de comercio debidamente inscritos, deberán registrar su actividad en cada municipio y llevar registros contables que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en dichos municipios, tales ingresos constituyen base gravable en la correspondiente jurisdicción territorial.

De acuerdo con lo anterior, la persona que ejerza actividad comercial en municipio distinto a donde ejerce la industrial, debe tributar en la jurisdicción donde tiene la sede fabril por concepto de los ingresos originados en la actividad industrial y el municipio donde comercializa los productos, diferente al lugar de la sede fabril, tiene derecho a cobrar el impuesto en relación con las ventas realizadas en su jurisdicción como comerciante.

Además, dichos contribuyentes tienen la obligación de inscribirse en el registro mercantil del municipio respectivo y en el registro de contribuyentes del impuesto de Industria, Comercio y Avisos. Al hacerlo, se debe definir la actividad que se va a realizar en dicha jurisdicción y su contabilidad deberá permitir determinar los ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en cada municipio.



En síntesis, si el contribuyente que ejerce actividad industrial abre una sucursal o agencia en otra ciudad o municipio distinto a la sede de su planta industrial, o simplemente comercializa allí sus productos, ejerce en ese lugar la actividad comercial y ese municipio tiene derecho a cobrar el gravamen por las ventas realizadas en su jurisdicción por la actividad comercial.

Referente a las exportaciones, los ingresos obtenidos por este concepto por el contribuyente son deducibles de la base gravable de conformidad con lo establecido por el numeral 5º del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1983.

En el caso de una persona que no estando obligada a pagar el impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital lo hizo, debe solicitar la devolución de lo cancelado teniendo en cuenta los requisitos establecidos por el artículo 9º del Decreto 499 de 1994, como son:

- 1.- Presentarse dentro de la oportunidad legal.
- 2.- Acreditar el interés para actuar en el caso de las personas jurídicas el certificado de existencia y representación debe tener una antigüedad no mayor de cuatro (4) meses.

Sin embargo, el artículo 43 del Decreto 2150 de 1995 establece que “...La existencia y representación legal de las personas jurídicas de derecho privado se probará con certificación expedida por la Cámara de comercio competente, la cual llevará el registro de estas, con sujeción al régimen previsto para las sociedades comerciales y en los mismos términos, tarifas y condiciones que regulan sus servicios”.

- 3.- En el caso de los saldos a favor respaldados en declaraciones tributarias, éstas deben encontrarse debidamente representadas y no tener errores aritméticos.
- 4.- Manifestar bajo gravedad de juramento la inexistencia de las deudas a su cargo por concepto de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos: En el caso de las solicitudes de compensación la afirmación anterior deberá referirse a deudas distintas de aquel objeto de esta.

Cuando la solicitud de devolución no reúne los requisitos señalados anteriormente, se rechazará la solicitud de conformidad con lo dispuesto por el artículo 150 del Decreto 807 de 1993, sin perjuicio de que el interesado, una vez efectuado las correcciones necesarias y encontrándose aún dentro de la oportunidad legal, pueda presentar nuevamente la solicitud. Si el requisito no cumplido es la oportunidad legal, se rechaza de plano la solicitud (Decreto 499 de 1994 artículo 10).

De otra parte, las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32 del Decreto 053 de 1996.

Ahora bien, si se trata de una corrección que implica disminución del valor a pagar o aumento del saldo a favor, se elevará solicitud a la administración de impuestos dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración.

La Administración debe practicar la liquidación oficial de corrección dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de ese término el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de estas declaraciones no impide la facultada de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de corrección o del vencimiento de los seis (6) meses siguientes a la solicitud según el caso. (Artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional, modificado por el artículo 161 de la Ley 223 de 1995).

### **CONCEPTO No. 460**

Ref.: Consulta No. 2648 del 26 de febrero de 1996

Tema: I.C.A.

Subtema: Sistema de retención por compras

#### **Pregunta**


¿Somos agentes retenedores del Impuesto de Industria y Comercio por ser determinados por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales como gran contribuyente, se debe hacer la retención a las siguientes personas?

1-. Proveedores de ciudades diferentes a Santa Fe de de Bogotá, que no tienen ni sucursales, ni agencias, pero nos venden sus productos en esta ciudad y no son grandes contribuyentes.

2-. Personas naturales que son residentes en Santa Fe de Bogotá y al responder la encuesta que efectuamos a nuestros proveedores no tienen clasificación a su actividad, ni por las ventas, ni por los servicios que nos prestan debido a que no tienen establecimiento de comercio y no declaran Industria y Comercio.

#### **Respuesta**

En cuanto al primer cuestionamiento, como primera medida se debe tener en cuenta el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio definido por el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 1º del Acuerdo 21 del mismo año, cuando disponen que el hecho imponible del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros recae sobre todas las actividades **comerciales**, industriales y de servicio que **se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados con establecimiento de comercio o sin ellos** (se subraya); entonces tenemos que para generar el Impuesto de Industria y Comercio derivado del desarrollo o ejecución de una actividad comercial como



para este caso es la de proveer bienes (productos), no se requiere como requisito sine quanon que posean establecimientos de comercio o inmuebles determinados.

Así tenemos entonces que para efectos de la aplicación de la retención por compras de bienes o servicios del Impuesto de Industria y Comercio señalada en el artículo 6 del Acuerdo 28 de 1995 y el Decreto Reglamentario 053 de 1996, debemos atender que este sistema de recaudo del impuesto opera cuando un agente de retención compra unos bienes o servicios a un proveedor que es contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio en Santa Fe de Bogotá; por ende, es indispensable observar:

a. Que quien efectúa la compra tenga la calidad de agente de retención de los enumerados por el artículo 11 del Decreto 053 de 1996 bien sea como agente de retención permanente u ocasional; teniendo en cuenta que los primeros se caracterizan porque en todas sus compras de bienes o servicios deben efectuar la correspondiente retención siempre y cuando la operación esté sujeta a este mecanismo de recaudo y los segundos por el hecho de que por regla general en sus compras no efectuarán la retención a menos que se encuentren encuadrados dentro de las situaciones previstas en la norma para que puedan efectuar la retención de este impuesto.

b. Que la persona que le provea los bienes o servicios al Agente de Retención sea contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio y no esté exento o no sujeto al Impuesto de Industria y Comercio de conformidad con los Acuerdos que en esa materia haya expedido el Concejo Distrital.

c. Que la operación esté gravada con el Impuesto de Industria y Comercio.

d. Que la operación se realice en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.

e. Que la operación no se realice entre agentes permanentes de retención del impuesto de industria y comercio.

f. Que la compra de la prestación del servicio, en cuantía individual supere el monto de \$30. 000.00

g. Que la compra del bien, en cuantía individual supere el monto de \$210. 000.00

h. Que la operación no sea realizada entre dos contribuyentes del régimen común siempre y cuando el comprador no sea agente de retención permanente.

Siendo, así las cosas, si la actividad que ejerce la persona proveedora de bienes y servicios está gravada con el impuesto de Industria y Comercio en Santa fe de Bogotá y la operación de compra de bienes o servicios cumple con todas las condiciones expuestas anteriormente, se debe efectuar por el agente de retención, la correspondiente retención por compras.

En cuanto al segundo cuestionamiento, se debe atender todo lo dicho para el primer cuestionamiento en cuanto a los elementos que se requieren para que se aplique la

retención por compras de bienes y servicios del Impuesto de Industria y Comercio, además del mecanismo establecido por el artículo 17 del Decreto 053 cuando señala:

“La tarifa de retención por compras de bienes y servicios del impuesto de industria y comercio será la que corresponda a la respectiva actividad. Cuando quien presta el servicio no informe la actividad o la misma no se pueda establecer, la tarifa de retención será del 1% y a esta misma tarifa quedará gravada la respectiva operación. Cuando la actividad de quien provea bienes o preste el servicio sea públicamente conocida y éste no la haya informado, el agente retenedor podrá aplicar, bajo su responsabilidad, la tarifa correspondiente a la actividad.

**Es responsabilidad del proveedor suministrar en la factura o documento escrito la actividad económica, la calidad de agente de retención o la calidad de exento o no sujeto del impuesto.** El proveedor responderá por el mayor valor de las retenciones y las sanciones correspondientes cuando informe una actividad diferente a la real y que haya generado un menor valor en la retención.” (se subraya)

Lo cual significa en primer lugar, que es en cabeza del proveedor en quien recae la responsabilidad de informar en su factura de venta o en un documento escrito a los compradores de sus bienes y servicios la actividad económica, la calidad de agente de retención o la calidad de exento o no sujeto del impuesto; en segundo lugar si quien vende el bien o servicio no informa la actividad y la actividad de este es públicamente conocida por el comprador (agente retenedor si tiene estas calidad), es éste quien tiene la facultad bajo su responsabilidad de aplicarle la tarifa correspondiente a la actividad del vendedor del bien o servicio; y por último, si quien provee el bien o presta el servicio no informa la actividad y ésta no la puede establecer el comprador, éste tiene la facultad de efectuar la retención por la compra a la tarifa del 1%.

## **CONCEPTO No.462**

Ref.: Consulta No.817 de enero 24 de 1996

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Sujeción


### **Pregunta:**

¿Una entidad cuyo objeto social es la de dictar clases de baloncesto, atletismo, microfútbol, fútbol natación a colegios privados y estatales, clubes, empresas etc., elaborando y desarrollando programas de formación y práctica deportiva, son responsables del impuesto de Industria, Comercio y Avisos? o están dentro de las actividades no sujetas según el artículo 4º del Acuerdo 21 de 1983?

### **Respuesta:**

La Ley 14 de 1983 en el artículo 32o, en concordancia con el artículo 1o del Acuerdo 21 de 1983, establece que el impuesto de Industria y Comercio recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que ejerzan o realicen en las





respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

El numeral 4º del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1983, define la actividad de servicios:

“Se consideran actividades de servicio todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedades de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual”.

La actividad de enseñanza informal se encuentra dentro de la definición de servicios arriba citada, por tanto, la enseñanza de deportes o dictar clases en las diferentes disciplinas deportivas se encuentra gravada con el impuesto de Industria y Comercio y no se puede asimilar a “la actividad deportiva” expuesta en el artículo 4o numeral 4o del Acuerdo 21 de 1983 como no sujeta.

#### **CONCEPTO No.474**

Ref.: O.T. 233 del 16 de abril de 1996

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Sistema de retención


#### **Pregunta**

¿A los contratos de prestación de servicios, realizados por personas naturales o jurídicas para la ejecución de trabajos artísticos o para el desarrollo directo de actividades científicas o tecnológicas y los que desarrollan las entidades para atender actividades relacionadas con la administración o funcionalmente de conformidad con la Ley 80 de 1993, se les debe efectuar retención por Industria y Comercio?

#### **Respuesta:**

El sistema de retención del Impuesto de Industria y comercio se aplicará teniendo en cuenta el hecho generador del impuesto de Industria y Comercio señalado en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, la concordancia con el artículo 1º del Acuerdo 21 de 1983 determinando:

"El hecho imponible del impuesto de industria, Comercio, Avisos y Tableros recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados con establecimiento de comercio o sin ellos".



De lo anterior tenemos, que la actividad de servicios constituye uno de los hechos generadores del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos sin importar que quien lo realice sea persona natural, jurídica o sociedad de hecho.

En cuanto a la actividad de servicios el numeral 4º del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 establece:

"Se consideran actividades de servicio todas las tareas, labores, o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual.

De lo anterior tenemos que los requisitos para considerar la actividad como de servicios son:


- 1.- Las labores o tareas o trabajos realizados por persona natural, jurídica o sociedad de hecho.
- 2.- Que no medie relación laboral
- 3.- Que genere una contraprestación en dinero o en especie.
- 4.- Que sea una obligación de hacer.

Así las cosas, cuando una persona realice en la jurisdicción del Distrito Especial de Bogotá, una actividad con los requisitos señalados anteriormente es sujeto del impuesto de Industria y Comercio por actividad de servicios.

Respecto a la operancia del sistema de retención por compras se aplicará a los proveedores de bienes y servicios.

El artículo 11 del Decreto Distrital 053 del 30 de enero de 1996, señala los agentes de retención por compras; los permanentes y ocasionales.

En su numeral 1º señala que la Nación, el Departamento de Cundinamarca, El Distrito Capital, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a las que la Ley otorgue capacidad para celebrar contratos, serán agentes de retención permanentes por compra de bienes o servicios.



Tenemos entonces que las entidades anteriormente señaladas al comprar servicios, le efectuará la retención por concepto del Impuesto de Industria y Comercio al proveedor del servicio por dicha actividad.

La retención la aplicará el agente retenedor teniendo en cuenta:

1. Que el proveedor del bienes o servicios sea contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio.
2. Que la operación no tenga tratamiento preferencial de exención o no sujeción.
3. Que la operación se realice en la jurisdicción del Distrito Capital.
4. Que la operación no se realice entre agentes permanentes de retención del Impuesto de Industria y Comercio.
5. Que la compra de la prestación de servicios en cuantía individual supere el monto de \$30.000.
6. Que la operación no sea realizada entre contribuyentes del régimen común (cuando no cumpla los requisitos para pertenecer al régimen simplificado conforme al artículo 7 del Acuerdo 28 de 1995 y artículo 28 del Decreto Reglamentario 053 de 1996) siempre y cuando el comprador no sea agente de retención permanente.

## **CONCEPTO No.476**

Ref.: Consulta No. 5640 del 18 de abril de 1996

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos


Subtema: Profesiones Liberales

### **Pregunta**

¿Cuál es el régimen aplicable en el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos para quienes ejercen profesiones liberales con la mediación de sociedades constituidas como instrumento para su cabal y ordenada ejecución, particularmente en lo que tiene que ver con la abogacía?

### **Respuesta**

De conformidad con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 1o. del Acuerdo 21 del mismo año, el hecho generador del Impuesto de Industria,



Comercio y Avisos está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad Industrial, Comercial o de Servicios en jurisdicción del Distrito Especial de Bogotá, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.

El sujeto pasivo del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos es la persona natural o jurídica, o la sociedad de hecho, que realice el hecho generador de la obligación tributaria. (artículo 3o. del Acuerdo 21 de 1983)

De acuerdo con el Código Civil Colombiano, se entiende por personas naturales, todos los individuos de la especie humana, cualquiera que sea su edad, sexo, estirpe o condición y por persona jurídica, un ente ficticio, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles y de ser representado judicial y extrajudicialmente.

La persona natural, es titular de derechos y obligaciones, capaz de actuar en nombre propio o mediante apoderado con atributos y títulos que le son propios.

Las personas jurídicas están integradas por personas naturales, sin embargo, éstas últimas, no pueden actuar por sí solas en nombre de la sociedad, sino a través de su representante legal, de acuerdo con las facultades otorgadas por el ente jurídico.


De acuerdo con el Código de Comercio, las sociedades una vez constituidas legalmente, forman una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados y su capacidad se limita al desarrollo de la empresa o actividad prevista en su objeto social. Se entenderán incluidos en el objeto social los actos directamente relacionados con el mismo y los que tengan como finalidad ejercer los derechos o cumplir las obligaciones, legal o convencionalmente derivados de la existencia y actividad de la sociedad.

Sociedad de hecho o irregular es aquella que no se hace constar por escrito, y cuyo instrumento probatorio no ha sido registrado.

El artículo 36o. de la Ley 14 de 1983 definió las actividades de servicio, dentro de las cuales no contempló las profesiones liberales ejercidas por personas naturales y a partir de esta disposición gravó expresamente los servicios de consultoría profesional prestados a través de las sociedades regulares o, de hecho.

El Acuerdo 21 de 1983 establece expresamente las no sujeciones, dentro de las cuales se encuentra el ejercicio de las profesiones liberales, que de acuerdo con el parágrafo del artículo 9o. ibídem; las define como:

“Aquella actividad regulada por el Estado, ejercida por una persona natural mediante la obtención de un título académico de institución docente autorizada, con la intervención de un conjunto de conocimientos de dominio y ciertas habilidades, en cuyo ejercicio predomina el entendimiento y requiere del intelecto. Se excluyen del anterior concepto las sociedades jurídicas o de hecho que empleen más de cinco (5) personas simultáneamente en cualquier momento durante el año gravable, por entender que dichas sociedades ejercen consultoría profesional”.



Cuando las sociedades mencionadas en el párrafo en comento superaban los cinco (5) empleados en su nómina, se entendía que prestaban el servicio de consultoría profesional, actividad sujeta al impuesto de Industria, Comercio y avisos, si empleaban cinco (5) o menos personas se entendería que ejercían una profesión liberal, por tanto, estaban no sujetos.

El Acuerdo 31 de 1991 artículo 46 excluye del tratamiento preferencial a las sociedades dedicadas a labores de consultoría profesional, con menos de cinco empleados modificando y redefiniendo el concepto de profesión liberal:

"Para efectos del gravamen de industria, comercio y avisos se define como actividad de profesión liberal aquella actividad regulada por el Estado, desarrollada por una persona natural que haya obtenido un título académico, otorgado por institución docente autorizada, que acredite conocimientos y estudios y habilite para el ejercicio de la profesión a que se refiere y en cuya ejecución predomine el intelecto".

Manteniendo la política de la sujeción al impuesto de Industria, Comercio y Avisos de las sociedades que prestan el servicio de consultoría profesional, el Acuerdo 9 de 1992 artículo 9o. determina: "Para efectos de los gravámenes de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, se definen como actividades propias de las profesiones liberales las que regula el Estado y desarrollan personas naturales que hayan obtenido título académico de educación superior en instituciones docentes autorizadas." (Se subraya)

Se observa que las disposiciones mencionadas excluyen de la exención a las sociedades regulares o de hecho y queda claro que la profesión liberal debe ser ejercida por persona natural cumpliendo los siguientes requisitos:

- a) Que sean actividades reguladas por el Estado.
- b) Que para su ejercicio se requiera título académico de educación superior.
- c) Que los títulos académicos sean otorgados por instituciones docentes autorizadas.

El Decreto 1421 de 1993 introdujo importantes modificaciones al impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital señalando en su artículo 154 numeral 4o. que se consideran actividades de servicio: "Todas las tareas, labores, trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual".

El Decreto Ley 1421 de 1993 no creó un nuevo impuesto, ni un nuevo hecho generador del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos, toda vez que se redefine la actividad de servicios sin limitarla a un listado ni a sus actividades análogas, ampliando el concepto de servicios contemplado en la Ley 14 de 1983.

El Concejo Distrital al señalar mediante el Acuerdo 21 de 1983 la no sujeción al Impuesto de Industria, Comercio y Avisos para la actividad propia de las profesiones liberales estaba

haciendo uso de las facultades legales que le otorga la Constitución Política. En ejercicio de esta potestad es la única autoridad competente para imponer el gravamen a las actividades que antes tenían un tratamiento preferencial con respecto al impuesto.

El tratamiento preferencial otorgado a las profesiones liberales fue derogado por el inciso 3o. artículo 7o. del Acuerdo 28 de 1995, al señalar que los profesionales independientes serán sujetos pasivos del Impuesto de Industria y Comercio.

De todo lo anterior se desprende que actualmente, tanto las personas naturales que ejercen profesiones liberales o independientes, las cuales tributarán de acuerdo con las normas establecidas para el régimen simplificado, como las sociedades jurídicas o de hecho que presten el servicio de asesoría o consultoría profesional, las cuales desde 1994 tributan bimestralmente, son sujetos pasivos del impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

### **CONCEPTO No. 498**

Ref.: Consulta No.7658 mayo 30 de 1996

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Hecho generador actividad de Transporte

De conformidad con el artículo 45 del Decreto Distrital 838 de 1993, compete a este Despacho la interpretación y aplicación general y abstracta de las normas tributarias distritales, manteniendo la unidad doctrinal de la Dirección Distrital de Impuestos.

### **Pregunta**

1. El servicio de Transporte terrestre de carga por su naturaleza se origina en un municipio, se desarrolla en las vías de otros varios y eventualmente se factura en otro municipio diferente a los anteriores.

¿En qué lugar se debe entender realizada la actividad transportadora, cuando alguno de esos puntos (origen destino, uno intermedio o lugar de facturación) es Santa Fe de Bogotá y en el cual debe declararse el impuesto de Industria y comercio sobre los ingresos fruto de tal actividad??

2. Un agente retenedor en Bogotá, efectúa retenciones indebidamente a un contribuyente del régimen común, por pagos de operaciones realizadas en un lugar diferente a la jurisdicción del Distrito Capital. ¿Es posible para este contribuyente del régimen común descontar en la declaración bimestral del Distrito Capital tales retenciones, habiendo declarado y pagado el impuesto de Industria y comercio en el municipio donde realizó las operaciones en mención?

## Respuesta:

El hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio está expresamente señalado por el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 1 del Acuerdo 21 del mismo año, cuando disponen que el hecho imponible del Impuesto recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados con establecimientos de comercio o sin ellos.

El numeral 3o del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, señala que: “Se entienden percibidos en el Distrito los ingresos de actividades comerciales o de servicios cuando no se realicen o prestan a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él.”

**El numeral 4o del Decreto 1421 de 1993 define la actividad de servicios como** “...todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual.”

En Concejo de Estado en sentencia de junio 22 de 1990 expediente 2180, al declarar la nulidad del parágrafo 4o del Acuerdo 21 de 1983 expedido por el Concejo del Distrito Especial de Bogotá, señaló con respecto a la territorialidad del tributo:

“Evidentemente, el concepto de ejercicio de actividad consagrado en el parágrafo 4º está basado en “el acto de venta de los productos o servicios o la suscripción del contrato respectivo”, ambos inaceptables dentro del contexto de la ley: el primero por su ambigüedad y porque mira más a la realización de la base gravable que del hecho imponible y el segundo porque trata de adoptar un criterio jurídico que no concuerda con la realidad.

Ya al resolver casos particulares, la Sala ha tenido oportunidad de manifestarse en contra del criterio que informa el parágrafo 4º acusado, con la consideración que siendo la materia imponible de este impuesto la actividad comercial, industrial o de servicios, lo relevante es determinar en dónde realiza esa actividad el sujeto gravado, no en donde se entiende realizada la venta. Porque la venta es el hecho generador o manifestación externa del hecho imponible, no del hecho o base gravable.” (Se subraya).

De lo anterior tenemos que para efectos de establecer la jurisdicción en la cual se genera el tributo cuando un agente económico ejecuta una actividad de servicios, se debe determinar el lugar o jurisdicción en la cual se manifiesta la realización del hecho imponible, que en el impuesto de Industria y comercio es en donde se lleva a cabo, ejecuta o realiza la actividad de prestación de servicios.

Para el caso de la actividad de transporte, como su ejecución se desarrolla en diferentes lugares o jurisdicciones municipales, para determinar donde se genera el Impuesto de Industria y comercio, debemos tener en cuenta la definición que el Código de Comercio da al contrato de Transporte en el artículo 981:

**“El Transporte es un contrato por medio del cual una de las partes se obliga para con la otra, a cambio de un precio a conducir de un lugar a otro, por determinado medio y en el plazo fijado, personas o cosas y entregar éstas al destinatario.” (Se subraya)**

También debemos analizar la naturaleza del citado impuesto, para lo cual acudimos a la exposición de motivos de la ley 14 de 1983, presentada por los Ministros de Gobierno y de Hacienda y Crédito Público al congreso de la República, ya que es por medio de ésta que se da la estructura legal del impuesto municipal de Industria y Comercio, en donde señala:

**“Si se tiene en cuenta que el impuesto de industria y comercio técnicamente no debe recaer sobre artículos ni sobre actividades, el proyecto se refiere a las que benefician de los recursos, la infraestructura y el mercado del municipio y son fuente de riqueza. Consiguientemente, se sujetan al impuesto las actividades Industriales, comerciales y de servicios, según se las define en los artículos pertinentes del proyecto ley.” (se subraya).**

Situación está que ha sido confirmada por el Concejo de Estado, expediente 4351 en sentencia del 11 de diciembre de 1996, cuando toma los alegatos de conclusión presentados por el Distrito Especial de Santa Fe de Bogotá, para determinar con base en ellos donde se genera el Impuesto de Industria y comercio de la Empresa de Transporte aéreo, cuando afirma:

**“Así mismo destaca que no se evidencia ninguna infracción a los artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983, y menos aún a las normas del Acuerdo 21 de 1983. Puntualiza que en este caso no se discute que la sociedad actora desarrolla, tomando como base la ciudad de Bogotá, una actividad de transporte aéreo internacional, de la cual obtiene prácticamente el cien por ciento (100%) de sus ingresos (art.21 del Acuerdo 21/83), para el cual se sirve de la totalidad de la infraestructura instalada de servicios, instalaciones, amoblamiento urbano de la ciudad de Bogotá, tales como agua, luz, teléfono, comunicaciones, calles, vías de acceso al primer aeropuerto del país, además de los servicios complementarios, sucursales bancarias, servicios de tarjeta de crédito, que hacen que personas naturales o jurídicas utilicen los servicios de la compañía demandante. (Se subraya)”**

Por consiguiente, tenemos que para el caso de la presentación del servicio de transporte, su finalidad como lo señala la definición dada por el Código de Comercio, es que se conduzcan de un lugar a otro, bien sea personas o cosas; para poder llevar a cabo este servicio es necesario que el transportador fije en la jurisdicción municipal un lugar de despacho de las mercancías, que hace posible y viable que se dé inicio al contrato mismo, independientemente del lugar de su celebración, de su pago, o su destino.

Siendo el lugar de despacho de la mercancía, aquel en donde se genera el impuesto de Industria y Comercio porque la realización de la actividad de transporte, sólo es posible llevarla a cabo con la infraestructura que le presta el municipio en donde se despachan los efectos por el transportador para trasladarlos de esa jurisdicción municipal a otra.

Ahora en cuanto se refiere al segundo cuestionamiento, es preciso señalar que el Decreto Distrital 053 de 1996, por medio del cual se reglamentó el sistema de retenciones del Impuesto de Industria y Comercio, en el capítulo atinente a la Retención por compras, artículo 13, numeral 3, señala que la operación no está sujeta a la retención cuando ésta no se realice en la jurisdicción del Distrito Capital.



Así mismo los artículos 8o y 17o dispusieron:

ARTICULO 8o.- PROCEDIMIENTO CUANDO SE EFECTUAN RETENCIONES DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO POR MAYOR VALOR. Cuando se efectúen retenciones del impuesto de industria y comercio por un valor superior, siempre y cuando no se trate de aplicación de tarifa en los casos que no se informe la actividad, el agente retenedor reintegrará los valores retenidos en exceso previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañando las pruebas cuando a ello hubiere lugar.

ARTICULO 17o. TARIFAS DE RETENCION.

...Es responsabilidad del proveedor suministrar en la factura o en documento escrito la actividad económica, la calidad de agente de retención o la calidad de exento o no sujeto del impuesto. El proveedor responderá por el mayor de las retenciones y las sanciones correspondientes cuando informe una actividad diferente a la real y que haya generado un menor valor en la retención.

De lo anterior tenemos que es responsabilidad del proveedor del bien o servicio informar en la factura o en documento escrito que la operación no está sujeta al mecanismo de retención; no obstante, si se le efectúa una retención a que no había lugar, diferente al mayor valor de retención que genere el no informar la actividad económica, puede el retenido solicitar por escrito al retenedor acompañando las pruebas a que hubiere lugar, le reintegre el valor de la retención.

#### **CONCEPTO No. 504**

Ref.: Consulta No. 9584 de 1996

Tema: Impuesto de Industria y Comercio


Subtema: Base gravable. Activos fijos

#### **Pregunta:**

Una sociedad contribuyente del impuesto de industria y comercio tiene como objeto social vender y arrendar un mismo género de activos (por ejemplo, computadores); durante cierto lapso esta entidad arrendó algunos equipos de su propiedad que después de un tiempo fueron enajenados, pero no se dedujeron de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio. ¿Es procedente corregir la declaración para descontar los ingresos producto de la venta de estos, y así solicitar la devolución?

#### **Respuesta:**

Los activos fijos lo constituyen los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales de naturaleza relativamente duradera que no se enajenen dentro del giro ordinario de los negocios



La característica de activo fijo de un bien, no se la imprime el término de posesión de este dentro del patrimonio sino su destinación específica, al respecto ha dicho el Consejo de Estado en sentencia de junio 21 de 1991, expediente 2901, lo siguiente:

**“Aun cuando el término de 2 años de posesión del activo es un elemento que permite determinar en materia de impuestos nacionales el tratamiento que se dará al ingreso, como constitutivo de renta ordinaria o ganancia ocasional; no permite calificar un bien como un activo fijo o del activo corriente. Bien puede un activo fijo permanecer en el patrimonio del contribuyente un corto tiempo, sin que pierda su carácter, o bien puede un activo corriente permanecer tiempo indefinido dentro de su patrimonio, por falta de demanda u otra circunstancia, sin que tampoco se altere su condición de activo movable...”**

**“Tampoco la constancia de que el activo haya producido ingresos por arrendamiento permite inferir su carácter de activo fijo, pues la producción o ausencia de ingreso es irrelevante para certificar el carácter de fijo o movable de un bien; por el contrario, existen bienes movibles que se dan en arrendamiento con opción de compra, que encuadran precisamente dentro del giro ordinario de los negocios y son por lo tanto activos movibles.”**


Siendo claro conforme a lo anteriormente expuesto, la calidad de activo fijo de un bien se determina por su destinación a la venta dentro del giro ordinario de los negocios que desarrolla la empresa de conformidad con su objeto social.

Para efectos del Impuesto de Industria y Comercio, conforme al artículo 154 numeral 5o. del Decreto 1421 de 1993, la base gravable está conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable, siendo una de las deducciones a la misma, los ingresos obtenidos en el período por la venta de activos fijos, entendiéndose activo fijo conforme lo anteriormente expuesto.

Por consiguiente, cuando no se determine la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio, conforme lo estipula el Decreto 1421 de 1993, el procedimiento tributario distrital consagra la posibilidad de presentar corregir las declaraciones tributarias dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar.

a. Cuando en la declaración de corrección se presenta un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor, se debe diligenciar una nueva declaración, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar ante cualquiera de los Bancos autorizados para recaudar el impuesto, liquidando una sanción del 10% si no existe emplazamiento para corregir o auto de Inspección Tributaria, si se ha dado alguno de estos actos administrativos la sanción será del 20%. Sanción que se liquidará sobre el mayor valor a pagar o el menor saldo a favor, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella.

b. Cuando la corrección disminuya el valor a pagar o aumente el saldo a favor, se elevará solicitud a la División de Liquidación de la Dirección Distrital de Impuestos, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración.



Dentro de los seis meses siguientes a la presentación de la solicitud, la administración deberá practicar la liquidación oficial de corrección; si no lo hace dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá la declaración inicial.

Cuando no sea procedente la corrección solicitada se impondrá una sanción del 20% del pretendido menor valor a pagar o mayor saldo a favor.

La corrección de las declaraciones por esta causa no impide la facultad de revisión que tiene la administración tributaria distrital.

Las normas tributarias distritales permiten que por solicitud de los contribuyentes, declarantes o responsables dirigida a la División de Cuenta Corriente y Contabilidad Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos y agotando el procedimiento respectivo, se proceda a efectuar la devolución o compensación de los saldos a favor originados por pagos en exceso o de lo no debido.

### **CONCEPTO No.507**

Ref.: Consulta No.10938 de agosto 2 de 1996.

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

Subtema: Corporaciones sin ánimo de lucro- Clubes sociales o deportivos.

### **Pregunta**

1) Son sujetos pasivos del impuesto de Industria, comercio y Avisos, los clubes deportivos y sociales de empleados, ¿constituidos como Corporaciones sin ánimo de lucro?

2) ¿Si los clubes tienen a disposición de sus socios uno o varios restaurantes, se causa sobre esos ingresos el impuesto de industria y comercio?

3) Si los clubes arriendan a sus socios y a terceros algunos de sus salones para realizar entrenamientos y sus canchas para prácticas deportivas, ¿ese producido está sujeto al impuesto de Industria, Comercio y Avisos?

### **Respuesta:**

Establece el artículo 25 del Libro 1 del Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá, D.C., que el hecho generador del impuesto de Industria y Comercio está constituido por el ejercicio o realización directa de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la Jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan en forma ocasional o permanente, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos.

Atendiendo a la anterior definición, es pertinente precisar para los fines de la consulta, cual es la naturaleza de los clubes para poder identificarlos como responsables o no del impuesto de industria y comercio.

## DOCTRINA

*“Los clubes, independientemente de la naturaleza jurídica de la entidad regente, es una organización de bienes, para el ejercicio de una actividad que comprende diferentes operaciones particulares a nivel recreativo y social y sin que tal multiplicidad de labores desvirtúe la unidad que caracteriza su relación integrada de patrimonio y gestión”.* (subrayamos. **Plazas Vega “El IVA en los servicios”, Editorial Temis 1993, pág. 110**)

Teniendo los clubes sociales o deportivos como finalidad preponderante, la de desarrollar actividades de orden recreativo y social que converjan en el bienestar físico, moral o intelectual, tanto de sus afiliados o terceros que utilicen los servicios o instalamentos prestados, actividades estas que se enmarcan en el concepto de servicios, que señala el artículo 28 del libro 1 del Estatuto en comento.

“Artículo 28. **Actividad Servicios**, es toda tarea, labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho sin que medie relación laboral con quien los 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”.

Infiérase de lo expuesto, que los clubes en desarrollo del objeto, son sujetos pasivos del impuesto de Industria, Comercio y Avisos, respecto de los servicios que ofrezcan a sus afiliados o no afiliados, de los cuales obtengan una contraprestación; además, que las actividades de naturaleza recreativa y/o social así como las entidades sin ánimo de lucro, no están dentro de las no sujeciones ni exenciones al gravamen que se enuncian de manera taxativa, en los artículos 31 y 45 del Libro 1 del Estatuto ibídem.

Respecto a que la mayoría de los ingresos del Club, lo constituyen los aportes de sostenimiento de los empleados, como de la empresa empleadora, se trae a colación el pronunciamiento expuesto en el Concepto N.º 30 de mayo 6 de 1994, de esta Jefatura:

***“El numeral 5º del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 (hoy artículo 34 del libro 1 del E.T. de Santa Fe de Bogotá) estableció que la base gravable del impuesto de Industria y comercio son los ingresos netos del contribuyente, es decir, aquellos ingresos recibidos para sí por el contribuyente y que resulten de los ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones contempladas en la misma norma, como son los descuentos, las rebajas y las devoluciones; los ingresos obtenidos por exportación, los ingresos percibidos por el concepto de actividades no sujetas o exentas, así como también los que se generen por la venta de activos fijos.***

***Como ingreso ordinario del contribuyente ha de entenderse que es el ingreso obtenido por el desarrollo o ejercicio de la actividad gravada. Por ingresos extraordinarios, se entienden los ingresos que se obtienen por concepto***

*diferente al del ejercicio de la actividad comercial, pero que reportan un incremento en los del contribuyente, por ejemplo, los ingresos obtenidos por arrendamiento cuando, la actividad comercial que realiza el contribuyente no sea la de arrendar bienes muebles o inmuebles.*

*La mencionada norma también incluyó explícitamente, que se tendrá como ingresos susceptibles de ser gravados con el impuesto de industria y comercio los recibidos por concepto de rendimientos financieros y comisiones; además manifestó claramente, que los demás ingresos que perciban los contribuyentes serán gravados si no son expresamente excluidos de la base gravable por la norma. Es decir, son excluidos de la base gravable tan solo lo ingresos anteriormente enunciados y que son consagrados por la norma citada.” (subrayas fuera del texto)*

Por ende, al no estar excluidas de la base gravable del impuesto de industria y comercio las cuotas o aportes para el sostenimiento del Club, respecto de ellas, deberán tributar las corporaciones, clubes sociales o deportivos sin ánimo de lucro.

## **CONCEPTO No.509**

Ref.: Consulta No. 12.639 de 1996

Tema: Impuesto de Industria y Comercio


Subtema: Territorialidad del Impuesto, actividad de servicios.

### **Pregunta**

Se celebra un contrato de prestación de servicio entre una entidad nacional del orden central y una persona particular; el contrato y su respectivo pago se realizan en Bogotá, pero el servicio se presta en un municipio diferente. ¿En qué municipio se causa el impuesto de Industria y Comercio, dónde se presta el servicio efectivamente o dónde se cumple con las formalidades y el pago?

### **Respuesta**

El hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio está expresamente señalado por el artículo 25, libro I del Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá D.C. , cuando dispone que el hecho imponible del Impuesto recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en la respectivas jurisdicciones municipales directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados con establecimientos de comercio o sin ellos.



El artículo 30 ibidem, señala que: **“Se entienden percibidos en el Distrito los ingresos de actividades comerciales o de servicios cuando no se realicen o presten a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él.”**

El artículo 28 ibídem, define la actividad de servicio como **“...toda tarea, labor o trabajos ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual.”**

El Consejo de Estado en sentencia de junio 22 de 1990 expediente 2180, al declarar la nulidad del parágrafo 4° del Acuerdo 21 de 1983 expedido por el Concejo del Distrito Especial de Bogotá, señaló con respecto a la territorialidad del tributo:

**“Evidentemente, el concepto de ejercicio de actividad consagrado en el parágrafo 4° está basado en “el acto de venta de los productos o servicios o la suscripción del contrato respectivo”, ambos inaceptables dentro del contexto de la ley: el primero por su ambigüedad y porque mira más a la realización de la base gravable que del hecho imponible y el segundo porque trata de adoptar un criterio jurídico que no concuerda con la realidad.**

**Ya al resolver casos particulares, la Sala ha tenido oportunidad de manifestarse en contra del criterio que informa el parágrafo 4° acusado, con la consideración que siendo la materia imponible de este impuesto la actividad comercial, industrial o de servicios, lo relevante es determinar en dónde realiza esa actividad el sujeto gravado, no en dónde se entiende realizada la venta. Porque la venta es el hecho generador o manifestación externa del hecho imponible y a la vez elemento constitutivo de la base gravable y la territorialidad del tributo se predica de la materia imponible, no del hecho o base gravable.” (se subraya).**

De lo anterior tenemos que para efectos de establecer la jurisdicción en la cual se genera el tributo cuando un agente económico ejecuta una actividad de servicios, se debe determinar el lugar o jurisdicción en la cual se manifiesta la realización del hecho imponible, que en el impuesto de industria y comercio es en donde se lleva a cabo, ejecuta o realiza la actividad de prestación de servicios, independientemente del lugar en donde se celebre el contrato o se pague el servicio

## Concepto No.512

Ref.: Consulta 11631 del 16 de agosto de 1996.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: No sujeción Producción avícola.

### Pregunta

¿La actividad de compra de pollo en pie, su sacrificio y venta en canal, al por menor, se encuentra no sujeta al Impuesto de Industria y Comercio?

### Respuesta

El artículo 25, Libro I del Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá D.C., señala que el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos, es un tributo del orden municipal que grava el ejercicio de las actividades industrial, comercial o de servicios ejercida por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

En relación con las no sujeciones al tributo, el artículo 31, Libro I del Estatuto citado, dispone que no está gravada con el impuesto de Industria y Comercio:

**“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.”**

Lo anterior significa, que cuando se hace referencia a la producción primaria bien sea agrícola, ganadera o avícola, la no sujeción es aplicable para quienes desarrollen la actividad de cultivo de la tierra y cría de aves y ganado desde su etapa inicial hasta su distribución; por consiguiente, dentro de ella no se incluye a quienes compran estos productos para distribuirlos.

La actividad de comprar aves en pie para su sacrificio y venta en canal constituye una actividad comercial gravada en los términos del artículo 27, Libro I del Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá D.C, sujeta a declarar y pagar el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos en los lugares y dentro de los plazos que para el efecto señale la Secretaría de Hacienda Distrital, so pena de incurrir en las respectivas sanciones.

El artículo 34, libro I ibídem, preceptúa que la base gravable está conformada por los ingresos netos del contribuyente, obtenidos durante el período gravable; para determinarlos se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades no sujeta o exentas, las devoluciones, rebajas o descuentos, las exportaciones, y la venta de activos fijos.

Hacen parte de la base gravable los rendimientos financieros, comisiones y en general todos los conceptos que no están excluidos en la anterior enumeración.

### **CONCEPTO No. 513**

Ref.: Consulta No. 14487 del 10 de octubre de 1996

Tema: I.C.A.

Subtema: Aplicación exenciones IVA

### **Pregunta**

¿Cuándo un contribuyente que pertenece al régimen común del I.V.A. efectúa compras de carnaza cruda, que es un bien exento de IVA, no debe efectuar retención por compras por estar exento también del impuesto de Industria y Comercio??

### **Respuesta**

El impuesto de Industria y Comercio es un gravamen de carácter municipal que grava el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en las respectivas jurisdicciones, bien sea de manera ocasional o permanente con establecimiento de comercio o sin ellos.

A contrario sensu, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto de carácter nacional, que grava en general las ventas e importaciones de bienes muebles corporales no excluidos, que no formen parte del activo fijo; los servicios expresamente gravados y excepcionalmente los activos fijos en el caso de intermediarios que vendan habitualmente a nombre y por cuenta de terceros vehículos y activos fijos y cuando se vendan aerodinós.

Por consiguiente el Impuesto de Industria y Comercio es un tributo autónomo e independiente, tanto en su estructura legal como en materia de tratamientos preferenciales, como son las no sujeciones y exenciones, que se encuentran taxativamente señaladas en los artículos 31 y 45, libro I del Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá D.C., dentro de las cuales se estipula en el literal a, del artículo 35 íbidem, la prohibición de gravar con el citado impuesto 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; tema sobre el cual éste despacho se pronunció mediante el concepto No. 512 del 12 de noviembre de 1996.

El sistema de retenciones del Impuesto de Industria y Comercio es un mecanismo de recaudo anticipado del impuesto que debe respetar la estructura sustancial del tributo conforme a las normas tributarias distritales que lo rigen.

Para efectos de ilustrar la operabilidad del mecanismo de retención por compras del Impuesto de Industria y Comercio le remito fotocopia de los conceptos No. 452 del 27 de marzo de 1996 y 460 del 15 de abril de 1996.



## CONCEPTO No. 518

Ref.: Consulta No.13243 del 17 de septiembre de 1996

Tema: Industria y Comercio

Subtema Sujetos pasivos Profesionales dependientes

### Pregunta

¿Los profesionales dependientes deben inscribirse y declarar y pagar el impuesto de Industria y Comercio?

### Respuesta:

El artículo 28, Libro I, del Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá D.C., define la actividad de servicios como hecho generador del impuesto de Industria y Comercio:

“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 desarrollo de las actividades de servicios previstas como hecho generador del impuesto de Industria y Comercio deben reunir todas y cada una de las siguientes características que se desprenden del concepto previsto en la norma anteriormente citada:

1.- Deben tratarse de tareas, labores o trabajos de carácter material o intelectual que se concreten para quien las realiza en una obligación de hacer.

Elemento sobre el cual es necesario precisar la significación de la obligación de hacer, entendida esta como:

**“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 las que tienen por objeto la entrega de una cosa, siempre y cuando que tal entrega no implique la mutación de la propiedad, como lo debe hacer el arrendador al arrendatario o el depositario al depositante.” (Régimen general de las obligaciones, G. Ospina Fernández, pág. 25 De. Temis S.A., 1987).**

2.- Las tareas, trabajos o labores deben ser ejecutados por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho.

3. No debe existir relación laboral entre quien ejecuta las labores y quien contrata con aquél la realización de estas. Para que exista relación laboral, se debe cumplir con los elementos estipulados en el artículo 23 del Código Sustantivo de Trabajo, que son:

**a) La actividad personal del trabajador, es decir, realizada por sí mismo.**

**b) La continuada subordinación o dependencia del trabajador respecto del empleador, que faculte a éste para exigirle el cumplimiento de órdenes, en cualquier momento, en cuando al modo, tiempo o cantidad de trabajo e imponerle reglamentos, la cual debe mantenerse por todo el tiempo de duración del contrato.**

**c) Un salario como retribución del servicio.**

4.- Genera una obligación de dar a cargo de quien contrata la realización de los trabajos, como es la retribuir en dinero o en especie la prestación del servicio.

Conforme a lo anteriormente expuesto, es claro que uno de los elementos que caracterizan la ocurrencia del hecho generador del impuesto de Industria y Comercio por la realización de una actividad de servicios, es que no exista relación laboral entre quien ejecuta las labores y quien contrata con aquél la realización de las mismas; por consiguiente si existe vínculo laboral para la realización del servicio no se genera el impuesto y no están obligados a declarar y pagar el impuesto de Industria y Comercio.

En cuanto se refiere al tema los profesionales que prestan sus servicios, sin que medie contrato de trabajo, éste ha sido desarrollado por esta Jefatura mediante concepto No.476 del 24 de mayo de 1996.

### **CONCEPTO No. 523**

Ref.: Consulta No. 13277 del 18 de septiembre de 1996

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Base gravable. Valoración de inversiones

### **Pregunta**

Las valoraciones de las inversiones a corto, mediano y largo plazo en acciones y otros títulos valores efectuadas por las corporaciones financieras, ¿se deben incluir como ingresos base del impuesto de industria y comercio?

### **Respuesta**

De conformidad con el artículo 36, Libro I del Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá existe un tratamiento especial para el sector financiero en cuanto a la forma de tributar

el impuesto de Industria y Comercio, dentro de las entidades que se encuentran cobijadas bajo esta normatividad son las Corporaciones financieras.

El artículo 37 Libro I del Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá D.C., establece que la base gravable sobre la cual deben tributar el impuesto de Industria y Comercio las corporaciones financieras **son los ingresos operacionales** del bimestre representados en los siguientes rubros:

- a. Cambios: posición y certificados de cambio
- b. Comisiones: de operaciones en moneda nacionales, de operaciones en moneda extranjera.
- c. Intereses: de operaciones con entidades públicas, de operaciones en moneda nacional, de operaciones en moneda extranjera, e
- d. Ingresos varios.

Respecto del sistema de valoración tenemos que este es un método de contabilización en valores de mercado deben realizar los entes vigilados por la Superintendencia Bancaria, sobre las inversiones de renta fija y a las negociables o inversiones de renta variable que se coticen en bolsa de valores con media y alta rentabilidad que no se destinen a adquirir o mantener el control directo o indirecto de alguna entidad.

Como lo anterior es un mecanismo contable, que deben hacer las entidades vigiladas para que sean valoradas las inversiones no constituyen ingreso alguno para los inversionistas y por consiguiente no forman parte de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio.

### **CONCEPTO No.528**

Ref.: O. T. No.415 del 5 de junio de 1996

Tema: Industria y Comercio y Avisos

Subtema: No Sujeción hospitales

### **Pregunta**

- 1.- Los hospitales y clínicas son sujetos al impuesto de Industria, Comercio y Avisos?
- 2.- Los hospitales y clínicas del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá están obligados a efectuar retención del impuesto de Industria y Comercio?
- 3.- Los terceros deben hacerle retención de Industria y Comercio a los hospitales y clínicas?

## Respuesta

Las no sujeciones del Impuesto Distrital de Industria, Comercio y Avisos se encuentran establecidas en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y acogidas por el artículo 4o. del Acuerdo 21 del mismo año, siendo de interés en este caso, una de las contempladas en el numeral 4o. de este artículo, a saber:

**“...y los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud...”**. (Se subraya y resalta).

Este tratamiento preferencial se encuentra recopilado en el artículo 31, literal d) del Decreto Distrital 423 de 1996, por medio del cual se expidió el cuerpo jurídico que compila las normas sustanciales vigentes de los tributos distritales.

Los hospitales a los que la Ley se refirió son los contemplados en el artículo 17 del Decreto 356 de 1975, clasificados igualmente en el artículo 6o. de la Ley 10 de 1990, los cuales son:

- a) Hospital local
- b) Hospital regional y
- c) Hospital universitario.


Por tanto, sólo los hospitales universitarios, regionales o locales, anteriormente adscritos o vinculados al sistema nacional de salud como lo disponían las normas que regían para la época, sean estos públicos o privados (la ley 10 de 1990 cambia la adscripción o vinculación por subsector público o privado), son no sujetos al Impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

Lo anterior teniendo en cuenta que la norma es muy clara al expresar que el sujeto “hospitales” es a quien se le otorga el tratamiento preferencial, no pudiéndose entender que la Ley quería incluir a las clínicas o instituciones similares o a los servicios hospitalarios únicamente.

Los tratamientos preferenciales pueden ser para el sujeto o para la actividad, los cuales deben ser expuestos y por lo mismo no se les puede dar una interpretación amplia, ésta debe ser al tenor literal de la norma que los consagra y además atendiendo principios de interpretación, cuando el sentido de la ley sea claro, no se desentenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.

Es importante señalar que conforme con el artículo 11 de la Ley 50 de 1984, que modificó parcialmente el artículo 39, numeral 2o, literal d) de la ley 14 de 1983 el hospital del subsector público o privado que ejerza actividades industriales o comerciales deberá declarar y pagar el impuesto por los ingresos que se obtengan en el desarrollo de tales operaciones.

En cuanto a los Hospitales públicos pertenecientes a la Nación, el artículo 160o Decreto Ley 1421 de 1993, les reiteró la no sujeción cuando expresó que las exenciones y tratamientos preferenciales en materia tributaria existentes para la Nación continuarán



vigentes hasta el 31 de diciembre de 1994 pero previó que las relacionadas con los hospitales pertenecientes a organismos y entidades nacionales continuarán vigentes incluso a partir de dicha fecha.

### **Sujetos del sistema de retención por compras del Impuesto de Industria y Comercio.**

Son dos las partes intervinientes:

#### **a) Comprador del servicio (agente retenedor)**

Como se analizó anteriormente los hospitales son NO SUJETOS por actividad de servicios al impuesto de Industria y Comercio y por consiguiente no deben presentar declaración ni cancelar el impuesto.

Sin perjuicio de que el comprador del bien o servicio obstante la calidad de no sujeto del Impuesto de Industria y Comercio, dispone el numeral 1o del artículo 127 127-2 del Decreto No.422 de 1996, que son agentes permanentes de retención por compras las siguientes entidades estatales:

**La Nación, el Departamento de Cundinamarca, el Distrito Capital, los establecimientos públicos, las empresas industriales y Comerciales del Estado, las sociedades de Economía Mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la Ley otorgue capacidad para celebrar contratos.” (subrayas fuera del texto)**

Tiénesse de la norma transcrita, que en la medida en que una persona ostente la calidad de agente de retención permanente, a pesar de cumplir con las características que expresamente le señala la norma para estar inmersa dentro de la categoría de no sujeto del Impuesto de Industria y comercio, debe en todas sus compras de bienes o servicios gravados con el impuesto, efectuar la respectiva retención.

#### **b) Prestador del Servicio: (sujeto retenido)**

Dispone el artículo 37-1 del Decreto 422 de 1996, “que los profesionales independientes son contribuyentes del impuesto de Industria y Comercio y tributan de acuerdo a las normas del régimen simplificado.” (subrayo); tema que es desarrollado en el concepto No.476 del 26 de mayo de 1996, emitido por esta jefatura y del cual se anexa fotocopia.

En relación con el sistema de retenciones establecido para el impuesto de Industria y Comercio, como un mecanismo de recaudo anticipado de este tributo, es pertinente indicar que los contribuyentes que cumplan con los presupuestos contemplados en los artículos 11o y 20o del Decreto reglamentario 053 de 1996, deberán actuar como agentes de retención del gravamen referido. Para mayor información se remiten

adjuntos a este documento, los conceptos Nos.452 del 26 de marzo de 1996 y el 471 del 8 de mayo de 1996, que versan sobre el tema:

### **CONCEPTO No.534**

Ref.: Oficio No.SH-650-1070 de 1996

Tema: Industria y Comercio

Subtema: Contrato de Obra, Hecho Generador

### **Pregunta**

1. ¿Los contratistas de obras deben pagar el Impuesto de Industria y Comercio y a qué tarifa?
2. ¿El Fondo de Desarrollo Local les debe retener el Impuesto de Industria y Comercio?
3. ¿Cuál es el procedimiento de liquidación de retención sobre el valor del contrato o sobre la utilidad bruta?

### **Respuesta**


Dentro de las categorías de contratos de arrendamiento, que trata nuestro Código Civil, se encuentran los contratos para confección de obra material, regulado en los artículos 2053 a 2062.

“El doctrinante José Alejandro Bonivento en su obra “Los Principales Contratos Civiles y su paralelo con los comerciales”, pag.441, Octava Edición, Ediciones Librería el Profesional, 1989, expresa:

“El contrato de obra consiste en el acto jurídico en virtud del cual una persona se obliga para con otra a realizar una obra material determinada, bajo una remuneración y sin mediar subordinación ni representación”.

De acuerdo con la anterior definición podemos señalar como elementos de este contrato:

- a) **Un acto jurídico:** Como contrato, que es, supone la existencia y conformación de un acto jurídico, para producir efectos entre las partes que se vinculan mediante un acuerdo de voluntades.
- b) **La realización o ejecución de obras materiales:** Se entiende que la labor que se obliga el artífice es a la ejecución de una obra material.



c) **Remuneración:** El artífice por la ejecución de la obra persigue una remuneración, que representa el precio y se convierte en elemento esencial en esta clase de actos jurídicos.

d) **No hay subordinación ni representación:** Existe falta de subordinación o dependencia por parte del artífice frente al dueño o comitente de la obra. Existe plena independencia por parte de quien ejecuta la obra.

Conforme los anteriores conceptos, tenemos que la actividad que se desarrolla en virtud de un contrato de obra, se enmarca dentro de la actividad de servicios como hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio, definida en el artículo 28 del Decreto Distrital 423 del 26 de junio de 1996, porque la persona realiza una obra en virtud de una obligación de hacer que adquirió, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, generándole a su favor una contraprestación en dinero o en especie.

Cuando se ejecute un contrato de construcción de bien inmueble, el sujeto pasivo, es decir quien realiza la obra, debe tributar bajo el Código 302, tarifa 5 por mil, perteneciente a "...servicios prestados por contratistas de construcción, constructores y urbanizadores...".

Cuando se realice un contrato de obra diferente al clasificado en el Código 302, debe tributar si no se enmarca dentro de los demás códigos de actividad señalados para la actividad de servicio, en el código 304 demás actividades de servicios, tarifa siete (7) por mil.

La base gravable sobre la cual deben liquidar el impuesto en virtud del artículo 34 Libro I, del Decreto Distrital 423 de 1996, son 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, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que estén expresamente excluidos.

Para efectos de precisar la aplicación del Sistema de Retención por compras del Impuesto de Industria y Comercio, le remito fotocopias de los Conceptos No. 473, 474 y 475 del 9 de mayo de 1996, en los cuales se trata el tema.

## CONCEPTO No. 540

Ref.: Consulta No. 017964  
Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos.  
Subtema: Contrato de Cuentas en Participación.

### Pregunta

1. El contrato de Cuentas en Participación es o no sociedad de hecho para efectos tributarios?
- 2.- El contrato de Cuentas en Participación es responsable del impuesto de Industria, Comercio y Avisos, o si por el contrario lo son los contratantes.?
- 3.- El recaudo y pago del impuesto corresponde al partícipe activo, al inactivo o ambos; si corresponde al primero ¿cuál es su responsabilidad frente al pago del impuesto?
4. El contrato de Cuentas en Participación, ¿que tipo de operaciones mercantiles cobija?
- 5.- El contrato debe inscribirse en la Cámara de Comercio?

### Respuesta

Para absolver los interrogantes expuestos por el peticionario, debemos fundamentalmente remitirnos a la doctrina comercial para conocer su naturaleza contractual y poder así detallar las incidencias frente al impuesto de Industria y Comercio administrado por la Dirección de Impuestos Distritales.

El artículo 507 del Código de Comercio define la Cuentas en Participación como:

**“La participación es un contrato por el cual dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.”**  
(subrayas fuera del texto)

Enseña el Dr. Jaime Alberto Arrubla Paucar en su libro *Contratos Mercantiles* sobre el contrato en estudio respecto de la naturaleza jurídica lo siguiente:

#### **“NATURALEZA JURÍDICA**

**La participación es un contrato como, cualquiera otro, con una nominación propia y una reglamentación independiente, el cual se añadió en el Título X del Libro de las sociedades, por razones que obedecen más a la historia que a la**



técnica jurídica y opinamos que se debería ubicar su reglamentación en el libro de los contratos mercantiles.

(.....)

Las razones expuestas para argumentar que la PARTICIPACIÓN no es UNA SOCIEDAD, las podemos sintetizar de la siguiente manera:

a) En el contrato de cuentas en participación, no se crea una persona jurídica en diferencia con la sociedad, cuya consecuencia inmediata es el surgimiento de una nueva personalidad (...)

b) Las cuentas en participación, no producen la aparición de un patrimonio común entre gestor y partícipes, pues las aportaciones de los partícipes inactivos ingresan en el patrimonio del partícipe activo o gestor, quien adquiere su titularidad. No se presenta una aportación a ningún patrimonio común además que no la hay, pues so se formó una persona jurídica diferente(...)

c) Otra nota diferencial entre la participación y la sociedad la anota Garrigues, señalando incluso la diferencia de la sociedad irregular y es lo que denomina LA GESTIÓN. En las cuentas en participación, la gestión del negocio se lleva exclusivamente por el partícipe activo quien recibió y se apropió de los fondos, mientras que, en la sociedad, la gestión se rige por los administradores designados en la forma prevista en los estatutos o en la ley, según la clase de sociedad.

d) También se anota como criterio diferenciador, que en la sociedad debe existir la AFFECTIO SOCIETATIS, que no se presenta en la participación. Efectivamente, no existe en la participación el ánimo de permanecer en sociedad para realizar unas finalidades comunes, sino, más bien, en participar en un negocio o negocios determinados para obtener un rendimiento por los partícipes ocultos; (...)


Por lo anterior, concebimos la participación como un contrato autónomo, que goza de muchas semejanzas con otras figuras, especialmente con la sociedad, pero que tiene una naturaleza jurídica propia, con una regulación específica para los intereses que en ella se aglutinan, que implica una gestión individual, pero con resultados comunes y repartibles.” (1)

Conforme con la anterior exposición doctrinal, queda claro que el contrato Cuentas en participación no es equiparable al contrato de sociedad.

Para responder la segunda pregunta, igualmente nos remitimos al doctrinante en mención quien analiza los efectos externos del contrato.

**“LOS EFECTOS EXTERNOS de la participación, miran a los terceros con los cuales contrata el gestor. Podemos observar separadamente cuales la responsabilidad de los diferentes intervinientes del contrato.**

**1. Responsabilidad del PARTICIPE ACTIVO. En las relaciones externas de la participación, salvo las fiscales que tienen tratamiento especial, el gestor es**



reputado dueño del negocio (artículo 510 del Código de Comercio). Por tanto, responde frente a esos terceros, de conformidad con las normas que se sigan para cada negocio jurídico que con ellos realice. El gestor no actúa ni como representante ni como mandatario de los demás partícipes, actúa en su propio nombre y solamente compromete su propia responsabilidad y patrimonio; su actuación, en opinión de Vivante, debe responder a la de un comerciante que administra sus asuntos propios y puede disponer de ellos como le plazca. El partícipe inactivo no puede inmiscuirse en los en la gestión del gestor, no tiene acción contra los terceros, como tampoco los terceros tienen acción contra los partícipes inactivos (...)

**2. LA RESPONSABILIDAD DEL PARTICIPANTE OCULTO**, no se compromete frente a los terceros con quienes actúa el gestor. Sin embargo, la ley establece (artículo 511 del Código de Comercio), que los partícipes inactivos que revelen o autoricen que se conozca su calidad de partícipes, responden frente a los terceros en forma solidaria con el gestor. La responsabilidad surge desde el momento en que se haga pública su calidad de partícipe en el negocio. (...) (2)

Señala el artículo 121 del Decreto D. 807 de 1993:

**“Para efectos del pago de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, son responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación tributaria...”**

Determina el artículo 33 del Decreto Distrital 423 de 1996, que son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio las personas naturales, jurídicas o a las sociedades de hecho, que realicen o ejecuten la actividad industrial, comercial o de servicios. Del contrato de participación queda claro, que, al reputarse al *Gestor* como único dueño del negocio, es responsable del impuesto por ser quien realiza el hecho generador del impuesto de Industria y Comercio y en ese orden, responsable del pago de los impuestos a cargo; sin embargo, los partícipes son igualmente responsables, cuando dan a conocer o autorizan que se divulgue su calidad de participante dentro del contrato, responsabilidad que se limita hasta el monto del aporte en el contrato.

Quiere ello decir que, si el gestor es persona natural, será él quien asume el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales frente al impuesto de industria y comercio; si el gestor es una persona jurídica la responsabilidad por el no pago del mismo, se extiende a los socios que la integren, de conformidad con el artículo 121 *ibídem*. Sobre el particular se envía copia del **Concepto N.º 533** de enero 29 de 1997.

Respecto al cuarto cuestionamiento debe decirse que, el contrato de las Cuentas en Participación puede desarrollar todo tipo de actividad que el mismo código de comercio prescribe como mercantil; circunstancia distinta son los efectos que las normas tributarias les confiere a determinadas actividades catalogándolas como no sujetas o exentas, que revierten en conceder a los contribuyentes la posibilidad de no declarar o no pagar el impuesto según el caso.

Señalan los artículos 31 y 45 del Decreto D.423 de 1996 las actividades no sujetas y exentas del impuesto de Industria, Comercio y Avisos; para quienes realicen actividades no sujetas no estarán obligados a registrarse ni a presentar declaración del impuesto, para los que desarrollen actividades exentas solo deberán presentar la declaración del impuesto sin pago.

Finalmente, el artículo 19 del Código de Comercio establece que es obligación de todo comerciante matricularse en el registro mercantil, luego es obligación del Gestor, cumplir con este deber, sea persona natural o jurídica. Lo anterior sin perjuicio del cumplimiento de los demás deberes formales que asisten a los contribuyentes en materia de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos Distritales.

En cuanto a la aplicabilidad del Sistema de Retención por Compras del Impuesto de Industria y Comercio, consagrado en el Decreto Distrital 053 de 1996 y artículos del Decreto Distrital 807 de 1993, se debe tener en cuenta que al ser el *gestor activo* quien ejerce la actividad gravada con el impuesto es éste, quien se reputa como Agente Retenedor.

Para los efectos de determinar las condiciones que deben cumplir quienes ostenten tal condición, las reglas específicas han sido plasmadas en los conceptos.

### **CONCEPTO No.543**

Ref.: Consulta 000467 de enero 17 de 1997

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Consorcios y Uniones Temporales

### **Pregunta**

¿Los Consorcios y Uniones Temporales son sujetos pasivos del impuesto de Industria y Comercio?

### **Respuesta:**

El artículo 7o. de la Ley 80 de 1993 define a los Consorcios como:

**“Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia, las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman”.**

Así mismo, la norma define que se entiende por Unión Temporal, señalando:

**“Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación en la ejecución de cada uno de los miembros de la unión temporal”.**

De acuerdo a lo anterior los consorcios y uniones temporales son entes sin personería jurídica, los cuales se configuran cuando determinadas personas naturales o sociedades jurídicas, se asocian para adelantar conjuntamente contratos administrativos, siendo relevante en este tipo de entes, la responsabilidad solidaria en la ejecución del contrato por parte de las personas que participan en él.

Conforme a lo establecido por el artículo 61 de la Ley 223 de 1995, los consorcios y uniones temporales no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, norma que deroga el parágrafo 2o. del artículo 7o. de la Ley 80 de 1993, el cual disponía que para efectos impositivos a estos se les asimilaban a sociedades comerciales a fin de tratárseles como sujetos pasivos del impuesto de Renta y complementarios.

Con base en la anterior norma derogada, el Concepto 414 de diciembre 5 de 1995 dispuso que los consorcios debían tributar el impuesto de industria y comercio conforme a las normas tributarias distritales.


Sin embargo, esta Oficina se permite hacer el siguiente análisis a fin de aclarar si los Consorcios y Uniones Temporales, son o no sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio.

Los consorcios y uniones temporales son considerados como entes capaces para contratar administrativamente de conformidad con el artículo 6o. de la Ley 80 de 1993, que expresa:

**“DE LA CAPACIDAD PARA CONTRATAR. Pueden celebrar contratos con las entidades estatales las personas consideradas legalmente capaces en las disposiciones vigentes. También podrán celebrar contratos con las entidades estatales, los consorcios y uniones temporales...”**

Disposición esta que en momento alguno les otorga personería jurídica, ni les permite sean considerados como sociedades de hecho.

Dicha capacidad para contratar sólo se predica cuando se está en presencia de propuestas para celebrar contratos eminentemente administrativos; a la luz de lo anterior se determina que los Consorcios y Uniones Temporales son el resultado de que dos a más personas en manera conjunta presenten una misma propuesta para adjudicar, celebrar y ejecutar contratos administrativos y en ningún momento adquieren personalidad ni capacidad jurídica para todos los efectos, ya que su creación y finalidad es la anteriormente descrita; de lo que se infiere su temporalidad, no siendo por tanto



personas jurídicas o sociedades de hecho susceptibles de ser gravadas con el impuesto de Industria y Comercio a tenor del artículo 31 de la Ley 14 de 1983.

De conformidad con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, el Impuesto de Industria y Comercio recae en cuanto a materia imponible sobre todas las actividades industriales, comerciales y de servicios que ejerzan o realicen directa o indirectamente en determinada jurisdicción las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que las desarrollen de manera permanente u ocasional en inmueble determinado con establecimiento de comercio o sin él. Al no reunir el Consorcio y la Unión Temporal las características de Persona Jurídica o Sociedad de Hecho y ser más bien entes de carácter transitorio para efectos de contratación administrativa, no cumplen con la condición para ser sujetos pasivos del impuesto de Industria y Comercio.

Es importante resaltar que cada persona de las que conforman el Consorcio o la Unión Temporal en la medida en que realicen actividades gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio son sujeto pasivo del tributo y deben declarar y pagar conforme a los ingresos obtenidos por el desarrollo de dicha actividad, obligaciones estas que recaen en los consorciados y en los que se han unido en Unión Temporal, razón por la cual llevan cada uno su contabilidad y declaran en forma independiente sobre sus ingresos netos menos las devoluciones, rebajas y descuentos a que tengan derecho.

#### **CONCEPTO No. 550**

Ref.: Consulta No. 1854 del 6 de febrero de 1997

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Concesión en Actividad Industrial


#### **Pregunta**

Una sociedad industrial con domicilio en Bogotá que tiene una concesión en la ciudad de Cartagena, la cual se encuentra registrada en la Cámara de Comercio de esta ciudad. ¿Las ventas efectuadas pagan el Impuesto de Industria y Comercio en Bogotá o en Cartagena?

#### **Respuesta**

Primero que todo debemos resaltar que el impuesto de Industria y Comercio como su nombre lo indica se genera sobre la actividad realizada que puede ser Industrial, Comercial y/o de Prestación de servicios.

En el concepto 026 de abril 25 de 1994 la Jefatura Jurídico Tributaria señaló respecto del contrato de concesión que: “El contrato de concesión es en su esencia una modalidad de intermediación comercial en donde una persona se encarga de comercializar en su establecimiento los productos de otra persona a cambio de una contraprestación representada en un porcentaje sobre dicha comercialización o en otra



forma de remuneración que acuerden las partes dependiendo de la modalidad del contrato de concesión.

En otros casos el sistema de las ventas por concesión no funciona a través del contrato de arrendamientos sino como una figura de intermediación comercial en la cual el intermediario recibe un porcentaje por la comercialización de los productos, a título de “comisión”.

Los ingresos que se deben tener en cuenta para determinar la base gravable generados por la realización de la actividad industrial en Santa Fe de Bogotá son los generados por la venta de los bienes producidos en el Distrito Capital, sin consideración a su lugar de destino o la modalidad que se adopte para su comercialización. Así que el empresario industrial ha de declarar y pagar su impuesto de industria y comercio en esta ciudad cuando en ella se encuentre localizada la planta o fábrica y la base gravable estará conformada por los ingresos causados por la producción, es decir la comercialización de sus productos, entendida esta como las ventas, rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que sean resultados de la producción y que no estén expresamente excluidas.

Por lo anterior se puede deducir, que al realizar por parte del industrial un contrato de concesión, esto tan solo constituye una modalidad de comercialización de la producción y por ello para efectos de la declaración y pago del impuesto de industria y comercio, cuando el industrial tenga la sede fabril en el Distrito Capital su base gravable no varía por adoptar esta forma de comercialización. No obstante, en el evento en que el industrial ejerza actividad comercial, en municipio diferente a donde ejerce la actividad industrial, debe tributar en la jurisdicción donde tiene la sede fabril, por concepto de los ingresos originados en la actividad industrial y en el municipio donde comercializa los productos, diferente al de la sede fabril, tiene derecho a cobrar el impuesto en relación con las ventas realizadas en su jurisdicción como comerciante, más no como industria.

Para el caso del concesionario que efectuó las ventas producto del contrato de concesión celebrado con el industrial en un municipio diferente a Santa Fe de Bogotá, estaría ejerciendo una actividad comercial en otra jurisdicción, razón por la cual en el municipio en el cual realice la actividad, si está gravada la actividad con el impuesto de industria y comercio, conforme a las normas municipales respectivas estará obligado a tributar.

## CONCEPTO No.551

Ref.: Oficio No. 2841 de 1996

Tema: Impuesto de Industria, Comercio

Subtema: Retención de Industria y Comercio Contratos Administrativos –  
Territorialidad.

### Pregunta

1. El Instituto Nacional de Vías, realiza la contratación de obra pública y consultoría en Santa Fe de Bogotá D.C., sin embargo, el objeto de los contratos se desarrolla en las diferentes ciudades del país. ¿En estos casos se debe aplicar la retención en la fuente por concepto del impuesto de Industria y Comercio?
2. El instituto contrata en Santa Fe de Bogotá, con consorcios, personas jurídicas y naturales, extranjeras con o sin residencia en el país, ¿cuál sería el procedimiento en estos casos, ¿para aplicar la retención?
3. En los contratos de concesión se aplica retención?

### Respuesta

1. Expresa el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 que el impuesto de Industria y Comercio recae en cuanto a materia imponible sobre todas las actividades industriales, comerciales y de servicios que ejerzan o realicen directa o indirectamente en determinada jurisdicción las personas naturales.

Señala el artículo 25 del Decreto D. 423 de 1996

**“El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos”**

Quiere decir que los contratistas al ser contribuyentes del impuesto de Industria y Comercio por la realización del hecho generador arriba expuesto se encuentran impelidos al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustanciales que las normas distritales les exigen.

En materia de retención del Impuesto de Industria y Comercio, el artículo 11 del Decreto 053 de 1996 señala que son:

#### **“AGENTES DE RETENCIÓN PERMANENTES”**

1. Las siguientes entidades estatales:


**La Nación, el Departamento de Cundinamarca, el Distrito Capital, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la Ley otorgue capacidad para celebrar contratos.  
(...)”**

Siendo el Instituto Nacional de Vías un establecimiento público adscrito al Ministerio de transporte se constituye en un agente de retención permanente conforme lo previsto por el artículo descrito, observando para efectos de realizar la retención los siguientes ítems:

- a. Que quien efectúa la compra tenga la calidad de agente de retención de los enumerados por el artículo 11 del Decreto 053 de 1996 bien sea como agentes de retención permanente u ocasional; teniendo en cuenta que los primeros se caracterizan porque en todas sus compras de bienes o servicios deben efectuar la correspondiente retención siempre y cuando la operación esté sujeta a este mecanismo de recaudo y los segundos por el hecho de que por regla general en sus compras no efectuarán la retención a menos que se encuentren encuadrados dentro de las situaciones previstas en la norma para que puedan efectuar la retención de este impuesto.
- b. Que la persona que le provea los bienes o servicios al agente de Retención sea contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio y no éste exento o no sujeto al Impuesto de Industria y Comercio de conformidad con los Acuerdos que en esa materia haya expedido el Consejo Distrital.
- c. Que la operación este gravada con el impuesto de Industria y Comercio.
- d. Que la operación se realice en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá. (se subraya).
- e. Que la operación no se realice entre agentes permanentes de retención del impuesto de Industria y Comercio.
- f. Que la compra de la prestación del servicio en cuantía individual supere el monto de \$35. 000.00
- g. Que la compra del bien en cuantía individual supere el monto de \$250. 000.00
- h. Que la operación no sea realizada entre dos contribuyentes del régimen común siempre y cuando el agente no sea agente de retención permanente.

Siendo, así las cosas, si la actividad que ejerce la persona proveedora del servicio de arrendamiento de un bien inmueble está gravada con el impuesto de Industria y Comercio y la operación de compra de bienes o servicios cumple con todas las





condiciones expuestas anteriormente se debe efectuar por el agente de retención, la correspondiente retención por compras de servicios.

De lo expuesto y para el caso en consulta, los agentes retenedores permanentes deben efectuar la retención del impuesto del Industria y comercio a los contribuyentes contratistas, en la medida que los pagos efectuados sean resultado del cumplimiento del objeto contractual en la *jurisdicción* del Distrito Capital y que el desarrollo de la operación se encuentre dentro de los eventos expuestos en el artículo anterior. Tema este tratado en el concepto 509 de octubre 31 de 1996, emitido por la Jefatura Jurídica Tributaria.

2. Similar planteamiento al anotado habrá de observarse en cuanto a la segunda pregunta, en razón a que la residencia del contratista, no tiene incidencia en la configuración del hecho generador del impuesto de Industria y Comercio, sino que es la realización de la actividad en desarrollo del contrato dentro de la jurisdicción de Santa Fe de Bogotá; en ese orden de ideas, si el contratista tiene su domicilio en el exterior y realiza directa o indirectamente cualquiera de las actividades gravadas con el impuesto en jurisdicción del Distrito Capital, será objeto de retención por la entidad contratante, cuando cumpla con los requisitos señalados en el punto anterior.


3. El contrato de concesión se encuentra definido por la Ley 80 de 1993 en su artículo 4o como aquel que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la prestación, operación, explotación, organización o gestión de un servicio público, por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad concedente a cambio de una remuneración. Dicho contrato así definido se enmarcaría en la actividad de servicios que prescriben las normas tributarias del Distrito como hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio; en consecuencia, se encontraría gravada y sujeta a la retención por el impuesto de Industria y Comercio observando lo ya dicho en los numerales anteriores.

Para efectos de la declaración y pago de los valores de retención del impuesto, los agentes retenedores deberán cumplir con dicha obligación dentro de los plazos establecidos por la Secretaria de Hacienda Distrital en el formulario adoptado para la declaración y pago del impuesto de Industria y Comercio (art 4o Dcto 053 de 1996).

Respecto al tema de los consorcios y uniones temporales la Ley 80 de 1993 los define en su artículo 7 y en su parágrafo 2 establecía:

“PAR. 2o Para efectos impositivos, a los consorcios y uniones temporales se les aplicará el régimen previsto en el estatuto tributario para las sociedades, pero, en ningún caso, estarán sujetos a doble tributación.”

El artículo 61 de la Ley 223 de 1995 que modifica el Estatuto Tributario Nacional en su artículo 18 manifiesta que los consorcios y uniones temporales no son contribuyentes del impuesto de renta. Los miembros del consorcio o la unión temporal, deberá llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente, los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones del consorcio o la unión temporal.



Como quiera que la norma es explícita que en materia del impuesto de renta los consorcios y uniones temporales ya no son contribuyentes de renta, en materia del impuesto de Industria y Comercio dicha figura contractual tampoco se considera sujeto pasivo del impuesto.

El H. Consejo de Estado en sentencia de julio 23 de 1987 Sala de Consulta y Servicio Civil Mg. Dr. Jaime Betancur Cuartas Radicación 128 deja expuesto sobre la institución del consorcio:

**“El consorcio no genera una nueva sociedad mercantil, porque al no estar constituida con todos los requisitos legales, no forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados (art 98 del C. de Co). Por similares razones tampoco es una sociedad irregular (art 500 del C. de Co). Tampoco es una sociedad de hecho en definición legal, y por esta misma carece de personería jurídica (C. del Co arts. 98 y 499). Ni la ley lo considera Cuenta en Participación, que, además, carece de personería jurídica (art 509 C. de Co). De otra parte, el Registro del Consorcio como establecimiento de comercio en una cámara de Comercio constituye un mero instrumento de publicidad que no genera por ley personería jurídica”.**

En sentencia de mayo 3 de 1995 la misma Corporación con ponencia del Mg. Dr. Roberto Suarez Franco Radicación 684 se dice igualmente:

**“La institución del consorcio, tal como se prevé por el artículo 7 de la Ley 80, presupone primero que toda una pluralidad de personas unidas por convención o acuerdo y quienes presentan una propuesta unificada para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato.**

**Se trata de una unidad asociativa entre personas naturales o jurídicas que por compartir un objetivo común se comprometen de manera solidaria a responder de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato.**

**De lo anterior se sigue que en el consorcio no se da origen a una persona jurídica distinta de quienes lo integran por cuanto estos mantienen su personalidad individual, propia e independiente sin perjuicio de que para los efectos de contratación se obre de consumo mediante representante que para el efecto se designe; sin embargo, la unión de las entidades o personas consorciales no origina un nuevo sujeto del derecho con capacidad jurídica autónoma.”**

En concepto 543 de febrero 17 de 1997 proferido por esta oficina, se dice respecto al tema:

**“De conformidad con el artículo 32 de la Ley de 1983, el impuesto de Industria y Comercio recae en cuanto a materia imponible sobre todas las actividades industriales, comerciales y de servicios que ejerzan o realicen las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que las desarrollen de manera permanente u ocasional en inmueble determinado con establecimiento de comercio o sin él. Al no reunir el Consorcio y la**

**Unión temporal las características de persona jurídica o sociedad de hecho y ser más bien entes de carácter transitorio para efectos de contratación administrativa, no cumplen con la condición para ser sujetos pasivos del impuesto de Industria y comercio”.**

Cosa distinta acaece con los consorcios o integrantes de la unión temporal que son sujetos pasivos del tributo, debiendo declarar y pagar sobre los ingresos netos obtenidos en desarrollo de la actividad ejercida y la retención recaerá en cabeza de cada uno de los miembros del consorcio o de la unión temporal conforme a las tarifas, bases y conceptos señalados en las normas tributarias del Impuesto de Industria y Comercio para cada uno de ellos.

## **CONCEPTO No.552**

Ref.: Consulta No. 530921

Tema: Impuesto de Industria Comercio Avisos y Tableros

Subtema: Exenciones-Sanciones.

### **Pregunta**

1.- Según el artículo 2 del Acuerdo 9 de 1992, las personas naturales y jurídicas no estaban obligadas a presentar y pagar el impuesto de industria y comercio, si tenían ingresos iguales o inferiores a cinco millones de pesos.

El párrafo transitorio del artículo 26 del Decreto 807 de 1993, otorga nuevamente dicha exención, pero nombrando únicamente a las personas naturales.

-Podemos entender que se derogó la exención para personas jurídicas?

-El Decreto 807 de 1.993 tiene jerarquía para derogar el Acuerdo 9 de 1.992?

-Aquellos contribuyentes omisos que en el año de 1.995 van a declarar los años 1990-1994; qué ingresos mínimos deben tomar, cinco millones según lo establecido por el Acuerdo 9 de 1.992, o se pueden acoger a lo dispuesto en el artículo 26 del Decreto 938 de diciembre 30 de 1.994, que establece seis millones cien, como base mínima?

2.- Se presentan sociedades que fueron constituidas, pero no ejercieron ninguna actividad, por ende, no obtuvieron ingresos y tampoco fueron registradas en el RIT. Teniendo en cuenta que el hecho generador del impuesto de industria comercio avisos y tableros según el artículo 1 del Acuerdo 21 de 1.983, está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial comercial o de servicios, tendrían obligación de declarar, ¿teniendo en cuenta que no ejercieron actividad gravada durante ninguno de estos años?

3.- Algunas sociedades argumentan estar no sujetas a presentar y pagar el impuesto de ICA por ejercer una profesión liberal y además tener menos de 5 empleados.

-Desde que año estarían obligadas a declarar estas sociedades?

4.- Los contribuyentes al presentar las declaraciones extemporáneas en 1.995:

- Liquidan la sanción mínima vigente para cada año, o la del año en que presentan la declaración

- ¿Hace parte la sanción, de la liquidación privada?

-Al presentar declaración de corrección cuando el contribuyente no liquida la sanción o lo hace erróneamente en la declaración; ¿Podría entenderse que debe liquidar sanción sobre sanción?

5.- Teniendo en cuenta que el artículo 95 del Decreto 807 contempla la sanción por liquidación errónea de la sanción a cargo, Cuál es el procedimiento a seguir:

-Se debe proferir pliego de cargos y luego enviar a la División de Liquidación para proferir liquidación oficial?

- ¿Sí es competencia de la División de liquidación, solamente se remiten las pruebas, en caso de que la corrección no sea voluntaria?

## Respuesta

1. Con el fin de dar respuesta a la consulta formulada en el numeral primero del cuestionario de su solicitud, me permito remitir copia del concepto No. 430 del 31 de enero de 1996, emitido por la Jefatura Jurídico Tributaria.

2. El artículo 25 del Decreto Distrital 423 de 1996, con relación al hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio determina:

***“El hecho generador del impuesto de Industria y Comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá ya sea que se cumpla en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos.”***

En el evento en que una sociedad constituida no realice el hecho generador del tributo en cualquiera de sus manifestaciones como es la industrial, comercial o de servicios, no es sujeto pasivo del Impuesto y no estarían impedidos al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustanciales como es la de presentar la declaración del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros e inscribirse en el registro de industria y Comercio.

Por ello el artículo 35 del Decreto Distrital 807 de 1993 determina en cuanto a la obligación formal de los Contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio de inscribirse en el Registro de Información Tributaria que:

**“...Quienes inicien actividades, deberán inscribirse dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha de iniciación de sus operaciones”.** (Se subraya)

Por consiguiente, es claro que la realización del hecho generador es el que determina el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

3.- Mediante el concepto 476 del 24 de mayo de 1996 La Jefatura Jurídica Tributaria este despacho dio respuesta a la consulta de Sociedades que ejercen profesión liberal con menos de 5 empleados.

4.- Para dar respuesta es necesario estudiar el tema de la vigencia de las normas tributarias. Al respecto el artículo 338 de la Constitución Política expresa:

***“Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.”***

Señala igualmente la Constitución:

***“Art. 363.- El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.***

***Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”***

De las normas constitucionales tenemos que en materia tributaria las leyes que le gobiernan tienen vigencia en los periodos siguientes a aquel en el que se expiden y no pueden ser desde ningún punto de vista retroactivas o con aplicación hacia el pasado.

En materia de impuestos distritales, el Decreto 807 de 1.993 por el cual se armoniza el procedimiento y la administración de sus tributos, entró a regir a partir de la vigencia fiscal de 1.994 y su campo de aplicación cubre a los impuestos declarados y actuaciones administrativas iniciados sobre los impuestos distritales dentro de su vigencia.

Respecto al tema sancionatorio, es procedente traer a colación una de las reiteradas jurisprudencias del H. Consejo de Estado sobre su aplicación en el tiempo:

***“Precisado lo anterior, observa la Sala que teniendo en cuenta el carácter de ‘ley sustantiva’ las disposiciones que regulan conductas e imponen sanciones y las cuantifican, estas deben ser preexistentes al hecho sancionado y su aplicación en manera alguna puede ser retroactiva, en virtud de los principios de legalidad e irretroactividad consagrados en el ordenamiento positivo aún antes de la expedición de la Carta de 1991. Conforme al principio de irretroactividad, la ley rige hacia el futuro y la norma sustancial se aplica a los hechos o situaciones de hecho ocurridas bajo su vigencia, y su observancia es obligatoria en virtud de su promulgación del modo como lo establecen los artículos 52 a 56 del Código de Régimen Político y Municipal. Así mismo los***

artículos 71 a 72 del C.C. y 3 de la ley 153 de 1887, regulan la derogación, expresa, tácita y la insubsistencia de la ley.

Conforme al artículo 363 de la Constitución de 1991, 'las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad'; por tanto, darle aplicación a una disposición dictada con posterioridad a la ocurrencia del hecho sancionado, so pretexto de aplicar el principio de favorabilidad en materia penal, - que es excepción al de irretroactividad- constituiría violación del canon que prohíbe expresamente la aplicación retroactiva de las disposiciones tributaria en concordancia con el artículo 52 del C.R.P.M., que señala el tiempo preciso de vigencia de la ley, que como quedó dicho atrás, va desde su promulgación hasta su derogatoria.

Otra es la situación en relación con las normas procedimentales o instrumentales que conforme su carácter de orden público (art 6 C.P.C) son de aplicación inmediata y prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben empezar a regir, según las voces del artículo 40 de la ley 153 de 1887, con la excepción que el mismo contempla. **De manera que las previsiones contenidas en normas sustantivas se aplican a los hechos ocurridos bajo su vigencia, y los procedimientos aplicables para hacer efectivas sus disposiciones son los vigentes en la época en que estos se adelanten. Aun cuando los actos determinativos se dicten, discutan y definan con posterioridad a la derogatoria o modificación de la ley sustancial que les dio fundamento**" (Sentencia de septiembre 30 de 1994 Mag Jaime Abella Zárate Exp 5658) (subrayas fuera del texto)

La sanción por extemporaneidad, consagrada en el artículo 61 del Decreto Distrital 807 de 1993 dispone:

**"Los obligados a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al cinco por ciento (5%) del total del impuesto a cargo, objeto de la declaración tributaria, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto..."**

Como quiera que el hecho sancionado es la presentación extemporánea de la declaración tributaria, si la declaración privada se presenta en vigencia del Decreto Distrital 807 de 1993, se dará aplicación a lo dispuesto en el artículo 61 ibídem, es decir liquidando la sanción vigente al momento de presentar la declaración tributaria, al igual que la sanción mínima vigente, independientemente del año o periodo gravable, sobre el cual se esté declarando.

- El inciso 3 del artículo 19 del Decreto Distrital 807 de 1993, Corrección de las declaraciones:

**"Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el contribuyente o declarante deberá presentar una nueva declaración diligenciándola en forma total y completa, y liquidar la correspondiente sanción por corrección en el caso**

**en que se determine un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor.” (Se subraya).**

De conformidad con el artículo 63 ibídem, preceptúa en cuanto a la Sanción por corrección de las declaraciones, que, si la corrección incrementa el valor a pagar o disminuye el saldo a favor, la sanción será del 10% si no existe emplazamiento para corregir o auto de inspección tributaria, si se ha dado alguno de los dos será del 20%.

Por consiguiente la no aplicación de la sanción de corrección o la liquidación errónea de la sanción a cargo da lugar a un hecho diferente al generado por la declaración inicial ya que las normas expresan que se liquidará y pagará una sanción conforme al artículo 63, en los casos en que se determine un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella; es decir se genera es por el mayor valor a pagar que exista entre la declaración anterior y la de corrección, sin tener en cuenta que se trate de una corrección de declaración a una corrección anterior.

5.- Cuando el contribuyente cancela la sanción por liquidación errónea de la sanción a cargo, cuál es el procedimiento a seguir por la División de Investigación Tributaria.

El procedimiento para correcciones de sanciones mal liquidadas se encuentra establecido en los artículos 95 del Decreto 807 de 1993 y 701 del Estatuto Tributario cuando expresan:

#### **CORRECCIÓN DE SANCIONES MAL LIQUIDADAS.**

***“Cuando el contribuyente o declarante no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado incorrectamente se aplicara lo dispuesto en el artículo 701 del Estatuto Tributario.”***

Corrección de Sanciones:

***“Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado incorrectamente la Administración las liquidará incrementadas en un (30%). Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente procede el recurso de reconsideración.***

***El incremento de la sanción se reducirá a la mitad de su valor, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, dentro del término establecido para interponer el recurso respectivo, acepta los hechos, renuncia al mismo y cancela el valor total de la sanción más el incremento reducido.”***

El artículo 54 del Decreto Distrital 807 de 1993 señala los Actos en los cuales se pueden imponer sanciones:

***“Las sanciones podrán en las liquidaciones oficiales, cuando ello fuere procedente, o mediante resolución independiente.  
Sin perjuicio de lo señalado en normas especiales, cuando la sanción se imponga en resolución independiente, previamente a su imposición deberá formularse traslado de cargos al interesado por el término de un mes, con el***

*fin de que presente sus objeciones y pruebas y/o solicite la práctica de las que estime convenientes”.*

De la lectura de las normas anteriores se deduce:

1. Que la sanción se puede imponer mediante liquidación oficial.
2. O mediante resolución independiente, formulando traslado de cargos, conforme lo determina el artículo 54 del Decreto Distrital 807 de 1993 inciso 2:

Por consiguiente, si la sanción por corrección de sanciones mal liquidadas, se impone mediante resolución independiente, de conformidad con los artículos 81 y 82 del Decreto Distrital 807 de 1993 en concordancia con los artículos 688 y 691 del Estatuto Tributario Nacional y el Decreto Distrital 800 de 1996 es competencia del Grupo de Investigación Tributaria en quien recae la actuación fiscalizadora proferir el pliego de cargos y del Grupo de liquidación de la Jefatura de Determinación de la subdirección respectiva imponer la sanción.

#### **CONCEPTO No.554**

**NOTA DE RELATORÍA: ANULADOS LOS APARTES SUBRRAYADAS**, mediante Sentencia 17558, CONSEJO DE ESTADO de fecha 1-09-2011, quedando vigente de los apartes demandados, aquellos que se resaltan en amarillo. También ver Sentencia del Tribunal Administrativo No. 2007-00005-01-2008.

Ref.: Consulta No. 14092

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

Subtema: Ingresos por diferencia en cambio - ajustes por inflación - aplicabilidad.

#### **Pregunta**

Debe incluirse dentro de la base gravable para liquidar el impuesto de Industria y comercio:

1. El ingreso por diferencia en cambio de las negociaciones de divisas por cobros de exportaciones?
2. El ingreso por diferencia en cambio de la negociación de divisas por pago de facturas por compra de materias primas o productos importados?
3. Es posible considerar para efectos de industria y comercio los ajustes enumerados en los puntos 1 y 2 como parte del sistema general de ajustes por inflación.?



## Respuesta

Los ingresos por diferencia en cambio se definen en el artículo 102 del Dcto 2649 de 1993 como:

**“La diferencia en cambio correspondiente al ajuste de los activos y pasivos representados en moneda extranjera, se debe reconocer como un ingreso o un gasto financiero, según corresponda, salvo cuando se deba contabilizar en el activo.”**

Dicho ajuste se entiende como la oscilación a que está sometida una moneda frente a otra divisa. Es decir, y sirva como ejemplo, que en la medida en que el peso se devalúe frente a una moneda extranjera como el dólar estadounidense, más pesos percibirá un exportador y si se revalúa nuestra moneda se generará el efecto contrario, percibirá menos pesos.

Debe aclararse que, en materia del Impuesto de Industria y Comercio, las normas tributarias del orden distrital consagran tanto la obligación como la no sujeción al tributo, de las personas que tienen por actividad la exportación de bienes y servicios.

Prescribe el literal b) del artículo 31 del Decreto Distrital 423 de 1996 como actividades no sujeta al impuesto en estudio:

### **“b) La producción nacional de artículos para la exportación”**

Traduce lo anterior que los sujetos que se encuentre de manera exclusiva dentro de esta premisa no serán sujetos del impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital y en consecuencia ni lo declararán ni lo pagarán.

Cosa distinta es que la actividad que desarrolla el exportador sea obrar como *comercializador internacional*, en dicho evento se encontrará obligado a cumplir las obligaciones formales y sustanciales que exigen las normas para los contribuyentes, y podrá deducir de su base gravable los ingresos obtenidos por las exportaciones que realice; para mayor claridad se envía el Concepto N.º 436 de febrero 26 de 1996 proferido por esta Oficina.

Caso contrario el de los importadores, pues estos son igualmente sujetos pasivos del mencionado gravamen, ya que la diferencia constituye un ingreso que forma parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, de conformidad con el artículo 102 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 según el cual, la diferencia en cambio correspondiente al ajuste de los pasivos y activos representados en moneda extranjera se debe reconocer como un ingreso o un gasto financiero, según corresponda.

En consecuencia, al aplicar el artículo 34 del Decreto Distrital 423 de 1993, se observa que los ingresos por *diferencia de cambio* no poseen tratamiento preferencial alguno y forman parte de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravables del contribuyente.

Respecto a la segunda pregunta, los ingresos por *diferencia en cambio* cuando se cancelan compras tanto de materias primas como de bienes de capital por concepto de importación, dicho ingreso entendido como la diferencia de la menor cantidad de pesos que debo cancelar se maneja conforme al artículo 102 del Decreto Reglamentario igualmente como ingreso.

Aunado a lo anterior, contablemente los *Ajustes por Inflación* que reflejan para los efectos del impuesto sobre la renta, no son aplicables para la determinación del impuesto de Industria y Comercio tal y como lo expresa categóricamente el párrafo primero del artículo 34 del Decreto Distrital 423 de 1996

## CONCEPTO No.556

Ref.: Consulta No. 1197 de 1996.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Contratos llave en mano

### Pregunta


Las sucursales de una matriz extranjera que ejecute un contrato llave en mano donde el servicio es prestado en un 80% en suministro de bienes y servicios de capacitación producidos y prestados en el exterior y un 20% corresponde a servicios de instalación y puesta en funcionamiento de los equipos en el país deben cancelar el impuesto de industria y comercio?

Igualmente deben declarar y pagar el impuesto de industria y comercio los consorcios que desarrollan este tipo de contrato

### Respuesta

Los contratos denominados llave en mano son un sistema de contratación de confección de obra material, especialmente en el campo de la construcción de obras con entidades públicas sometidas a la Ley 80 de 1993, mediante el cual el contratista se compromete a llevar a cabo una obra completamente, incluyendo estudios previos, ejecución de la construcción, suministro de equipos, en condiciones tales que el estado final de la labor por él realizada, le permita al contratante la puesta en marcha al momento en que se efectúa la entrega final de la obra.

El desarrollo del contrato llave en mano se encuentra ajustado a la definición de la actividad de servicios, que tiene para tal efecto el numeral 4o. del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993: **“Se consideran actividades de servicios todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual”**.



El hecho generador en el impuesto de industria y comercio es el desarrollo de las actividades industriales, comerciales o de servicios dentro de un determinado municipio, no tiene trascendencia, el lugar donde se celebre el contrato o dónde se reciban los ingresos lo importante para determinar si se es sujeto pasivo, es el lugar donde se desarrolle la actividad. Lo cual indica que si se ejecutan contratos llave en mano en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá los ingresos percibidos por tal concepto se entienden gravados debiendo declarar y pagar por tal concepto.

Según lo anterior y para efectos del impuesto de industria y comercio debemos precisar que éste es un gravamen del orden municipal, que grava el ejercicio de las actividades industriales, comerciales y de servicios que se ejerzan dentro de la jurisdicción del Distrito Capital. De lo cual se evidencia que si el contrato se realiza ya sea en parte o totalmente dentro de Santa Fe de Bogotá los ingresos netos obtenidos por dicho concepto se encontrarán gravados con el mencionado impuesto, ya sean en su totalidad o en la proporción que corresponde a la actividad que desarrolla en el municipio.

Para efectos de dar mayor claridad a su solicitud sobre la aplicación de la territorialidad del impuesto de industria y comercio en el desarrollo de una actividad de servicios se anexa con el presente el concepto No. 509 emitido por esta Oficina, en el cual se trata el tema de su consulta.

En cuanto a la inquietud de si los consorcios que desarrollan el contrato llave en mano son sujetos pasivos de dicho gravamen, esta Oficina se permite indicar que al respecto se emitió el Concepto 543 de febrero 17 de 1997 cuya fotocopia enviamos, donde se expresa que, aunque los Consorcios no son sujetos pasivos del gravamen, las personas que los integran, deben cumplir con las obligaciones tributarias respectivas.

### **CONCEPTO No:557**

Ref.: Rad. OT. 275 de 1.996.

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Servicios.

Subtema: Contrato de Preposición-Deberes formales.

### **Pregunta**

1o. Quien es el obligado a cumplir los deberes formales relativos a la presentación de las declaraciones de industria y comercio el factor o el proponente.?

2o. Cómo se entiende cumplida desde el punto de vista fiscal la obligación contenida en el artículo 1336 del Código de Comercio, según el cual deberá el factor indicar en los documentos que suscriba que su actuación se realiza por cuenta del proponente?

3o. ¿En los pagos que recibe el factor, la retención en la fuente se entiende practicada a él o a su mandante sobre el cual recaen todos los efectos de sus actuaciones?



## Respuesta:

En el título XIII denominado “Del Mandato”, capítulo VI, el 1332 del Código de Comercio estipula que la preposición es una forma de mandato que tiene por objeto la administración de un establecimiento de comercio o de una parte o ramo de la actividad de este.

La persona que otorga la administración se denomina proponente o principal y quien recibe el encargo se llama factor o propósito, quien administra por cuenta y a nombre ajeno, es decir, el factor, posee la facultad de representar al proponente, tratándose de un mandato representativo.

El factor puede ser una persona natural o jurídica; cuando se otorga la administración a una persona natural, puede existir una relación laboral y/o de mandato. Si el contrato se celebra con persona jurídica, la relación que se presenta es la estrictamente regulada por el contrato de preposición como mandato.


El tratadista Jaime Alberto Arrubla Paucar en su libro Contratos Comerciales tomo I, Pag.390, precisa la naturaleza jurídica del contrato de preposición señalando:

**“Tiene como característica la preposición que implica para el factor la facultad de representar al proponente, por eso se dice que el factor administra el establecimiento de comercio a nombre y por cuenta del principal. Se trata por consiguiente de un mandato representativo. La facultad de representación puede ser limitada, tanto a la clase o género de negocios como a la cuantía con la cual se faculta la actuación del factor.”**

En este orden de ideas, el factor al administrar un establecimiento de comercio o una parte de este puede celebrar o ejecutar todos los actos que se relacionen con el giro ordinario de los negocios en los términos del contrato como, por ejemplo: girar letras, efectuar pagos, abrir cuentas corrientes, etc.; siempre y cuando no esté prohibido en el mismo.

Las obligaciones del factor ya sea persona natural o jurídica, se encuentran reguladas en el artículo 1338 del Código de Comercio y el tratadista arriba señalado las resume en:

- a. **El factor debe negociar y contratar a nombre de su principal y en todos los documentos que suscriba expresará que lo hace con poder o en nombre de la persona que representa.** (Se subraya)
- b. **Debe desempeñar personalmente el encargo, aunque pueden utilizar dependientes y otros auxiliares.**
- c. **Debe llevar la contabilidad, en razón a que sustituye al proponente; por consiguiente, el factor debe llevar la contabilidad a la cual está obligado el proponente como comerciante.**
- d. **Debe cumplir con las leyes fiscales y reglamentos administrativos de la empresa o actividad a que se dedica el establecimiento administrado.**
- e. **Tiene el deber de fidelidad.**
- f. **Debe rendir cuentas de su gestión**



Ahora para efectos del impuesto de Industria y Comercio es importante tener en cuenta que de conformidad con lo previsto en el artículo 33 del Decreto Distrital 423 de 1996, son 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.”**

El hecho generador del tributo en los términos del artículo 25 ibidem es el ejercicio o **realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios** en la jurisdicción del distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos.

El artículo 26 del Decreto Distrital 807 titulado quienes deben presentar la declaración del Industria y Comercio, expresa que están obligados a presentar una declaración 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 están gravadas o exentas del impuesto. Los contribuyentes que pertenezcan al régimen simplificado no cobrarán el impuesto ni presentarán declaración; su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal impuesto.

Como en el contrato de preposición se presenta la figura de intermediación comercial por medio de la cual una persona llamada factor que actúa en nombre y representación de otra persona llamada proponente que le otorga la administración de uno o varios establecimientos de comercio y el hecho generador del impuesto de Industria y Comercio surge por la realización directa o indirecta de las actividades gravadas (Industrial, Comercial o de Servicios), es decir que el proponente por intermedio del factor al cual le ha otorgado mandato para que en su nombre administre un establecimiento de comercio, es el sujeto pasivo por la realización de la actividad gravada que se desarrolle en el establecimiento mercantil que administra el factor.


No obstante, es preciso tener en cuenta que el artículo 11 del Decreto Distrital 807 de 1993, en concordancia con los artículos 572, 572-1 del Estatuto Tributario, determina la posibilidad que los representantes cumplan con los deberes formales de sus representados como es para el caso el literal h, que dispone:

**“Deben cumplir con los deberes formales de sus representados, sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas:**

**...h) Los mandatarios o apoderados generales, los apoderados especiales para fines del impuesto y los agentes exclusivos de negocios en Colombia de residentes en el exterior, respecto de sus representados, en los casos de que sean apoderados de éstos para presentar sus declaraciones y cumplir los demás deberes tributarios.”.**

**Art.572-1:**

**“Se entienden que podrán suscribir y presentar las declaraciones tributarias los apoderados generales y los mandatarios especiales que no sean abogados. en este caso se requiere poder otorgado mediante escritura pública.”**



Es decir que como el impuesto de Industria y Comercio se genera por la realización de las actividades gravadas y recae la obligación tributaria en cabeza de las personas que las desarrollan directa o indirectamente, independientemente si las ejecutan mediante uno o varios o sin establecimiento de comercio.

Por ello puede suceder que se otorgue mediante escritura pública poder al factor para que presente las declaraciones tributarias y cumpla con las demás obligaciones formales del mandante sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, de lo cual se deriva la solidaridad por los impuestos anticipos, retenciones, sanciones e intereses que resulten del incumplimiento de las obligaciones substanciales y formales del contribuyente. Aclarando que de ser así el factor no sólo deberá cumplir con el pago del impuesto producto de la actividad que desarrolla el proponente en el establecimiento que él administra, sino por el cumplimiento de la obligación que surja del desarrollo de todas las actividades gravadas que realice el mandante.

Respecto a la obligación que surge para el factor conforme al artículo 1.336 del Código de Comercio, de indicar en todos los documentos que suscriba, que la actividad la realiza por cuenta de un tercero y no a nombre propio, como uno de ellos es la factura de venta se debe señalar en ella además de los requisitos que establece el artículo 617 del Estatuto Tributario, que se actúa en nombre y representación del proponente.

Así mismo, conforme a lo arriba explicado, como el factor actúa en nombre del proponente y para efectos de la operabilidad del sistema de las retenciones del impuesto de Industria y Comercio que se deba efectuar en virtud de la venta de bienes o servicios que realice el factor a nombre y por cuenta de un tercero, se debe tener en cuenta que el sujeto pasivo del tributo es el mandante y es en él quien recae la obligación del pago del tributo que se realice mediante este sistema de recaudo.

### **CONCEPTO No. 558**

Ref.: Consulta N.º 2847 del 24 de febrero de 1.997

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Obligación de tributar por cada establecimiento de comercio

### **Pregunta**

¿Actualmente compramos y vendemos al público en general, medicamentos y productos afines, para lo cual dispone de un punto de venta abierto al público, simultáneamente una parte atiende a través de teleoperadoras el servicio a domicilio despachando por medio de motos en un local diferente; constituye cada uno de los sitios un establecimiento de comercio o hace parte integral de la misma unidad de negocio?

## Respuesta

Establecimiento de Comercio es el conjunto de bienes organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa. Una misma persona podrá tener uno o varios establecimientos de comercio y a su vez un solo establecimiento puede pertenecer a varias personas y destinarse al desarrollo de diversas actividades comerciales.

Para efectos del impuesto de Industria y Comercio es importante tener en cuenta que de conformidad con lo previsto en el artículo 33 del Decreto Distrital 423 de 1996, son 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.”**

El hecho generador del tributo en los términos del artículo 25 ibidem es el ejercicio o **realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios** en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, **con establecimiento de comercio o sin ellos.**

El artículo 26 del Decreto Distrital 807, titulado quienes deben presentar la declaración del Industria y Comercio, expresa que están obligados a presentar una declaración 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 están gravadas o exentas del impuesto. Los contribuyentes que pertenezcan al régimen simplificado no cobrarán el impuesto ni presentarán declaración; su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal impuesto.

Es decir que una persona es sujeto pasivo del impuesto en la medida que desarrolle una o varias de las actividades gravadas conforme a las definiciones dadas en los artículos 26, 27 y 28 del Decreto Distrital 423 de 1996 las cuales puede ejecutar mediante uno o varios o sin establecimientos de comercio.

## CONCEPTO No. 567

Ref.: oficio sh 97-531-0000121

tema : impuesto de industria y comercio

subtema: Renuncia Exención Cooperativas

### Pregunta

1.- ¿Pueden las Cooperativas renunciar a la exención de la cual son beneficiarias y liquidar Impuesto de Industria y Comercio sobre sólo una parte de sus ingresos, si presentan en forma extemporánea la declaración respectiva?

2.- ¿En ese orden de ideas, pueden acogerse a la exención en algunos años y en otros liquidar el impuesto?

### Respuesta

Previamente a responder los cuestionamientos, es necesario precisar algunos definiciones y conceptos básicos que nos sirven para determinar la órbita de aplicación de las normas tributarias, como son: Potestad Tributaria, Ley Tributaria, Características de la Ley Tributaria, y Exención.

**POTESTAD TRIBUTARIA:** Es el poder de imposición en cabeza del Estado. Tiene diversas formas; una de ellas y la más importante, porque es su razón de ser, es la de gravar. Sin embargo, existen otras formas como la de desgravar, no gravar o eximir, que surgen como resultado de las políticas fiscales, conveniencias o inconveniencias de un país.

**LEY TRIBUTARIA:** Es el conjunto de la totalidad de las disposiciones que regulan la relación jurídica Estado- Sujeto Pasivo (Contribuyente) de la obligación tributaria.

**CARACTERÍSTICAS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA:** La ley tributaria es una norma de contenido y alcance determinado, es una norma de derecho público no excepcional, abstracta y obligatoria.

Para una mejor comprensión de las características de la ley tributaria, veamos en qué consisten cada una de ellas:

- **Contenido y alcance determinado:** Significa que es la misma ley la que determina la clase de tributos, los hechos generadores, su aplicación y determinación.
- **Es una norma de derecho público:** Dado que regula las relaciones fisco-contribuyente o Estado - Particular.



- **No es una norma excepcional:** Por cuanto es una norma común ya que sólo se encarga de plasmar en una norma jurídica la obligación de justicia social de los ciudadanos y de ayudar con su tributo al bien común de la sociedad de la que forman parte y obtienen beneficios.

- **Es una norma abstracta:** Ya que se dicta para regular casos o situaciones generales o hipotéticos, que aún no se han producido, pero de aplicación obligatoria cuando ocurren las situaciones que ha previsto la norma.

- **Obligatoriedad:** Esta característica debe ser vista desde dos sentidos: uno en relación con los sujetos y otro en relación con su vigencia y aplicación en el espacio y el tiempo

En relación con los sujetos, la ley tributaria obliga tanto al titular de la potestad tributaria (sujeto activo) como a los destinatarios de ella. Quiere decir que el Estado y los particulares deben someter su conducta a normas jurídicas ciertas, precisas y establecidas previamente.

En relación con su vigencia y aplicación en el tiempo y en el espacio, la ley tributaria determina el comienzo y la cesación de su vigencia o duración obligatoria, y delimita el territorio en que tiene fuerza imperativa o de obligatorio cumplimiento.

(Lo subrayado para resaltar la connotación, como veremos más adelante, de estas características de la ley tributaria, en el tema concreto que nos ocupa)

Sobre **EXENCION** traemos las siguientes definiciones:


EL DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS, POLITICAS Y SOCIALES de Manuel Ossorio, Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires, Argentina. Primera Edición 15 de enero de 1984 la define como:

**“Situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación o para regirse por leyes especiales. //.....”**

EL DICCIONARIO TECNICO TRIBUTARIO, de Teresa Briceño de Valencia y Ramón Vergara Lacombe, publicado por el Centro Interamericano Jurídico-Financiero respecto a la EXENCION TRIBUTARIA dice:

**“Es una norma de carácter excepcional y que consiste en que la ley excluye de la aplicación de un impuesto, determinados actos o personas que normalmente están gravados. La exención necesariamente debe estar establecida en la Ley, puesto que significa excluir de un gravamen o impuesto, actos o personas que la ley ha considerado como afectados por él mismo. Debe tenerse en cuenta también el principio de la igualdad como limitación, y por eso la exención debe tener un fundamento general o de interés colectivo, según sean los elementos del impuesto respecto de lo que está formada la exención.”**

Según sentencia del Consejo de Estado del 23 de noviembre de 1978 el concepto de exención se precisó así:



**“Por medio de la exención se exonera o se exige del pago de una contribución, tributo o tasa en virtud de ciertas circunstancias previstas en la norma orgánica del tributo o de la contribución. En el caso de la exención la deuda no se causa, en virtud de la declaración que haga la autoridad competente para la aplicación de un precepto que señala de manera general, los motivos de exoneración.”**

En otras palabras, la exención es un tratamiento preferencial consagrado en una disposición tributaria cuyo origen radica en el legislador o para el caso de los entes territoriales como el Distrito Capital en el Concejo Distrital, en virtud de específicas atribuciones constitucionales y legales, consistente en el beneficio de liberar del pago del tributo a los contribuyentes respecto de un determinado impuesto, por reunir las condiciones señaladas en la norma que la consagra.

De lo anteriormente expuesto puede concluirse:

- 1.- Que la potestad o poder de imposición que conlleva el de gravar, o desgravar como es el de establecer una exención la tiene el Estado, que para el impuesto de Industria y Comercio del Distrito Capital recae en cabeza del Concejo Distrital;
- +
- 2.- Que dicha potestad se plasma en una norma la cual es de carácter tributario, y por ello es de derecho público y de obligatorio cumplimiento.
- 3.- Que, como consecuencia de las anteriores premisas, la exención es una norma tributaria y por tanto participa de las características propias de ésta;
- 4.- Que en virtud de las características de **“norma abstracta”** y **“obligatoriedad, en relación con los sujetos”**, el precepto que consagra la exención es de aplicación obligatoria cuando ocurren o se dan las condiciones que el señala, es decir, el destinatario de la norma no puede sustraerse a ella, cuando se da la situación prevista, dado que su naturaleza es impositiva.

Ahora bien, hemos dicho que la exención es un **“beneficio”**, este vocablo en definición traída por la obra citada de Manuel Ossorio, en la acepción que interesa al tema significa:

**“Jurídicamente, derecho que compete a uno por ley o privilegio. ...”**

Siendo la exención un beneficio como tal es un derecho, el cuestionamiento es sí los derechos son o no renunciables.

El artículo 15 del Código Civil dice:

**“Podrán renunciarse los derechos conferidos por las leyes, con tal que sólo miren al interés individual del renunciante y que no esté prohibida la renuncia”**

Ahora bien, los derechos que sólo miran el interés particular del renunciante no son más que los llamados derechos privados y al tenor literal de la norma vista son renunciables siempre y cuando no esté prohibida su renuncia.

De acuerdo a lo anterior la exención no encuadraría en esta clasificación, ya que ésta es un derecho otorgado por medio de una norma de derecho público con un fundamento general o de interés colectivo, según sean los elementos del impuesto respecto de lo que está formada la exención.

Para el caso del impuesto de industria y comercio, la política fiscal busca incentivar ciertas actividades (que redundan en beneficio de la comunidad) y / o creación o la permanencia de determinadas entidades o personas jurídicas que desarrollen aquellas, mediante la consagración de algunas exenciones, lo que implica de suyo que no se otorgan mirando intereses particulares.

La exención, en tanto mira algo superior al interés particular, es un derecho público y por ende sería IRRENUNCIABLE, acorde a lo consagrado en el transcrito artículo 15 del Código Civil.

Así las cosas, no habiendo lugar a la irrenunciabilidad se confirma más aún que la exención es norma de naturaleza impositiva, ya que dadas las condiciones que ella consagra, las personas o actividades (para el caso de industria y comercio) que las cumplan quedan subsumidas en el hecho fáctico descrito.

La exención por regla general no implica que no se deba declarar (a menos que la misma norma lo diga de manera expresa) y por tanto si se es obligado a declarar, se está sometido a las sanciones relativas a las declaraciones tal como a la Sanción de Extemporaneidad traída en el artículo 61 del Decreto Distrital 807 de 1993.

Esta norma indica el procedimiento a seguir para la fijación de la correspondiente sanción de extemporaneidad contemplando diversos casos, entre los cuales en el inciso segundo prevé el siguiente:

” Cuando en la declaración tributaria **no resulte impuesto a cargo**, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será equivalente al medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de la declaración, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el cinco por ciento (5%) a dichos ingresos, o de la suma de cinco millones de pesos (5.000000). (Valor año base 1990, actualmente 22.700.000). En caso de que no haya ingresos en el período, la sanción por cada mes o fracción de mes será del uno por ciento (1%) del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el diez por ciento (10%) al mismo, o de la suma de cinco millones de pesos (5.000.000) (Valor año base 1990. actualmente 22.700.000)” (En negrillas para resaltar que es el evento que interesa al estudio)

En relación con el impuesto de industria y comercio, tratándose de actividades exentas, se encuadra perfectamente en este inciso segundo, ya que es una situación de las que siendo obligación declararla, sin embargo, no resulta impuesto a cargo.

Dado que el legislador previó un determinado procedimiento a seguir, a efecto de la fijación de la sanción de extemporaneidad para los casos “**cuando en las declaraciones tributarias no resulte impuesto a cargo**”, es ese expreso procedimiento el que debe

aplicarse y no ninguno de los consagrados para otras situaciones, porque se desvirtuaría la realidad fáctica que da origen a la sanción de extemporaneidad.

Además, retomando el tema de la irrenunciabilidad de los derechos de carácter público, el hecho de seguir otro procedimiento distinto al consagrado para el caso específico “**cuando en la declaración tributaria no resulta impuesto a cargo**”, como pretender encuadrarse en el inciso primero del artículo 61 en comento, determinándose un impuesto con el fin de subsumirse en dicha situación y liquidarse la sanción por cada mes o fracción de mes equivalente al cinco por ciento ( 5%) del total **del impuesto a cargo**, implica que se renunciaría al derecho de no tener que fijarse un impuesto, es decir, al derecho de exención, lo que no es procedente de acuerdo a lo consagrado en el artículo 15 del Código Civil, según lo expuesto y además conlleva a desvirtuar la situación fáctica que da origen a la sanción de extemporaneidad, amén que desconocería características de la norma tributaria como la abstracción y obligatoriedad, en virtud de las cuales, como ya se dijo, se predica su obligatoriedad tanto para el Estado como para el destinatario.

Con más razón, para el tratamiento preferencial del artículo 45 literal a) del Decreto Distrital 423 de 1996 que consagra que las actividades de los sujetos allí indicados entre los cuales se encuentran las cooperativas están exentas en un 100% del impuesto, lo que significa que no hay ningún ingreso objeto de este, por tanto, no hay lugar a determinarse impuesto alguno.

En conclusión, quienes estando obligados a declarar y **no tuvieren impuesto a cargo**, y no hubieren presentado en su oportunidad la respectiva declaración de industria y comercio, no podrán a efecto de liquidar la sanción de extemporaneidad, determinarse impuesto alguno, ya que ello equivale en otras palabras a renunciar al derecho de la exención y a desconocer la jerarquía de norma tributaria por la cual se predica la característica de abstracción que a su vez le confiere la naturaleza de norma impositiva. Por lo mismo, no podrán para unos años gravables hacer uso de la exención y para otros renunciar a ella determinándose un impuesto a cargo.

## CONCEPTO No 572

Ref.: Consulta No. 16759

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros.

Subtema: Apuestas Permanentes-Prohibición Ley 1 de 1982

### Pregunta

¿Es aplicable para el Impuesto de Industria y Comercio la prohibición establecida por la Ley 1a. de 1982 en su artículo 6, sobre el juego de apuestas permanentes?

## Respuesta

La Ley 1a. de 1982, por la cual se crean nuevas fuentes de financiación para los Servicios Seccionales de Salud a través de la autorización del Juego de Apuestas Permanentes, dispuso en el artículo 6o. la prohibición a los entes territoriales de imponer impuestos directos e indirectos sobre los juegos de Apuestas Permanentes y así aparece reiterada en el artículo 203 del Decreto Ley 1222 de 1986, Código de Régimen Departamental.

Al consagrarse en la norma anteriormente mencionada la prohibición de establecer impuestos directos sobre los juegos de apuestas permanentes por parte de los entes territoriales entre ellos el Distrito Capital, se está contemplando en ella una materia que no es de la esfera del legislador nacional, al crear un tratamiento preferencial en contradicción con el artículo 294 de la Constitución Política de 1991 que establece que la Ley no puede conceder exenciones ni tratamientos preferenciales respecto de los tributos de propiedad de los entes territoriales; por consiguiente se encuentra viciada de inconstitucionalidad sobreviniente, al tenor de lo establecido por el artículo 9o. de la Ley 153 de 1887, que dispone:

**“La Constitución es la ley reformativa y derogatoria de la legislación preexistente. Toda disposición legal anterior a la Constitución que sea claramente contraria a su letra o su espíritu se desechará como insubsistente”,**

En consecuencia, a partir de la entrada en vigencia de la Constitución Política de 1991, se desechó por insubsistente el artículo 6o. de la Ley 1a de 1982 y el artículo 203 del Decreto Ley 1222 de 1986, por ser abiertamente contrarios al artículo 294 de esta carta.

En el mismo sentido se ha manifestado la Dirección de Apoyo Fiscal mediante conceptos No. 0006 del 3 de agosto de 1993, y 1695 del 2 de diciembre de 1993 anexos a la presente; del último nos permitimos transcribir el siguiente aparte:

**“Como lo manifestamos en el concepto número 0006 del 3 de agosto de 1993, fotocopia del cual adjuntamos a la presente respuesta, la prohibición del artículo 6 de la Ley 1 (artículo 203 del Decreto 1222 de 1986) estaría viciada de inconstitucionalidad sobreviniente. Como allí se expresa, la norma, al disponer de beneficios para esta actividad (juegos de apuestas permanentes) respecto de impuestos directos o indirectos que, en el caso concreto, sean de propiedad de los municipios, estaría creando un tratamiento preferencial, en contradicción con el artículo 294 de la Constitución Política que establece que la ley no puede crear exoneraciones ni tratamientos preferenciales respecto de los tributos de propiedad de los entes territoriales. Dentro de estos parámetros, la actividad de los juegos de apuestas permanentes es gravable con el Impuesto de Industria y Comercio” (Se subraya)**

Por consiguiente, para el Impuesto de Industria y Comercio no opera desde la Constitución de 1991, la prohibición de gravar a la actividad de los juegos de apuestas permanentes, es decir, que quien la realice dentro de la jurisdicción del Distrito Capital debe tributar y cumplir con las obligaciones tributarias que de ella se deriven

Además, es preciso señalar que en los artículos 31 y 45 del Decreto Distrital 423 de 1996, por medio del cual se compilan las normas sustanciales vigentes de los tributos distritales, no contempla la actividad de Juegos de Apuestas Permanentes como no sujeta o exenta al Impuesto de Industria y Comercio.

### **CONCEPTO No 578**

Ref.: Consulta N.º 6212  
Tema Impuesto de Industria y Comercio  
Subtema: Fondo de Empleados

#### **Pregunta**

¿El Fondo de Empleados de CINEP, que es una entidad sin ánimo de lucro y la única actividad que realiza es la de ahorro y crédito directo a los socios, está excluido del ICA?

#### **Respuesta**

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

El artículo 31 del Decreto Distrital 423 de 1996 establece taxativamente las actividades no sujetas:

**“No están sujetas al impuesto de Industria, 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 explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, cuando las regalías o participaciones para el distrito sean iguales o superiores a lo que corresponderá pagar por concepto del impuesto de industria y comercio.**
- d) **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.**

e) 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.

f) Las de tránsito de los artículos de cualquier género que atravesasen por el territorio del distrito capital, encaminados a un lugar diferente del distrito, consagradas en la ley 26 de 1904.

g) Las realizadas por el Instituto de Mercadeo Agropecuario IDEMA, la Caja de Crédito Agrario, Industrial y Minero y la Financiera Energética Nacional-FEN”.

Como se advierte, entre las actividades traídas en este precepto no se contempla las desarrolladas por los Fondos de Empleados, sin embargo, sí están beneficiadas con el tratamiento preferencial de EXENCION consagrado en el artículo 45 literal a) del mismo Decreto, al preceptuar:

**“Hasta el último bimestre gravable del año 2.000 estarán exentas en un 100% del impuesto, las actividades desarrolladas por artesanos, sociedades mutuarías, fondos de empleados y cooperativas”.** (subrayado nuestro).

Ahora bien, la diferencia fundamental entre NO SUJECION Y EXENCION, radica en que la persona natural, jurídica o de hecho que realiza una actividad o actividades de las consagradas como No sujetas, frente al gravamen no tiene responsabilidad alguna, es decir, hay una liberación total de la obligación tributaria que implica el no pago del impuesto (obligación sustancial) como que tampoco queda obligada a cumplir las obligaciones formales; mientras que por la figura de la Exención se libera del pago del tributo más no de las restantes obligaciones formales, entre las cuales están las de declarar, inscribirse en el registro de Industria y Comercio (RIT),etc.

## CONCEPTO No. 579

Ref.: Radicación No.5755 de 14 de abril de 1997

Tema: Impuesto de Industria y Comercio


Subtema Comercialización Energía Eléctrica

### Pregunta

¿La Comercialización de Energía Eléctrica es una Actividad sujeta al impuesto de Industria y Comercio? De ser positiva la respuesta favor indicar el porcentaje y la tarifa respectiva con que está gravada en dicho impuesto.

### Respuesta

La Ley 142 del 11 de julio de 1994, que establece el régimen de Servicios Públicos Domiciliarios, en su artículo 14, numeral 14.21 dispone.:



“14.21 Servicios Públicos Domiciliarios son los servicios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, telefonía pública básica conmutada, telefonía móvil rural, y distribución de gas combustible, tal como se definen en este capítulo. ...

Y el numeral 14.25 dispone:

14.25 Servicio público domiciliario de energía eléctrica. Es el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición. También se aplicará esta Ley a las actividades complementarias de generación, de comercialización, de transformación, interconexión y transmisión.” (se subraya)

Así mismo y con especialidad en todo lo relacionado al Sector Eléctrico, la Ley 143, también de 1994, indica:

“Artículo 1o. La presente Ley establece el régimen de las actividades de generación, interconexión, transmisión, distribución, comercialización de electricidad, que en lo sucesivo se denominaran actividades del sector, en concordancia con las funciones constitucionales y legales que le corresponden al Ministerio de Minas y Energía.

Artículo 2o. El Ministerio de Minas y Energía, en ejercicio de las funciones de regulación, planeación, coordinación y seguimiento de todas las actividades relacionadas con el servicio público de electricidad, definirá los criterios para el aprovechamiento económico de las fuentes convencionales y no convencionales de energía, dentro de un manejo integral eficiente, y sostenible de los recursos energéticos del país, y promoverá el desarrollo de tales fuentes y el uso eficiente y racional de la energía por parte de los usuarios.

Artículo 5o. La generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de electricidad están destinadas a satisfacer necesidades colectivas primordiales en forma permanente; por esta razón, son considerados servicios públicos de carácter esencial obligatorio y solidario, y de utilidad pública.

Artículo 7o. En las actividades del sector podrán participar diferentes agentes económicos, públicos, privados o mixtos, los cuales gozarán de libertad para desarrollar sus funciones en un contexto de libre competencia, de conformidad con los artículos 333,334 y el inciso penúltimo del artículo 336 de la Constitución Nacional, y el artículo 3o de esta Ley. ...

Parágrafo. La actividad de comercialización solo puede ser desarrollada por aquellos agentes económicos que realicen algunas de las actividades de generación o distribución y por los agentes independientes que cumplan las disposiciones que expida la comisión de regulación de energía y gas.”

Para concluir la invocación de Normas Legales, el artículo 11 de la Ley 143, establece un glosario con definiciones de tipo técnico que permiten una interpretación y aplicación de esta:

“Artículo 11. Para interpretar y aplicar esta Ley se tendrán en cuenta las siguientes definiciones generales:

.....





**Comercialización: actividad consistente en la compra de energía eléctrica y su venta a los usuarios finales regulados o no-regulados, que se sujetara a las disposiciones previstas en esta Ley y en la de servicios públicos domiciliarios en lo pertinente.” (se resalta)**

Por lo anterior es claro que la actividad de comercializar energía eléctrica se enmarca perfectamente en la definición contenida en el artículo 27 del Decreto Distrital 423 de 1996, el cual dispone.

Artículo 27 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.”

En consecuencia, el desarrollar la actividad de comercializar energía eléctrica en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, se ejerce, actividad de comercio y por tanto está sujeta al Impuesto de Industria y Comercio y en por tanto debe cumplir con la obligación de declarar y de pagar dicho impuesto y la obligación formal de registrarse.

En cuanto al código de actividad económico para efecto de establecer la tarifa correspondiente se indica que el Decreto Distrital antes mencionado, en su artículo 42 dispone las tarifas del Impuesto de Industria Y Comercio, el cual fue acogido por la Resolución No.1091 del 18 de diciembre de 1996, estableciendo una tarifa para “Demás actividades comerciales”, equivalente al 8 por mil, (8/o).

### **CONCEPTO No. 580**

Ref.: Rad. 009838 del 11 de junio de 1997.

Tema: Industria y Comercio

Subtema: Sistema de Retención- Simplificado - No sujeción

### **Pregunta**

1. ¿Una Asociación de profesionales sin ánimo de lucro está obligada a presentar declaración de industria y comercio, a facturar y a practicar retención?
2. ¿Un restaurante está obligado a expedir facturas y a declarar?
3. ¿Al régimen simplificado y el sistema de retención del impuesto de industria y comercio se le aplican las normas de orden nacional o las distritales que tratan sobre el tema?
4. ¿Cuál es la base gravable para liquidar el impuesto de industria y comercio cuando la actividad que se ejerce es la de transportar productos de Bavaria?

5. ¿Una entidad que no es responsable del impuesto de industria y comercio debe actuar como agente retenedor? ¿En qué casos se usa la casilla de declaración exclusiva de retención?

6. ¿Una persona natural que por su patrimonio no pertenece al régimen simplificado y sus ingresos provienen de honorarios y otras fuentes, está obligada a declarar dentro de que régimen y con qué tarifa?

7. ¿Es correcto que cuando un régimen común le vende a un gran contribuyente o a una empresa del Estado, en la contabilidad se cause y solicite la retención en el momento de la venta independiente de cuando pague la empresa?

## Respuestas

1. Para dar contestación a la pregunta No.1, se envía fotocopia del concepto No. 391 del 30 de agosto de 1995, y se agrega, que una asociación profesional sin ánimo de lucro cuando ejerce actividades de servicios no está sujeta al impuesto de industria y comercio, y como la no sujeción implica la liberación total del tributo significa ello que una asociación profesional sin ánimo de lucro no está obligada a determinarse impuesto de industria y comercio por los ingresos provenientes de la actividad de servicio, con más razón si esos son los únicos ingresos que percibe el efecto de la no sujeción cobija además del hecho de no determinar base gravable y consecuentemente no fijarse impuesto, el no tener que cumplir con las restantes obligaciones formales como inscribirse en el RIT, declarar, facturar, etc.

Ahora bien, respecto a la obligación de practicar retenciones de industria y comercio, al tenor del Decreto Reglamentario 053 de 1996, las Asociaciones de Profesionales sin Ánimo de Lucro, eventualmente pueden ostentar la calidad de agentes de retención, en el sistema de Retención por Compras, dada la situación fáctica prevista en el artículo 11, acápite AGENTES DE RETENCION OCASIONALES numeral 1 que en su tenor literal dice:

**“1. Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en la jurisdicción del Distrito Capital, con relación a los mismos”**

2. Los restaurantes son sujetos al impuesto de industria y comercio por actividad de servicios y el régimen donde se clasifican, es el común, conforme lo establece el artículo 28 del Decreto Distrital 053 de 1996 y como se explica en reiterados oficios que sobre el tema ha proferido esta Oficina, tal como se plasma en el oficio SH-97-420-484 y en el concepto 575 del 27 de junio de 1997, de los cuales se le envía fotocopia.

3. Para el caso del régimen simplificado y del sistema de retención de industria y comercio existen preceptos distritales que regulan la materia como son el Acuerdo 28 de 1995 y el Decreto 053 de 1996 y aunque aquél en su artículo 6o. y éste en su artículo 5o. remiten al E.T.N. y a las normas de orden nacional sobre el tema específico, esta remisión ha de entenderse y efectuarse dentro de los parámetros establecidos en el artículo 162 del Decreto Ley 1421 de 1993, que dispone : **“las normas del Estatuto**

Tributario Nacional sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos serán aplicables en el Distrito conforme a la naturaleza y estructura funcional de los impuestos de éste”, y máxime cuando el mismo artículo 5o. del Decreto 053 prevé que solo serán aplicables las normas del IVA cuando no sean contrarias a las disposiciones especiales que sobre esta materia rijan para el impuesto de industria y comercio. Por tanto, son éstos y no aquellas, los que se deben aplicar.

Si no se efectuó la declaración por años anteriores a 1997, deberán declarar aplicándose la sanción por extemporaneidad consagrada en el artículo 61 del Decreto Distrital 807 de 1993, pero sin olvidar que para el año gravable de 1996 operó tratamiento especial de exención consistente en **no estar obligado a declarar ni pagar por el impuesto de industria y comercio** cuando los ingresos que obtuvieron las personas naturales contribuyentes que sin ya pertenecer al régimen simplificado (como es el caso de los restaurantes), en cada uno de los bimestres de dicho año gravable, no superaron la suma de \$1.233.000, tal como lo expresa el literal c) del artículo 45 del Decreto 423 de 1996.

4. La base gravable del impuesto de industria y comercio está consagrada en el numeral 5 del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, de la siguiente manera: **“su base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. 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, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición...”**


Por tanto, el concepto de fletes corresponde al de ingresos gravados por el desarrollo de una actividad de servicio como es la de transporte, así mismo lo serán los rendimientos financieros y en general todos los ingresos que provengan de la actividad gravable realizada.

5. Para responder al interrogante de sí una entidad que no es responsable del ICA debe actuar como agente retenedor, se envía fotocopia del concepto No. 516 del 19 de noviembre de 1996, que trata sobre el tema.

En cuanto a la pregunta de cuando se utiliza la casilla de retención del formulario del impuesto de industria y comercio, se da en los siguientes casos:

- **Renglón 17 “Menos: RETENCIONES QUE LE PRACTICARON EN EL BIMESTRE”**: se diligencia por el sujeto contribuyente del régimen común a quien le practican retenciones, éste deberá llevar a dicho renglón, el valor de las retenciones que le efectuaron durante el período gravable. como pago anticipado del impuesto. (artículo 18 del Decreto 053 de 1996).

- **Renglón 18 “Más: RETENCIONES PRACTICADAS EN EL BIMESTRE A TITULO DE INDUSTRIA Y COMERCIO”** : se llena por los agentes de retención bien que éstos sean contribuyentes o no del impuesto de industria y comercio; en el primer caso, utilizando el mismo formulario que para la declaración y el pago de su impuesto, en el segundo,



también lo presentarán en el formulario para declarar y pagar este impuesto, pero diligenciando solamente los renglones correspondientes a retenciones, sanciones (cuando a ello hubiere lugar), total saldo a cargo y los correspondientes a la sección de pago.(artículo 4 del Decreto 053 de 1996).

6. En cuanto a los ingresos por honorarios profesionales en el área de salud, ha de aclararse que deben ser provenientes únicamente en el ejercicio de una profesión independiente para que no nazca la obligación de declarar sino sólo de pagar el tributo a través del sistema de retención, teniendo en cuenta que expresamente así lo establece el numeral 6 del artículo 7 del Acuerdo 28 de 1995, cuando dice: “ **Los profesionales independientes son contribuyentes del impuesto de industria y comercio y tributan de acuerdo con las normas establecidas para el régimen simplificado.**

**Los contribuyentes del régimen simplificado de industria y comercio so cobran el impuesto no presentan declaración; su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal concepto”.**

Es de advertir, teniendo en cuenta el concepto No. 575 del 27 de junio de 1997 como el oficio arriba citado y remitido, que, para pertenecer al régimen simplificado, los contribuyentes del impuesto de industria y comercio deben cumplir con la totalidad de los requisitos consagrados en el artículo 28 del decreto 053 de 1996. En efecto, es claro que los sujetos pasivos cuya actividad sea comercial y reúnan las demás condiciones exigidas por el precepto señalado, no presentan declaración de industria y comercio ya que su impuesto será igual a las sumas retenidas por este concepto.

Pero, en ausencia de uno de ellos, como cuando los ingresos de un contribuyente no provengan íntegramente de la actividad comercial, no se puede predicar que se pertenezca al régimen simplificado.

Lo anterior significa que cuando un sujeto pasivo efectúa actividades relativas a profesional independiente y además realiza otras de servicios, comerciales o industriales y por lo mismo obtiene ingresos por todas éstas, tiene que tributar conforme al régimen común, es decir, bimestralmente.

Para efectos de determinarse la base gravable quien se encuentre en una situación similar a la planteada, deberá sujetarse a lo dispuesto en el parágrafo primero del artículo 26 del Decreto 807 de 1993, que expresa:

**“PARAGRAFO PRIMERO. - Cuando el contribuyente realice varias actividades sometidas al impuesto, la declaración deberá comprender los ingresos provenientes de la totalidad de las actividades, así sean ejercidas en uno o en varios locales u oficinas”.**

En relación a la tarifa a aplicar, el artículo 43 del Decreto Distrital 423 de 1996 consagra que **“Cuando un mismo contribuyente realice varias actividades, ya sean varias comerciales, varias industriales, varias de servicios o industriales con comerciales, industriales con servicios, comerciales con servicios o cualquier otra combinación a las que de conformidad con lo previsto en el presente decreto correspondan diversas tarifas, determinará la base gravable de cada una de ellas y aplicará la tarifa correspondiente. El resultado de cada operación se sumará para determinar el impuesto a cargo del**

**contribuyente. La administración no podrá exigir la aplicación de tarifas sobre la base del sistema de actividad predominante”.**

En conclusión, es indiferente que una actividad genere más ingresos que la otra, lo que sucede es que, para efectos de cumplir con los requisitos de la declaración tributaria en cuanto a la obligación de informar actividad económica, deba señalarse aquella que genere mayores ingresos gravables como así lo dispuso la Resolución 1091 del 8 de diciembre de 1996 en su artículo 3o.

7. La pregunta de qué ¿si es correcto que cuando el régimen común le vende a un gran contribuyente o a una empresa del estado, en la contabilidad se cause y solicite la retención en el momento de venta independientemente de cuando pague dicha entidad?, se responde de la siguiente manera:

El artículo 15 del Decreto 053 de 1996, al respecto estipula:

**“La retención del impuesto de industria y comercio por compras se efectuará al momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero”**

Según este artículo y si se tiene sistema de contabilidad de caja, el agente retenedor efectuará la retención al momento del pago y el contribuyente al que se le retiene, sentará la operación en la contabilidad y se descontará lo retenido cuando vende.

Si el sistema contable es el de causación, la retención se efectuará en el momento del abono en cuenta, por regla general este sucede antes del pago y el sujeto al cual se le retiene deberá descontar lo retenido al momento de realizar la venta sin importar cuando se le vaya a cancelar el dinero producto de la venta.

### **CONCEPTO NO. 586**

**Ref:** Rad. 006108

**Tema:** Impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

**Subtema:** Sanción Extemporaneidad sobre Ingresos.

### **Pregunta**

¿La sanción por la presentación extemporánea de la declaración del impuesto de industria y comercio en Santa Fe de Bogotá, en el evento en que se es exento y cuando se tienen sucursales, agencias y establecimientos de comercio en otros municipios, se liquida sobre los ingreso obtenidos en el Distrito Capital o incluye los percibidos en los demás municipios?

## Respuesta:

El HECHO GENERADOR del Impuesto de Industria y Comercio al tenor de la ley 14 de 1983 (Ley marco dentro de la cual los municipios deben adoptar y aplicar su legislación local tributaria) se entiende como el ejercicio o realización de actividad industrial, comercial o de servicios desarrollada en una jurisdicción municipal determinada.

En desarrollo de la norma en comento, el Acuerdo 21 de 1983 previó la definición de este concepto aplicado para Santa Fe de Bogotá, el cual fue traído por el artículo 25 del Decreto Distrital 423 de 1996 (Compilación de Normas Sustantivas Tributarias Distritales Vigentes), que dice:

**“El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos”** ( Subrayas ajenas al texto)


El ejercicio o realización de una actividad es un conjunto de actos objetivos, de donde si una persona desarrolla actividad industrial, comercial o de servicios en diferentes municipios con establecimientos de comercio o sin ellos, no puede hacerse una abstracción y predicarse que el hecho generador se dio en sitio distinto al que realmente ocurrió. La regla general es que no puede entenderse por extensión que la realización o ejercicio de actividad sujeta al impuesto de industria y comercio, en un determinado municipio, se da en la jurisdicción de otro.

Lo anterior teniendo en cuenta que la mismo Ley 14 de 1983 contiene una limitación cual es el **NO PODER GRAVAR ACTIVIDADES QUE SE EJERZAN EN OTRAS JURISDICCIONES TERRITORIALES**, limitación surgida del **PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD**, de donde si la actividad sujeta al impuesto de industria y comercio se desarrolla en un municipio, corresponde a éste gravar dicha actividad, como quiera que el hecho generador se ha constituido dentro de su jurisdicción territorial.

En observancia al principio de territorialidad, concretamente sobre los ingresos obtenidos a través de establecimientos de comercio por la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios, el artículo 39 del Decreto Distrital 807 de 1993 preceptuó:

**“En el caso de los contribuyentes del impuesto de industria, comercio y avisos y tableros, que realicen actividades industriales, comerciales y/o de servicios, en la jurisdicción de municipios diferentes al distrito capital a través de sucursales, agencias o establecimientos, deberá, llevar en su contabilidad registros que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en dicho municipio.**

**Igual obligación deberán cumplir quienes teniendo su domicilio principal en municipio distinto al Distrito Capital, realicen actividades industriales, comerciales y/o de servicios en su jurisdicción”.**



La norma se predica de los contribuyentes personas naturales como jurídicas porque de la interpretación sistemática y armónica de los artículos 263, 264 y 515 del Código de Comercio, se infiere que los establecimientos de comercio entendidos como “ un conjunto de bienes organizados por el propietario, para realizar los fines de la empresa”, son tanto los abiertos por las personas naturales como por la personas jurídicas, solo que para las últimas pueden ser sucursales o agencias.

El Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, trae una excepción a la regla general del principio de territorialidad, respecto a los ingresos obtenidos a través de los establecimientos de comercio no registrados en los municipios en donde se realiza el hecho generador y que no tributan en ellos, por disposición expresa del Decreto Ley 1421 de 1993 artículo 154, numeral 3 al decir:


**“Se entienden percibidos en el Distrito, los ingresos originados en actividades comerciales o de servicios cuando no se realizan o prestan a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él”.**

Analizados en conjunto los dos preceptos anteriormente transcritos, se advierte que su espíritu es dar observancia al principio de territorialidad, al no gravar con el impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital, los ingresos obtenidos por la realización de actividades industriales, comerciales y/o de servicios en otros municipios a través de sucursales, agencias y establecimientos de comercio, siempre y cuando se encuentren registrados en dichos municipios donde realizan el hecho generador y que tributen en ellos.

Sin embargo, se advierte que aún cuando las normas distritales sólo desarrollan el principio de territorialidad respecto a los ingresos obtenidos a través de sucursales, agencias y establecimientos de comercio, su aplicabilidad debe comprender también lo relativo a los ingresos obtenidos sin establecimientos de comercio, (entendiéndose este concepto en el sentido amplio ya visto), por la realización de actividades industriales, comerciales y/o de servicios en otras jurisdicciones, teniendo en cuenta la limitación general de **NO PODER GRAVAR LOS INGRESOS OBTENIDOS POR ACTIVIDADES QUE SE EJERZAN EN OTRAS JURISDICCIONES TERRITORIALES**, contenida en la Ley 14 de 1983.

El principio de territorialidad, como ya se vio, es inherente al impuesto de Industria y Comercio dada la naturaleza territorial que el legislador nacional le imprimió, razón por la cual debe ser respetado. Por consiguiente, para el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, respecto a la aplicación de las normas del Estatuto Tributario Nacional, el Decreto ley 1421 de 1993 ordenó en el artículo 162 para tal efecto tener en cuenta la naturaleza de los impuestos distritales en general, al decir:

**“Remisión al Estatuto Tributario. Las normas del Estatuto Tributario nacional sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión, cobro y en general la administración de los tributos serán aplicables en el Distrito conforme a la naturaleza y estructura funcional de los impuestos de este”** (subrayado ajeno al texto).



En virtud de todo lo anteriormente expuesto, es por lo que para la fijación del Impuesto de Industria y Comercio en Santa Fe de Bogotá se tiene en cuenta únicamente los ingresos netos obtenidos por la realización del hecho generador en su respectiva jurisdicción.

Si para establecer el impuesto, el cual se materializa a través de la obligación formal de presentar la respectiva declaración, se aplica el principio de territorialidad, lógico es que se ha tenido en cuenta al liquidar la sanción para quienes no cumplan en forma oportuna dicho deber tributario.

En otras palabras si la base gravable del impuesto de Industria y Comercio para el Distrito Capital está constituida únicamente por los ingresos netos obtenidos en su jurisdicción, es natural que las normas que consagran sanciones pecuniarias teniendo en cuenta como parámetro para su liquidación, los ingresos brutos, como es el caso del inciso segundo del artículo 61 del Decreto Distrital 807 de 1993, no pueden menos que referirse a los causados en esta jurisdicción y no al volumen total de los devengados a nivel nacional por el sujeto pasivo.

Es que el principio de territorialidad debe aplicarse integralmente con los de equidad y justicia, que también rigen nuestro sistema tributario particularmente tratándose del aspecto sancionatorio, como así se infiere del fallo de la Corte Constitucional en Sentencia C-696/96 Demanda D-1353:

**“Ahora bien, para esta Corporación resulta claro, que el legislador en ejercicio de la potestad constitucional de imponer la colaboración de los coasociados con la administración tributaria se encuentra indiscutiblemente autorizado para regular deberes tributarios materiales y formales que constriñen la esfera jurídica de los derechos individuales, de tal forma que resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria. En efecto, el proceso de legitimación y aplicación de las obligaciones tributarias encuentran su justificación constitucional en el deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones públicas (C.P.art.95 ord 9) y en el principio de eficiencia de la administración de impuestos (C.P. art.209), por lo que la Constitución sitúa al legislador como titular de la potestad impositiva y principal regulador de las actuaciones tributarias. La rama legislativa puede entonces señalar los requisitos necesarios para el cabal cumplimiento del deber constitucional de tributar, tales como las establecidas por las normas que se demandan. Y puede igualmente la ley consagrar las sanciones para quienes incumplan estos deberes tributarios que tienen claro sustento constitucional (C.P. art. 95 ord 9) pues es “lógico que el ordenamiento dote a las autoridades de instrumentos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia misma del estado social de derecho”. Sin embargo ello no quiere decir que esa potestad sancionadora no tenga límites, pues ella debe adecuarse a la Constitución y en particular al debido proceso (C.P. art 29) y los principios que gobiernan el sistema tributario (C.P.art 363)” ( Se subraya)**



Principios estos que deben ser tenidos en cuenta no sólo por el legislador en el proceso de creación de normas sino por el aplicador en su labor de ponderación, como también se anota en la sentencia en comento.

En el evento en que no hay impuesto a cargo, pero si ingresos a efectos de liquidar la sanción de extemporaneidad, involucrar los ingresos brutos obtenidos a nivel nacional por el sujeto pasivo, es aplicar una sanción desproporcionada gravosa que viola los principios de territorialidad, equidad y justicia a los que se ha hecho referencia.

en conclusión cuando una persona ejerza en el distrito Capital el hecho generador del impuesto de industria y comercio, ya sea actividad industrial, comercial y/o de servicios, dada la situación fáctica prevista en el inciso segundo del mencionado artículo 61, es decir, cuando en la declaración no resulte impuesto a cargo, pero existan ingresos en el período objeto de ésta, procederá la liquidación de la sanción de extemporaneidad únicamente sobre los ingreso brutos obtenidos por el sujeto pasivo en jurisdicción del Distrito Capital; excepto cuando los ingresos sean percibidos en otros municipios a través de sucursales, agencias y establecimientos de comercio, no registrados y que no tributen en ellos.

#### **CONCEPTO NO. 589**

Ref: Consulta No. 0035

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Sujeción y Base Gravable de Establecimientos Públicos.

#### **Pregunta**

¿De conformidad con el artículo 33 del Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá D.C., el Fondo Rotatorio del DANE- FONDANE, es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio?.-¿Si es considerado sujeto pasivo cual debe ser la base gravable si el 94.2% de sus ingresos son del presupuesto nacional y el 5.8% en el bimestre noviembre-diciembre de 1996 correspondieron a algunas operaciones de comercio gravables?

#### **Respuesta**

Sobre la sujeción al impuesto de industria y comercio de los establecimientos públicos este despacho se ha pronunciado en forma reiterada a través de los conceptos 209, 216, 226, 237, 382, 383 y 398. Se envía copia del 383 ya que fue emitido precisamente al Departamento Administrativo de Estadística DANE en Respuesta a la consulta de si el FONDO ROTATORIO de dicho Departamento Administrativo (FONDANE) era sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio.

Sin embargo debe aclararse, que el hecho de que el Decreto Distrital 423 de 1996 (Compilación de normas substanciales vigentes de los tributos distritales), en el artículo 33 inciso segundo sólo señale como SUJETO PASIVO del impuesto de industria y

comercio expresamente a las Sociedades de Economía Mixta y a las empresas industriales y comerciales del Estado , no significa que por la falta de mención de los establecimientos públicos como tal, los conceptos sobre la sujeción de ellos al impuesto de industria y comercio proferidos por ésta oficina queden sin vigencia, por cuanto ha de tenerse en cuenta:

-Que dicho Decreto en tanto es una compilación conserva el espíritu de las normas sustantivas que recoge. Así las cosas en relación al SUJETO PASIVO del impuesto de industria y comercio, agrupa la redacción traída por el Acuerdo 21 de 1983 artículo 3 y por el Acuerdo 11 de 1988, en el artículo 17, que no mencionaban como sujeto pasivo a los establecimientos públicos;

- Que aunque dichos preceptos no traen en forma expresa como SUJETO PASIVO del impuesto a los establecimientos públicos y estos sean encargados principalmente de atender funciones administrativas según lo dispone el artículo 5 del Decreto Ley 1050 de 1968 al desarrollar o realizar actividades que constituyen HECHO GENERADOR del impuesto en comento tales como las comerciales y de servicios , se constituyen en sujetos pasivos del mismo, según el análisis jurídico-tributario realizado en los concepto en mención, agregando únicamente que además , como personas jurídicas que son , se subsumen en el inciso primero del citado artículo 33 al decir:

**“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.**  
**...”** (Se subraya).

sobre el tema de los ingresos que constituyen BASE GRAVABLE para los establecimientos públicos, sea ésta la oportunidad para hacer algunas precisiones que complementan, ratifican y concluyen lo considerado sobre éste aspecto, en el Concepto No 383:

EL HECHO GENERADOR del Impuesto de Industria y Comercio, al tenor del artículo 25 del Decreto 423 de 1996 está constituido: **“...por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos”**.(Se resalta)

La BASE GRAVABLE del impuesto fue modificada a partir del año de 1994 por el Decreto Ley 1421 de 1993 artículo 154 numeral 3, cuyo texto fue compilado por el mencionado Decreto 423 de 1996, en el artículo 34 que dice:

**“El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en los ingreso netos del contribuyente 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, exportaciones y la venta de activos fijos.**

**Hacen parte de la base gravable, los ingreso obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.**

**...”**

Teniendo en cuenta, entonces, que el impuesto de industria y comercio grava dos fases de la actividad mercantil: la actividad industrial con el GRAVAMEN DE INDUSTRIA y la actividad comercial con el GRAVAMEN DE COMERCIO, para determinar si un **establecimiento público** realiza actividades que se subsumen en estas, se tendrán en cuenta las definiciones que sobre cada una de ellas para efectos del impuesto se encuentran hay compiladas en los artículos 26,27 y 28 del Decreto 423 de 1996 y que fueran transcritas en el concepto No 383.

Del análisis sistemático y armónico de los artículo 25, 26, 27, 28 y 34 del referido Decreto se infiere que al realizarse el hecho generador de actividades que se encuentran gravadas con el impuesto de industria y comercio , como lo son la actividad industrial, la comercialización de bienes y la prestación de servicios, los recursos provenientes d por el ejercicio o realización de tales actividades en la jurisdicción del Distrito Capital, conforman la base gravable para efectos de la declaración de industria y comercio.

De donde, los ingresos provenientes de partidas del presupuesto nacional por no ser generados en desarrollo de cualquiera de las actividades gravadas por dicho impuesto no forman parte de la base gravable.

Ahora bien, los rendimientos financieros por disposición expresa del mismo artículo 154 numeral 3 del Decreto Ley 1421 de 1993 (compilado en el artículo 34 del Decreto 423 de 1996, como se anotó) hacen parte de la base gravable sobre el punto este Despacho se ha pronunciado mediante los conceptos No. 272, 279, 350, 408, 426, 464, y 548; remito copia de los dos primeros y del 426 por considerar que son los que mayor profundidad y claridad ofrecen.

Respecto a los ingresos provenientes de donaciones, que igualmente se consideran constitutivos de base gravable para el impuesto de industria y comercio, anexo copia de los conceptos No. 030 y 092 que tratan el tema.

## **CONCEPTO NO 592**

Ref: Consulta de Agosto 1º de 1997

Tema: Impuesto de Industria Comercio y Avisos

Subtema: Reteica en los contratos de confección de obra material por el sistema de Administración Delegada.

### **Pregunta**

¿Los contratos de Confección de obra material de bien inmueble por el sistema de Administración Delegada, el contratista puede obrar como agente retenedor del Impuesto de Industria y Comercio de Santa Fe de Bogotá D.C., incorporando en su declaración bimestral las retenciones en la fuente practicadas, Así mismo cumplir con todas las obligaciones inherentes, tales como expedir las respectivas certificaciones, etc.

## Respuesta

El contrato de administración delegada es un contrato muy utilizado en la actividad edificadora, cuyo contenido abarca dos grupos bien definidos de obligaciones principales, aparte de las que adicionalmente se estipulen en el propio contrato,

1º Grupo: Hace Referencia a las obligaciones del contrato legalmente denominado de “Arrendamiento para la confección de obra material regulado por los artículos 2053 a 2062 del Código Civil , cuyo objeto principal es la ejecución de la obra contratada dentro de las especificaciones y los plazos convenidos

2º Grupo: Atañe principalmente a las relaciones establecidas entre el propietario y el constructor, en lo que concierne a la administración de los fondos que deben invertirse para la ejecución de dicha obra, Este segundo grupo se rige por las normas del Código Civil que regulan el contrato de mandato (Arts. 2142 a 2199)

Ahora bien, entendido el contrato de construcción mediante administración delegada, como un contrato con los siguientes elementos:

a) **Un acto jurídico:** Como contrato que es, supone la existencia y conformación de un acto jurídico, para producir efectos entre las partes que se vinculan mediante un acuerdo de voluntades.

b) **La realización o ejecución de obras materiales:** Se entiende que la labor que se obliga el artífice es a la ejecución de una obra material de bien inmueble.


c) **Remuneración:** El artífice por la ejecución de la obra persigue una remuneración o en su defecto un porcentaje sobre las utilidades, que se representa en el precio del acto sea previamente definido o establecida su porcentualidad.

d) **No hay subordinación ni representación:** Existe falta de subordinación o dependencia por parte del artífice frente al dueño o comitente de la obra. Existe plena independencia por parte de quien ejecuta la obra.

Conforme a lo anterior, no cabe duda que la labor desarrollada en virtud de un contrato de administración delegada, se enmarca dentro de la definición de actividad de servicios prevista por el artículo 28 del Decreto Distrital 423 de 1996 que establece:

**“Es actividad de servicios, 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”.**

Respecto a la consulta concreta de si el contratista, puede obrar como agente retenedor del impuesto de Industria Comercio y Avisos, se tiene que dada la naturaleza del contrato de administración delegada, que éste aunque obra por cuenta y riesgo del contratante,



se encarga de la ejecución del objeto del convenio, y será el único responsable sobre los subcontratos que celebre al tenor de lo establecido en artículo 90 del Decreto Legislativo 222 de 1983; de tal forma que en los subcontratos, el “Contratista Inicial” se convierte por lo anterior en contratante, o sea que es él, el adquirente de servicios, y por ende los subcontratados son proveedores de servicios .

Así las cosas, en principio, al tenor de lo establecido en el artículo 12 del Decreto Distrital 053 de 1996 que reza: “**Artículo 12:** Sujetos de la retención. La retención del impuesto de Industria y Comercio por compras se aplicará por los agentes de retención a los contribuyentes que sean proveedores de bienes y servicios, siempre y cuando no se trate de una operación no sujeta a retención”, el subcontratante (Contratista en el contrato de administración delegada) deberá aplicar la retención por compras al proveedor de bienes y servicios que contrate directamente con él, e incluir dentro de su declaración bimestral las retenciones realizadas en el período correspondiente.

Ahora bien, dicho subcontratante podrá ser agente de retención en dos modalidades:

- PERMANENTE:

1. Si es contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio y además se encuentra catalogado como gran contribuyente por la DIAN.
2. Si es designado mediante resolución proferida por el Director Distrital de Impuestos como agente de retención permanente.

Y actuará como agente de retención OCASIONAL:

1. Cuando contrate con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en la jurisdicción del distrito capital, con relación a los mismos.
2. Cuando se adquiera servicios gravados de personas que ejerzan profesiones liberales.
3. Si pertenece al régimen común y adquiere bienes de distribuidores no detallistas o servicios de personas que no se encuentren inscritas en el régimen común (El concepto no 581 explica ampliamente este caso. se remite fotocopia).

De la misma forma es importante precisar que no se practicará retenciones (Operaciones no sujetas a retención) en los siguientes casos:

1. Cuando los sujetos sean exentos o no sujetos al impuesto de industria comercio y avisos de conformidad con lo Acuerdos que en esta materia haya expedido el Concejo Distrital.
2. Cuando la operación no se encuentre gravada con el impuesto de industria y comercio.

3. Cuando la operación no se realice en jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.
4. Cuando el comprador no sea agente retenedor
5. Cuando la operación se realice entre dos contribuyentes del régimen común y el comprador no es agente de retención permanente.
6. Así mismo cuando la compra de bienes es inferior a \$ 250.000.00 (valor año base 1997).
7. Cuando la adquisición de servicios es inferior a \$ 35.000.00 (valor año base 1997)

#### CONCEPTO NO. 594

Ref : Consulta 2548

Tema : Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Inversión en Sociedades por otras Sociedades - Dividendos y Participaciones- Recibo de dinero en mutuo a interés y recibo de Dividendos y participaciones por Personas Naturales.

#### Pregunta

- 1.- ¿Los dividendos y participaciones provenientes de sociedades y recibidos por otras, están comprendidos dentro del CONCEPTO NO de ingresos ordinarios y extraordinarios? ¿Se encuentran gravados con el impuesto de industria y comercio? En qué actividad se clasifican y cuál es su tarifa?
- 2.- ¿Una persona natural que realiza una inversión en acciones de una Sociedad Anónima y por ende devenga mensualmente unos dividendos, es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio?
- 3.- ¿Una persona natural que realiza un mutuo oneroso del cual devenga unos intereses, es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio?

#### Respuesta

Respecto a la primera Pregunta remito copia del concepto No 426 que trata ampliamente sobre el tema. Se aclara que la sentencia a la que hace Referencia dicho concepto es de fecha tres (3) de marzo de 1994 y no del 3 de noviembre como erróneamente se indicó allí, precisándose además que el Demandante es **BESMIT LIMITADA**, siendo Consejero Ponente el Doctor **DELIO GOMEZ LEYVA**.

Así mismo se puntualiza que el impuesto de Industria y Comercio **NO** grava **INGRESOS**, grava es la **REALIZACION** de actividades **INDUSTRIALES, COMERCIALES O DE SERVICIOS**; cuestión diferente es que se tomen los **INGRESOS NETOS** como base gravable a efecto de determinar y cuantificar el impuesto.

Por lo anterior, cuando una sociedad que realiza cualesquiera de las actividades que constituyen el hecho generador de este impuesto cuales son la industrial, comercial o de servicios y tiene como socios a otros entes societarios, la primera se grava por el desarrollo de dichas actividades y la segunda que recibe los dividendos y participaciones, se grava concretamente por el ejercicio de actividad **comercial**, teniendo en cuenta que cuando se es socio de otras empresas se incurre en el hecho de actividad **comercial** descrito por la Ley como generador de la obligación tributaria de industria y comercio, en tanto, **“se relacionan con el acto mismo de la vinculación como accionista o socio, que es mercantil, por lo que la naturaleza jurídica de aquellas - dividendos y participaciones - serán mercantiles por conexidad conforme a lo previsto en el artículo 21 del Código de Comercio, el cual establece que los actos relacionados con actividades empresas de comercio, son de carácter mercantil”**, como así se dejó sentado por el Consejo de Estado en la Referida sentencia de **BESMIT LTDA.**

Así las cosas, los dividendos y participaciones recibidos por una sociedad, constituyen ingresos. Serán ordinarios si están dentro del giro ordinario del ente societario, es decir, si dentro de su objeto social está contemplada expresamente la actividad de suscribir acciones uo cuotas en otras sociedades; serán extraordinarios en el evento en que aun cuando no estén contemplados dentro del giro ordinario de la sociedad, por el hecho de realizar la actividad de inversión así sea esporádicamente se obtengan dividendos y participaciones.

Como la actividad comercial de recibir dividendos y participaciones, de acuerdo a la clasificación traída por el artículo 42 del Decreto Distrital 423 de 1996 (por el cual se compila las normas sustanciales vigentes de los tributos distritales), no se enmarca en ninguna de las actividades descriptivas allí contempladas, se subsume entonces en la denominada **“Demás actividades comerciales”**, **Código 204 Tarifa 8 por Mil.**

Los interrogantes planteados en los numerales 2o. y 3o. de su consulta, se absuelven en los siguientes términos:

Teniendo en cuenta el artículo 10 del Código de Comercio, que regula lo relacionado con la adquisición de la calidad de comerciante, cuando dispone: **“Son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan en algunas de las actividades que la ley considera mercantiles.”**, en el caso de la actividad comercial y específicamente las relacionadas con el **recibo de dinero en mutuo a interés y la intervención como asociado en la constitución de sociedades mercantiles** (por la que se reciben los dividendos y participaciones a título de utilidad en razón a la inversión en acciones, cuotas o partes de interés social, bien sea en sociedades por acciones, responsabilidad limitada, colectivas o en comandita simple), se debe observar si quien ejerce estas actividades ostentan o no la calidad de comerciante, para efectos de determinar si su realización está o no gravada con el impuesto de Industria y Comercio.

Sobre el particular la Referida Sentencia de **BESMIT LTDA** expresó:

“Entre los distintos puntos de divergencia que se pueden señalar entre las personas naturales y jurídicas, existen dos de marcada relevancia: los Referentes a la capacidad y a la adquisición de la calidad de comerciante...

De otra parte, en cuanto al ejercicio profesional de actividades mercantiles, como factor determinante para adquirir la calidad de comerciante, solo es predicable en relación con las personas naturales de acuerdo a lo previsto en el artículo 10 del Código de Comercio, quienes adquieren el status de comerciante por el ejercicio profesional de actos calificados como mercantiles...”

A continuación, se expuso el caso de las personas jurídicas, que precisamente es contrario. Veamos:

“... Este ejercicio profesional de actos de comercio, por el contrario, no es el que impone o determina la mercantilidad de una sociedad, por cuanto a término del artículo 100 ibídem, se tendrán como comerciales, para todos los efectos legales, las sociedades que se tendrán como comerciales, para todos los efectos legales, las sociedades que se formen para la ejecución de actos o empresas mercantiles; basta, pues que el objeto social contemple la realización de éstos para que sea predicable la existencia de una persona jurídica comerciante, sin consideración a que exista ejercicio habitual de estas operaciones...” (Subrayas ajenas al texto)

Los parámetros anteriores permiten concluir que cuando las actividades consideradas por el Código de Comercio como mercantiles, son desarrolladas por personas naturales pero no de manera profesional, so serán generadoras del impuesto de Industria y Comercio.

## **CONCEPTO NO. 595**

Ref : Consulta 17209

Tema : Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Retención comisionistas

### **Pregunta**

¿Cómo deben contabilizarse las retenciones practicadas a un sujeto pasivo que pertenece al régimen común, de donde el valor que factura corresponde a ingresos recibidos para terceros y a ingresos propios, de los ingresos para terceros no traslada dicha retención a terceros sino que la asume ?

¿En relación con lo anterior el Sujeto pasivo puede descontar el valor global de las retenciones practicadas y presentar la declaración con impuesto a cargo cero (0)?



## Respuesta

En el Código de comercio se diferencia entre empresarios que ejercen actividades comerciales para beneficio de su propio patrimonio personal y comerciantes que realizan operaciones mercantiles como auxiliares de otros empresarios en quienes realmente se radican los efectos y provechos de sus actos. Estos comerciantes reciben distintas denominaciones: representantes, comisionistas, corredores, agentes en general y están regulados por el título XIII del mandato y título XIV del Corretaje.


La figura de intermediación comercial se presenta cuando el intermediario recibe una comisión para la comercialización de los productos, de propiedad de otra persona y para lo cual media un contrato de intermediación comercial, la ley 14 de 1983 establece que el Impuesto de Industria y Comercio recae sobre la realización de actividades comerciales, industriales o de servicios que se realizan dentro de la jurisdicción de un municipio. Los sujetos pasivos del impuesto son aquellas personas que realizan el hecho generador del impuesto, es decir aquellas personas que realizan una o varias de las actividades anteriormente descritas.

En el numeral 5o del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 se definió claramente la base gravable del impuesto de industria y comercio. Esta norma determina que la base gravable está conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. Igualmente determina que los ingresos netos se obtienen de restar del monto total de los ingresos ordinarios y extraordinarios los ingresos obtenidos por las actividades sujetas y exentas, los descuentos, las devoluciones, las rebajas, las exportaciones y los ingresos obtenidos por la venta de activos fijos. La misma norma establece que harán parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros y comisiones.

Entonces se tiene que la base gravable del impuesto de industria y comercio la constituyen los ingresos propios del contribuyente; es decir, los que reciba para sí mismo y no para terceros. Ajustándose a lo legalmente establecido los ingresos recibidos por y a nombre de terceros, no forman parte de la base gravable para determinar el monto a pagar por concepto de industria y comercio, pero esto es siempre y cuando exista la figura de la intermediación comercial en los términos que señala el Código de Comercio.

Por lo anterior en las ventas de bienes y servicios que realice una persona que actúe bajo la figura de intermediación comercial que regula el Código de Comercio deberá tributar sobre los ingresos que reciba por comisiones sin incluir dentro de la base gravable los ingresos obtenidos para terceros, los cuales son gravados con el impuesto de industria y comercio en cabeza de estos por ser responsables ante la Dirección Distrital de Impuestos.

En cuanto se Refiere a la aplicación del sistema de retenciones del impuesto de industria y comercio establecido por el Acuerdo 28 de 1995 y el Decreto Reglamentario 053 de 1996, se debe tener en cuenta que este opera como método de recaudo anticipado del impuesto, el cual es cobrado a los contribuyentes por los diferentes agentes de retención en el momento en que se efectúa la operación de compra o venta.




Para efectos de la aplicación de la retención por compras de bienes o servicios del impuesto de industria y comercio señalada en el artículo 6o del Acuerdo 28 de 1995 y el Decreto Reglamentario 053 de 1996, debemos atender que este sistema de recaudo del impuesto opera cuando un agente de retención compra unos bienes o servicios a un proveedor que es contribuyente del impuesto de industria y comercio en Santa Fe de Bogotá y que para el caso en que exista una intermediación comercial se presentarían las siguientes operaciones: en primer lugar, un mandante que es quien quiere comercializar sus bienes para lo cual contrata a un intermediario para que le preste el servicio de intermediación, servicio por el cual el mandante le paga una comisión; segundo, cuando le compra el bien a un agente de retención a los intermediarios comerciales.

Teniendo en cuenta que para que se configure el sistema de retención por compras del impuesto de industria y comercio se debe reunir todos y cada uno de los siguientes requisitos:

- a. Que quien efectúa la compra tenga la calidad de agente de retención de los enumerados por el artículo 11 del Decreto 053 de 1996 bien sea como agente de retención permanente u ocasional; teniendo en cuenta que los primeros se caracterizan porque en todas sus compras de bienes o servicios deben efectuar la correspondiente retención siempre y cuando la operación este sujeta a este mecanismo de recaudo y los segundos por el hecho de que por regla general en sus compras no efectuaran la retención a menos que se encuentren encuadrados dentro de las situaciones previstas en la norma para que puedan efectuar la retención de este impuesto.
- b. Que la persona que le provea los bienes o servicios al agente de retención sea contribuyente del impuesto de Industria y Comercio y no esté exento o no sujeto al impuesto de Industria y Comercio de conformidad con los acuerdos que en esa materia haya expedido el Concejo Distrital.
- c. Que la operación esté gravada con el Impuesto de Industria y Comercio.
- d. Que la operación se realice en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.
- e. Que la operación no se realice entre agentes permanentes de retención del impuesto de Industria y comercio.
- f. Que la compra de la prestación del servicio en cuantía individual supere el monto de \$35.000.00. (Base año 1997)
- g. Que la compra del bien en cuantía individual supere el monto de \$250.000,00. (Base año 1997)
- h. Cuando la operación no sea realiza entre dos contribuyentes del régimen común excepto si el comprador es agente de retención permanente.

No obstante lo anterior, el sistema de retención opera respetando los aspectos sustanciales del impuesto de industria y comercio como es la base gravable del tributo,



por lo tanto al efectuar la respectiva retención por compras, se debe seguir lo estipulado por el párrafo del artículo 16 del Decreto 053 de 1996 el cual prevé que en los casos en que los sujetos de retención determine su impuesto a partir de una base gravable especial, la retención se efectuará sobre la correspondiente base gravable y teniendo en cuenta además el principio de justicia que consagra el artículo 2o del Decreto Distrital 807 de 1993, en el cual se estipula que se debe dar aplicación recta a las leyes presidida por un relevante espíritu de justicia y que el Estado no aspira a que el contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma Ley no ha querido que coadyuve a las cargas públicas del Distrito; tenemos que para que se configure la retención por compras, el ingreso total que recibe el intermediario, no le pertenece por ser de propiedad de un tercero, por lo tanto no habría lugar a efectuar la retención ya que el impuesto a que haya lugar lo debe cancelar es el tercero mandante en las respectivas declaraciones bimestrales del Impuesto de Industria y Comercio.

Por ello, sobre los pagos o abonos en cuenta que se efectúan en desarrollo de los contratos de comisión, agencia comercial, corretaje generadores de ingresos tributarios para el intermediario y el mandante, la persona que compra el bien o servicio (agente retenedor), no están en la obligación de hacer retención por compras del Impuesto de Industria y Comercio, porque sobre la parte del ingreso que recibe el intermediario (comisión), el mandante (es decir quien lo contrató para que le comercializara sus bienes) es quien le debe efectuar la respectiva retención por la prestación del servicio de intermediación (tarifa 7 por mil) y sobre el ingreso por la comercialización del bien como no es ingreso del intermediario sino del mandante, éste debe tributar por el mismo, conforme al código de actividad que corresponda en las respectivas declaraciones bimestrales.

Situación está que debe ser informada por el intermediario comercial en documento escrito o en la factura de venta de los bienes, en los términos del artículo 17 del Decreto 053 de 1996.

Es necesario precisar que es imprescindible para que se den los anteriores presupuestos que entre el mandante y el intermediario se de un contrato de intermediación comercial, porque si se trata de una situación en la cual lo que pasa es que quien vende el servicio o los bienes, para ello adquiere los servicios o bienes de otras personas, pero realiza la actividad por cuenta propia, estos se entienden, no como ingresos para terceros sino que son costos o gastos en que debe incurrir quien presta el servicio o vende el bien y por consiguiente no son excluibles de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio.

Para efectos de las retenciones practicadas por un mayor valor el Decreto Distrital 053 de 1996 en su artículo 8, consagró el procedimiento de devolución por parte del agente retenedor para cuando se efectúen retenciones por un mayor valor, expresando que el agente retenedor debe reintegrar los valores retenidos en exceso, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañadas de las pruebas cuando a ello hubiere lugar, para todos los casos excepto cuando se trate de aplicación de tarifa por no informar el proveedor del bien o servicio la actividad en los cuales no procede la devolución.

Para ello en el mismo período en que el retenedor efectúe el reintegro, descontará el valor de las retenciones por concepto de impuesto de industria y comercio por declarar y consignar. Cuando el monto de las retenciones sea insuficiente, podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos siguientes.

Por consiguiente cuando a un sujeto de retención se le practicaron más retenciones de las debidas el procedimiento que debe seguirse es el antes mencionado y no procede hacerse los descuentos en las declaraciones que presenta el sujeto de retención.

Respecto al código de actividad que le corresponde a las instituciones prestadoras de salud (IPS) esta Oficina se pronunció en el CONCEPTO NO No. 485 del 12 de julio de 1996.

### **CONCEPTO NO .596**

Ref: Consulta 2716

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Deducción del arrendamiento Leasing- Intermediación comercial

#### **Pregunta**


¿La deducción del arrendamiento financiero leasing, de los ingresos generados por unos contenedores que no forman parte de nuestros activos, pueden ser excluidos de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio considerando que no somos transportadores sino intermediarios en tal servicio?

#### **Respuesta**

En el Código de Comercio se diferencia entre empresarios que ejercen actividades comerciales para beneficio de su propio patrimonio personal y comerciantes que realizan operaciones mercantiles como auxiliares de otros empresarios en quienes realmente se radican los efectos y provechos de sus actos. Estos comerciantes reciben distintas denominaciones: representantes, comisionistas, corredores, agentes en general y están regulados en el Título XIII del Mandato y Título XIV del Corretaje.

La figura de la intermediación comercial se presenta cuando el intermediario recibe una comisión por la comercialización de los productos, de propiedad de otra persona y para lo cual media un contrato de intermediación comercial.

La Ley 14 de 1983 establece que el Impuesto de Industria y Comercio recae sobre la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios que se realicen dentro de la jurisdicción de un municipio. Los sujetos pasivos del impuesto son aquellas personas que realizan el hecho generador del impuesto, es decir, aquellas que realizan una o varias de las actividades anteriormente descritas.



En el numeral 5 del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 se definió claramente la base gravable del impuesto de industria y comercio. Esta norma determina que la base gravable está conformada por los **ingresos netos del contribuyente** obtenidos durante el período gravable. Igualmente determina que los ingresos netos se obtienen de restar del monto total de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los ingresos obtenidos por las actividades sujetas y exentas, los descuentos, las devoluciones, las rebajas, las exportaciones y los ingresos obtenidos por la venta de activos fijos. La misma norma establece que harán parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros y comisiones.

Entonces se tiene que la base gravable del impuesto de Industria y Comercio, la constituyen los ingresos propios del contribuyente; **es decir, los que reciba para sí mismo y no para otras personas**. Ajustándose a lo legalmente establecido, los ingresos recibidos por y a nombre de terceros, no forman parte de su base gravable para determinar el monto a pagar por CONCEPTO NO de Industria y Comercio, pero esto es siempre y cuando exista la figura de la intermediación comercial en los términos que señala el Código de Comercio.


Para que exista una intermediación comercial se deben presentar las siguientes operaciones: en primer lugar, un mandante que es quien quiere comercializar sus bienes para lo cual contrata a un intermediario para que le preste el servicio de intermediación, servicio por el cual el mandante le paga una comisión; segundo, el intermediario le vende el bien o servicio objeto de intermediación comercial a un usuario final del mismo.

Por lo anterior en las ventas de bienes o servicios que realice una persona que actúe bajo la figura de intermediación comercial que regula el Código de Comercio, deberá tributar sobre los ingresos que reciban por comisiones, sin incluir dentro de la base gravable los ingresos obtenidos para terceros, los cuales son gravados por el impuesto de industria y comercio en cabeza de éstos por ser responsables ante la Dirección Distrital de Impuestos.

Es necesario precisar que es imprescindible para que se den los anteriores presupuestos que entre el mandante y el intermediario se dé un contrato de intermediación comercial, porque si se trata de una situación en la cual lo que ocurre es que quien vende el servicio o los bienes, adquiere servicios o bienes de otras personas, pero realiza la actividad por cuenta propia y de manera independiente, estos se entienden, no como ingresos para terceros sino que son costos o gastos en que incurre quien presta el servicio o vende el bien y por consiguiente no son excluibles de la base gravable del Impuesto de Industrias y Comercio.

La Federación Colombiana de Leasing define la operación de Leasing como:

“ un negocio jurídico en virtud del cual una persona denominada entidad de leasing, se obliga a transferir a otra denominada locatario, la tenencia y el disfrute pacífico de uno o más bienes determinados, por el tiempo convenido y a cambio de un precio en dinero, con la opción del locatario de adquirir el derecho de propiedad sobre los bienes a la expiración del plazo pactado, mediante el pago de otra suma de dinero.” Pág. 334, Tomo II, Los Principales Contratos Civiles y Comercial, José Alejandro Bonivento Benavidez.



El objeto del contrato de Leasing es la cosa cuyo uso y goce se concede. De manera general son bienes muebles- de capital- no consumible y productivo, como equipos, maquinarias, vehículos de transporte, con perspectivas industriales, comerciales o profesionales.

La causa de este negocio se puede reducir al interés legítimo en la operación, cuya finalidad económica jurídica persiguen las partes. El que se vincula mediante el leasing tiene claro los propósitos negociables: la financiación, el uso y la posibilidad de adquisición de los bienes.

Por consiguiente, es claro que cuando se presta un servicio con muebles los cuales son obtenidos por el prestador del mismo mediante la operación financiera de Leasing, no existe intermediación comercial, la figura jurídica es totalmente diferente. Es decir que quien presta el servicio mediante bienes que posee en virtud de Leasing, lo hace actuando a nombre propio para beneficio de su propio patrimonio personal y no como auxiliar o agente de la fiduciaria.

Ahora observemos lo atinente a la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio, la cual se liquida sobre los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante un período.

Siendo necesario traer a colación el concepto de ingresos definido por el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 que expresa que:

“Los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminución del pasivo o una combinación de ambos que generan incremento en el patrimonio devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de actividades realizadas durante un período, que no provienen de los aportes de capital.”

Por consiguiente, la empresa que arrienda en leasing unos contenedores a efectos de poder prestar un servicio de carga, el precio que paga a la fiduciaria no puede ser deducible como ingresos para terceros, entendiéndose que lo que realiza es una actividad de intermediación; sino que son costos operacionales en que incurre para poder realizar su actividad los cuales no son deducibles de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio.

## CONCEPTO NO 598

Ref: Consulta 4165 de 1997

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Retención con agencias inmobiliarias -Intermediación.

### Pregunta

¿En la operación económica de intermediación que realizan las agencias inmobiliarias, la retención por compras que aplican los agentes de retención del impuesto en mención, se efectúa sobre el valor del servicio de intermediación o dicha retención también es procedente sobre el valor del canon de arrendamiento que recauda la agencia a nombre del tercero o propietario del inmueble, así este no sea contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio?

### Respuesta

En el Código de Comercio se diferencia entre empresarios que ejercen actividades comerciales para beneficio de su propio patrimonio personal y comerciantes que realizan operaciones mercantiles como auxiliares de otros empresarios en quienes realmente se radican los efectos y provechos de sus actos. Estos comerciantes reciben distintas denominaciones: representantes, comisionistas, corredores, agentes en general y están regulados en el Título XIII del Mandato y Título XIV del Corretaje.

La figura de la intermediación comercial se presenta cuando el intermediario recibe una comisión por la comercialización de los productos, de propiedad de otra persona y para lo cual media un contrato de intermediación comercial.

La Ley 14 de 1983 establece que el Impuesto de Industria y Comercio recae sobre la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios que se realicen dentro de la jurisdicción de un municipio. Los sujetos pasivos del impuesto son aquellas personas que realizan el hecho generador del impuesto, es decir, aquellas que realizan una o varias de las actividades anteriormente descritas.

En el numeral 5 del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 se definió claramente la base gravable del impuesto de industria y comercio. Esta norma determina que la base gravable esta conformada por los **ingresos netos del contribuyente** obtenidos durante el período gravable. Igualmente determina que los ingresos netos se obtienen de restar del monto total de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los ingresos obtenidos por las actividades sujetas y exentas, los descuentos, las devoluciones, las rebajas, las exportaciones y los ingresos obtenidos por la venta de activos fijos. La misma norma establece que harán parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros y comisiones.

Entonces se tiene que la base gravable del impuesto de Industria y Comercio, la constituyen los ingresos propios del contribuyente; **es decir, los que reciba para sí**

**mismo y no para otras personas**. Ajustándose a lo legalmente establecido, los ingresos recibidos por y a nombre de terceros, no forman parte de su base gravable para determinar el monto a pagar por concepto de Industria y Comercio, pero esto es siempre y cuando exista la figura de la intermediación comercial en los términos que señala el Código de Comercio.

Por lo anterior en las ventas de bienes o servicios que realice una persona que actúe bajo la figura de intermediación comercial que regula el Código de Comercio, deberá tributar sobre los ingresos que reciban por comisiones, sin incluir dentro de la base gravable los ingresos obtenidos para terceros, los cuales son gravados por el impuesto de industria y comercio en cabeza de éstos cuando sean responsables del pago del tributo.

En cuanto se Refiere a la aplicación del Sistema de Retenciones del Impuesto de Industria y Comercio establecido por el Acuerdo 28 de 1995 y el Decreto Reglamentario 053 de 1996, se debe tener en cuenta que este opera como método de recaudo anticipado del impuesto, el cual es cobrado a los contribuyentes por los diferentes agentes de retención en el momento en que se efectúa la operación de compra o venta.


Para efectos de la aplicación de la retención por compras de bienes o servicios del Impuesto de Industria y Comercio señalada en el artículo 6 del Acuerdo 28 de 1995 y el Decreto Reglamentario 053 de 1996, debemos entender que este sistema de recaudo del impuesto opera cuando un agente de retención, compra unos bienes o servicios a un proveedor que es contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio en Santa Fe de Bogotá y que para el caso en que exista una intermediación comercial como es el caso de las agencias inmobiliarias se presentarían las siguientes operaciones: en primer lugar, un mandante que es el arrendador (propietario del bien inmueble) quien contrata el servicio de un intermediario (agencia inmobiliaria) para poner en arriendo su bien inmueble, servicio por el cual el mandante (arrendador) le paga una comisión a la inmobiliaria como remuneración por su servicio de intermediación; segundo, un agente de retención del Impuesto que toma en arriendo el bien (arrendatario) y paga el servicio de arrendamiento a la inmobiliaria.

Teniendo en cuenta que para que se configure el sistema de retención por compras del Impuesto de Industria y Comercio se deben reunir todos y cada uno de los siguientes requisitos:

a. Que quien efectúa la compra tenga la calidad de agente de retención de los enumerados por el artículo 11 del Decreto 053 de 1996 bien sea como agente de retención permanente u ocasional; teniendo en cuenta que los primeros se caracterizan porque en todas sus compras de bienes o servicios deben efectuar la correspondiente retención siempre y cuando la operación esté sujeta a este mecanismo de recaudo y los segundos que por regla general en sus compras no efectuarán la retención a menos que se encuentren encuadrados dentro de las situaciones previstas en la norma para que puedan efectuar la retención de este impuesto.

b. Que la persona que le provea los bienes o servicios al Agente de Retención sea contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio y no esté exento o no sujeto al





Impuesto de Industria y Comercio de conformidad con los Acuerdos que en esa materia haya expedido el Concejo Distrital.


- c. Que la operación esté gravada con el Impuesto de Industria y Comercio.
- d. Que la operación se realice en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.
- e. Que la operación no se realice entre agentes permanentes de retención del impuesto de industria y comercio.
- f. Que la compra de la prestación del servicio, en cuantía individual supere el monto de \$35.000.00 (Base año 1997)
- g. Que la compra del bien, en cuantía individual supere el monto de \$250.000.00. (Base año 1997)
- h. Cuando la operación no se realiza entres dos contribuyentes del régimen común, excepto si el comprador es agente de retención permanente.

No obstante lo anterior, el sistema de retención opera respetando los aspectos sustanciales del Impuesto de Industria y Comercio, como es la base gravable del tributo, por lo tanto al efectuar la respectiva retención por compras, se debe seguir lo estipulado por el parágrafo del artículo 16 del Decreto 053 de 1996 el cual prevé que en los casos en que los sujetos de retención determinen su impuesto a partir de una base gravable especial, la retención se efectuará sobre la correspondiente base gravable y teniendo en cuenta además el principio de Justicia que consagra el artículo 2 del Decreto Distrital 807 de 1993, en el cual se estipula que se debe dar aplicación recta a las leyes presidida por un relevante espíritu de justicia y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley no ha querido que coadyuve a las cargas públicas del Distrito.

Conforme a lo anteriormente señalado, tenemos que como el ingreso total que percibe el intermediario no le pertenece dado que parte del mismo es de un tercero (arrendador ó propietario del inmueble); que no es posible efectuar la retención dado que no existe procedimiento que así lo señale en el caso de intermediación y además el impuesto que recae sobre cada uno de los intervinientes en la realización de la operación de intermediación y la prestación del servicio de arrendamiento se puede cancelar de la siguiente manera:

El mandante (arrendador o propietario del bien) tributará por su impuesto originado por la prestación del servicio de arrendamiento en las respectivas declaraciones bimestrales del Impuesto de Industria y Comercio cuando éste sea contribuyente bajo los términos que se aclaran en el concepto No 501 de 1996.

La agencia inmobiliaria tributará por su impuesto originado del servicio de intermediación en las respectivas declaraciones bimestrales, ó bajo la aplicación del sistema de retención por compras del Impuesto de Industria y Comercio, cuando el arrendador o mandante sea



contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio en Santa Fe de Bogotá tal y como se explica en el Concepto No 501 de 1996 ostentando la calidad agente de retención en los términos del artículo 11 del Decreto Distrital 053 de 1996 y la inmobiliaria no ostente la calidad de agente de retención permanente.

Por ello, sobre los pagos o abonos en cuenta que se efectúen en desarrollo de la prestación del servicio de arrendamiento mediante agencia comercial intermediaria, que le genere ingresos para el intermediario agencia inmobiliaria y al arrendador o propietario del bien inmueble, por el pago del servicio de arrendamiento que realiza un agente retenedor (arrendatario), no es posible practicar la retención por compras del Impuesto de Industria y Comercio, porque sobre la parte del ingreso que recibe el intermediario (comisión), el mandante (es decir quien lo contrató para que le comercializara sus bienes) es quien le debe efectuar la respectiva retención por la prestación del servicio de intermediación (tarifa 7 por mil), si el arrendador ostenta la calidad de agente retenedor permanente y sobre el ingreso por el servicio de arrendamiento como no es ingreso del intermediario sino del mandante arrendador, éste debe tributar por el mismo en los términos que se señalan en el Concepto No 501 de 1996.

Situación está que debe ser informada por el intermediario comercial en documento escrito o en la factura de venta de los bienes, en los términos del artículo 17 del Decreto 053 de 1996.

En las situaciones en que utilizando un procedimiento errado se hayan practicado retenciones por un mayor valor, el Decreto Distrital 053 de 1996 en su artículo 8, consagró el procedimiento de devolución por parte del agente retenedor; para lo cual éste reintegrará los mayores valores retenidos en exceso, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañadas de las pruebas cuando a ello hubiere lugar, ésta devolución procede, excepto cuando se trate de aplicación de tarifa por no informar al proveedor del bien o servicio la actividad.

Para ello en el mismo período en que el retenedor efectúe el reintegro, descontará el valor de las retenciones por concepto de Impuesto de Industria y Comercio por declarar y consignar. Cuando el monto de las retenciones sea insuficiente, podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos siguientes.

Por consiguiente cuando a un sujeto de retención se le practicaron más retenciones de las debidas, el procedimiento que debe seguirse es el antes mencionado y no procede hacerse los descuentos en las declaraciones que presenta el sujeto de retención

## CONCEPTO NO. 603

Ref: Consulta 10653 de 1997

Tema: Sistema de retención por compras del Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Momento de causación de la Retención.

De conformidad con el artículo 29 del Decreto Distrital 800 de 1996, compete a este despacho la interpretación de manera general y abstracta de las normas tributarias distritales manteniendo la unidad doctrinal de la Dirección de Impuestos Distritales.

### Pregunta

El impuesto de industria y comercio retenido por los grandes contribuyentes y las entidades del estado, lo causamos en nuestra contabilidad en la fecha de emisión de la factura, sin embargo, al solicitar los certificados correspondientes algunos de nuestros clientes los expiden con fechas diferentes a las de generación de la operación en ocasiones con la fecha en que se paga la obligación (por la modalidad de pago a 30 o 60 días) o en la fecha en que el cliente radica la factura, casos en los cuales se pasa de un bimestre a otro. El monto incluido en nuestras declaraciones presentadas durante 1996, como retenciones de ICA que nos practicaron, se hizo con base en las causaciones efectuadas en el período correspondiente a la emisión de la factura.


¿Qué debemos hacer con las diferencias presentadas entre lo certificado y lo aplicado en la declaración?

¿Cuándo ocurre esto si el monto de las retenciones causadas es superior al monto del impuesto a cargo, la diferencia se puede incluir en el bimestre siguiente?

### Respuesta

El impuesto de industria y comercio según el artículo 27 del Decreto Distrital 807 de 1993, se causa con una periodicidad bimestral y se declara sobre los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable en los términos del artículo 34 del Decreto Distrital 423 de 1996.

Los artículos 12 y 48 del Decreto Nacional 2649 de 1993, ordenan que la contabilidad se debe llevar por el sistema de causación, por ello los ingresos que se entienden obtenidos en el período son aquellos sobre los cuales nace el



derecho a exigir su pago dentro de este interregno, independientemente de que este se realice efectivamente o no. En consecuencia, la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio se debe establecer sobre los ingresos causados.

La retención por compras del Impuesto de Industria y Comercio es un sistema de recaudo anticipado del dicho impuesto, adoptada en Santa Fe de Bogotá por el artículo 6 del Acuerdo 28 de 1995, la cual empezó a regir desde el 1 de febrero de 1996.

El artículo 46 del Decreto Distrital 807 de 1993, consagra la obligación de expedir certificados de retención a los agentes de retención de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos Distritales, señalando que deberán expedir anualmente un certificado que contendrá la información contemplada en el artículo 381 del Estatuto Tributario Nacional, ó a solicitud del retenido expedirá un certificado bimestral o por cada retención efectuada, el cual debe contener las mismas especificaciones que el certificado anual.

El artículo 127-2 del Decreto Distrital 807 de 1993, titulado Causación de la retención señala:

**“La retención del Impuesto de Industria y Comercio por compras se efectuará al momento en que se realice el pago o abono en cuenta lo que ocurra primero.”**

Para efectos de aclarar el momento en que se causa la retención es preciso determinar lo que en términos contables significa abono en cuenta y pago, teniendo en cuenta que estos se relacionan directamente con los sistemas de contabilidad de causación y de caja, para ello nos remitiremos a la obra titulada Contabilidad Sistema de información para las organizaciones, de Sinisterra Gonzalo y Henao Harvey, Editorial Mc Graw Hill 1991 que al respecto señalan:

**“La contabilidad de causación, fundamentada en la norma del mismo nombre, estipula que los ingresos deben reconocerse en el período en que se realiza la venta o se presta el servicio con el fin de generar cifras de resultados más confiables. Según esta norma las ventas, ingresos y ganancias se consideran causados:**

- Cuando se trate de actos que deban constar por escritura pública o documento privado en la fecha de otorgamiento.
- Cuando existan modalidades que tipifiquen una venta, así no se haya perfeccionado la transferencia de la propiedad, su tratamiento contable debe fundamentarse en la norma básica de la realidad económicas y en normas técnicas específicas.
- En los demás casos en la fecha del documento en el que conste el nacimiento del derecho de cobro.

**Esta misma dispone que los costos y gastos se deben reconocer en el período corriente en el que se incurren, independientemente de su fecha de pago.**

**La contabilidad de caja, sin embargo, sólo considera como ingreso del período las ventas y los servicios prestados al contado y como gastos y costos, los desembolsos realmente efectuados por la empresa.**

**En nuestro medio, el sistema de contabilidad de caja no tiene aceptación, sólo se permite el sistema de causación.”** (el subrayado es nuestro)

Conforme a lo anteriormente expuesto y teniendo en cuenta que el momento en el cual se causa la retención es en el momento del pago o abono lo que ocurra primero, el sujeto de retención solo puede seguir este parámetro para contabilizar las retenciones practicadas, las cuales debe descontar como pago anticipado del impuesto del respectivo período gravable en que se hayan causado, independientemente de la fecha en que el agente retenedor expida el respectivo certificado de retención, puesto que tal y como lo determina la norma el momento de causación no está dado en manera alguna por ésta circunstancia, sino por el pago o abono en cuenta lo que ocurra primero; por consiguiente, el proveedor del bien o servicio sujeto al mecanismo de retención por compras del Impuesto de Industria y Comercio que conforme a las normas contables debe llevar contabilidad por el sistema de causación realiza una venta de un bien o servicio el cual consta en un documento o factura y registra en su contabilidad el ingreso respectivo por la fecha de emisión del documento o factura en que conste la operación, al igual en ésta misma fecha debe contabilizar como causada la respectiva retención sobre la operación realizada, independientemente de la fecha en que el agente retenedor realice el pago, si éste se hace con posterioridad al abono en cuenta que realiza el sujeto retenido por la venta del bien o servicio; porque si el pago se realiza con anterioridad al abono en cuenta de la venta del bien o servicio la retención se causará en el momento del pago y por consiguiente se contabilizará en el período gravable en que se realice el pago.

Por las razones anteriores, es claro que como la operabilidad en la causación del sistema de retención por compras del Impuesto de Industria y Comercio como pago anticipado del impuesto que es, conserva la causación del impuesto mismo, que se genera sobre los ingresos obtenidos en el período, ingresos estos que se entienden realizados teniendo en cuenta el sistema contable de causación, porque al tiempo que se causa el ingreso generador del impuesto, así mismo se causa para el sujeto de retención cuando sea del caso la respectiva retención por compras que debe descontar como impuesto pagado por anticipado; por consiguiente no es posible pensar que en un período gravable exista mayor valor de retenciones a descontar que de impuesto a cargo y por la misma razón fundada en la causación del ingreso constitutivo de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio y las retenciones por compras practicadas no hay posibilidad alguna para que se puedan llevar diferencias a períodos posteriores.

## CONCEPTO NO 604

Ref.: Radicación No.5231 de abril de 1997

Tema: Impuesto Industria y Comercio

Subtema: Deducción de costos en la Base Gravable

### Pregunta

De acuerdo con el manejo contable que a continuación elaboramos sobre un ejemplo de una transacción real efectuada por la Cooperativa, por un billete de 10 fracciones de la lotería de Cundinamarca, solicitamos su CONCEPTO NO sobre si la forma de contabilización manejada en la Cooperativa da para calificarlo como manejo de ingresos para terceros:

En el momento en que la Beneficencia nos hace entrega de la Lotería

1305	1	Inventarios mercancías no transformadas	3.465
2315	1	Proveedores nacionales	3.465

En el momento que se distribuye a los vendedores (loteros)


1405	1	Créditos vigentes asociados	3.650
4105	1	Ventas bienes no transformados	3.650
5105	1	Costo de ventas bienes no transformados	3.465
1305	1	Inventarios mercancía no transformados	3.465

Ventas	3.650
Costos de ventas	3.465
Ingreso-neto	185

### Respuesta

La Ley 14 de 1983, establece que el impuesto de Industria y Comercio recae sobre la realización de actividades comerciales industriales y de servicios que se realicen dentro de la jurisdicción de un municipio. Los sujetos pasivos del impuesto son aquellas personas que realicen el hecho generador del impuesto, es decir, aquellas que realizan una o varias actividades anteriormente descritas.

En el numeral 5o. del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, se definió claramente la base gravable del impuesto de industria y comercio. Esta norma determina que la base gravable esta conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. Igualmente determina que los ingresos netos se obtienen de restar del monto total de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los ingresos obtenidos por las actividades no sujetas y exentas, los descuentos, las devoluciones, las rebajas, las exportaciones y los ingresos obtenidos por la venta de activos fijos. La



misma norma establece que harán parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros y comisiones.

Con lo anterior es importante definir que el ingreso ordinario del contribuyente ha de entenderse como aquel ingreso obtenido por el desarrollo o ejercicio de la actividad gravada. A su vez ingresos extraordinarios, se entienden como los ingresos que se obtienen por concepto diferente al del ejercicio de la actividad del contribuyente, pero que reportan un incremento en los ingresos del contribuyente; por ejemplo, los ingresos obtenidos por arrendamientos cuando la actividad comercial que realiza el contribuyente no sea la de arrendar bienes muebles o inmuebles.

Conforme a la contabilización que usted trae a colación, lo que pretende excluir de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio, son los valores registrados en el código 5105, como un costo de la actividad desarrollada por la cooperativa, al respecto se debe precisar:

Los artículo 39 y 40 del Decreto Reglamentario No.2649 de 1993, el cual constituye la regulación integral de los principios de contabilidad generalmente aceptados en concordancia con la Ley 43 de 1990, definen:

“ARTICULO 39. Costos. Los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos.

ARTICULO 40. Gastos. Los gastos representan flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un periodo, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes.”

Por consiguiente, y teniendo en cuenta que tal y como se observa los costos o gastos no representan ingresos, por el contrario son erogaciones y flujos de salida de recursos que en momento alguno son deducibles de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio, ya que este grava son los ingresos netos obtenidos por el contribuyente, que se obtienen de restar a la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios única y exclusivamente los ingresos correspondientes a actividades exentas, no sujetas, devoluciones, rebajas, descuentos, exportaciones y venta de activos fijos.

Para mayor claridad, le adjunto copia del Concepto No. 586 del 12 de agosto de 1997, donde se aclara sobre qué base se aplica la sanción de extemporaneidad a los contribuyentes que no les resulte impuesto a cargo pero que no presentaron las declaraciones dentro del plazo establecido por la Secretaria de Hacienda Distrital

## CONCEPTO NO. 605

Ref: Consulta de septiembre 17 de 1997

Tema: Impuesto de Industria, y Comercio y Avisos

Subtema: Error en la determinación del bimestre

### Pregunta

El día 14 de marzo de 1997 se presentó una declaración de Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros año gravable 1997, por un error se marcó la “X” correspondiente al bimestre Enero-Febrero cuando realmente corresponde al Bimestre Marzo-abril debido a la fecha en que fue radicado el formato del R.I.T.

Ahora la Oficina de Liquidación de Impuesto afirma que este error da lugar a la sanción que es de \$ 91.000.00.

### Respuesta

El artículo 29 del Decreto 423 de 1996, establece:

**“ARTICULO 29: PERIODO GRAVABLE:** Por período gravable se entiende el tiempo dentro del cual se causa la obligación tributaria del impuesto de industria y comercio y **es bimestral**” (Negrilla ajena al texto)

El artículo 34 del mismo decreto, que trae la definición de base gravable en el impuesto de industria y comercio preceptúa:

“El impuesto de industria y comercio correspondiente **a cada bimestre**, se liquidará con base en 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 sujeta, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos”.(Negrilla extraña al texto)

De la misma forma el artículo 27 del Decreto Distrital 807 de 1993 establece:

**“ARTICULO 27: PERIODO DE CAUSACION EN EL IMPUESTO DE INDUSTRIA, COMERCIO Y AVISOS Y TABLEROS:** A partir del 1º de enero de 1994, el impuesto de industria, comercio y avisos y tableros se causará con una **periodicidad bimestral. Los períodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; noviembre-diciembre**” (Negrilla fuera de texto)

Como se puede observar claramente, el período gravable del impuesto de industria y comercio es bimestral, la misma norma determina como se clasifican los bimestres tributarios en el año, los contribuyentes deberán observar estos períodos para declarar y pagar su impuesto.



Para la presentación de las declaraciones de los diferentes impuestos que administra la Dirección de Impuestos Distritales, cada año, el Secretario de Hacienda mediante resolución señala los plazos en los cuales ha de efectuarse.

A manera de información, para el año gravable de 1997, la Resolución 1092 del 18 de diciembre de 1996, en su artículo 2° señala las fechas para declarar cada uno de los bimestres del impuesto de industria y comercio así:

Enero-Febrero	Marzo 19
Marzo-Abril	Mayo 21
Mayo-Junio	Julio 16
Julio-Agosto	Septiembre 19
Septiembre-Octubre	Noviembre 19
Noviembre-Diciembre	Enero 20 (1998)

El período es elemento esencial de la declaración por cuanto es factor que incide en la identificación de bases gravables y por ende en la determinación del impuesto; el señalamiento del período no puede dejarse condicionado a manifestaciones subjetivas, esto es, averiguar cual era la intención del contribuyente al momento de presentar su declaración, por el contrario, es un dato de carácter objetivo, es decir que se entenderá presentada la declaración por el período que se señale.

Tan cierto es ello que el inciso segundo del artículo 19 del Decreto 807 de 1993 al preceptuar **“Toda declaración que el contribuyente o declarante presente con posterioridad a la declaración inicial será considerada como corrección a la inicial o a la última corrección presentada, según el caso”**, se está Refiriendo precisamente al evento en que dos o más declaraciones sobre un mismo impuesto señalen igual período.


Con mayor razón aplica este criterio objetivo, si existe una sola declaración, para un determinado período fiscal, pues lógicamente debe entenderse presentado para éste.

Por lo anterior no es posible aceptarse la corrección de este aspecto, presentando otra declaración que señale diferente período al inicialmente indicado, porque aquella sólo produce dos efectos:

- 1) Si por ese período no hay declaración presentada, se entenderá que debe imputarse a él.
- 2) Si por ese período hay declaración presentada se entenderá como corrección de dicha declaración.

Ahora bien, en el primer evento puede darse que no se esté obligado a presentar declaración por ese período fiscal, como en el caso que nos ocupa, para lo cual deberá tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 34-1 del Decreto 807 de 1993 que reza: *“Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno”*. Así las cosas es claro que la declaración presentada por un período en el que no existe obligación fiscal de hacerlo se tendrá por no presentada.





De otra parte no es viable aceptar una declaración como válida para un período fiscal, cuando la misma no cumple con los lineamientos de tiempo exigidos por la norma para la presentación de la misma, es decir, cuando se presenta sin haber aún finalizado el período, teniendo en cuenta como ya se vio en la normatividad inicialmente transcrita, que la base gravable indicada en la declaración debe corresponder a la **totalidad de los ingresos obtenidos durante el período**, máxime cuando el período declarado no abarca siquiera un día de actividad, en tanto coincide la fecha de presentación de la declaración con la fecha de iniciación de actividades según la información suministrada al momento de la inscripción en el RIT.

En este orden de ideas, presentada declaración en que se señale “correctamente” el período a que el contribuyente o declarante quería Referirse, si sobre dicho período no hay otra declaración, como ya se ha dicho, ésta se tendrá como la inicialmente presentada para el respectivo período.

Sin embargo, si se presenta posteriormente a los plazos señalados por la correspondiente resolución que se expide para cada año gravable, entonces se estará frente a una declaración extemporánea, debiendo al momento de presentar la declaración liquidar la sanción de extemporaneidad prevista en el Art. 61 Decreto 807 de 1993 que manifiesta:

**“ARTICULO 61: SANCION POR EXTEMPORANEIDAD:** Los obligados a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al cinco por ciento (5%) del total del impuesto a cargo, objeto de la declaración tributaria, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto”.

Esta sanción deberá ser liquidada observando lo establecido en el artículo 56 del Decreto Distrital 807 de 1993, el cual establece que la sanción contemplada para estos casos no podrá ser inferior a la suma de NOVENTA Y UN MIL PESOS (\$91.000.00), (Valor base año 1997).

De acuerdo a lo anterior cuando la declaración considerada como inicialmente presentada sea extemporánea y no se liquide la sanción de extemporaneidad en ella, deberá ser objeto de corrección y para tal efecto se presentará una nueva declaración diligenciando el formulario en forma total y completa, liquidando y pagando la sanción correspondiente.

En el evento que la declaración de corrección modifique la base gravable y como consecuencia arroje un mayor valor a pagar por CONCEPTO NO de impuesto, deberá además de la sanción de extemporaneidad, liquidar la sanción por corrección contemplada en el artículo 63 del Decreto 807 de 1993.

Para efectos del pago del impuesto en sí, en los casos en que no ha habido variación del impuesto a cargo y:

a) Exista una primera declaración que no surte efectos legales, porque no se estaba obligado a declarar por ese período, pero se ha pagado a través de ella una suma de dinero, y

b) Exista una declaración extemporáneamente presentada sin liquidar la correspondiente sanción de extemporaneidad, necesariamente deberá presentarse una nueva declaración que será corrección de aquella, en tanto liquide la sanción correspondiente, el contribuyente o declarante tendrá dos opciones.

1) Pagarlo en esta última declaración de corrección junto con la sanción de extemporaneidad y solicitar la devolución en su totalidad de las sumas canceladas a través de la declaración que no surte efectos legales, o

2) No pagar el impuesto y solicitar la compensación de los dineros pagados en la declaración que no surte efectos legales, procediendo únicamente a pagar la diferencia del mayor valor resultante por la sanción de extemporaneidad.

### **CONCEPTO NO. 606**

Ref: Consulta de septiembre 5 de 1997

Tema: Impuesto de Industria, y Comercio y Avisos

Subtema: Sujeción al impuesto.

### **Pregunta**


Se constituye una sucursal de una sociedad anónima extranjera (Con domicilio en Panamá) cuyo objeto social es el de promocionar los productos de una marca, visitar clientes, remitir ordenes de pedidos a la sociedad bajo el mismo nombre en otro país, brindar servicios a los clientes y todos aquellos concernientes con las relaciones públicas de la marca, además de otros como celebrar contratos civiles o comerciales, tomar locales en arrendamiento, adquirir o vender bienes muebles o inmuebles.

Por las anteriores funciones la sucursal no obtiene ningún ingreso por ventas ni otros emolumentos; para los gastos de manutención y los que demanda para el cumplimiento de su objetivo, la casa matriz realiza depósitos.

¿Qué obligación de tipo tributario distrital debe cumplir esta sociedad, respecto de los depósitos que le hace la casa matriz?

### **Respuesta**

Teniendo en cuenta que la sociedad objeto de la presente se constituye como una sucursal de una empresa extranjera en Colombia, debemos tener entender que una sociedad extranjera según el artículo 469 del Código de Comercio, es aquella constituida conforme a las leyes de otro país y con domicilio principal en el exterior, aunado lo



anterior a lo preceptuado en el artículo 263 del mismo Código que establece que son **sucursales** los establecimientos de comercio, abiertos por una sociedad, dentro o fuera de su domicilio, para el desarrollo de sus negocios o parte de ellos.

La doctrina nos aclara al respecto que : “La opinión de esta superintendencia, desde antiguo, se orienta a subrayar que la casa matriz es la titular de la personería jurídica y que las sucursales son establecimientos de comercio, a través de los cuales actúa la sociedad (...) El artículo 497 del Código de Comercio, por remisión, hace aplicable a la situación de las sociedades extranjeras, el régimen de las nacionales, lo cual nos permite esbozar una definición de la sucursal de la sociedad extranjera, así: son sucursales de compañías extranjeras, los establecimientos de comercio abiertos por éstas en el territorio nacional.


Así las cosas, si bien es cierto que nuestro sistema tiende a conferir autonomía operativa a la sucursal, y que con el fin de tener mecanismos de control jurídicos, contables y tributarios, ordena que estos establecimientos observen durante su permanencia en el país y en desarrollo de sus actividades permanentes las disposiciones por la cuales se rigen las sociedades colombiana, esto no significa que les conceda capacidad jurídica como si se tratase de sociedades. Ello indica que la compañía extranjera no es un tercero absoluto, ni un tercero relativo con respecto a las acciones u omisiones de su representante, toda vez que de conformidad con lo previsto en el artículo 485 ibídem “la sociedad responderá por los negocios celebrados en el país al tenor de los estatutos que tengan registrados en la Cámara de Comercio al tiempo de celebración de cada negocio”.

(...)(Superintendencia de Sociedades, oficio 220-58283 de diciembre 9 de 1996)

Establecido que una sucursal de empresa extranjera, es la sociedad misma desplazada a un determinado lugar, para así brindar una mejor atención a sus clientes, siendo el domicilio en el país en donde opera la sucursal un domicilio secundario de una sociedad constituida conforme a las leyes de otros país y como tal la representa y compromete con el ejercicio de su actividad dentro del territorio colombiano.

Ahora bien, atendiendo la Pregunta de cuáles serán las obligaciones tributarias de una sociedad extranjera de las características de la que nos ocupa en el país, y teniendo en cuenta que el artículo 25 de Decreto 423 de 1997 establece “*HECHO GENERADOR: El hecho Generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sean que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos*“. Podemos establecer que:

En el tipo de sucursal objeto de la presente no se configuran ninguno de los presupuestos del hecho generador en cuanto se hace referencia al ejercicio o realización directa de actividades comerciales, industriales o de servicios en la ciudad, ya que la constitución misma de la empresa no permite cosa diferente a la de promocionar los productos de una marca determinada, y servir de nexo entre la firma extranjera y sus clientes en el país, por el cual no desarrolla actividad alguna en el Distrito Capital, que le generen ingresos diferentes a los depósitos de manutención que



la firma extranjera gira periódicamente para los gastos propios administrativos y operativos de la sociedad en Colombia.

De donde, si una sociedad no desarrolla actividades industriales, comerciales, y de servicios en jurisdicción de Santa Fe de Bogotá D.C., mal podría pensarse que la misma deba tributar en esta ciudad, más aun que uno de los factores para determinar el impuesto es la base gravable, la que precisamente está conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable correspondiente, con ocasión del ejercicio de las actividades enunciadas anteriormente.

No podría decirse que los ingresos provenientes del exterior para la manutención administrativa y operativa de la empresa constituyan base gravable impositiva del impuesto de industria y comercio.

No obstante lo anterior cabe recordar que en el momento en que las sociedades del tipo aquí descritas llegasen a realizar actividades gravadas en el distrito con el impuesto de industria y comercio, se convertirán en forma inmediata en sujeto pasivo del impuesto y por ende deberán cumplir con las obligaciones fiscales de los mismo.

Para finalizar es importante aclarar que el hecho de no realizar actividades sujetas del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, no exime al contribuyente de realizar las retenciones a que haya lugar en el ejercicio de sus funciones, las cuales deberán ser declaradas y pagadas de acuerdo a lo establecido en el Decreto 053 de 1996, por medio del cual se reglamenta el sistema de retenciones para el impuesto en comento.

## CONCEPTO No 608

Ref: Adición concepto No. 605

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Sanción de Corrección por Declaraciones de Correcciones que generan mayor valor.

Se complementa el Concepto No 605 en el sentido de precisar que toda declaración de corrección que frente a la inicial o a la última corrección presentada, según el caso, genere un mayor valor, ocasiona la sanción por corrección de que trata el artículo 63 del Decreto 807 de 1993, independientemente que dicho mayor valor se origine por rubro de impuesto o de sanciones, teniendo en cuenta que esta norma no hace distinción.

Así las cosas, en el evento en que una declaración inicial sea presentada en forma extemporánea y no se liquide en ella dicha sanción, debe presentarse declaración de corrección a efecto de liquidar la sanción de extemporaneidad respectiva y si con ocasión de este rubro se genera un mayor valor a pagar frente a la inicial deberá liquidarse la sanción de corrección en los términos de que trata el referido artículo 63.

## CONCEPTO No. 609

Ref: Consulta de octubre 2 de 1997

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos- Impuesto Predial Unificado

Subtema: Sociedad en comandita (de familia) Inversiones en activos fijos como única actividad- Firma del Revisor Fiscal en declaración


### Pregunta

Una sociedad de familia (en comandita simple) que no tiene ingresos por ningún tipo de actividad, ya que únicamente hace inversiones en compra de activos fijos que no generan ninguna renta, y los únicos ingresos que declara son los originados en los ajustes por inflación. ¿Está obligada a inscribirse como responsable del impuesto de industria y comercio, y por consiguiente presentar declaraciones tributarias bimensuales?

### Respuesta

Previamente a adentrarnos en el tema, es necesario precisar las nociones sobre sociedad, sociedad en comandita y activos fijos, así:

El artículo 2079 del Código Civil Colombiano establece que “La sociedad o compañía es un contrato por el que dos o más personas estipulan poner un capital u otros efectos



en común, con el objeto de repartirse entre sí las ganancias o pérdidas que resulten de la especulación”. Definición de la cual se extraen unos presupuestos, cuales son:

- Agrupación de dos o más personas (pluralidad de personas).
- Aportes de capital o bienes u otros efectos dentro de la misma por todas y cada una de las partes.
- El fin especulativo (oneroso).
- La participación de los asociados en las ganancias o pérdidas.
- El ánimo de asociación.

Por su parte el artículo 98 del Código de Comercio reza “Por el contrato de sociedad dos o más personas se obligan a hacer un aporte en dinero, en trabajo o en otros bienes apreciables en dinero, con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas en la empresa o actividad social.

La sociedad, una vez constituida legalmente, forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados”

De lo anterior y como claramente lo establece la misma norma, una sociedad es una persona jurídica diversa de los socios considerados individualmente, y los bienes sociales no pertenecen a los socios sino a la sociedad.


Ahora bien, la sociedad en comandita prevista en el Código de Comercio en sus artículos 323 y siguientes, se establece como “La sociedad en comandita se formará siempre entre uno o más socios que comprometen solidaria e ilimitadamente su responsabilidad por las operaciones sociales y otro o varios socios que limitan la responsabilidad a sus respectivos aportes. Los primeros se denominan socios gestores o colectivos y los segundos socios comanditarios.

Como activos fijos entiéndase los bienes inmuebles y muebles que presentan las siguientes características:

- a) Que sean de naturaleza realmente duradera.
- b) No están destinados a la venta dentro del giro ordinario del negocio.
- c) Sean usados en el negocio dentro del giro ordinario de sus actividades.

Además, contablemente un activo es la representación financiera de un recurso obtenido por el ente económico como resultado de eventos pasados, de cuya utilización se espera que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros.

Ahora bien, entendidas las nociones anteriores, es importante establecer cual es el hecho generador del impuesto de industria, comercio y avisos según lo preceptuado en el artículo 25 del Decreto 423 de 1996, el cual nos permitimos transcribir:



**“ARTICULO 25: HECHO GENERADOR:** El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la Jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos”

Es presupuesto para que se de el hecho generador del impuesto de industria y comercio, es el de que se realicen actividades comerciales, industriales o de servicios en jurisdicción de Santa Fe de Bogotá D.C. dentro de lo establecido en los artículos 26, 27 y 28 del Decreto 423 de 1996 que rezan:

**“Artículo 26: Actividad Industrial:** Es actividad industrial la producción, extracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamble de cualquier clase de materiales y bienes y en general cualquier proceso de transformación por elemental que este sea.

PARAGRAFO: Para efecto del impuesto de industria y comercio, es actividad artesanal aquella realizada por personas naturales de manera manual y des automatizada, cuya fabricación en serie no sea repetitiva e idéntica, sin la intervención en la transformación de más de cinco personas, simultáneamente.

**“Artículo 27. 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.

**Artículo 28, Actividad de servicio:** Es actividad de servicio, toda tarea, labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual.”

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que uno de los factores para determinar el impuesto es la Base Gravable, que está conformada precisamente por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante un período gravable (bimestral), con ocasión del ejercicio de las actividades enunciadas anteriormente (Art. 34 Decreto 423/96).

Retomando los conceptos de sociedad y específicamente de sociedad en comandita, tiénesse que si bien es cierto la voluntad de quienes constituyen una sociedad, es desarrollar actos mercantiles a través del contrato asociativo para buscar obtener unas utilidades que repartir, no puede desconocerse que en la práctica, algunas sociedades como las constituidas propiamente como de familia de que trata el artículo 102 del Código de Comercio y las comanditarias, son usadas como medio de preservación del patrimonio familiar, afirmación que se corrobora con lo expresado por el Doctor Camilo Gómez Alzate, en el artículo publicado en la Revista Dinero No. 18 de Octubre de 1994, Pag. 117:

“La sociedad en comandita, bien sea simple o por acciones, es el tipo societario más usado por las familias que quieren evitarse el trámite de la sucesión.



Naturalmente los padres se reservan la calidad de socios gestores y así logran administrar los bienes de la sociedad evitando que alguno de los hijos dilapide el patrimonio familiar.

En cuanto a negocios se trata, la sociedad en comandita no suele ser la más utilizada. No permite una gran flexibilidad en su manejo y administración, ni su ampliación con facilidad. El hecho de que exista un socio gestor que sea quien administre, dirija y responda por todo, no la hace más recomendable para el manejo de los negocios. Sin embargo, puede ser la mejor forma societaria en actividades sin riesgos, cuando no se quieren administradores impertinentes o cuando se trata de negocios con los hijos o con la esposa." (Subrayado ajeno al texto)

Así las cosas, es entendible que sociedades de este tipo, durante su existencia no desarrollen actividades que les generen ingresos, sino que únicamente se dedican a la adquisición de activos fijos (lo cual no quita que al momento de la liquidación de la sociedad o del retiro de los socios, no pueda haber distribución de utilidades, ya que en tal caso estarían representadas en las valorizaciones patrimoniales producidos durante la existencia de la sociedad o el tiempo en que se estuvo asociado), Activos estos que por los efectos de la inflación para la determinación del Impuesto de Renta son objeto de Ajustes por Inflación, concepto que no incide en el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos, por expresa disposición del artículo 330 del Estatuto Tributario Nacional, compilada para el Distrito Capital por el Decreto Distrital 423 de 1996, en el artículo 34.

En ese orden de ideas y establecido que el impuesto de industria y comercio grava tres fases de la actividad mercantil, descritas en los artículos 26 al 28 del Decreto 423 de 1996, para saber si una sociedad sea cual sea su característica es contribuyente del impuesto, se debe determinar si realiza actividades que se subsumen en estas, es decir actividades industriales, comercialización de bienes y la prestación de servicios y si obtiene ingresos provenientes del ejercicio o realización de tales actividades en la jurisdicción del Distrito Capital.

## Pregunta

Una sociedad dedicada a la construcción de vivienda, obligada a tener revisor fiscal, ¿al momento de presentar sus declaraciones de impuesto predial unificado, éstas deberán estar firmadas por el revisor fiscal, tal como sucede en el impuesto de industria y comercio? en el caso de ser afirmativa la Respuesta, ¿por qué los formularios del impuesto predial unificado no tienen el respectivo espacio para la firma del revisor fiscal?

## Respuesta

El Artículo 15 del Decreto Distrital 423 de 1996, establece que están obligados a presentar declaración de impuesto predial unificado los **propietarios o poseedores** de predios ubicados en la jurisdicción del Distrito de Santa Fe de Bogotá.

Ahora bien, respecto de la firma del revisor fiscal, está se exige de las declaraciones a las que expresamente se refiere el numeral 7º del artículo 13 del Decreto 807 de 1993, al establecer:

“Para el caso de las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio, del Impuesto al Consumo de cervezas, sifones y refajos de producción nacional, y de Retención en la Fuente de Impuestos Distritales, la firma del Revisor Fiscal cuando se trate de obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener Revisor Fiscal.”

En el caso de los no obligados a tener Revisor Fiscal, se exige la firma de Contador Público, vinculado o no laboralmente a la empresa, si se trata de contribuyentes obligados a llevar contabilidad, cuando el monto de sus ingresos brutos del año inmediatamente anterior, o el patrimonio bruto en el *último día de dicho año, sean superiores a la suma de Cien millones de pesos (\$100.000.000)(Valor año base 1987.)*

*En estos casos, deberá informarse en la declaración el nombre completo y número de la tarjeta profesional o matrícula de Revisor Fiscal o Contador Público que firma la declaración.*

*La exigencia señalada en este numeral no se requiere cuando el declarante sea una entidad pública diferente a las sociedades de Economía Mixta*

Por lo anterior se concluye, que la declaración del impuesto predial unificado no requiere en ningún caso ser firmada por el revisor fiscal, así el predio pertenezca a una persona jurídica obligada a tenerlo; por ende, es que en los formularios para declaración de éste impuesto no existe casilla para tal firma

## **CONCEPTO No. 611**

Ref: Consulta de Octubre 27 de 1997

Tema: Impuesto de Industria, y Comercio y Avisos


Subtema: Actividad de Servicios

### **Pregunta**

La actividad desarrollada conocida como MARQUETERIA, se encuentra clasificada para efectos tributarios distritales como ¿actividad de servicio o actividad comercial?, toda vez que en la clasificación internacional industrial uniforme CIIU revisión dos, y adoptada por la Cámara de Comercio de Colombia, se encuentra clasificada bajo el Código 621602 que se denomina comercio al detal de artículos de vidrio, locería, cristalería y, marquetería

### **Respuesta**

El hecho generador del impuesto de industria comercio y avisos establecido expresamente en el artículo 25 del Decreto 423 de 1996, dispone que el hecho imponible en este impuesto recae sobre la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios en jurisdicción del Distrito Capital, de manera directa o indirectamente por



personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sean que se cumplan en forma permanente u ocasional en inmuebles determinados con establecimientos de comercio o sin ellos.

Se hace entonces necesario, entrar a establecer que es una actividad comercial y que es actividad de servicio dentro de la legislación vigente en materia de industria y comercio en Santa Fe de Bogotá D.C, definiciones previstas en los artículos 27 y 28 del Decreto 423 de 1996 que rezan:

**1. Artículo 27. 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.*

**2. Artículo 28, 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.

De la definición de actividad de servicios se advierten los siguientes presupuestos:

1. Debe tratarse de tareas, labores o trabajos de carácter material o intelectual que se concreten para quien las realiza en una labor de hacer.
2. Las tareas, labores o trabajos, deben ser hechas por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho.
3. No debe existir relación laboral entre quien ejecuta las labores y quien contrata con el la realización de las mismas.
4. Genera una obligación a cargo de quien contrata la realización de los trabajos, como es la de retribuir en dinero o en especie la prestación del servicio.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo anterior, se hace necesario ubicarnos dentro del concepto del contrato de obra material, por lo cual transcribiremos apartes de la Sentencia de Casación Civil de mayo 6 de 1969:

“El artículo 2063 del Código Civil -sobre los contratos para la confección de una obra material- contempla dos hipótesis en que el contrato asume la naturaleza ya de una venta, ya de un arrendamiento. Si quien encarga la confección de la obra llamado arrendatario, suministra la materia principal, y el arrendador pone lo demás, esto es, la obra de mano y en caso necesario los materiales accesorios el contrato toma la naturaleza de un arrendamiento. Tal es lo sucedido en el caso de autos; Salazar llevó su automóvil a reparar a los talleres del demandado; no cabe duda que este vehículo era la materia principal suministrada por el arrendatario, la compañía puso la obra de mano y los repuestos para efectuar las reparaciones, que fueron la obra contratada. En estas condiciones tampoco se revoca a duda que el contrato celebrado entre Salazar y la Sociedad, fue un contrato para la confección de una

obra material, y que esta convención está prevista y regulada por los artículos 2053 y s.s. del Código Civil..”

Situación igual se presenta en el caso que nos ocupa, ya que cuando llevan pinturas (cuadros), fotografías u objetos especiales para enmarcar (Materia principal), y en la marquertería el artífice coloca la mano de obra y elementos accesorios (tales como marco, vidrio, cartón, pegante etc); se configura un contrato de obra material de la modalidad de arrendamiento, como el descrito en la sentencia citada, modalidad esta, que en materia tributaria se encuentra clasificada como servicios.

De lo anterior se tiene, que si solamente la actividad desarrollada se encamina a la venta y comercialización de productos se subsume dicha actividad dentro de la comercial, pero si como medio para obtener la comercialización de productos específicos, se realizan tareas o trabajos de monturas y adecuación de elementos varios como los enunciados en el párrafo anterior, se tipifica para efectos del Impuesto de Industria y Comercio, la **actividad de servicios**, a través de la modalidad de un contrato de obra material de la naturaleza del arrendamiento como ya se explicó anteriormente.

Para finalizar es importante agregar, que cuando se configura el hecho de la realización de varias de las actividades que constituyen el hecho generador del impuesto de industria y comercio, como sería desarrollar tanto la actividad comercial propiamente dicha y la actividad de servicios, deberán discriminarse los ingresos obtenidos en cada una de dichas actividades y aplicar las correspondientes tarifas, para mayor claridad al respecto, se anexa fotocopia del CONCEPTO NO 575 de junio 27 de 1997, sobre cuyo tema en la parte final del mismo, ésta oficina hizo pronunciamiento.

## CONCEPTO No 612

Ref: Consulta de Octubre 1 de 1997

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Base gravable y Reteica en los contratos de obra civil por el sistema de Administración Delegada.


### Pregunta

1. En los contratos de Obra Civil por el sistema de Administración Delegada, se percibe como beneficio para el constructor el AIU, ya que el excedente del total del contrato se constituye en ingresos para el correspondiente pago a terceros.

Se consulta cuál deberá ser la respectiva base para la retención de ICA que se nos deba aplicar: sí es sobre el monto total de los contratos o del beneficio neto, o sea el AIU de los mismos.

### Respuesta

Los artículos 2053 y siguientes del Código Civil, definen el contrato de confección de obra material como aquel acto jurídico en virtud del cual una persona se obliga para con otra a realizar una obra material determinada, bajo una remuneración sin mediar



subordinación o representación, la obra o resultado puede ser de cualquier naturaleza, como la construcción de un edificio, la hechura de un mueble, la pintura de una casa etc, es decir existe una obligación de realizar una tarea por parte del contratista y una obligación de pagar unos honorarios por la ejecución de la obra por parte del contratante.

De la misma forma debemos aclarar que son contratos de construcción y urbanización aquellos por los cuales el contratista directa o indirectamente, edifica, fabrica, erige o levanta obras, edificios, construcciones para vivienda o comercio, puentes, carreteras, represas, acueductos, edificaciones en general, y las obras inherentes a la construcción en sí, como electricidad, cañerías, plomería, drenajes, etc.

Ahora bien, el contrato de administración delegada es un contrato muy utilizado en la actividad edificadora, cuyo contenido abarca dos grupos bien definidos de obligaciones principales, aparte de las que adicionalmente se estipulen en el propio contrato:

1º Grupo: Hace referencia a las obligaciones del contrato legalmente denominado de "Arrendamiento para la confección de obra material regulado por los artículos 2053 a 2062 del Código Civil, cuyo objeto principal es la ejecución de la obra contratada dentro de las especificaciones y los plazos convenidos

2º Grupo: Atañe principalmente a las relaciones establecidas entre el propietario y el constructor, en lo que concierne a la administración de los fondos que deben invertirse para la ejecución de dicha obra. Este segundo grupo se rige por las normas del Código Civil que regulan el contrato de mandato (Arts. 2142 a 2199)

Ahora bien, entendido el contrato de obra civil mediante administración delegada, como un contrato con los siguientes elementos:

- a) **Un acto jurídico:** Como contrato que es, supone la existencia y conformación de un acto jurídico, para producir efectos entre las partes que se vinculan mediante un acuerdo de voluntades.
- b) **La realización o ejecución de obras materiales:** Se entiende que la labor que se obliga al artífice es a la ejecución de una obra material de bien inmueble.
- c) **Remuneración:** El artífice por la ejecución de la obra persigue una remuneración o en su defecto un porcentaje sobre las utilidades, que se representa en el precio del acto sea previamente definido o establecida su porcentualidad.
- d) **No hay subordinación ni representación:** Existe falta de subordinación o dependencia por parte del artífice frente al dueño o comitente de la obra. Existe plena independencia por parte de quien ejecuta la obra.

Ahora bien, veamos cual es el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio el cual se encuentra previsto en el artículo 25 del Decreto 423 de 1996, preceptuando:

**“ARTICULO 25: HECHO GENERADOR:** El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la Jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos”

Sobre este punto se destacan los siguientes presupuestos para el hecho generador del impuesto de industria y comercio:

1) Que se realicen actividades comerciales, industriales o de servicios en jurisdicción de Santa Fe de Bogotá D.C. dentro de lo establecido en los artículos 26, 27 y 28 del Decreto 423 de 1996, de los cuales se transcribe el artículo 28, correspondiente a la actividad de servicios, por ser el que interesa a nuestro estudio:

***Artículo 28 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.*

2. Que el ejercicio de dichas actividades sea realizado en forma permanente u ocasional o de manera directa o indirecta.


3. Que las actividades se cumplan en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Conforme a lo anterior, no cabe duda que la labor desarrollada en virtud de un contrato de administración delegada, se enmarca dentro de la definición de actividad de servicios prevista por el artículo 28 del Decreto 423 de 1996.

Respecto a la consulta concreta de cuál debe ser la base para la retención si el valor total del contrato o la utilidad neta del contratista, (AIU Administración, Imprevistos, Utilidad), debemos tener en cuenta como está conformada la base gravable para efectos del Impuesto de Industria y Comercio, la cual al tenor del artículo 34 del Decreto Distrital 423 de 1996 se compone de la totalidad de los ingresos netos del contribuyente durante el período a declarar. Para determinar esos ingresos netos, se restarán de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a las actividades exentas y no sujetas, así como las rebajas y descuentos, las devoluciones, las exportaciones y la venta de activos fijos, igualmente hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos por la norma.

De donde, la base gravable la componen los ingresos obtenidos por el contribuyente a nombre propio y no a nombre de terceros.

Así las cosas, en los contratos de Administración Delegada serán ingresos propios para el constructor o artífice de la obra, la remuneración que recibe por la realización de su actividad. Ahora bien, si se establece que la remuneración es el beneficio neto del contrato, éste constituye el valor de la operación para el contribuyente, es decir, su



ingreso y por lo tanto ese valor será tenido en cuenta para la conformación de la respectiva base gravable para efectos del impuesto en comento.

Teniendo en cuenta lo anterior, y habida consideración que al tenor del artículo 12 del Decreto Distrital 053 de 1996 que ordena practicar la retención del impuesto de industria y comercio por el sistema de Compras a quienes sean proveedores de bienes y servicios siempre y cuando la operación esté sujeta a retención, el agente retenedor ( el contratante en los contratos de administración delegada) deberá aplicar la retención sobre la parte de los ingresos correspondientes al precio pactado como remuneración para el constructor.

En conclusión, **la retención por IC.A.** se debe practicar sobre el valor de la suma fija acordada como precio o la utilidad (A.I.U- Administración, Imprevistos, Utilidad) que el constructor reciba como ingresos por el desempeño de su actividad, respecto del contrato a desarrollar.

### **Pregunta**

- 2.Cuál es la forma correcta de diligenciar el renglón B- Base Gravable de la declaración de ICA en el caso descrito anteriormente

### **Respuesta**

Entendida la Pregunta dentro del contexto del primer interrogante, esto es, cuáles serían los ingresos para el constructor en los contratos de administración delegada, y teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, la sección B-BASE GRAVABLE, lógicamente estaría conformada por los ingresos propios del constructor, en los términos expuestos. La anterior precisión sin dejar de un lado el concepto formal de base gravable, que comprende como ya se dijo los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos durante el período gravable.

Cabe recordar que en el mismo formulario de declaración, (renglón 17-Menos retenciones que le practicaron en el bimestre) el contribuyente del régimen común a quien se le practicaron retenciones deberá incluir las sumas correspondientes a las mismas practicadas durante el período gravable a declarar, como pago anticipado del impuesto. ( Artículo 18 Decreto 053 de 1996).

Igualmente se advierte, que en el renglón 18 del formulario del impuesto, se deben incluir las retenciones practicadas a título de industria y comercio, por los agentes de retención bien que estos sean contribuyentes o no del impuesto de industria y comercio; en el primer caso utilizando el mismo formulario que para la declaración y pago de su impuesto, en el segundo, también lo presentará en el formulario para declarar y pagar este impuesto, pero diligenciando solamente los renglones correspondientes a retenciones, sanciones (cuando a ello hubiere lugar), total saldo a cargo y los correspondientes a la sección de pago (art. 4 Decreto 053 de 1996)

## CONCEPTO No 613

Ref.: Consulta N° 14.459

Tema: Procedimiento

Subtema: Obligaciones que deben cumplir los contribuyentes del Régimen Común

### Pregunta

Las actividades de servicios contenidas en los códigos 301-302-303 y 304 deben tributar bajo el Régimen Común del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros. Los contribuyentes del Régimen Simplificado pueden optar por llevar un sistema de contabilidad simplificada.

En el caso que nos ocupa una persona natural cuya actividad es la venta de golosinería, dulcería y servicio de cafetería, se inscribe bajo el código 303 servicios, sus ingresos diarios promedio es por la suma de veinticinco mil pesos (\$25.000) lo cual nos arrojaría una cifra mensual de \$750.000.00

### Se Pregunta

Este contribuyente por encontrarse en el régimen común debe cumplir con los requisitos de:

- Presentación bimestral de la declaración de Industria, Comercio, Avisos y Tableros
- Expedir factura de venta o documento equivalente.
- Llevar su contabilidad de acuerdo con las disposiciones del código de comercio.

### Respuesta


Como el consultante bien lo aclara a partir de la expedición del acuerdo 28 de 1995 y el Decreto Reglamentario 053 de 1996, los contribuyentes que desarrollen la actividad de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital pertenecen al Régimen Común. Salvo los profesionales independientes que deben tributar bajo el régimen simplificado de acuerdo con el artículo 7o del Acuerdo 28 de 1995.

Para una mayor claridad al respecto me permito hacerle llegar copia del Concepto no 575 del 27 de junio de 1997, en donde esta oficina se pronunció sobre el particular.

1) En relación con el primer interrogante sobre la obligación de presentar declaración por parte del régimen común tenemos que el artículo 26 del Decreto Distrital 807 de 1993 expresa:

“QUIENES DEBEN PRESENTAR LA DECLARACIÓN DE INDUSTRIA Y COMERCIO. Están obligados a presentar una Declaración del Impuesto de Industria y Comercio por cada periodo, 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. **Los contribuyentes que pertenezcan al régimen simplificado**, no cobrarán el impuesto **ni presentarán declaración**; su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal impuesto”.(Negrillas extrañas al texto)

Por su parte el artículo 28 del mismo texto legal refiriéndose al Periodo de declaración en el Impuesto de Industria y Comercio reza:

“Los responsables del régimen simplificado, de conformidad con el artículo 37 de este Decreto, no están obligados a presentar declaración de industria y comercio.

**Para los demás responsables, el periodo declarable en el impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros será bimestral.** En este caso, cada periodo coincidirá con el respectivo bimestre de causación conforme con lo señalado en el artículo anterior.” (Negrillas extrañas al texto)

El artículo 37 a que hace referencia la norma transcrita fue modificada por el Acuerdo 28 de 1995, artículo 5 y recogido por el Decreto Distrital 053 del 30 de enero de 1996, artículo 28 contemplando el régimen simplificado.

De lo expuesto tenemos, que los contribuyentes que de acuerdo con las normas distritales pertenezcan al régimen común deben presentar la declaración y pagar el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros en forma bimestral.

2) Se consulta igualmente sobre la obligación de expedir factura o documento equivalente, para lo cual nos permitimos transcribir el Artículo 47 del Decreto Distrital 807 de 1993, el que expresa:

“**Los contribuyentes de los impuestos de industria y comercio**, de azar y espectáculos y de consumo, **están obligados a expedir factura o documento equivalente por las operaciones que realicen.** (...)” (Negrillas extrañas al texto)

De otro lado el artículo 38-1 del mismo texto legal consagra el libro fiscal de Registro de Operaciones en los siguientes términos:

“**Los contribuyentes que pertenezcan al régimen simplificado del Impuesto de Industria y Comercio, deberán llevar el libro fiscal de registro de operaciones diarias por cada establecimiento**, en el cual se identifique el contribuyente, esté debidamente foliado y se anoten diariamente en forma global o discriminada las operaciones realizadas.” (Negrillas extrañas al texto)

Por lo tanto los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio pertenecientes al régimen común de acuerdo con los parámetros establecidos en la normatividad distrital están obligados a expedir factura o documento equivalente.

De acuerdo a las normas expuestas puede ocurrir que algunos contribuyentes del Régimen Común en el Impuesto de Industria y Comercio en Bogotá, pertenezcan en Impuestos Nacionales al régimen Simplificado por el Impuesto al Valor Agregado (IVA), estén en la obligación de expedir factura para el ICA aunque no para IVA.

El Decreto Reglamentario 1001 del 8 de Abril de 1997, expedido por el Gobierno Nacional, por el cual se regula el tema de la facturación, en el Parágrafo Primero del Artículo Segundo, expresa:

“ARTICULO 2º. No obligados a facturar. ...

(...)

**PARAGRAFO 1º - Las personas no obligadas a expedir factura o documento equivalente, si optan por expedirlos,** deberán hacerlo cumpliendo los requisitos señalados para cada documento, según el caso.”  
(Negrillas extrañas al texto)

Sin embargo, debe tenerse en cuenta lo preceptuado por la Resolución 5709 del 20 de Septiembre de 1996 la que en su artículo 3o adiciona el artículo 3 de la Resolución 3878 de Junio 28 de 1996, con el siguiente inciso:

**“Tampoco requerirán autorización de la numeración los no obligados a facturar cuando opten por expedirla”** (Negrillas extrañas al texto)

De conformidad con lo anterior los contribuyentes del régimen simplificado del IVA que tengan la obligación de facturar por pertenecer al Régimen Común del Impuesto de Industria y Comercio, lo podrán hacer cumpliendo con los requisitos señalados para el efecto, pero sin necesidad de solicitar autorización de la numeración ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

3) La obligación de llevar contabilidad no es algo nuevo para los sujetos pasivos del Impuesto de Industria y Comercio pertenecientes al Régimen Común, ya que la reforma tributaria de 1993 y específicamente el Decreto Distrital 807 de 1993, consagraba en su artículo 38 lo siguiente:

**“OBLIGACION DE LLEVAR CONTABILIDAD. Los sujetos pasivos de los impuestos de industria, comercio y avisos y tableros,** y de los impuestos al consumo, **estarán obligados a llevar para efectos tributarios un sistema contable** que se ajuste a lo previsto en el Código de Comercio y demás disposiciones que lo complementen.

Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de la opción señalada para los contribuyentes del régimen simplificado en el artículo anterior.”  
(Negrillas extrañas al texto)

Actualmente este artículo con las modificación introducida por el Decreto 422 de 1996, sin cambiar su sentido quedó con la siguiente redacción:

**“OBLIGACION DE LLEVAR CONTABILIDAD. Los sujetos pasivos de los Impuestos de Industria, Comercio y Avisos y Tableros,** y de los

impuestos al consumo, **estarán obligados a llevar para efectos tributarios un sistema contable** que se ajuste a lo previsto en el Código de Comercio y demás disposiciones que lo complementen.

Lo dispuesto en este artículo **no se aplica para los contribuyentes del régimen simplificado ni a los profesionales independientes.**” (Negrillas extrañas al texto)

De lo expuesto es claro que los contribuyentes que pertenecen al Régimen Común de conformidad con las normatividad distrital, a partir de 1994 están obligados a llevar un sistema contable que se ajuste a los preceptos legales, excluyéndose de tal obligación desde ese entonces al Régimen Simplificado, y a partir de 1996 a los profesionales independientes, en tanto por el Acuerdo 28 de 1995, el legislador los asimiló a Régimen Simplificado para efectos de las obligaciones de declarar y llevar contabilidad.

#### **CONCEPTO No 614**

Ref: Consulta de octubre 3 de 1997

Tema: Impuesto de Industria, y Comercio y Avisos

Subtema: Territorialidad del Impuesto- Retención Entidades Universitarias- Retención Servicios Funerarios

#### **Pregunta**

1. Una empresa de confecciones con sede en la Ciudad de Ibagué y registrada para desarrollar su actividad en dicha ciudad, provee de sus artículos producidos a la Armada Nacional en Santa Fe de Bogotá.


Para efectos de la adquisición de sus productos, los respectivos contratos se firman en Santa Fe de Bogotá, los elementos son entregados en Santa Fe de Bogotá y su pago se efectúa en esta misma ciudad; ¿Se debe efectuar reteica en Santa Fe de Bogotá o no?

2. Una empresa de confecciones con sede en la Ciudad de Cartagena y registrada para desarrollar su actividad industrial en esta ciudad y la cual provee de sus artículos producidos en Cartagena.

Para efectos de la adquisición de sus productos, los respectivos contratos se firman en Santa Fe de Bogotá, los elementos son entregados en Cartagena, pero el pago se efectúa en Santa Fe de Bogotá, ¿Se debe o no practicar reteica en este caso?

#### **Respuesta 1ª Y 2ª Pregunta**

Antes de proceder a dar Respuesta a las inquietudes planteadas a través de las dos primeras Preguntas, debemos partir de la definición del hecho generador del impuesto de industria comercio y avisos, establecido expresamente en el artículo 25 del Decreto



423 de 1996, el cual preceptúa que el hecho imponible de este impuesto recae sobre “el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos”, y tener claro los conceptos referidos en dicha definición de actividad industrial y comercial, dentro de lo establecido en los artículos 26 y 27 del Decreto 423 de 1996 que rezan:

**“Artículo 26: Actividad Industrial:** *Es actividad industrial la producción, extracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamble de cualquier clase de materiales y bienes y en general cualquier proceso de transformación por elemental que este sea.*


*PARAGRAFO: Para efecto del impuesto de industria y comercio, es actividad artesanal aquella realizada por personas naturales de manera manual y des automatizada, cuya fabricación en serie no sea repetitiva e idéntica, sin la intervención en la transformación de más de cinco personas, simultáneamente.*

**Artículo 27. 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.*

A efecto de dilucidar sobre la problemática de la doble tributación en relación con la actividad de comercialización desarrollada por los industriales tanto en el mismo municipio en donde funciona la sede fabril como en otros distintos a aquel, se transcriben apartes de Sentencias del Honorable Consejo de Estado como de la Corte Suprema de Justicia, las cuales sirven de soporte fundamental a la posición que ha sostenido este despacho sobre el tema y que se considera necesario tratarlo en esta oportunidad para mayor claridad y comprensión del análisis realizado en el presente concepto, respecto de las situaciones planteadas mediante los interrogantes 1o. y 2o. de la consulta.

*“De acuerdo con la definición o descripción conceptual contenida en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, el expendio o distribución de mercancías en principio se entiende como actividad comercial, salvo cuando está considerada por la misma ley como industrial o de servicios, como es, precisamente, la venta o distribución efectuada por el sujeto que está dedicado a la fabricación, manufactura y ensamble de cualquier clase de materiales o bienes (art. 34). De allí se concluye que ejerciendo un sujeto en un municipio la actividad industrial (producción), ésta continúa siéndola cuando en el mismo municipio distribuye o vende sus productos, en razón de la salvedad que a la definición de actividad comercial hace en la parte final el artículo 35 cuando dispone que “se entiende por actividades comerciales las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías...y las demás definidas como tales por el Código de Comercio y cuando no estén consideradas por el mismo código o por la ley, como actividades industriales o de servicios”. (Sentencia de Octubre 13 de 1989)*

Igualmente, la misma corporación manifestó:



*“Si el hecho generador lo constituye la actividad (comercial en este caso) desarrollada en una jurisdicción municipal determinada, no pudiendo ser gravada en municipio diferente (como por ejemplo puede ser el de la sede fabril) corresponde a aquella municipalidad gravar dicha actividad, como quiera que es sujeto activo del impuesto de industria y comercio generado dentro de su jurisdicción territorial” (Sentencia de Abril 19 de 1991)*

Por su parte la Corte Suprema de Justicia sobre el mismo asunto en sentencia de Octubre 17 de 1991- Sala Plena- dijo:

*“Únicamente si el fabricante decide ejercer actividades de mercadeo en este otro ente territorial, se tipificará el impuesto de industria y “comercio” a favor del mismo y por tanto parará a ser, en esta nueva situación, su sujeto activo en cuanto hace a esta actividad nada más”.*

Resumiendo, cuando la actividad comercial se realiza en el mismo municipio de la sede fabril, no se separa la venta como un hecho aparte y distinto de la producción, de industrial que es no se convierte en comercial, la actividad sigue siendo industrial, cuestión diferente es que como base o medida del impuesto para el municipio donde funciona la fábrica, el legislador nacional haya adoptado la comercialización de los productos o bienes en ese mismo municipio; cuando se realiza comercialización en municipios diferentes a aquel en que está ubicada la planta industrial, se convierte en actividad adicional o diferente, esto es, se configura el hecho generador de la “actividad comercial” como tal, y por tanto esos municipios pueden cobrar el impuesto causado en el ejercicio de dicha actividad. Así las cosas, si la sede fabril funciona en un municipio y los bienes o mercancías producidas se comercializan en otro u otros, se será sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, en aquél por la actividad industrial y en el otro u otros por la actividad comercial.

Ahora bien, claro lo anterior, también ha de verse el aspecto atinente a la territorialidad del tributo. El Honorable Consejo de Estado en sentencia de junio 22 de 1990, expediente 2180, al declarar la nulidad del parágrafo 4º del Acuerdo 21 de 1983, expedido por el Concejo Distrital de Bogotá, señaló con respecto a este tema lo siguiente:

*“Evidentemente, el CONCEPTO NO de ejercicio de actividad consagrado en el parágrafo 4º está basado en el acto de venta de los productos o servicios o la suscripción del contrato respectivo”, ambos inaceptables dentro del contexto de la ley: el primero por su ambigüedad y porque mira a la realización de la base gravable que del hecho imponible y el segundo porque trata de adoptar un criterio jurídico que no concuerda con la realidad.*

Ya al resolver casos particulares, la Sala ha tenido oportunidad de manifestarse en contra del criterio que informa el parágrafo 4º acusado, con la consideración que siendo la materia imponible de este impuesto la actividad comercial, industrial o de servicios, **lo relevante es determinar en donde realiza esa actividad el sujeto gravado, no en donde se entiende realizada la venta.** Porque la venta es el hecho generador o manifestación externa del hecho imponible y a la vez elemento constitutivo de la base gravable y la territorialidad del tributo se predica de la materia imponible, no del hecho o base gravable.

Adoptar como criterio que define la realización de la actividad hechos como “la suscripción del contrato respectivo” se prestaría a insolubles conflictos entre distintos municipios o a trasladar artificiosamente el lugar de la causación del gravamen, desvirtuando la realidad comercial en la que se basa la Ley 14 de 1983.” (Negrilla fuera de texto).

De lo anterior tenemos que para efectos de la jurisdicción en la cual se genera el tributo, cuando un agente económico ejecuta una actividad de las generadoras del Impuesto de Industria y Comercio, se debe determinar el lugar o jurisdicción en el cual se manifiesta la realización del hecho imponible, que en éste impuesto es en donde se lleva a cabo, ejecuta o realiza la actividad comercial, industrial o de servicios, independientemente del lugar en donde se celebre el contrato, se facture o se pague el servicio.

En el caso en estudio existen dos diferentes situaciones a saber:

1. La venta de productos para Santa Fe Bogotá cuya entrega de los mismos se realiza en ésta ciudad al igual que el pago y facturación, dicha operación se entenderá en este caso gravada por el impuesto de industria y comercio en Santa Fe de Bogotá D.C, puesto que es en el Distrito Capital el lugar en donde se realiza el hecho generador del impuesto, o sea la materia imponible del mismo (la comercialización).

2. Por el contrario, la venta y entrega de productos para una ciudad diferente a Santa Fe de Bogotá, cuyo pago y facturación se realizan en esta última ciudad, no se entenderá como causada en esta ciudad, ya que el hecho generador del impuesto, es decir la realización de la actividad comercial, se realizó en una ciudad diferente, y es allí donde deberá tributarse de acuerdo con la normatividad local, esto independientemente de que sea en Santa Fe de Bogotá el sitio de facturación y pago de la transacción, ya que como lo manifestó la Corte Suprema lo realmente gravado es el ejercicio de la actividad de comercio en sí misma, ya que la facturación y pago son elementos externos del hecho imponible, y la territorialidad del tributo se predica de la materia imponible, es decir el sitio (jurisdicción) en donde se ejecuta, realiza o lleva a cabo la actividad comercial a gravar, no del de su pago o facturación, que puede ser en diferente ciudad en donde se ejecutó la actividad, por políticas de manejo administrativo,.

## Pregunta

**3ª Pregunta:** A las entidades Universitarias estatales y/o privadas con sede en Santa Fe de Bogotá se le debe o no descontar ICA?

**4ª Pregunta:** ¿A las entidades de servicios funerarios con sede en Bogotá se le debe o no efectuar retención de ICA?

## RESPUESTAS 3ª Y 4ª PREGUNTAS

A fin de resolver los cuestionamientos planteados en los numerales 3o. y 4o. de la consulta y teniendo en cuenta que la actividad de servicios es una de las actividades que constituyen el hecho generador del impuesto de industria y comercio como ya se

vio, ha de tenerse en cuenta la definición que de dicha actividad trae el artículo 28 del citado Decreto Distrital 423:

**“Artículo 28 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.”

Los establecimientos educativos prestan el servicio de educación; en tratándose de establecimientos públicos se predica la educación pública y de los establecimientos educativos privados, la educación privada.

Ahora bien, aclarada la diferencia entre la educación pública y la privada, es necesario resaltar que el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 literal d) del numeral 2º que prohíbe *“La de gravar con el impuesto de industria y comercio, los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud.”* y que fueron acogidas para el Distrito Capital por el artículo 4 del Acuerdo 21 de 1983:


“Artículo 4.- Actividades no sujetas, No están sujetas a los impuestos de industria comercio y avisos las siguientes actividades:

...4. La educación Pública, las actividades de beneficencia, las actividades 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.

Esta norma en tanto continua vigente, actualmente se encuentra compilada en el literal d) del artículo 31 del Decreto Distrital 423 de 1996.

*“La educación pública, las actividades de beneficencia, culturales y/o deportivas, las actividades desarrolladas por los sindicatos, por las asociaciones de profesionales y gremiales si ánimo de lucro, por los partidos políticos y los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud”*(Se subraya la actividad que interesa al tema en estudio).

En el caso de la educación privada, existió en el Distrito Capital, una dispensa en el pago del tributo, prevista en el Acuerdo 11 de 1988 en su artículo 18 Numeral 2º , por un término de cinco (5) años a partir del año gravable de 1988 es decir abarcaba los años gravables 1989, 1990, 1991 y 1992, situación que no exime al sujeto pasivo de la obligación tributaria formal de presentar la declaración de industria comercio y avisos por los años en que fue otorgado dicho beneficio fiscal. A partir del año gravable 1993, la situación jurídica de la educación privada ante el impuesto de industria y comercio y avisos queda sometido a las disposiciones generales y por ende les corresponde tributar dentro de los parámetros de la ley.



Para una mejor ilustración sobre la diferenciación existente en el tratamiento fiscal entre la educación pública y la educación privada para efectos del impuesto de industria y comercio, se transcribe apartes de sentencia del H. Consejo de Estado al respecto:

“El tratamiento preferencial impositivo respecto de los establecimientos educativos de carácter público, o cualquier otro tratamiento preferencial, obedece a razones de política fiscal, en las cuales se tiene en consideración circunstancias consideradas como especiales por parte del legislador que ameritan tratamientos también especiales, tales como las exoneraciones, exenciones, exclusiones de gravámenes, descuentos. Tales tratamientos, no significan el desconocimiento del principio de igualdad ante la ley, sino por el contrario, su reconocimiento, pues las circunstancias consideradas como especiales en un determinado momento, ameritan un trato diferente para que sea considerado como justo.

En este orden de ideas, a juicio de la sala, no existe con base en la norma acusada violación del principio de igualdad en relación con las entidades de carácter privado y frente a las entidades públicas, pues de una parte, la exención a favor de las entidades educativas deriva de otras normas en particular, y de otra, el legislador atendiendo circunstancias especiales, decidió dar a las últimas un tratamiento también especial.

La razón del tratamiento distinto estriba en el hecho de que el mismo constituyente consagró diferencias entre la educación privada y la educación pública, pues basta leer los artículos 67 a 70 de la C.N., para observar , por ejemplo., que solo en las instituciones educativas oficiales la educación es gratuita, sin perjuicio del cobro de los derechos académicos a quienes puedan cancelarlos; o que en la dirección, administración y financiación de los servicios públicos estatales participarán la Nación y las entidades territoriales; o que en los establecimientos del estado *no puede obligarse a los educandos a recibir educación religiosa; o que existe un régimen especial para las universidades públicas.*


*El solo hecho de que los establecimientos privados no estén obligados a prestar el servicio público de la educación de manera gratuita, o lo que el lo mismo, que puedan cobrar, y que efectivamente cobren una determinada suma de dinero por el servicio que prestan, permite concluir que por lo menos en principio tienen capacidad contributiva y que por esta precisa razón pueden y deben contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del estado (art. 95 No. 9 de la C.N.) con el fin de que a través del mismo se satisfagan necesidades de la colectividad.*

*Resulta obvio suponer de que en las entidades educativas oficiales sólo paguen derechos académicos quienes pueden hacerlo, en un país de gente mayoritariamente pobre como el nuestro, es indicativo de que tales establecimientos no podrían tener la misma capacidad para contribuir financieramente en la satisfacción de necesidades de la comunidad.*

*Tal circunstancia es suficiente, a juicio de la sala, para justificar una exención a favor de las entidades públicas educativas, y por ende, un trato diferente para estas” (...)( Sentencia H. Consejo de Estado de octubre 16 de 1996, Exp. No. AI-07, Mag Delio Gómez Leyva)*

Así las cosas, claro como queda que los establecimientos privados que prestan el servicio de educación privada, al desarrollar dicha actividad sometida al gravamen de industria y





comercio son sujetos pasivos del mismo, y como proveedores que son, de servicios, en principio están sometidos al sistema de retención por compras al tenor de lo establecido en el artículo 2 del Decreto 053 de 1996, siempre y cuando se cumplan además los siguientes requisitos:

a. Que quien efectúa la compra tenga la calidad de agente de retención de los enumerados por el artículo 11 del Decreto 053 de 1996, bien sea como agente de retención permanente u ocasional; teniendo en cuenta que los primeros se caracterizan porque en todas sus compras de bienes o servicios deben efectuar la correspondiente retención siempre y cuando la operación este sujeta a este mecanismo de recaudo y los segundos por el hecho de que por regla general en sus compras no efectuarán la retención a menos que se encuentren encuadrados dentro de las situaciones previstas en la norma para que puedan efectuar la retención de este impuesto.

b. Que la persona que le provea los bienes o servicios al agente de retención sea contribuyente del impuesto de Industria y Comercio y no esté exento o no sujeto al impuesto de Industria y Comercio de conformidad con los Acuerdos que en esta materia haya expedido el Concejo Distrital.

c. Que la operación está gravada con el impuesto de Industria y Comercio.

d. Que la operación se realice en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.

e. Que la operación no se realice entre agentes permanentes de retención del Impuesto de Industria y Comercio.

f. Que el valor de la del servicio en cuantía individual supere el monto de \$ 35.000.00 (valor actualizado año 1997).

g. Que la compra del bien en cuantía individual supere el monto de \$ 250.000.00. (valor actualizado año 1997).

h. Cuando la operación sea realizada entre dos contribuyentes del régimen común, y el comprador es agente de retención permanente.

Para efectos de la declaración y pago de los valores de retención del impuesto, los agentes retenedores deberán cumplir con dicha obligación dentro de los plazos establecidos por la Secretaría de Hacienda Distrital en el formulario adoptado para la declaración y pago del Impuesto de Industria y Comercio (art. 4º Decreto 053 de 1996).

Los adquirentes de servicios al tenor del Decreto Reglamentario 053 de 1996 pueden tener la calidad de agentes de retención permanentes u ocasionales según lo dispuesto en el artículo 11 del referido Decreto, por considerar pertinente y teniendo en cuenta las características de la entidad consultante transcribiremos lo correspondiente a agentes de retención permanente:

**“AGENTES DE RETENCION PERMANENTES: 1. Las entidades estatales:** La Nación, el Departamento de Cundinamarca, El Distrito Capital, Los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del estado, las sociedades de economía mixta en las que el estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en la que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorga capacidad para celebrar contratos. (...).

Así las cosas, el proveedor de servicios de **educación públicas** goza del beneficio de la no sujeción al tributo, figura jurídica que consiste en que la actividad desarrollada o bien el sujeto que la realiza no guarda identidad con la definición del hecho gravado o del sujeto pasivo, **razón por la cual no se debe realizar la retención por I.C.A.** cuando se contrata con este tipo de entidades.

Cosa diferente ocurre con los prestatarios de servicios de **educación privada**, que como proveedores de un servicio gravado con el impuesto de industria y comercio, **deben ser objeto de retención** en el caso de contratar con ellos.

De la misma forma ocurre con **los servicios funerarios** en tanto están inmersos en la definición de servicios vista para efectos del impuesto de industria y comercio y por ende los que presten éste servicio deben cumplir con las obligaciones inherentes al tributo, y quienes contraten con ellos deben practicarles la retención del impuesto de industria y comercio, en los términos ya expuestos.

#### **CONCEPTO NO. 615**

Ref: Rad. No. 19979 de noviembre 16 de 1997

Tema: Impuesto de Industria y Comercio y Avisos

Subtema: Exclusión del beneficio de exención a las figuras concesiones y similares

#### **Pregunta:**

1.Cuál es la norma del Estatuto Tributario que en su contenido prohíbe expresamente, que un contribuyente ejerza la facultad de no acogerse a una exención?

#### **Respuesta:**

Sobre el particular la Oficina Jurídico Tributaria se ha pronunciado a través de los conceptos No 567 de Abril 30 de 1997 y 582 de Julio 31 de 1997, de los cuales nos permitimos remitirle copia.

Pregunta:

2. "... el Acuerdo 11 /88 dice textualmente que "excluyen de este beneficio, las figuras de concesiones y similares (término bastante ambiguo) que operan dentro de los establecimientos comerciales de estas entidades" en este orden de ideas.

Pregunta: ¿Las concesiones y similares, según la norma, no gozan de este beneficio?

Pregunta: ¿Las operaciones allí realizadas son gravadas?

Respuesta:

El literal a) del artículo 45 del Decreto 423 de 1996, señala:


**"a) Hasta el último bimestre gravable del año 2000 estarán exentas en un 100% del impuesto, las actividades desarrolladas por artesanos, sociedades mutuarías, fondos de empleados y cooperativas.**

**Se excluyen expresamente de éste beneficio las figuras de concesiones y similares que operen dentro de los establecimientos comerciales de estas entidades".**

En primer lugar ha de precisarse que el tratamiento preferencial de exención en materia de industria y comercio, en general obedece a razones de política fiscal para promover, estimular, fomentar y contribuir el desarrollo de actividades que redundan en beneficio de la colectividad, realizadas por personas naturales, entidades o personas jurídicas, incentivando por ende para estas últimas su creación y permanencia.

El fundamento de este tratamiento diferencial tiene origen en la facultad dada a los entes territoriales para otorgar exención de impuestos municipales, consagrada por la Ley 14 de 1983 (ley marco de fortalecimiento de los fiscos municipales) en su artículo 38.

Es así como en desarrollo de esa facultad, el Concejo Distrital de Bogotá concedió tal beneficio a las actividades desarrolladas por los artesanos, por las sociedades mutuarías, las cooperativas y los fondos de empleados a través del Acuerdo 21 de 1983 en su artículo 5, que se otorgó inicialmente en el 100% sobre los primeros \$20.000.000 de sus ingresos brutos y por un término de cinco años contados a partir del 1 de Enero de 1984. Esta norma, fue modificada por el Acuerdo 11 de 1988 artículo 18, en el sentido de ampliarla por otros cinco años a partir del año gravable de 1988 y en lo atinente a que el monto de la exención se fijó sobre el 100% del total de los ingresos brutos; adicionalmente consagró la exclusión de éste beneficio a las figuras de concesiones y similares que operen dentro de los establecimientos comerciales de dichas entidades. El Acuerdo 9 de 1992, en su artículo 13, conservó las mismas condiciones traídas por el Acuerdo 11 de 1988 para éstas entidades, en tanto lo único que estableció fue la ampliación del término de la exención hasta el año gravable 2.000.



De la breve evolución histórica de la norma en estudio y especialmente de la clara redacción que de la excepción a la exención en estudio hiciera el Acuerdo 11 de 1988 y que hoy se mantiene, se advierte que el beneficio no se extiende a terceros que tengan vínculos comerciales con las entidades señaladas por la misma, como es el caso de las figuras de concesiones y similares que operen dentro de los establecimientos comerciales de las cooperativas.

La excepción al beneficio tributario traída por la norma distrital, es concordante con lo dispuesto por la Ley 79 de 1988 en el artículo 6 numeral 2o. que establece:

**“A ninguna cooperativa le será permitido:**

**2.- Establecer con sociedades o personas mercantiles, combinaciones o acuerdos que hagan participar a éstas, directa o indirectamente, de los beneficios o prerrogativas que las leyes otorgan a las cooperativas.”**

En conclusión, las figuras de concesiones y similares, como terceros que son que operan dentro de los establecimientos comerciales de las entidades de que trata el artículo 45 literal a) del Decreto 423 de 1996, están sujetas al impuesto de industria, comercio y avisos, y como tales deberán tributar respecto de las actividades, industriales, comerciales y de servicios que realicen en Santa Fe de Bogotá, declarando y liquidando su impuesto sobre los ingresos netos obtenidos en desarrollo de tales actividades.

Sobre la exclusión del beneficio de exención a las figuras de concesiones y similares, en todo caso, este Despacho ya se había pronunciado a través del concepto No. 365 del 25 de Julio de 1995 del cual se le remite copia.

**Pregunta:**

3. Si una cooperativa liquida impuesto sobre los ingresos provenientes de esas concesiones y similares, está obrando en pleno derecho si o no?

**Respuesta:**

Los ingresos de las cooperativas para efectos del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, no están referidos única y exclusivamente al objeto social de los estatutos de la cooperativa, sino a todos aquellos ingresos obtenidos en el desarrollo de sus actividades. De tal forma, deberá entenderse que la exención otorgada por la norma tributaria se extiende a todos los ingresos obtenidos, independientemente del origen de ellos.

Se reitera que los ingresos de las cooperativas están exentos en un 100% del gravamen de industria y comercio, lo que significa que no hay ningún ingreso objeto de éste y por lo tanto no hay lugar a determinarse impuesto a cargo.

## CONCEPTO No 617

Ref: Radicación No. 0688 de enero 17 de 1997

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Intermediación del mercado financiero en el exterior.

### Pregunta

1. Los pagos que recibe la Sociedad XXX por el desarrollo de la actividad social, por su gestión de intermediación del mercado financiero en el exterior (actividad autorizada en estos países), a título de comisiones, ¿son ingresos de fuente nacional?
2. En caso de ser afirmativa la anterior Respuesta, esos ingresos se deben tener en cuenta para efectos de liquidar impuesto de industria y comercio en la ciudad? ¿Qué normas deben ser tenidas en cuenta para ello?
3. Se afirma que la intermediación realizada y el pago recibido, por ser en el exterior no es susceptible de generar impuesto de industria y comercio.
4. ¿Qué tratamiento fiscal, a nivel Distrital tendrá la comisión para la Sociedad XXX si la misma se recibe en Colombia? ¿Es decir, si el propietario del dinero en el exterior decide no pagarlo en los Estados Unidos, por ejemplo, sino que paga el valor de la comisión en la ciudad de Santa Fe de Bogotá, en pesos, pero aclarando que el negocio que ha generado esa comisión se realizó totalmente en el exterior?


### Respuesta

En primer lugar, ha de decirse que el tema sobre ingresos de fuente nacional tiene una relación directa e inherente a la naturaleza del impuesto de renta lo que no ocurre con el impuesto de industria y comercio.

Cuestión diferente, es que el tópico sobre ingresos incide para efectos del Impuesto de Industria y Comercio en la medida en que es parámetro para la cuantificación del mismo, toda vez que su base gravable está conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el periodo, por la realización de las actividades que constituyen el hecho generador del impuesto.

En el Código de Comercio se diferencia entre empresarios que ejercen actividades comerciales para beneficio de su propio patrimonio personal y comerciantes que realizan operaciones mercantiles como auxiliares de otros empresarios en quienes realmente se radican los efectos y provechos de sus actos. Estos últimos reciben distintas denominaciones: representantes, comisionistas, corredores, agentes en general y están regulados en el Libro Cuarto, Título XIII del Mandato y Título XIV del Corretaje. Estos Comerciantes en general desarrollan intermediación.

De las figuras en mención interesan al tema de la consulta la comisión y el corretaje.



La comisión es una especie de mandato, (por eso está regulada en el Capítulo IV, Título XIII -Del Mandato- art. 1287), en tanto el comisionista celebra negocios actuando a nombre propio, aunque por cuenta ajena, es decir autorizado por un tercero, pero obligándose personalmente.

Por el contrario, en el Corretaje, una persona con especial conocimiento del mercado, se ocupa de poner en relación a dos o más personas con el fin de celebrar un negocio comercial, pero sin participar en la ejecución del contrato (Título XIV, art. 1340).

Para una mayor comprensión sobre la diferenciación de estas figuras, nos permitimos transcribir apartes de la Circular Externa No. 005 de julio 2 de 1991, emitida por la Comisión Nacional de Valores sobre la diferencia entre el Corredor y el Comisionista (Referida lógicamente al mercado de valores).

**“ Es claro que el corredor no contrata por cuenta de las partes y que son estas últimas las que deben perfeccionar el negocio. De igual manera, una vez celebrado el negocio, corresponderá a las partes que lo han celebrado ejecutar las prestaciones correspondientes. El corredor no puede tampoco intervenir en esta segunda etapa, cumpliendo el contrato a nombre de una de ellas o de ambas, en la medida en que no puede estar vinculado a las partes por relaciones de colaboración, mandato y representación y que su actuación en el mercado público está circunscrita al desarrollo del contrato de corretaje.**


...

**... . En efecto, el comisionista es por definición un mandatario que actúa a nombre propio. Lo anterior significa que el comisionista celebra negocios jurídicos de compra y venta de valores por cuenta ajena, sin revelar el nombre de su cliente , obligándose personalmente. ...”**

Entre la enumeración de los actos de comercio que trae el artículo 20 del Código de Comercio en el numeral 8 está la actividad de corretaje y aunque la actividad de comisión no se encuentra enlistada de forma expresa, es en todo caso mercantil teniendo en cuenta lo dispuesto en el mismo artículo en comento, numeral 19, cuando dice: Son mercantiles para todos los efectos legales: **“19- Los demás actos y contratos regulados por la ley mercantil”**, y como ya se vió dicha figura la consagra y la desarrolla el artículo 1287 *ibídem*.

Así las cosas, sea que la intermediación en el mercado financiero se realice a través de Comisión o Corretaje, no hay duda de que se está frente a una actividad comercial.

De otra parte, el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 (ley marco en materia fiscal para los entes territoriales) regula que: **“ El impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos”**.



Consagra este precepto pues el hecho generador del impuesto, que fue recogido para el Distrito Capital por el Acuerdo 21 de 1983 en su artículo 1º, actualmente compilado en el Decreto Distrital 423 de 1996 en el artículo 25 el cual dice:

***“HECHO GENERADOR.- El hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumpla de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos”.***

De lo expuesto tiénese que la persona natural o jurídica o sociedad de hecho que realice alguna de las actividades que constituyan el hecho generador será sujeto pasivo del impuesto y deberá tributar en el respectivo ente territorial donde la ejecute.

En consecuencia, para establecer cuando se genera el tributo en favor del Distrito Capital, se debe determinar si el hecho imponible, cual es la actividad industrial, comercial o de servicios, se realizó por el sujeto pasivo en su jurisdicción.

De la definición vista del hecho generador se advierte que entre una de las actividades que lo constituyen se encuentra la actividad comercial, la que para efectos del impuesto en comento para Santa Fe de Bogotá se encuentra definida en el artículo 27 del Decreto 423 de 1996, así: ***“ 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”.***

Como quiera que al tenor de lo dispuesto por el Código de Comercio, según el estudio esbozado, tanto el Corretaje como la Comisión son actividades comerciales, indudablemente que la intermediación en el mercado financiero bajo cualesquiera de estas dos modalidades queda sometida al Impuesto de Industria y Comercio, al tenor tanto de lo dispuesto por la Ley 14 de 1983, como por lo actualmente compilado en el transcrito artículo 25 del Decreto 423 de 1996.

En consecuencia, de acuerdo a todo lo hasta aquí expuesto, en el evento en que se desarrolle dicha actividad en el Distrito Capital se generará entonces el tributo en su favor.

De todo lo anterior se concluye que para efectos del Impuesto de Industria y Comercio el lugar de percepción de los ingresos en principio no es lo que interesa, toda vez que lo que determina la sujeción a éste, respecto de un municipio dado, es la territorialidad del ejercicio de la actividad constitutiva del hecho generador.

## CONCEPTO No. 619

Ref: Rad. No. 12975

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Retención en la fuente ICA - Entidades Fiduciarias.

### Pregunta

1. Contribuyentes y no contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio que han constituido fideicomiso con una sociedad fiduciaria de economía mixta deberán practicarle a ésta retención en la fuente del impuesto de Industria y Comercio (RETEICA) por CONCEPTO NO de dicha operación?

### Respuesta

El artículo 97 del Acuerdo 21 de 1983 (actualmente compilado en el artículo 36 del Decreto Distrital 423 de 1996), en concordancia con los artículos 41 de la ley 14 de 1983 y el artículo 206 del Decreto Extraordinario 1333 de 1986, señaló que a partir de la vigencia de dicho acuerdo, se gravarían con el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá los bancos, las corporaciones de ahorro y vivienda, corporaciones financieras, almacenes generales de depósito, compañías de seguros generales, compañías reaseguradoras, compañías de financiamiento comercial, sociedades de capitalización y los demás establecimientos de crédito que defina como tales la Superintendencia Bancaria e instituciones financieras reconocidas por la ley. (se subraya)


El Estatuto Orgánico del Sistema Financiero en su parte primera sobre **“Descripción básica de las entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria”**, Capítulo I, artículo 1, señaló que el sistema financiero se encuentra conformado de la siguiente manera:

- “ a) Establecimientos de crédito;  
b) Sociedades de servicios financieros;  
c) Sociedades de capitalización;  
d) Entidades aseguradoras, y  
e) Intermediarios de seguros y reaseguros. “

A su vez, el artículo 3 ibídem clasifica las Sociedades de servicios financieros así: “ **1. Clases.** Para los efectos del presente estatuto son sociedades de servicios financieros las sociedades fiduciarias, los almacenes generales de depósito y las sociedades administradoras de fondos de pensiones y de cesantía, las cuales tienen por función la realización de las operaciones previstas en el régimen legal que regula su actividad”.

El artículo 90 de la Ley 45 de 1990 preceptúa que: “... se entiende por instituciones financieras las entidades sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria...” .





De lo anterior tenemos que las fiduciarias están definidas por la ley como instituciones financieras dentro de la categoría de “sociedades de servicio financiero” y están vigiladas por la Superintendencia Bancaria, por lo tanto, para efectos del Impuesto de Industria y Comercio tributan con el tratamiento especial dado para el sector financiero el cual se caracteriza por tener una base gravable, tarifas y determinación de actividad diferente a la industrial, comercial y de servicios.

Así las cosas, dichas entidades en Santa Fe de Bogotá deberán cumplir con la obligación de declarar y pagar el impuesto de industria y comercio conforme a las reglas especiales para el sector financiero, señaladas en los artículos 36 al 38 y 42 del Decreto 423 de 1996 que le determinan una actividad especial, cual es propiamente la financiera.

Ahora nos adentraremos en el análisis del Régimen de Retenciones para este impuesto adoptado por el Acuerdo 28 de 1995 y reglamentado por el Decreto Distrital 053 de 1996.

El sistema de retenciones se consagró bajo dos modalidades:

- a) Sistema de Retención por Compras, que se aplica a proveedores de bienes y servicios, y
- b) Sistema de Retención por Ventas, que se efectúa a los contribuyentes del Régimen Simplificado, por los productores o distribuidores mayoristas.

Según el desarrollo del objeto social y el ejercicio de la actividad de las fiduciarias, no actúan como proveedores de bienes ni servicios, porque como ya se dijo, su actividad para efectos de industria y comercio tiene una catalogación especial frente a la industrial, comercial o de servicios, cual es la financiera. Por tal razón no es posible aplicar el sistema de retención por compras, ya que este procede para proveedores de bienes y servicios; es decir para quien realice actividad industrial, comercial o de servicios.

Tampoco puede aplicárseles el sistema de retención por ventas, en tanto procede para el régimen simplificado y entre los requisitos de este régimen están los de ser persona natural y desarrollar actividad comercial conforme a la definición traída para efectos del Impuesto de Industria y Comercio, actividad dentro de la cual no se encuentran enmarcadas las entidades fiduciarias.

En conclusión, para las entidades fiduciarias no se les aplica el sistema de retención en la fuente del Impuesto de Industria y Comercio y por consiguiente los fiduciantes o fideicomitentes no deben practicarla.

## CONCEPTO No<sup>a</sup> 620

Ref: Consulta No. 19.602

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Realización de actividades Comerciales y de Servicios

De conformidad con el artículo 29 numeral 3<sup>o</sup> del Decreto Distrital 800 de 1.996, compete a este Despacho la interpretación y aplicación general y abstracta de las normas tributarias distritales, manteniendo la unidad doctrinal de la Dirección Distrital de Impuestos.

### Pregunta

¿Se Pregunta si un contribuyente que transporta agua potable y simultáneamente ejerce la actividad comercial de comprarla al acueducto, transportarla y posteriormente venderla, que actividad desarrolla: comercial o de servicios o ambas?.

Teniendo en cuenta que en el formulario del Registro de Información Tributaria (RIT) solo se informa una actividad, que incidencia tiene esta situación?

Igualmente se consulta sobre el sistema contable y de facturación del régimen común y simplificado en Santa Fe de Bogotá.

### Respuesta

En primer lugar le manifestamos, en relación a su consulta que no es competencia de este Despacho pronunciarse sobre casos particulares y concretos por cuanto sus funciones se circunscriben a la interpretación y aplicación general de las normas que regulan los tributos administrados por la Dirección de Impuestos Distritales.

Para establecer si una determinada actividad se enmarca en los postulados de las normas que regulan el Impuesto de industria y Comercio empezaremos por definir el hecho generador del mismo, traído por el artículo 25 de Decreto Distrital 423 de 1996 ( Por el cual se compilan las normas sustantivas vigentes de los Impuestos Distritales), así:

#### “Artículo 25.- HECHO GENERADOR

El hecho generador del impuesto de .industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier **actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá**, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos.”(negrillas *extrañas al texto*)

*Así mismo, los artículos 27 y 28 ibídem, definen las actividades del tema en estudio así:*

## **“ARTICULO 27. 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.”

## **“ARTICULO 28. 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.”

De las normas transcritas se puede concluir que la actividad de transporte enmarca dentro de la de servicios, más aún si miramos la definición de contrato de transporte que nos trae el Código de Comercio que en su artículo 981, expresa:


“El transporte es un contrato por medio del cual una de las partes se obliga para con la otra,, a cambio de un precio, a conducir de un lugar a otro, por determinado medio y en el plazo fijado, personas o cosas y a entregar éstas al destinatario.”.

De donde, si una persona que comercializa uno o varios productos dados contrata con un tercero para que este se lo traslade de un lugar a otro y tal contrato reúne los demás requisitos de que trata la anterior norma transcrita (obligación de hacerlo por un determinado medio, en un plazo fijado y entregarlo a un destinatario, a cambio de un precio ), indudablemente que ese tercero está desarrollando la actividad de servicio de transporte; cuestión diferente ocurre cuando una misma persona compra un producto con la intención de comercializarlo y para llevar a cabo tal proceso debe transportarlo, si el transporte no se da como un hecho independiente, discriminándolo como un servicio, sino que simplemente es parte integral del proceso de venta y comercialización del producto, tal etapa se subsume dentro del mismo concepto de actividad comercial como hecho generador.

Sin embargo de todo lo anterior, cuando un contribuyente transporta uno o varios productos como parte del proceso de comercialización que a nombre propio desarrolla y simultáneamente presta el servicio de transporte en los términos vistos, está desarrollando dos actividades : la comercial y la de servicios. En este orden de ideas para efectos de determinar el régimen aplicable en Industria y Comercio, se debe tener en cuenta lo manifestado por este Despacho en los conceptos 575 y 607 de 1997, que tratan ampliamente sobre este tema. (Anexos).

2. En relación con la obligación de informar la actividad económica, el diligenciamiento de tal dato en el Registro de Información Tributaria (RIT) no es fundamental, como se advierte del contenido de los artículos 35 y 36 del Decreto Distrital 807 de 1993 que disponen:

## **“Artículo 35 INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.**



Los contribuyentes del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros, están obligados a inscribirse en el registro de Industria y Comercio, **informando los establecimientos donde ejerzan las actividades** industriales, comerciales o de servicios, mediante el diligenciamiento del formato que la administración tributaria adopte para el efecto. (negritas extrañas al texto)  
(...)"

**“Artículo 36 OBLIGACION DE INFORMAR EL CESE DE ACTIVIDADES Y DEMAS NOVEDADES EN INDUSTRIA Y COMERCIO.**

Los contribuyentes del Impuesto de Industria, comercio y avisos y tableros que cesen definitivamente en el desarrollo de la totalidad de las actividades sujetas a dicho impuesto, deberán informar tal hecho dentro de los dos (2) meses siguientes al mismo.  
(...)

Igualmente, estarán obligados a informar a la Dirección Distrital de Impuestos, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha de ocurrencia, cualquier novedad que pueda afectar los registros de dicha dependencia, de conformidad con las instrucciones que se impartan y los formatos diseñados para el efecto.”.

En cambio tal información sí es de la esencia del formulario de Declaración Tributaria del Impuesto de Industria y Comercio como se establece de lo dispuesto en el artículo 45 del mismo decreto, que manifiesta:

**“ARTICULO 45. OBLIGACION DE INFORMAR LA DIRECCION Y LA ACTIVIDAD ECONOMICA.**  
(...)


En el caso de los obligados a presentar la declaración de industria y comercio y avisos y tableros, **deberán informar**, además de la dirección **su actividad económica**, de conformidad con las actividades señaladas mediante resolución que para el efecto expida el Secretario de Hacienda Distrital. Dicha resolución podrá adoptar las actividades que rijan para los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

La administración tributaria distrital podrá establecer, previas las verificaciones del caso, la actividad económica que corresponda al contribuyente.”

Tan esencial es este dato en la declaración que el artículo 70 *Ibíd*em consagra la **SANCIÓN POR NO INFORMAR LA ACTIVIDAD ECONOMICA**, en los siguientes términos:

“Cuando el declarante no informe la actividad económica o informe una actividad económica diferente a la que le corresponde, se aplicará una sanción hasta de un millón de pesos (\$1.000.000) que se graduará según la capacidad económica del declarante. (Valor año base 1990).

(...)"



Ahora bien, para el año gravable 1997 un contribuyente que realiza varias actividades gravadas debe informar en el Formulario de declaración y pago del Impuesto de Industria y Comercio el código de la actividad que genere mayores ingresos, de conformidad con el Artículo Tercero de la Resolución 1091 del 18 de diciembre de 1996, (Resolución que adopta la clasificación de Actividades Económicas para el año gravable de 1997.), que expresa:

**“ARTICULO TERCERO.**

Para efectos de las declaraciones del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros correspondientes al año gravable 1997, los contribuyentes **que realicen varias actividades gravadas deberán indicar como actividad económica aquella que genere mayores ingresos netos gravables en el Distrito Capital.**” (negritas extrañas al texto)

Para el año gravable de 1998 el artículo segundo de la Resolución No. 1500 del 24 de noviembre de 1997, por medio de la cual se adopta la clasificación de actividades económicas del Impuesto de Industria y Comercio para el año 1998, establece:

**“ARTICULO SEGUNDO.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 45 del Decreto Distrital 807 de 1993, los contribuyentes deberán informar en la declaración de Industria y Comercio, Avisos y Tableros su actividad económica para lo cual utilizarán el código que les corresponde de conformidad con el artículo anterior.”

A manera de precisión, para la aplicación de las tarifas cuando se realicen varias actividades por un mismo contribuyente se debe tributar de acuerdo con lo expresado en el artículo 43 del Decreto Distrital 423 de 1996, cuyo tenor literal es el siguiente:

**“ARTICULO 43 . TARIFAS POR VARIAS ACTIVIDADES.**

Cuando un mismo contribuyente realice varias actividades, ya sean varias comerciales, varias industriales, varias de servicios o industriales con comerciales, industriales con servicios, **comerciales con servicios** o cualquier otra combinación, a las que de conformidad con lo previsto en el presente decreto correspondan diversas tarifas, determinará la base gravable de cada una de ellas y aplicará la tarifa correspondiente. El resultado de cada operación se sumará para determinar el impuesto a cargo del contribuyente. La administración no podrá exigir la aplicación de tarifas sobre la base del sistema de actividad predominante.”(Negritas extrañas al texto, que es el caso que interesa a nuestro estudio )

3. En relación con la tercera inquietud, este despacho ya se pronunció a este respecto mediante el Concepto No 613 del 26 de noviembre de 1997, del cual nos permitimos hacerle llegar una copia.

## CONCEPTO No. 624

Ref: Radicación 023950.

Tema: Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros.

Subtema: Profesiones liberales - Inscripción en el R.I.T.

### Pregunta

1. ¿Un contribuyente del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, que tiene como actividad el ejercicio de una profesión liberal, que tenga ingresos netos y/o patrimonio bruto fiscal superiores a los exigidos para pertenecer al régimen simplificado, debe declarar bimestralmente?
2. ¿En cualquier caso debe inscribirse en el R.I.T.?

### Respuesta:

El tema materia de cuestionamiento ya fue tratado por esta oficina a través del Concepto No. 618 de 1997, del cual se anexa copias, sin embargo, por referirse su petición a asuntos adicionales como es la obligación formal de inscribirse en el Registro de Información Tributaria, se procede a estudiarla a continuación:

El tratamiento preferencial otorgado a las profesiones liberales frente al Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, culminó al entrar en vigencia el Acuerdo 28 de 1995, Artículo 7o. , inciso 3o. al señalar que los profesionales independientes son sujetos pasivos de este gravamen; a partir de ese momento quienes se desempeñan en ejercicio de estas actividades deben cumplir sus obligaciones tributarias acogiéndose a las disposiciones que rigen para el régimen simplificado.

#### ARTICULO 37-1. PROFESIONALES INDEPENDIENTES.

Los profesionales independientes son contribuyentes del impuesto de industria y comercio y tributan de acuerdo con las normas establecidas para el régimen simplificado. (Subrayado fuera de texto).

Es claro el precepto citado al consagrar que los contribuyentes que tengan como actividades gravadas con el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros el ejercicio de Profesiones Liberales, por este solo hecho, sin necesidad de reunir otros requisitos, cumplirán su obligación tributaria frente a este gravamen conforme las disposiciones que rigen para el régimen simplificado; por lo tanto, no deberán presentar declaraciones bimestrales.

En cuanto al cumplimiento de los demás deberes formales, precisamente el relacionado con la inscripción en el Registro de Información Tributaria "R.I.T" preceptúa el Decreto Distrital 807 de 1993, en sus Artículos 35 y 37, lo siguiente:

**“ARTICULO 35: INSCRIPCION EN EL REGISTRO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.**

Los contribuyentes del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, estarán obligados a inscribirse en el registro de Industria y Comercio, informando los establecimientos donde ejerzan las actividades industriales, comerciales o de servicios, mediante el diligenciamiento del formato que la administración tributaria adopte para tal efecto.

**ARTICULO 37 : REGIMEN SIMPLIFICADO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.**

“Quienes se acojan a lo dispuesto en este artículo, deberán manifestarlo ante la Dirección Distrital de Impuestos, al momento de la inscripción y en todo caso, a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de finalización del primer periodo declarable. De no hacerlo así, la Dirección los clasificará e inscribirá de conformidad con los datos estadísticos que posea. Esto último se entiende sin perjuicio del ejercicio de la facultad consagrada en el artículo 508-1 del Estatuto Tributario Nacional.

Con fundamento en las normas transcritas, el profesional liberal es un contribuyente del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros que cumple sus obligaciones tributarias como perteneciente al Régimen simplificado, incluyendo la de inscribirse en el Registro de Información Tributaria.

Para cumplir con este deber puede dirigirse a la Carrera 30 No. 24-90, primer piso, ventanilla del R.I.T. ; los funcionarios encargados le proporcionarán los formatos que debe llenar y le suministrarán la información que usted requiera al respecto.

**CONCEPTO No. 626**

Ref: Consulta de noviembre 5 de 1997


Tema: Impuesto de Industria, y Comercio y Avisos

Subtema: Territorialidad

**Pregunta**

Una sociedad con domicilio en el municipio de Cota, Cundinamarca, cuyo objeto social es la fabricación, distribución y ventas de estructuras metálicas de todas clases; ocasionalmente realiza el montaje de la estructura en la ciudad de Santa Fe de Bogotá D.C. o en cualquier otro municipio.

No obstante lo anterior el contrato civil de obra y la factura de venta son expedidos en Cota, no poseyendo dicha empresa ningún tipo de representación comercial en otro municipio, el montaje es la parte final de la actividad industrial generada en la fabricación de la estructura, aclarándose que por las mismas condiciones técnicas y de ingeniería, no se dejan estructuras en stock para su posterior comercialización, ya que las obras se elaboran bajo condiciones de exclusividad para cada una, en resumen la empresa no realiza acción de mercadeo, sólo instala los elementos estructurales elaborados en el municipio de Cota, que le son encargados.



**Pregunta 1.** Sin desconocer las condiciones del art. 25 del Decreto Distrital 423 de 1996, ¿Se considera un hecho generador para el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, el montaje de las estructuras metálicas, como etapa final en desarrollo de una actividad industrial ejecutada en el municipio de Cota?

### **Respuesta**

El hecho generador del impuesto de industria comercio y avisos establecido expresamente en el artículo 25 del Decreto 423 de 1996, dispone que el hecho imponible en este impuesto recae sobre la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios en jurisdicción del Distrito Capital, de manera directa o indirecta por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sean que se cumplan en forma permanente u ocasional en inmuebles determinados con establecimientos de comercio o sin ellos.

Debe destacarse de la definición en tanto interesa a la absolución de la consulta, que la realización de cualesquiera de las actividades que constituyen el hecho generador del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos, no está ligada a que deban ejecutarse a través de establecimiento de comercio, entendido este como el conjunto de bienes organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa, según definición del artículo 515 del Código de Comercio

Precisado lo anterior, es necesario determinar el alcance de cada una de las actividades que constituyen el hecho generador para efectos del Impuesto de Industria y Comercio en Santa Fe de Bogotá D.C., cuales son actividad industrial, comercial o de servicios, al tenor de las definiciones de que tratan los artículos 26, 27, 28 respectivamente del Decreto Distrital 423 de 1996 (Compilación de normas sustanciales vigentes de los tributos distritales) así:


**“Artículo 26: Actividad Industrial:** Es actividad industrial la producción, extracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamble de cualquier clase de materiales y bienes y en general cualquier proceso de transformación por elemental que éste sea.

PARAGRAFO: Para efecto del impuesto de industria y comercio, es actividad artesanal aquella realizada por personas naturales de manera manual y desautomatizada, cuya fabricación en serie no sea repetitiva e idéntica, sin la intervención en la transformación de más de cinco personas, simultáneamente.

**Artículo 27. 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.

**Artículo 28, 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”.





De conformidad con el artículo 2053 del Código Civil incisos 1º y 3º en virtud del cual se definen los contratos para la confección de una obra material, se observa que de ellos surgen dos modalidades contractuales que son: compraventa cuando el artífice suministra la materia para la confección de la obra y **arrendamiento** si la materia es suministrada por la persona que encargó la obra.

1) Para efectos de la configuración del hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio cuando el artífice disponga de todos los medios para la realización de la obra, incluyendo los materiales básicos (Materia principal) para la fabricación de la misma, la actividad se encuadra como una actividad industrial, gravada con el Impuesto de Industria y Comercio dentro del concepto que define el artículo 26 del Decreto Distrital 423 de 1996.

2) Cuando el contratante entregue al artífice la materia principal y/o los elementos básicos para la construcción de la obra, y este último coloca la mano de obra, como el contrato toma la modalidad de servicios, para el efecto del impuesto de industria y comercio éste se genera por la realización de la actividad de servicios de acuerdo con el artículo 28 del Decreto Distrital 423 de 1996.

Claras las posibilidades anteriores, debemos entrar a desarrollar lo correspondiente a la instalación de las obras fabricadas, en la cual también existen dos posibilidades a saber:

1. Cuando la instalación es un hecho independiente, es decir constituya un servicio independiente a la venta del bien fabricado o se cobre de manera separada; para este caso la actividad se realiza de forma independiente a la actividad industrial enmarcándola dentro de lo establecido en la definición

de actividad de servicios de la Ley 14 de 1983; por consiguiente por esta actividad se genera el impuesto de industria y comercio en el municipio donde se preste el servicio es decir en donde se instale lo fabricado independientemente del lugar donde haya sido fabricado, o donde se haya contratado el servicio o donde se haya pagado el mismo, y bajo este presupuesto si se ejecuta la instalación en Santa Fe de Bogotá en dichas condiciones será sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital por desarrollar en su jurisdicción el hecho generador “Actividad de Servicios”, dentro de la definición de que trata el artículo 28 del Decreto Distrital 423 de 1996

Lo anterior le genera la obligación de declarar y pagar el impuesto bimestralmente y deberá cumplir con la obligación de inscribirse en el R.I.T., diligenciando el formato que la Dirección de Impuestos Distritales tiene adoptado para el caso (Art. 35 Decreto 807 de 1993), aclarándose que en el caso de no obtener ingresos en algún período gravable, el contribuyente deberá cumplir con la obligación de presentar la declaración tributaria.

**Es necesario aclarar que la base gravable sobre la cual se deberá declarar en Santa Fe de Bogotá será la correspondiente a los ingresos obtenidos por la prestación del servicio de instalación.**

2. Cuando el servicio de instalación en jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, sea una actividad incluida dentro del precio del bien fabricado sin que se realice discriminación alguna del precio por concepto de la instalación, tendríamos entonces que la actividad aquí desarrollada es la industrial, por lo cual se entiende percibido el ingreso en la sede fabril, al tenor del artículo 77 de la Ley 49 de 1990, (en donde se ubica la fábrica) siendo sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio por la **actividad industrial**.

**En cuanto al segundo cuestionamiento este ha sido absuelto en la Respuesta dada al primero.**

**Pregunta 3.** ¿Las retenciones de I.C.A.. que practique algún contribuyente, se pueden recuperar solicitando la devolución de la suma retenida?. ¿Que mecanismo se debe utilizar?

### **Respuesta**

De acuerdo al inciso segundo del artículo 17 del Decreto 053 de 1996, por medio del cual se reglamenta el sistema de retenciones para el impuesto de Industria y Comercio, **“Es responsabilidad del proveedor suministrar en la factura o en documento escrito la calidad de agente de retención o la calidad de exento o no sujeto del impuesto...”** así las cosas si el proveedor cumplió con informar dichos datos correctamente, podrá solicitar al agente retenedor mediante escrito el reintegro de los valores, acompañando las pruebas cuando a ello hubiere lugar. El agente retenedor en el mismo período en que efectúe el respectivo reintegro descontará dicho valor de las retenciones que por CONCEPTO NO del impuesto de industria y comercio deba declarar y consignar; cuando el monto de dichas retenciones sea insuficiente podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos siguientes. Todo lo anterior con fundamento en el procedimiento previsto en el artículo 8º del citado Decreto 053.

### **CONCEPTO No. 627**

Ref: Radicación No. 023764 de diciembre 18 de 1997

Tema: Industria y Comercio

Subtema: Asociaciones de Padres de Familia

### **Pregunta**

Las asociaciones de padres de familia de los colegios privados están gravadas con el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y de tableros, ¿y los deberes y obligaciones que deben cumplir?

## Respuesta

La Constitución Política de Colombia en los artículos 38,, 67 y 68; la Ley 115 de 1994 (Ley General de Educación) artículos 6,7,139,142 y 143; los Decretos reglamentarios 1625 de 1972, 1860 de 1994 y 1857 del mismo año, así como el Decreto 2737 de 198 (Código del Menor), instituyeron la creación en cada establecimiento de enseñanza, de una Asociación de Padres de Familia para facilitar a la solución de los problemas individuales y colectivos de los menores y propiciar acciones tendientes al mejoramiento de su formación integral y a la participación en actividades que involucren a los asociados en el desarrollo responsable de la crianza, cuidado de los hijos, mejoramiento de su comunidad y del proceso educativo.

El Estatuto Tributario Distrital en el artículo 31 del libro primero, señala en forma taxativa que actividades no están sujetas al impuesto de industria y comercio y en cuanto respecta a asociaciones sin ánimo de lucro el literal d) del mencionado artículo establece:


“d) 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.”

Con relación a la aplicación de la no sujeción cuando son actividades desarrolladas por asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, se debe tener en cuenta que estas son las que efectúan las asociaciones cuya finalidad es la de tener un interés común a una profesión u oficio, cuando éstas asociaciones están constituidas sin ánimo de lucro.

Por consiguiente vemos que para las asociaciones de padres de familia no aplica esta exoneración, porque la no sujeción para las asociaciones sin ánimo de lucro, quedan reducidas única y exclusivamente a las de **profesionales y gremiales**, quedando los demás tipos de asociaciones como sujetos pasivos del impuesto de industria, comercio avisos y tableros dentro de los preceptos que veremos a continuación:

El hecho generador del impuesto de industria y comercio es el definido por el artículo 25 de Decreto 423 de 1997 que establece “*HECHO GENERADOR: El hecho Generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sean que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos*”

Complementa esta disposición el artículo 33 del decreto en mención que contiene la siguiente definición del sujeto pasivo de los impuestos que nos ocupa: “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.



Precisado lo anterior, es necesario determinar el alcance de cada una de las actividades que constituyen el hecho generador para efectos del Impuesto de Industria y Comercio en Santa Fe de Bogotá D.C., cuales son actividad industrial, comercial o de servicios, al tenor de las definiciones de que tratan los artículos 26, 27, 28 respectivamente del Decreto Distrital 423 de 1996 (Compilación de normas sustanciales vigentes de los tributos distritales) así:

**“Artículo 26: Actividad Industrial:** Es actividad industrial la producción, extracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamble de cualquier clase de materiales y bienes y en general cualquier proceso de transformación por elemental que este sea.

PARAGRAFO: Para efecto del impuesto de industria y comercio, es actividad artesanal aquella realizada por personas naturales de manera manual y desautomatizada, cuya fabricación en serie no sea repetitiva e idéntica, sin la intervención en la transformación de más de cinco personas, simultáneamente.

**Artículo 27. 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.

**Artículo 28, 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.

Los textos transcritos indican con precisión cuales son las actividades definidas como hecho generador de los impuestos de industria comercio y avisos y tableros, de tal manera, que si las asociaciones de padres de familia además de las actividades propias y connaturales para las cuales fueron creadas, ejercen en esta jurisdicción directa o indirectamente de manera permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos alguna o algunas de las actividades de tipo industrial, comercial o de servicio, no hay duda que adquieren la calidad de sujetos pasivos del impuesto nombrado y en consecuencia deberán cumplir con las obligaciones y deberes determinados para estos.

Respecto a la segunda inquietud, el Estatuto Tributario Distrital parte Procedimental, artículo 35 y ss, preceptúa que los contribuyentes del impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros, estarán obligados a cumplir con los deberes formales y las obligaciones tributarias como son:

1. Inscribirse en el registro de Industria y Comercio, informando los establecimientos donde ejerzan las actividades industriales, comerciales o de servicios, mediante el diligenciamiento del formato que la administración tributaria adopte para el efecto.
2. Presentar las declaraciones tributarias, en las fechas y en los formularios adoptados por la Dirección de Impuestos Distritales.

3.- Pagar en tiempo sus obligaciones fiscales y

4.- Demás obligaciones contenidas en el decreto 807 de 1993 y normas concordantes.

### CONCEPTO No. 628

Ref: 19146 de octubre 28 de 1997

Tema: Industria y Comercio

Subtema: Profesiones liberales y actividad comercial Obligación de llevar contabilidad

### Pregunta

Un profesional independiente graduado en una Universidad Colombiana debidamente autorizada por el Gobierno Nacional como Optómetra, especializado en lentes de contacto, que dentro del proceso de depuración de su renta identifica los ingresos que son de mano de obra y los ingresos que corresponden a materiales utilizados en tratamientos, los cuales incluye como ventas, que no tienen nada que ver con los tratamientos clínicos, Pregunta.

- a. Cuál es la similitud entre un comerciante y un profesional para aplicarles la misma norma como contribuyentes del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos.
- b. Que normas fijan límites o cuantías a los profesionales independientes para ingresar al régimen común del ICA y cuáles son esas cuantías.
- c. Que normas de impuestos distritales definen o excluyen o impiden a un profesional en tener ingresos o rentas mixtas relacionadas estrictamente con su profesión y a su vez convertirlo en comerciante.
- d. Que normas distritales obligan a un profesional independiente a llevar contabilidad comercial.

### Respuesta

El artículo 9 del Acuerdo 6 de 1992, establece en cuanto al ejercicio de la actividad propia de las profesiones liberales que:

“ Para efectos de los gravámenes de industria y comercio y de avisos y tableros se definen como actividades propias de las profesiones liberales las que regula el Estado y desarrollan personas naturales que hayan obtenido título académico de educación superior e instituciones docentes autorizadas.”

De acuerdo con el artículo 23 numeral 5 del Código de Comercio, no se considera mercantil la prestación de servicios inherentes a las profesiones liberales, sin perjuicio de lo señalado en los numerales 14 y 15 del artículo 20 Ibidem.



La Ley 27 de agosto 4 de 1997, por la cual se reglamenta la profesión de Optometría en Colombia y se dictan otras disposiciones, define la profesión de la optometría en su artículo 2 como:

**“ Para los fines de la presente Ley, la optometría es una profesión de la salud que requiere título de idoneidad universitario, basada en una formación científica, técnica y humanística. Su actividad incluye acciones de prevención y corrección de las enfermedades del ojo y del sistema visual por medio del examen diagnóstico, tratamiento y manejo que conduzcan a lograr la eficiencia visual y la salud ocular, así como el reconocimiento y diagnóstico de las manifestaciones sistemáticas que tienen relación con el ojo y que permiten preservar y mejorar la calidad de vida del individuo y la comunidad.” ( se subraya)**

Es decir que la actividad propia del profesional liberal de la optometría, en términos generales tan solo incluye el examen, diagnóstico, tratamiento y manejo de la salud ocular, dentro de la anterior definición legal no se incluye como una actividad propia de la profesión liberal la comercialización de los elementos que utiliza para aplicar los tratamientos; lo cual significa que la actividad propia de ésta profesión, se enmarca plenamente dentro del hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio como una actividad de servicios que está dada por el servicio de diagnóstico, tratamiento, manejo y reconocimiento de la salud ocular que hace que el optómetra como profesional conduzca a mejorarle la eficiencia visual del individuo

En razón de lo anterior, tenemos que para que una persona tribute bajo el régimen específico del profesional liberal que le estableció el Acuerdo 28 en 1995 en el artículo 7 inciso 3, y que regula el artículo 37-1 del Decreto Distrital 807 de 1993, deben realizar única y exclusivamente actividades propias a su profesión liberal; si realizan como personas naturales otras actividades comerciales, industriales o de servicios diferentes a las inherentes a su profesión, tributarán de acuerdo al régimen que se establezca teniendo en cuenta el tipo de actividad, así:

1. Si la persona natural, además de ejercer las actividades propias de su profesión liberal ejerce una actividad comercial de las definidas por el artículo 27 del Decreto Distrital 423 de 1996, como 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; seguirá tributando como contribuyente del régimen simplificado, es decir, no estará obligada a presentar declaración de Industria y Comercio y su impuesto es igual al valor de las sumas retenidas cuando las operaciones que realice estén sujetas al sistema de retención, siempre y cuando en el ejercicio de su actividad comercial cumpla con todos y cada uno de los requisitos establecidos por el artículo 37 del Decreto Distrital 807 de 1993 que estipula:

1- Que sean personas naturales.

2- Que tengan como máximo dos establecimientos de comercio y que sean distribuidores detallistas.

3- Que no sean importadores.

4- Que no vendan por cuenta de terceros así sea a nombre propio.

5- Que sus ingresos netos provenientes de la actividad comercial en el año fiscal inmediatamente anterior, sean inferiores a la suma de (\$ 77.900.000 Valor ajustado 1997 Decreto 1227) .

6- Que su patrimonio bruto fiscal a 31 de diciembre del año fiscal inmediatamente anterior, sea inferior a (\$ 216.500.000 Valor ajustado 1997 Decreto 1227) .

Para efectos de establecer el cumplimiento del requisito consagrado en el numeral 5 de este artículo, cuando se inicien actividades dentro del respectivo año, los ingresos netos que se tomarán de base, son los que resulten de dividir los ingresos netos recibidos durante el periodo, por el número de días a que correspondan y de multiplicar, la cifra así obtenida por 360.

2. Pero si la persona natural además de ejercer actividades propias a su profesión liberal, ejerce actividades comerciales por fuera de los requisitos exigidos para pertenecer al régimen simplificado, o ejerce actividad industrial y/o de servicios de las definidas por los artículos 26 y 28 del Decreto Distrital 423 de 1996, debe tributar tanto por los ingresos obtenidos producto del ejercicio de su profesión liberal como por los demás ingresos bajo el régimen de tributación de los demás contribuyentes diferentes a los del régimen simplificado, que en cuanto al período de declaración y pago se rigen por el inciso 2 artículo 28 del Decreto Distrital 807 de 1993 que señala:

“Para los demás responsables, el periodo declarable en el impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros **será bimestral**. En este caso, cada periodo coincidirá con el respectivo bimestre de causación conforme con lo señalado en el artículo anterior.”

Hechas las precisiones anteriores, en cuanto a su cuestionamiento de las normas que fijan límites o cuantías a los profesionales independientes para ingresar al régimen común del ICA y cuales son esas cuantías, tenemos que para quien únicamente ejerce actividades propias de su profesión liberal, como el Acuerdo 28 de 1995 dispuso que tributaría como contribuyente del régimen simplificado únicamente por ejercer este tipo de actividades, no requiere cumplir con los demás requisitos que señala el artículo 37 del Decreto Distrital 807 de 1993 y por consiguiente para la determinación del régimen de tributación los profesionales independientes no deben obedecer a los topes mínimos de ingresos y patrimonio establecidos en el artículo arriba mencionado. Aspecto sobre el cual esta oficina se pronunció mediante el CONCEPTO NO 618 del 17 de diciembre de 1997 que anexo a la presente.

Finalmente, respecto de la inquietud acerca de las normas que obligan a los profesionales independientes a llevar contabilidad comercial, tenemos:

El artículo 38 del Decreto Distrital 807 de 1993, respecto de la obligación de llevar contabilidad a los sujetos pasivos del Impuesto de Industria y Comercio estipuló:

“Los sujetos pasivos de los Impuestos de Industria, Comercio y Avisos y Tableros, y de los impuestos al consumo, estarán obligados a llevar para efectos tributarios un sistema contable que se ajuste a lo previsto en el Código de Comercio y demás disposiciones que lo complementen.

Lo dispuesto en este artículo no se aplica para los contribuyentes del régimen simplificado ni a los profesionales independientes.” ( se subraya)

Es decir que en la medida en que la persona desarrolle única y exclusivamente actividades propias de su profesión liberal no estará obligado a llevar contabilidad para efectos tributarios; con las siguientes excepciones:

1. Cuando además de ejercer actividades propias a su profesión liberal, desarrolle actividades comerciales bajo los requisitos del régimen simplificado, que aunque no están obligados a llevar contabilidad, deben cumplir con la obligación de llevar el libro de operaciones diarias por cada establecimiento en la forma en que los señala el inciso último artículo 37 y artículo 38-1 del Decreto Distrital 807 de 1993, así:

**“ARTICULO 37. REGIMEN SIMPLIFICADO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.**

...

“Para efectos del cumplimiento de la obligación tributaria de llevar contabilidad, los contribuyentes del régimen simplificado podrán optar por llevar un sistema de contabilidad simplificada, conforme con lo previsto en las normas que regulan los tributos nacionales.

**“ARTICULO 38-1. LIBRO FISCAL DE REGISTRO DE OPERACIONES.**

Los contribuyentes que pertenezcan al régimen simplificado del Impuesto de Industria y Comercio, deberán llevar el libro fiscal de registro de operaciones diarias por cada establecimiento, en el cual se identifique el contribuyente, esté debidamente foliado y se anoten diariamente en forma global o discriminada las operaciones realizadas. Al finalizar cada mes deberán, con base en las facturas que les hayan sido expedidas, totalizar el valor pagado en la adquisición de bienes y servicios, así como los ingresos obtenidos en desarrollo de su actividad.

Este libro fiscal deberá reposar en el establecimiento de comercio y la no presentación del mismo al momento que lo requiera la Dirección Distrital de Impuestos, o la constatación del atraso, dará lugar a la aplicación de las sanciones y procedimientos contemplados en el artículo 72 del Decreto 807 de 1993, pudiéndose establecer tales hechos mediante el método señalado en el artículo 653 del Estatuto Tributario Nacional.

***Artículo 653 Constancia de la no expedición de facturas o expedición sin el lleno de los requisitos***

*Cuando sobre las transacciones respecto de las cuales se debe expedir factura, no se cumpla con esta obligación o se cumpla sin el lleno de los requisitos establecidos*



*en la ley, dos funcionarios designados especialmente por el Jefe de la División de Fiscalización para tal efecto, que hayan constatado la infracción, darán fe del hecho, mediante un acta en la cual se consigne el mismo y las explicaciones que haya aducido quien realizó la operación sin expedir la factura. En la etapa de discusión posterior no se podrán aducir explicaciones distintas de las consignadas en la respectiva acta. (Modificado Ley 223/95, art. 45)”*

2. Cuando además de ejercer actividades propias de su profesión liberal ejerce actividades comerciales por fuera de los requisitos para pertenecer al régimen simplificado o ejerce otras actividades de servicios o actividad industrial, debe llevar contabilidad en los términos del inciso 1 del artículo 38 del Decreto Distrital 807 de 1993 que señala:

“Los sujetos pasivos de los Impuestos de Industria, Comercio y Avisos y Tableros, y de los impuestos al consumo, estarán obligados a llevar para efectos tributarios un sistema contable que se ajuste a lo previsto en el Código de Comercio y demás disposiciones que lo complementen.”

Con el fin de ampliar los términos de Respuesta de esta consulta se envía anexo el Concepto No. 613 de noviembre 26 de 1997.

### **CONCEPTO No.629**

Ref: Radicación 00059.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Devoluciones- causación.

### **Pregunta**

¿ Qué parámetros o trámites debe seguir ECOSALUD respecto de la devolución de dineros o compensación por pagos hechos a la Dirección de Impuestos Distritales, en algunos casos por exceso, motivados por las devoluciones hechas a algunos operadores quienes solicitan para aprobación de la entidad, adelantar eventos promocionales por un determinado período de tiempo y evaluados los períodos acordados consideran que no pueden proseguir con la promocional pactada por no haber recibido los beneficios perseguidos como captación de dineros o mayores ventas, solicitan el reintegro de los valores faltantes por causar?

### **Respuesta.**

Para proseguir es conveniente recordar algunas definiciones de la palabra “DEVOLUCIÓN”, para efectos de facilitar la comprensión del tema y de unificar criterios que coadyuven a su entendimiento.

1.- En la práctica contable se entiende la devolución como el acto en virtud del cual se reversa o quita el efecto a una transacción mercantil que hubiera causado un ingreso y contablemente debe registrarse en una cuenta específica definida en el Decreto 2649

de 1993, la cual en la dinámica del plan único de cuentas es la No. 4175 “Devoluciones en ventas (Naturaleza débito)”.

El Reglamento General de Contabilidad D.R. 2649 DE 1993 al respecto señala en el Artículo 103: “Devoluciones Rebajas y Descuentos. Las devoluciones, rebajas y descuentos condicionados se deben reconocer por separado de los ingresos brutos.”

**2.- “DEVOLUCIONES Y REBAJAS EN VENTAS.** Contablemente esta cuenta se utiliza en los siguientes casos: en las devoluciones de mercancías vendidas al contado y a crédito. En las rebajas y descuentos por pronto pago de mercancías vendidas a crédito. Contablemente las devoluciones rebajas y descuentos condicionados, se deben reconocer por separado en los ingresos brutos. A. 10 3D.R. 2649 de 1993.”(El Diccionario Técnico Tributario, Centro Interamericano Jurídico-Financiero).

El Decreto Distrital 423 de 1996, en el Artículo 34, al referirse al procedimiento que debe seguirse para establecer la Base Gravable del Impuesto de Industria y Comercio señala:

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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, exportaciones y la venta de activos fijos... (Subrayado fuera de texto).


Es clara la norma al preceptuar que la base gravable sobre la cual se debe liquidar el impuesto de industria y comercio cada bimestre son los ingresos netos obtenidos durante ese período gravable; los cuales se obtienen restando de los ingresos ordinarios y extraordinarios los enunciados taxativamente en este artículo (exenciones, no sujeciones, devoluciones, rebajas, descuentos, exportaciones y venta de activos fijos) y por consiguiente sobre los mismos no se liquida el impuesto.

No obstante, ha de tenerse en cuenta que para que las devoluciones se puedan deducir de los ingresos ordinarios y extraordinarios del período, deben haberse causado y registrado dentro de ese mismo bimestre a declarar.

Por lo anteriormente expuesto, conviene traer a colación algunos apartes de la doctrina que al referirse al Decreto 2649 de 1993, Artículo 48, específicamente a los conceptos de causación y acumulación contables, nos permiten tener una idea más exacta del momento en el cual deben entenderse causadas las devoluciones, así:

Decreto 2649 de 1993 Artículo 48. “Contabilidad de causación o por acumulación. Los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente.” (Subrayado fuera de texto).

**DOCTRINA.** - Diferencia entre contabilidad de causación y contabilidad de caja. “ La contabilidad de causación fundamentada en la norma del mismo nombre, estipula que los ingresos deben reconocerse en el período en que se realiza la venta



o se presta el servicio con el fin de generar cifras de resultado más confiables. Según esta norma las ventas, ingresos y ganancias se consideran causados:

- Cuando se trata de actos que deban constar por escritura pública o documento privado en fecha de otorgamiento.
- Cuando existan modalidades que tipifiquen una venta, así no se haya perfeccionado la transferencia de la propiedad, su tratamiento contable debe fundamentarse en la norma básica de la realidad económica y en normas técnicas específicas.
- En los demás casos, en la fecha del documento en que consten el nacimiento del derecho de cobro.

Esta misma dispone que los costos y gastos se deben reconocer en el período corriente en el cual se incurren, independientemente de su fecha de pago.

La contabilidad de caja, sin embargo, solo considera como ingreso del período las ventas y los servicios prestados al contado y como gastos y costos, los desembolsos realmente efectuados por la empresa.

En nuestro medio el sistema de contabilidad de caja no tiene aceptación, sólo se permite el sistema de causación”. (SINISTERRA, Gonzalo; HENAO, Harvey; POLANCO, Luis Enrique. Contabilidad sistema de información para las organizaciones, Editorial Mc Graw Hill, 1991; pág. (85)

DOCTRINA. Interpretación de la causación y realización contable. “El artículo 48 del Decreto 2649 de 1993 define la contabilidad por causación, como el reconocimiento de los hechos económicos “en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente”, significando que el registro de una operación que afecte el patrimonio debe ser contabilizado cuando se realiza, asentándolo a las cuentas que identifican la verdad de la forma como se efectuó la transacción, esto es, informando el monto como se efectuó el hecho económico que afectó el ente.”(REGIMEN CONTABLE COLOMBIANO, Legis Editores S.A., PÁGINA 191).

Por consiguiente, una vez registradas en la cuenta de devoluciones a que se refiere el régimen contable, cuando se proceda a liquidar el impuesto de industria y comercio correspondiente al período dentro del cual se verificó la causación de estas, deberán restarse de los ingresos ordinarios y extraordinarios de ese período, en cumplimiento de lo consagrado en el Decreto Distrital 423 de 1993 en el Artículo 36, anteriormente transcrito.

## CONCEPTO No.631

Ref.: Radicación 023726

Tema: Impuestos Distritales

Subtema: Responsabilidad del Revisor Fiscal.

### Pregunta

¿Es responsable el revisor fiscal del fondo de empleados de la corporación de abastos de Bogotá s.a., siendo este contador público titulado, de la elaboración y presentación de las declaraciones del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros por parte de dicha fondo?

### Respuesta

Respecto de la obligación de presentar la declaración del impuesto de industria y comercio en primer lugar se informa que este es un deber formal que cumplen los contribuyentes frente a la Administración Tributaria Distrital, en virtud de mandamiento expreso de la norma, así, el Decreto Distrital 807 de 1993, Artículo 11, establece lo siguiente:

#### **“ARTICULO 11. CUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES.**

Para efectos del cumplimiento de los deberes formales relativos a los tributos distritales, serán aplicables los artículos 571, 572, 572-1 y 573 del Estatuto Tributario Nacional, sin perjuicio de la obligación que le compete al administrador de los patrimonios autónomos de cumplir a su nombre los respectivos deberes formales.”

#### **“Artículo 571. Obligados a cumplir los deberes formales**


Los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir los deberes formales señalados en la ley o en el reglamento, personalmente o por medio de sus representantes, y a falta de estos, por el administrador del respectivo patrimonio.” (Subrayado fuera de texto).

#### **“Artículo 572. Representantes que deben cumplir deberes formales**

Deben cumplir los deberes formales de sus representados, sin perjuicio de los dispuesto en otras normas:

c) Los gerentes, administradores y en general los representantes legales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho. Esta responsabilidad puede ser delegada en funcionarios de la empresa designados para el efecto, en cuyo caso se deberá informar de tal hecho a la administración de impuestos y Aduanas correspondiente. (Literal Modificado Ley 223/95, art. 172)”

Así mismo, el Artículo 13, numerales 6 y 7 (Ibídem) al referirse al contenido de las declaraciones exige que estas deben incorporar “La firma del obligado a cumplir el deber formal de declarar” ...; en los mismos términos se exige ...“la firma del Revisor Fiscal, cuando se trata de obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con



el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener Revisor Fiscal.”

El Artículo 17 *Ibídem*, en concordancia con el Artículo 580 del Estatuto Tributario Nacional al tipificar cuando una declaración se tiene por no presentada señala en el literal d) lo siguiente: “Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal.”

Es taxativa la norma al señalar que en tratándose de personas jurídicas el cumplimiento de los deberes formales tributarios como presentación de declaraciones, yace en cabeza de los gerentes, administradores y en general de los representantes legales de las sociedades, quienes en caso de irregularidad por incumplimiento de estos deberes responden subsidiariamente con la persona jurídica.

**Artículo 573.** Responsabilidad subsidiaria de los representantes por incumplimiento de deberes formales.

Los obligados al cumplimiento de deberes formales de terceros responden subsidiariamente cuando omitan cumplir tales deberes, por las consecuencias que deriven de su omisión.”

De otra parte, contempla el ordenamiento como requisitos de las declaraciones tributarias el que estas estén firmadas tanto por quien tiene el deber formal de declarar, es decir, el representante legal, como por el Revisor Fiscal, previendo que sin sus firmas la declaración se tendrá por no presentada.

Ahora, con relación a los revisores fiscales y sus obligaciones frente a la Administración Tributaria Distrital, la normatividad tributaria consagra las sanciones a las que pueden estar sujetos por incumplimiento de las mismas frente a esta, señala la norma:

**“ARTICULO 77. SANCION A CONTADORES, REVISORES FISCALES Y SOCIEDADES DE CONTADORES.**

Las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario Nacional, se aplicarán cuando los hechos allí previstos, se den con relación a los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos.

Para la imposición de la sanción de que trata el artículo 660, será competente el Director Distrital de Impuestos y el procedimiento para la misma será el previsto en el artículo 661 del mismo estatuto.”

**“Artículo 659. Sanción por violar las normas que rigen la profesión.**  
*Los Contadores Públicos, Auditores o Revisores Fiscales que lleven o aconsejen llevar contabilidades, elaboren estados financieros y expidan certificaciones que no reflejen la realidad económica de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, que no coincidan con los asientos reflejados en los libros, o emitan dictámenes u opiniones sin sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, que sirvan de base para la elaboración de declaraciones*

*tributarias, o para soportar actuaciones ante la Administración Tributaria, incurrirán en los términos de la Ley 43 de 1990, en las sanciones de multa, suspensión o cancelación de sus inscripción profesional de acuerdo con la gravedad de la falta. (Subrayado fuera de texto).*

*En iguales sanciones incurrirán si no suministran a la Administración Tributaria oportunamente las informaciones o pruebas que les sean solicitadas.*

*Las sanciones previstas en este artículo serán impuestas por la Junta Central de Contadores. En Director de Impuestos Nacionales o su delegado-quien deberá ser contador público-hará parte de la misma en adición a los actuales miembros. (Ley 6/92, art. 54).”.*

Estas sanciones se generan por violación de las normas que rigen en materia fiscal y que guardan estrecha relación con la veracidad de la información que reportan los contribuyentes a la Dirección de Impuestos Distritales bien en la contabilidad, en estados financieros, certificaciones o en declaraciones tributarias avaladas por la firma del revisor fiscal.


**“ARTICULO 14. EFECTOS DE LA FIRMA DEL REVISOR FISCAL O CONTADOR.**  
*Sin perjuicio de la facultad de fiscalización e investigación, la firma del revisor fiscal o contador público en las declaraciones tributarias certifica los hechos enumerados en el artículo 581 del Estatuto Tributario Nacional.”*

**“Artículo 581** Efectos de la firma del contador.

*Sin perjuicio de la facultad de fiscalización e investigación que tiene la administración de impuestos para asegurar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, y de la obligación de mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos los documentos, informaciones y pruebas necesarios para verificar la veracidad de los datos declarados, así como el cumplimiento de las obligaciones que sobre contabilidad exigen las normas vigentes, la firma del contador público o revisor fiscal en las declaraciones tributarias, certifica los siguientes hechos: (Subrayado fuera de texto).*

- 1. Que los libros de contabilidad se encuentran llevados en debida forma, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las normas vigentes sobre la materia.*
- 2. Que los libros de contabilidad reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa.*
- 3. Que las operaciones registradas en los libros se sometieron a las retenciones que establecen las normas vigentes, en el caso de la declaración de retenciones.”*

En cuanto a la responsabilidad del revisor fiscal frente a la persona a la cual presta los servicios profesionales, por la no presentación de las declaraciones, se aclara que no es competencia de la Dirección de Impuestos Distritales pronunciarse al respecto, sino de la Junta Central de Contadores en virtud de la Ley 45 de 1990 a quien corresponde determinar si la hubo o no.



Como información adicional, se trae a colación algunas disposiciones del Nuevo Código de Comercio, el cual al referirse a la figura del revisor fiscal señala en su articulado las funciones y las sanciones a las que está expuesto en caso de incumplimiento, así mismo, la entidad encargada de imponérselas, así:

“**ART. 207** Son funciones del Revisor Fiscal

4. Velar porque se lleven regularmente la contabilidad de la sociedad y las actas de las reuniones de la asamblea, de la junta de socios y de la junta directiva, y porque se conserven debidamente la correspondencia de la sociedad y los comprobantes de las cuentas, impartiendo las instrucciones necesarias para tales fines; ”  
(Subrayado fuera de texto).

Con relación a la responsabilidad del revisor fiscal y las sanciones a las que puede estar sujeto los artículos 212 y 216 *ibídem* preceptúan:

“**ART. 211.** El Revisor Fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o terceros, por negligencia a dolo en el cumplimiento de sus funciones”. (Subrayado fuera de texto).

“**ART. 216.** El revisor fiscal que no cumpla las funciones previstas en la Ley, o que las cumpla irregularmente o en forma negligente, o que falte a la reserva prescrita en el artículo 214 será sancionado con multas (hasta de veinte mil pesos)\*, o con suspensión del cargo, de un mes a un año, según la gravedad de la falta y omisión. En caso de reincidencia se doblarán las sanciones anteriores y podrá interponerse la interdicción permanente o definitiva para el ejercicio del cargo de revisor fiscal, según la gravedad de la falta.”

“**ART. 217.** Las sanciones previstas en el artículo anterior serán impuestas por la Superintendencia de Sociedades, aunque se trate de compañías no sometidas a su vigilancia, o por la Superintendencia Bancaria, respecto de sociedades controladas por ésta.

Estas sanciones serán impuestas de oficio o por denuncia de cualquier persona.”

Algunos doctrinantes consideran que el Artículo 27 de la Ley 45 de 1990 al disponer que “a partir de la vigencia de la presente ley, únicamente la Junta Central de Contadores podrá imponer sanciones disciplinarias a los contadores públicos”, derogó tácitamente la facultad conferida a las superintendencias en el artículo 217 del Código de Comercio. (Subrayado fuera de texto).

Para concluir, es del criterio de esta oficina que la responsabilidad en la presentación de declaraciones frente a la Administración Tributaria Distrital yace en cabeza de los gerentes, administradores y representantes legales en general y que las obligaciones del revisor fiscal se concretizan en el cumplimiento de los deberes y obligaciones de tipo moral y ético que le impone su profesión.

## CONCEPTO No.632

Ref.: Radicación No.024376 y 24377

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Cese de actividades - Liquidación.

### Pregunta:

¿Sobre qué bimestres está obligada a presentar declaraciones del impuesto de industria y comercio una sociedad que a partir de agosto 30 de 1996 (fecha de la última declaración), liquida con base al balance general realizado con corte agosto 30 de 1996, por escritura otorgada el día 3 de octubre del mismo año en la notaría 20 de esta ciudad, debidamente inscrita en la Cámara de Comercio el 8 de noviembre de 1996?

### Respuesta

El Decreto Distrital 807 de 1993, Artículo 28 párrafo, señala:

“ PARAGRAFO: Cuando la iniciación o el cese definitivo de actividades se presente en el transcurso de un periodo declarable, la declaración de industria, comercio y avisos y tableros deberá presentarse por el período comprendido entre la fecha de iniciación de actividad y la fecha de terminación del respectivo periodo, o entre la fecha de iniciación del periodo y la fecha del cese definitivo de la actividad, respectivamente. En este último caso, la declaración deberá presentarse dentro del mes siguiente a la fecha de haber cesado definitivamente las actividades sometidas al impuesto, la cual, en el evento de liquidación, corresponderá a la indicada en el artículo 595 del Estatuto Tributario Nacional, para cada situación específica allí contemplada.” (Subrayado fuera de texto).

De la norma anteriormente transcrita, se deduce que para efectos de la presentación de las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio con ocasión del cese de actividades, las personas jurídicas deben observar lo dispuesto en el artículo 595 del Estatuto Tributario Nacional que señala las fechas en las cuales se presume la liquidación de éstas, así:

b) Personas Jurídicas: en la fecha en que se efectúe la aprobación de la respectiva acta de liquidación, cuando estén sometidas a vigilancia del Estado;

c) Personas jurídicas no sometidas a vigilancia estatal, sociedades de hecho y comunidades organizadas: en la fecha en que finalizó la liquidación de conformidad con el último asiento de cierre de contabilidad; cuando no estén obligadas a llevarla, en aquélla en que terminan las operaciones, según documento de fecha cierta.” (subrayado fuera de texto).

Este artículo hace una referencia específica estableciendo que debe entenderse por cese de actividades, haciendo una diferenciación según se trate de personas jurídicas vigiladas por el estado y las no vigiladas, preceptuando para las primeras que para efectos fiscales han cesado actividades en la fecha en se efectúe la aprobación de la respectiva acta de liquidación. Situación, respecto de la cual se debe precisar en qué momento se entiende aprobada el acta de liquidación, así:



El acta de liquidación se aprueba al momento de su protocolización a través de la escritura pública correspondiente.

Efectivamente, preceptúa el Código de Comercio, Artículo 247:

“ARTICULO 247.- Pagado el pasivo externo de una sociedad, se distribuirá el remanente de los activos sociales entre los asociados, conforme a lo estipulado en el contrato o a lo que ellos acuerden.

La distribución se hará constar en el acta en que se exprese el nombre de los asociados, el valor de su correspondiente interés social y la suma de dinero o los bienes que reciba cada uno a título de liquidación.

Tal acta se protocolizará en una Notaría del lugar del domicilio social, junto con las diligencias de inventario de los bienes sociales y con la actuación judicial en su caso.  
(Subrayado fuera de texto):

PAR.- Cuando se hagan adjudicaciones de bienes para cuya enajenación se exijan formalidades especiales en la Ley, deberán cumplirse estas por los liquidadores. Si la formalidad consiste en el otorgamiento de escritura pública, bastará que se eleve a escritura la parte pertinente del acta indicada.”

Se infiere de la lectura del Artículo 247 C.Co., que la norma no exige requisito adicional para el acta de liquidación diferente a su protocolización a través de escritura pública, por lo tanto, debe entenderse desde este acto la aprobación de la respectiva acta de liquidación.

Corroborar la tesis expuesta el contenido de la sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta, Consejero Ponente doctor Germán Ayala Mantilla, Actor Panificadora Muñoz Mahecha Ltda., de fecha mayo 17 de 1996, cuando expresa en la página No. 3 lo siguiente:

“Ahora bien, **para efectos fiscales, hasta tanto no se otorgue la respectiva escritura pública de liquidación de la persona jurídica, esta continúa vigente bajo el nombre PANIFICADORA MUÑOZ MAHECHA LTDA. “en liquidación”**, con el mismo Nit asignado por la Dirección de Impuestos Nacionales, cuyo deber formal de presentar las respectivas declaraciones de renta le corresponde a las personas que señalan los literales c) y g) del artículo 572 del Estatuto Tributario, según el caso.”

Por consiguiente, para dar cumplimiento a lo ordenado en el párrafo del artículo 28 del Decreto Distrital 807 de 1993, en concordancia con el Estatuto Tributario Nacional, Artículo 595, el contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio, persona jurídica vigilada por el Estado deberá presentar la declaración dentro del mes siguiente a la fecha de haber cesado definitivamente las actividades sometidas al impuesto; es decir, dentro del mes siguiente al día en que se protocolizó el acta de liquidación de la sociedad.

Ahora, tratándose de personas jurídicas no vigiladas por el Estado, la declaración deberá presentarse dentro del mes siguiente a la fecha de haber cesado definitivamente las actividades sometidas al impuesto; es decir, dentro del mes siguiente a la fecha en que finalizó la liquidación de conformidad con el último asiento de cierre de contabilidad; cuando no estén obligadas a llevarla, en aquélla en que terminan las operaciones, según documento de fecha cierta.

Lo anterior sin olvidar, que se debe dar aplicación también al artículo 36 del del Decreto Distrital 807 de 1993, que preceptúa como obligación formal del contribuyente que cesa en sus actividades informar de tal hecho dentro de los dos (2) meses siguientes al mismo, so pena de estar obligado a presentar las declaraciones hasta que no informe a la Administración Tributaria Distrital sobre tal hecho.

*ARTICULO 36. OBLIGACION DE INFORMAR EL CESE DE ACTIVIDADES Y DEMAS NOVEDADES EN INDUSTRIA Y COMERCIO.*

“ Los contribuyentes del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros que cesen definitivamente en el desarrollo de la totalidad de las actividades sujetas a dicho impuesto, deberán informar tal hecho dentro de los dos (2) meses siguientes al mismo.

Recibida la información, la administración tributaria distrital procederá a cancelar la inscripción en el Registro de Industria y Comercio, sin perjuicio de la facultad para efectuar las verificaciones posteriores a que haya lugar.

Mientras el contribuyente no informe el cese de actividades, estará obligado a presentar las correspondientes declaraciones tributarias.” (Subrayado fuera de texto).

**CONCEPTO No. 637**


Ref: Consulta No.305 de enero 8 de 1998

Tema: Impuesto de industria y Comercio

Subtema: Transferencia y provisiones

**Pregunta**

Con la promulgación de la Ley 182 de 1995, se estableció en su artículo 62 como nuevo ingreso de INRAVISION las transferencias de la CNTV; éste artículo fue reemplazado con el artículo 16 de la ley 335 de 1996, el cual en su párrafo tercero establece “ El patrimonio de INRAVISION estará constituido entre otros por aquel que en la actualidad le corresponde por los aportes del presupuesto nacional y por las transferencias que le otorgue la Comisión Nacional de Televisión...” como éstas transferencias que se reciben no son por la contraprestación de un servicio y en ellas no se involucra ninguna actividad de servicios, el Instituto no debe pagar impuesto de industria y comercio por este concepto



En el año 1996 se provisionó en exceso para la amortización del Cálculo actuarial y en el año 1997 se efectuó el ajuste afectando la cuenta del Ingreso “Recuperación de años anteriores”. Este ajuste no forma parte de la base gravable y no se encuentra gravado con el Impuesto de Industria y Comercio por el solo hecho de encontrarse en la cuenta del Ingreso, puesto que no es la contraprestación de un servicio.

## Respuesta

El artículo 16 de la Ley 335 de 1996, establece en su inciso primero:

**“El Instituto Nacional de radio y Televisión es una sociedad entre entidades públicas, organizada como Empresa Industrial y Comercial del Estado conformada por la Nación, a través del Ministerio de Comunicaciones, Telecom y Colcultura....”**


Dada la naturaleza jurídica de INRAVISION, la podemos enmarcar entonces, dentro de lo preceptuado en el Decreto Distrital 423 de 1996 artículo 33 que señala como sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio las Sociedades de Economía Mixta y las Empresas Industriales y Comerciales del Estado. En consecuencia, el hecho generador de dicho impuesto, al tenor del artículo 25 del decreto 423 de 1996 está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad Industrial, Comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos. (se subraya).

Por otra parte, el artículo 34 de la norma en comento nos señala: **“El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenido durante el periodo. 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, exportaciones y venta de activos fijos**

**Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo”.**

La Ley No.335 de 1996” Por la cual se modifica parcialmente la Ley 14 de 1991 y la Ley 182 de 1995, se crea la Televisión Privada en Colombia y se dictan otras disposiciones”, en su artículo 16 inciso 3º establece: **“El patrimonio de Inravisión estará constituido entre otros por aquel que en la actualidad le corresponde por los aportes del Presupuesto Nacional y por las transferencias que le otorgue la Comisión Nacional de Televisión ....”** (Subraya fuera de texto)

Vistas las anteriores consideraciones de orden legal, entramos a determinar si las transferencias recibidas por INRAVISION son ingresos constitutivos de base gravable en Santa Fé de Bogotá D.C. para lo cual se requiere en primer lugar establecer la naturaleza de la cuenta y su carácter de ingreso a la luz de la técnica contable.



En términos generales se definen las transferencias como los recursos de capital que tienen como finalidad compensar finanzas deficitarias de ciertas organizaciones estatales. En el caso que nos ocupa la Comisión Nacional de Televisión transferirá a Inravisión la cantidad necesaria y suficiente para que pueda cumplir y desarrollar cabalmente su objeto, así lo señala la Ley en comento.

De lo anterior se concluye que las transferencias no son producto del desarrollo de actividades industriales, comerciales o de servicios, sino por el contrario son dineros que en cumplimiento de leyes preexistentes se entregan con el fin de cumplir con el objeto para el cual se constituye un ente determinado, razón por la cual se considera que tales ingresos, al no ser obtenidos como ya se dijo, de alguna actividad gravada, no se constituiría para efectos de este impuesto en base gravable.

Respecto a su segunda inquietud, es pertinente señalar que la provisión es la estimación de un gasto que se puede presentar y como tal es una simple expectativa a una posibilidad, por tanto, es una excepción a la regla general de que las deducciones deben haberse realizado, pues en el caso de las provisiones la Ley permite la deducción de una estimación, siempre y cuando que ésta se determine conforme a ella. Las provisiones se estiman antes de determinar la utilidad y tiende a establecer un gasto que se va a presentar y, tiene por objeto consolidar la situación financiera de una empresa.

Desde el punto de vista del Derecho Tributario se aceptan como deducción, la provisión para el pago de pensiones de jubilación.

La pensión de jubilación constituye un pasivo muy importante para las empresas, por lo cual resulta necesario ir formando en la contabilidad una provisión para el pago de las mismas. La pensión constituye un valor incierto, cuya causación es más o menos aleatoria por los fenómenos de edad del trabajador y tiempo de servicios.

Para determinar la cuantía de la deducción, es necesario establecer un cálculo actuarial mediante un proceso matemático, conforme al cual se determina el valor total de la obligación.

Por lo anterior hay que concluir, que la provisión a que usted se refiere es un gasto en el año que esta se constituye y como tal no debe afectar la base gravable del impuesto de industria y comercio. Como la reversión se efectúa el año siguiente por razones eminentemente contable, esta no forma parte de la base gravable, toda vez que ella no obedece a un ingreso producto del desarrollo de una actividad gravable con el impuesto de industria y comercio, afirmar lo contrario sería desconocer la realidad económica, toda vez que el sujeto pasivo no ha percibido el ingreso ni ha desarrollado actividad alguna por este concepto, igualmente se violaría el principio de justicia, por cuanto este pretende que el contribuyente aporte únicamente lo que la misma Ley ha querido establecer ( Art. 2 Decreto 807 de 1993). Con respecto al tema de las provisiones como base gravable del impuesto de industria y comercio, la anterior Jefatura Jurídica Tributaria se pronunció mediante el Concepto No 247 del 15 de diciembre de 1994,.

## CONCEPTO No.639

Ref: Consulta No.1107 del 21 de enero de 1998.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Presentación de la Declaración en horario adicional.

### Pregunta

Comedidamente sírvase aclararme si el pago de Impuesto de Industria y Comercio, el cual tiene una determinada fecha de vencimiento y no se hace en el horario normal, pero se paga en un horario adicional el mismo día, ¿se debe cancelar la extemporaneidad?

### Respuesta

De conformidad con el artículo 16 del Decreto Distrital 807 de 1993, el cual expresa: "...Lugar y plazos para presentar las declaraciones. Las declaraciones tributarias deberán presentarse en los lugares y dentro de los plazos, que para tal efecto señale el Secretario de Hacienda Distrito. Así mismo, el gobierno distrito podrá recibir las declaraciones tributarias a través de bancos y demás entidades autorizadas para el efecto..."; siguiendo este lineamiento, el Secretario de Hacienda Distrital, mediante resolución No. 1032 del 20 de agosto de 1997, estableció los lugares, plazos y descuentos para la presentación de las declaraciones tributarias y el pago de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos Distritales.

La mencionada Resolución establece en su artículo 1º: "... La presentación y pago de las declaraciones tributarias deberá efectuarse en los bancos y demás entidades financieras autorizadas para el efecto en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá....."

Por su parte el artículo 2º del mismo texto legal menciona: "... Plazos para declarar y pagar. Los contribuyentes y/o agentes retenedores del Impuesto de Industria, Comercio, avisos y tableros declararán y pagarán por cada bimestre del año 1998 en las siguientes fechas:

Bimestre	hasta el día
Enero- Febrero	Marzo 18
Marzo- Abril	Mayo 20
Mayo-Junio	Julio 16
Julio-Agosto	Septiembre 18
Septiembre-Octubre	Noviembre 19
Noviembre- Diciembre	Enero 20 de 1999

Ahora bien, el artículo 12 de la Resolución 1561 del 30 de diciembre de 1997, que establece las disposiciones para el proceso de recepción de las declaraciones tributarias a través de la Entidades Recaudadoras, expresa: "Horarios de atención al público. Las Entidades recaudadoras deberán efectuar la recepción y recaudo, dentro de los horarios

ordinarios de atención al público. Cuando las entidades recaudadoras dispongan de horarios adicionales, especiales o extendidos deberán recibir y recaudar dentro de tales horarios...”

De las normas anteriormente transcritas, tenemos que la Administración le fija al contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio, los plazos dentro de los cuales tiene la obligación de presentar la declaración del Impuesto; a su vez la entidad bancaria debe recepcionar las declaraciones, tanto en horario normal como en horario extendido, sin que en este último caso se entienda presentada la declaración de manera extemporánea toda vez que según se menciona en el Código de Régimen político y Municipal, artículo 59 y 60 lo siguiente: Artículo 59 “...Todos los plazos de días, meses o años, de que se haga mención legal, se entenderá que terminan a la medianoche en que termina el último día del plazo....”(subrayado nuestro).

Artículo 60 “...Cuando se dice que un acto debe ejecutarse en o dentro de un cierto plazo, se entenderá que vale si se ejecuta antes de la medianoche en que termina el último día del plazo...” (subrayado nuestro).

En conclusión, tenemos que las declaraciones tributarias presentadas ante las Entidades recaudadoras autorizadas, el último día del plazo, en horario adicional, se entienden como presentadas dentro del término legal y por ende no hay lugar a liquidarse sanción por extemporaneidad.

### **CONCEPTO No. 640**

Ref.: Radicación No. 001016

Tema: Industria y Comercio

Subtema: Saldos negativos en las bases gravables.

### **Pregunta**

¿Cuál es el procedimiento para obtener el reconocimiento de saldos negativos a favor del contribuyente del impuesto de industria y comercio, cuando en las declaraciones de este gravamen las devoluciones y descuentos son superiores a las ventas registradas en un determinado bimestre?

### **Respuesta**

El Decreto Distrital 423 de 1996 que rige en materia sustantiva tributaria en esta ciudad, consagra en su Artículo 34, inciso 1o. los presupuestos para establecer la base gravable en el impuesto de Industria y Comercio en los siguientes términos:

“El Impuesto de Industria y Comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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, exportaciones y la venta de activos fijos”...(Subrayado fuera de texto).

El artículo 29 del Decreto Distrital 423 de 1996, con respecto al período gravable del Impuesto de Industria y Comercio expresa:

**“ARTICULO 29:** Por período gravable se entiende el tiempo dentro del cual se causa la obligación tributaria del Impuesto de Industria y comercio y es bimestral”.

Para proceder a restar de los ingresos ordinarios y extraordinarios de un bimestre los ingresos por devoluciones, rebajas y descuentos es preciso que estos se hayan efectivamente realizado o causado en ese mismo período gravable.

Lo anterior para puntualizar que no es dable descontar devoluciones, rebajas y descuentos que aún no se han causado, porque no se han realizado, tampoco es procedente el restar de los ingresos ordinarios y extraordinarios causados durante un período las devoluciones rebajas y descuentos causados en el transcurso de otro bimestre.

Las devoluciones, rebajas y descuentos deben restarse de los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos durante el período en el cual estos se estén causando, verbi gracia, si las devoluciones rebajas y descuentos se realizaron en el bimestre enero-febrero de 1998, deberán descontarse de los ingresos ordinarios y extraordinarios recibidos durante el período enero-febrero de 1998.

Para una mayor comprensión del tema a continuación se transcribe la parte concerniente a realización y causación de los hechos económicos consagrada en el actual Código de Comercio, así mismo, algunos a partes de la doctrina al respecto:

El Decreto 2649 de 1993 Artículo 48 establece “ Contabilidad de causación o por acumulación. Los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente.” (Subrayado fuera de texto).

**DOCTRINA.-** *Diferencia entre contabilidad de causación y contabilidad de caja. “La contabilidad de causación fundamentada en la norma del mismo nombre, estipula que los ingresos deben reconocerse en el período en que se realiza la venta o se presta el servicio con el fin de generar cifras de resultado más confiables. Según esta norma las ventas, ingresos y ganancias se consideran causados:*

*- Cuando se trata de actos que deban constar por escritura pública o documento privado en fecha de otorgamiento.*

*- Cuando existan modalidades que tipifiquen una venta, así no se haya perfeccionado la transferencia de la propiedad, su tratamiento contable debe fundamentarse en la norma básica de la realidad económica y en normas técnicas específicas.*

- En los demás casos, en la fecha del documento en que consten el nacimiento del derecho de cobro.

*Esta misma dispone que los costos y gastos se deben reconocer en el período corriente en el cual se incurren, independientemente de su fecha de pago.*

*La contabilidad de caja, sin embargo, solo considera como ingreso del período las ventas y los servicios prestados al contado y como gastos y costos, los desembolsos realmente efectuados por la empresa.*

*En nuestro medio el sistema de contabilidad de caja no tiene aceptación, sólo se permite el sistema de causación”.<sup>1</sup>*

*DOCTRINA. Interpretación de la causación y realización contable. “El artículo 48 del Decreto 2649 de 1993 define la contabilidad por causación, como el reconocimiento de los hechos económicos “en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente”, significando que el registro de una operación que afecte el patrimonio debe ser contabilizado cuando se realiza, asentándolo a las cuentas que identifican la verdad de la forma como se efectuó la transacción, esto es, informando el monto como se efectuó el hecho económico que afectó el ente.”<sup>2</sup>*

## **CONCEPTO No 644**

Ref.: Oficio 2875

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Margen Bruto de Comercialización - Combustibles

### **Pregunta**

De acuerdo con lo establecido por el artículo 67 de la Ley 383 del 10 de Julio de 1.997, pueden los distribuidores de aceites y lubricantes derivados del petróleo liquidar el impuesto de industria y comercio, tomando como base gravable su margen de comercialización, ¿determinado por la diferencia entre el precio de venta y el costo de ventas?

### **Respuesta**

En primer término, la consulta se enmarca dentro del artículo 67 de la Ley 383 del 10 de julio de 1997, cuyo texto es el siguiente:

*“ ARTICULO 67. Impuesto de industria y comercio a cargo de distribuidores del petróleo y demás combustibles. Para efectos del Impuesto del Impuesto de Industria y Comercio, los distribuidores de derivados del petróleo y demás*

<sup>1</sup> SINISTERRA, Gonzalo; HENAO, Harvey; POLANCO, Luis Enrique. Contabilidad sistema de información para las organizaciones, Editorial Mc Graw Hill, 1991; pág. 85

<sup>2</sup> REGIMEN CONTABLE COLOMBIANO, Legis Editores S.A., Pág 191.



*combustibles, liquidarán dicho impuesto, tomando como base gravable el margen bruto de comercialización de los combustibles.*

***Se entiende por margen bruto de comercialización de los combustibles, para el distribuidor mayorista, la diferencia entre el precio de compra al productor o al importador y el precio de venta al público o al distribuidor minorista. Para el distribuidor minorista, se entiende por margen bruto de comercialización, la diferencia entre el precio de compra al distribuidor mayorista o al intermediario distribuidor, y el precio de venta al público. En ambos casos, se descontará la sobretasa y otros gravámenes adicionales que se establezcan sobre la venta de combustibles.***

Para mayor comprensión me permito transcribir las definiciones de petróleo y de combustible.

**Petróleo.** “ ... Líquido natural oleaginoso e inflamable, constituido por una mezcla de hidrocarburos, que se extrae de lechos geológicos continentales o marítimos. Mediante diversas operaciones de destilación y refinado se obtienen de él distintos productos utilizables con fines energéticos o industriales (gasolina, nafta, queroseno, gasóleo, etc.) ”

**Combustible.** “ ...Que puede arder. Que arde con facilidad. Leña, carbón, petróleo, etc., que se usa en las cocinas, chimeneas, hornos, fraguas y máquinas cuyo agente es el fuego.” <sup>3</sup>

Igualmente, el Decreto Nacional 1895 de 1973 en su Artículo 2o. define petróleo como:

“... Es toda mezcla de hidrocarburos en estado líquido en condiciones normales y que puede contener cantidades variables de impurezas.”

Del texto literal de la norma antes transcrita y en especial de los apartes en negrilla y subrayados se puede extraer que el legislador quiso dejar claridad que únicamente los distribuidores de combustibles derivados del petróleo son quienes pueden determinar una base gravable especial para efectos del Impuesto de Industria y Comercio.

Lo anterior no solo tiene razón de ser por la definición legal, sí no porque los antecedentes normativos que han regido la materia como son la Ley 14 de 1983, Acuerdo 21 de 1983 y el Acuerdo 39 de 1993, siempre se han referido a los combustibles y no genéricamente a los derivados del petróleo, como a continuación lo observamos:

Parágrafo 3o del Artículo 33 de la Ley 14 de 1983:

“Los distribuidores de derivados del petróleo pagarán el impuesto de que trata el presente artículo sobre el margen bruto fijado por el gobierno para la comercialización de **los combustibles**.”

Artículo 19 del Acuerdo 21 de 1983:

---

<sup>3</sup> Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Editorial Espasa Calpe , Madrid 1996.

“Los distribuidores de derivados del petróleo pagarán el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos sobre el margen bruto fijado por el Gobierno para la comercialización de **los combustibles**. ...”

Artículo 6 del Acuerdo 39 de 1993:

“Ingresos netos en la distribución de derivados del petróleo. En el caso de las actividades comerciales relativas a la distribución de derivados del petróleo sometidos al régimen de control oficial de precios, para efectos de lo previsto en el numeral 5o. del artículo 154 del Decreto -Ley 1421 de 1993, se entenderán como ingresos netos los correspondientes al margen bruto de comercialización fijado por el Gobierno Nacional para los respectivos distribuidores.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de la determinación de la base gravable respectiva, de conformidad con las normas generales, cuando los distribuidores desarrollen paralelamente otras actividades sometidas al impuesto.”

En relación con esta última norma la cual fue demandada, tenemos que el Honorable Consejo de Estado en Sentencia del 5 de diciembre de 1997, Expediente No. 8548, con ponencia del Doctor Delio Gómez Leyva, se pronunció al respecto, negando las suplicas de la demanda y haciendo un estudio sobre la evolución jurisprudencial sobre el tema así:

“

(...)

Acerca de esta base gravable, aplicable a los distribuidores del petróleo, la Sala hizo importantes precisiones, a saber:

1. En sentencia del 30 de agosto de 1191, Exp. 3183, actor Transportes Chinchilla Mora y Cia Ltda, C.P. Dr. Jaime Abella Zárate, la Sala sostuvo lo siguiente:

“ Pero así como era aceptable la posición de la empresa de querer adoptar una base gravable distinta, tampoco resultaba justa ni aceptable la pretendida por las autoridades de impuestos distritales para quienes la base debía ser el ingreso total, cuando precisamente la Ley 14 de 1983 estableció excepcionalmente una base equivalente a la utilidad propia que obtienen estos intermediarios en la distribución de combustibles que son productos sometidos a un precio políticamente regulado por el Estado en consideración a su incidencia en la vida económica y social de la comunidad.” (Subraya fuera del texto)

2. Mediante sentencia del 21 de febrero de 1992, expediente No. 3624, C.P. Dr. Jaime Abella Zárate, la Sala afirmó que:

“ Es cierto como lo afirma el apoderado judicial, que el parágrafo 3o. del Artículo 33 de la Ley 14 de 1983 consagraba una base gravable del impuesto de industria y comercio especial para los distribuidores (sic) derivados del petróleo, constituida por el margen bruto de comercialización fijado por el Gobierno para los combustibles, **pero también lo es que este tratamiento preferencial solo se instituyó para los combustibles**, como acertadamente lo sostuvo la Administración Distrital durante todo el trámite gubernativo **y no en general para todos los derivados del petróleo**, en atención (sic) que la base especial se justifica respecto a los productos que están sometidos a control de precios, como la gasolina.

Conclusión que se refuerza con la prescripción contenida en el artículo 2o. del decreto 3070 de 1983 reglamentario de aquella ley, que establece:

“Los distribuidores de combustibles derivados del petróleo, que ejerzan paralelamente otras actividades de comercio o de servicios, deberán pagar por estas de conformidad con la base ordinaria establecida por el artículo 33 de la ley 14 de 1983”.

Concreta así el Decreto reglamentario, estatuto que se incorpora a la ley, **que el tratamiento especial es específicamente para la distribución de combustibles y no para la distribución de otra clase de derivados del hidrocarburo, como son los aceites y lubricantes.**” (Negritas nuestras extrañas a la sentencia)

3. En sentencia del 24 de marzo de 1994, C.P. Dra. Consuelo Sarria Olcos, actor, Patrón y Cia Ltda, Exp. 5143, se precisó que la base gravable a que se refiere el artículo 33 de la ley 14 de 1983, párrafo 3o, en concordancia con el artículo 19 del Acuerdo No 21 de 1983, consistente ésta en el margen bruto fijado por el gobierno, “es la relativa a los ingresos provenientes de la comercialización de combustibles y si se trata de comercialización de productos diferentes, como sucede en el caso de autos dicha base gravable estará conformada por los ingresos brutos obtenidos en el año anterior, tal como lo ordena el artículo 15 del mismo Acuerdo 21 de 1983”.

En conclusión, únicamente los combustibles derivados del petróleo son aquellos de quienes se puede predicar que tienen una base gravable especial determinada por el artículo 67 de la ley 383 de 1997.

Por último este despacho quiere hacer claridad sobre el término “costo de ventas” empleado por el peticionario en su consulta ya que para efectos del cálculo de la base del Impuesto de Industria y Comercio para los distribuidores de combustibles derivados del petróleo no se tomó esa acepción, si no la determinada por el artículo 67 de la Ley 383 que expresa: “ ... para el distribuidor mayorista, la diferencia entre el precio de compra al productor o al importador y el precio de venta al público o al distribuidor minorista. Para el distribuidor minorista, se entiende por margen bruto de comercialización, la diferencia entre el precio de compra al distribuidor mayorista o al intermediario distribuidor, y el precio de venta al público. (...) ”, ya que aquella definición (costo de ventas ) implica lo siguiente:

Según el Diccionario para Contadores Uteha: Costo de ventas “ a) Costo total de los artículos o mercancías vendidos durante un ejercicio contable dado, determinado mediante la fijación para cada partida vendida del costo de factura y otros costos inherentes incluidos en el costo de mercancías compradas; b) Costo de artículos comprados, ajustado por la variación del inventario.”<sup>4</sup>

Por su parte el Diccionario Técnico Tributario Cijuf: Costo de Ventas “Es la parte del costo de adquisición o producción que corresponde a la mercancía vendida y que ha

<sup>4</sup> Kohler Eric L. “Diccionario para Contadores”. Editorial Uteha. México 1983.

dado lugar a la obtención de un ingreso. El costo de ventas se determina con base en alguno de los siguientes sistemas: 1) Juego de Inventarios, 2) Inventarios permanentes, 3) Cualquier otro de reconocido valor técnico autorizado por la DIAN.”<sup>5</sup>

### **CONCEPTO No. 645**

Ref: Aclaración al CONCEPTO NO 617 de Diciembre 15 de 1997.

Tema: Impuesto de industria y Comercio

Subtema: Intermediación del mercado financiero en el exterior.

En Respuesta a su consulta radicada bajo el número 0688 de enero 17 de 1997 mediante Concepto No. 617 de diciembre 15 de 1997, el grupo de Doctrina Tributaria tuvo la oportunidad de absolver las inquietudes planteadas sobre la intermediación del mercado en el exterior y su incidencia con el impuesto de industria y comercio en esta jurisdicción para lo cual se ahondó en los postulados contenidos en el Código de Comercio para establecer con claridad en que consiste dicha figura y analizar a la luz tanto del Código como de los pronunciamientos emitidos por la Comisión Nacional de Valores, la diferencia entre la comisión y el corretaje.

Sin embargo se hace necesario hacer claridad respecto al tratamiento dado a esta actividad por la Legislación Tributaria Distrital, en cuanto a la actividad generadora del impuesto de industria y comercio que se configura para la gestión de intermediación del mercado financiero en el exterior, si bien es cierto que en el caso propuesto se ejerce actividad mercantil, entendida como tal por el hecho de estar consagrada por la Ley Mercantil ( Art. 19 del Co.Co. ), también lo es que dicha actividad como generadora del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital de Santa fé de Bogotá es de naturaleza de **SERVICIOS**.

El Artículo 28 del Decreto Distrital No. 423 de junio 26 de 1996, define la actividad de servicios en los siguientes términos:

“ Es actividad de servicios, toda tarea, labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien la 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” ( negrilla fuera de texto)

Como complemento a lo anterior el Art. 42 de la misma disposición establece los códigos y las tarifas según la actividad desarrollada por el sujeto pasivo, que para el caso que nos ocupa es inobjetable que se enmarca dentro de las de **servicio**, bajo el código de actividad 304, tarifa 7%o “ Demás Actividades de servicio”, porque la intermediación es en últimas una especie de mandato por el cual se encomienda a una persona que se dedica profesionalmente a ello, la gestión y la ejecución de actos y operaciones, por lo cual el mandante le paga una comisión como remuneración por **sus servicios prestados**.

<sup>5</sup> Briceño de Valencia Teresa y Otro. “Diccionario Técnico Tributario “ Editorial Cijuf. Medellín 1998.

por lo anterior desde ningún punto de vista se puede considerar que dicha actividad dentro de las gravadas con el impuesto de industria y comercio este inmersa dentro de las actividades comerciales, pues la misma norma a la cual nos estamos refiriendo en su artículo 27 establece claramente cuáles son consideradas como tales y dentro de ellas no se encuentra la intermediación, veamos:

“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 servicio “. (subraya fuera de texto)

Es evidente entonces, que, aunque esta actividad se encuentre definida por el Código de Comercio como actividad mercantil, en primer lugar, no es expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías y además porque la ejecución de esta operación claramente es ejercicio de una intermediación la cual se encuentra inmersa dentro de las “demás actividades de servicios”. Esta posición se encuentra claramente definida en los conceptos No. 595 de agosto 29 de 1997, 598 de septiembre 5 de 1997 y recientemente el 636 de febrero 17 de 1998.

Por otra parte y para mayor claridad en cuanto a la causación del impuesto de industria y comercio por el ejercicio de la actividad de servicio, me permito remitir los concepto No 447 de marzo 19 de 1996 y 509 de octubre 31 de 1996

### **CONCEPTO No. 649**

**Ref:** Radicación No. 4121 de febrero 25 de 1998

**Tema:** Impuesto De Industria y Comercio

**Subtema:** Actividad Industrial-Modifica concepto No 512 de nov. 12 de 1996

### **Pregunta**

¿La actividad económica de venta de carne en canal, se encuentra sujeta a la obligación tributaria de presentar declaración de impuesto de Industria, Comercio y Avisos? Teniendo en cuenta que el ganado para sacrificio, parte es engordado en finca y la otra parte es adquirido en la plaza de mercado, como ganado en pie. Este ganado se manda a sacrificar en el matadero, cancelando los gastos pertinentes y se vende la carne producto de este sacrificio.

En primer lugar es preciso informarle que el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio en Santa Fe de Bogotá está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos; entendiendo como:

*Actividad industrial: aquella destinada a la producción, extracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamblaje de cualquier clase de materiales y bienes y en general cualquier proceso de transformación por elemental que éste sea. (art. 26 del Decreto 423 de 1996)*

*Actividad comercial: aquella actividad destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las demás definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la Ley como actividades industriales o de servicios. (art. 27 del Decreto 423 de 1996), y*

*Actividad de servicio: como toda tarea, labor, o trabajo ejecutado por persona natural 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. (art. 28 del Decreto 423 de 1996)*

La actividad de venta de carne es una actividad económica que reviste sin embargo especiales particularidades, según sea la forma como llega a su expendio final, lo que hace necesario entrar a diferenciar los siguientes aspectos:

Si conlleva el desarrollo de la actividad de transformación, entendida esta como aquella actividad de preparación y disposición de la res - ganado en pie- convertida en carne (alimento) para su venta, nos encontramos en presencia de una actividad industrial, toda vez que el bien: la res, es transformada para su venta en carne; en tal supuesto deberán consultarse las tarifas del impuesto de industria y comercio señaladas en el artículo 42 del D.D. 423 de 1996 ordinal a) que a la letra dice:

“Para las actividades industriales:

ACTIVIDAD	CODIGO	TARIFA
Producción de alimentos, excepto bebidas; producción de calzado y prendas de vestir.	101	3 por mil
Fabricación de productos primarios de hierro y acero; fabricación de material de transporte.	102	5 por mil
Demás actividades industriales.	103	8 por mil

Si por el contrario nos encontramos ante la simple y llana venta de carne en canal donde lo que se compra y se vende es la carne de res sin ningún proceso de transformación, nos encontraremos ante una actividad clasificada para efectos del impuesto de Industria y Comercio, dentro de las actividades de comercio, por tratarse de una venta de un alimento, por tanto para establecer el Código y la tarifa correspondiente deberán consultarse las tarifas del impuesto de industria y comercio señaladas en el artículo 42 del D.D. 423 de 1996 ordinal b) que a la letra dice:

“Para las actividades comerciales:

ACTIVIDAD	CODIGO	TARIFA
Venta de alimentos y productos agrícolas en bruto; venta de textos escolares y libros (incluye cuadernos escolares); venta de drogas y medicamentos.	201	3 %o por mil
Venta de madera y materiales para construcción; venta de automotores (incluidas motocicletas)	202	5%o por mil
Venta de cigarrillos y licores;venta de combustible derivados del petróleo y venta de joyas.	203	10%o por mil
Demás actividades comerciales	204	8%o

Precisarle en segundo lugar que con la expedición del artículo 7 del Acuerdo 28 de 1995, en concordancia con el artículo 28 del Decreto Reglamentario 053 de 1996 se modificó para los contribuyentes del Régimen Simplificado el Impuesto de Industria y Comercio, señalándose que pertenecen a éste régimen solo los contribuyentes que ejerzan la actividad comercial y cumplan con cada uno de los siguientes requisitos:

1. Que sean personas naturales.
2. Que tengan con máximo dos establecimientos de comercio y que sean distribuidores detallistas.
3. Que no sean importadores.
4. Que no vendan por cuenta de terceros así sea a nombre propio.
5. Que sus ingresos netos provenientes de la actividad comercial en el año fiscal inmediatamente anterior sean inferiores a la suma de sesenta y tres millones, setecientos mil pesos (\$77.900.000) valor base año 1998 según D.D. 1227 de 1997
6. Que su patrimonio bruto fiscal a 31 de Diciembre del año fiscal inmediatamente anterior, sea inferior a ciento setenta y siete millones de pesos(\$ 216.000.000) valor base año de 1998 según D.D. 1227 de 1997.

Para estos contribuyentes, las declaraciones anuales fueron suprimidas, con la expedición del Acuerdo 28 de 1995 y el Decreto 053 de 1996, señalándose que no están obligados a presentar declaración de industria y comercio y que su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal concepto.

Sin embargo, deberá consultar su realidad fiscal, y si no se ajusta a los parámetros del régimen simplificado deberá tributar como contribuyente del régimen común cumpliendo con las obligaciones formales señaladas en el Estatuto Tributario Distrital.

Para el efecto le remito fotocopias de los conceptos No. 575 de Junio 27 de 1997, 607 de Octubre 17 de 1997 mediante los cuales el Grupo de Doctrina de ésta oficina en reiteradas oportunidades se ha pronunciado sobre el tema de su consulta.

En estos términos se modifica el concepto No. 512 del 12 de noviembre de 1996, expedido por la Jefatura Jurídico Tributaria.

## CONCEPTO No. 651

Ref.: Radicación 002994 del 10 de febrero de 1.998

Tema: impuesto de industria, comercio

Subtema: Retención Por Compras Derivados Del Petróleo

Base Gravable Art. 67 De La Ley 383 De 1997

### Pregunta

1. A raíz del fallo del Consejo de Estado de diciembre 5 de 1.997, mediante el cual se decidió la demanda en contra del Acuerdo 39 de 1.993, en relación con la base gravable de los derivados del petróleo, debe entenderse que para el cuarto bimestre de 1.997 y siguientes se aplica sin excepción, para el Distrito Capital el artículo 67 de la Ley 383 de 1.997 en cuanto a la nueva base gravable del ICA en los derivados del petróleo y demás combustibles, la cual toma como fundamento el margen de comercialización según definición de esa misma norma?

2. Deben o no tenerse en cuenta los descuentos condicionados para determinar la base gravable de quienes comercializan los derivados del petróleo en el caso de los distribuidores? Si esto resulta cierto se tendría que al determinar el precio de compra o de venta, esos descuentos condicionados no deberían restarse para tal efecto, por constituir un ingreso o un costo financiero, según el caso?

3. Hasta qué punto es factible que se indique en la factura de venta, cuál es el margen de intermediación en la operación entre un distribuidor mayorista de derivados del petróleo y demás combustibles y un gran contribuyente (quien efectúa la compra) o una entidad estatal, para que sobre la misma se practique la retención en la fuente?

### Respuesta

1. El artículo 6º del Acuerdo 39 de 1.993, estableció:

“INGRESOS NETOS EN LA DISTRIBUCION DE DERIVADOS DEL PETROLEO. En el caso de las actividades comerciales relativas a la distribución de derivados del petróleo sometidos al régimen de control oficial de precios, para efectos de lo previsto en el numeral 5 del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1.993, se entenderán como ingresos netos los correspondientes al margen bruto de comercialización fijado por el Gobierno Nacional para los respectivos distribuidores.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de la determinación de la base gravable respectiva, de conformidad con las normas generales, cuando los distribuidores desarrollen paralelamente otras actividades sometidas al impuesto.”

Como primer punto a informar, es que si bien es cierto el artículo 6º del Acuerdo 39 de 1.993 arriba transcrito, fue demandado en acción de nulidad simple ante el Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, con el fin de que se anulara la expresión



“sometidos al régimen de control oficial de precios” y esa corporación mediante sentencia del 29 de mayo de 1.997 anuló la expresión referida; ésta decisión fue apelada y mediante sentencia del 5 de diciembre de 1.997 el Honorable Consejo de Estado, revocó la sentencia proferida por el Tribunal, declarando la legalidad del artículo 6° del Acuerdo 39 de 1.993, tal y como había sido promulgado.

Ahora bien, el artículo 67 de la Ley 383 de 1.997, redefinió la base gravable para la liquidación del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos para los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles, así:

“Para efectos del impuesto de industria y comercio, los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles liquidarán dicho impuesto, tomando como base gravable **el margen bruto de comercialización de los combustibles.**

Se entiende por margen bruto de comercialización de los combustibles **para el distribuidor mayorista, la diferencia entre el precio de compra al productor o al importador y el precio de venta al público o al distribuidor minorista.** **Para el distribuidor minorista, se entiende por margen bruto de comercialización, la diferencia entre el precio de compra al distribuidor mayorista o al intermediario distribuidor, y el precio de venta al público.** En ambos casos, se descontará la sobretasa y otros gravámenes adicionales que se establezcan sobre la venta de los combustibles.”

Para establecer desde cuándo se debe dar aplicación a ésta norma, debemos tener en cuenta como primera medida su entrada en vigencia, para lo cual se observa lo estipulado por el artículo 74 de la Ley 383 de 1.997, que estableció que ésta rige a partir de la fecha de su publicación, y como esta Ley fue publicada mediante el Diario Oficial No. 43.083 el 14 de julio de 1.987, por lo tanto su vigencia comienza a partir del 14 de julio de 1997.

Además, se debe observar que el inciso 3° del artículo 338 de la Constitución Nacional, prescribe en cuanto a la aplicación de las normas que regulan tributos:

“Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.”

Por consiguiente, el artículo 67 de la Ley 383 de 1.997, vigente desde el 14 de Julio de 1997, por medio del cual se redefinió la base gravable sobre la cual deben liquidar el Impuesto de industria y Comercio los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles, se debe aplicar en el Distrito Capital a partir del quinto bimestre de 1997, teniendo en cuenta que el artículo 27 del Decreto Distrital 807 de 1993 establece que el período de causación del Impuesto de Industria y Comercio es bimestral.

Y para antes del quinto bimestre de 1997 los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio distribuidores de derivados del petróleo debieron liquidar su impuesto tomando la base gravable especial que les establecía el artículo 6 del Acuerdo 39 de 1993 y artículo 39 del Decreto Distrital 423 de 1996.

2. Para dar Respuesta a este cuestionamiento, como primer punto revisaremos la definición de descuentos condicionados, así:

**Descuentos Condicionados:** Son los que se conceden supeditados a una condición o hecho futuro que puede suceder o no. Básicamente operan por el pago antes del plazo concedido (pronto pago) de manera que si se cancela antes del mismo se otorga el descuento; en caso contrario el pago debe hacerse por su valor total. Su obtención no depende de la voluntad del vendedor sino del comprador que es el que decide si paga antes del plazo o al vencerse el mismo. Si el comprador decide pagar antes del plazo, obtiene el descuento; si decide no pagar antes del plazo no habrá obtenido ninguna ventaja.

El artículo 67 de la Ley 338 de 1997 al redefinir la base gravable sobre la cual deben liquidar el Impuesto de Industria y Comercio los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles, estableció claramente que ésta está constituida por el margen bruto de comercialización de los combustibles, margen éste que se determina **para el distribuidor mayorista**, de la diferencia entre el precio de compra al productor o al importador y el precio de venta al público o al distribuidor minorista y para el distribuidor minorista, de la diferencia entre el precio de compra al distribuidor mayorista o al intermediario distribuidor, y el precio de venta al público, aclarando que sobre este margen que constituye la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio.

Por consiguiente en primer lugar, dado que los descuentos condicionados como tal, se conceden por el vendedor al comprador, supeditados a una condición o hecho futuro que puede suceder o no y operan por el pago antes del plazo concedido (pronto pago); es decir su obtención y su ocurrencia no depende de la voluntad del vendedor sino del comprador que es el que decide si paga antes del plazo o al vencerse el mismo, y como la base gravable la debe determinar es quien realiza la actividad comercial de distribuir derivados del petróleo y los parámetros que ordena la norma tener en cuenta para determinar el margen bruto de comercialización de los combustibles para el distribuidor mayorista son dos, uno el **precio de compra al productor o importador** y otro **el precio de venta al público o al distribuidor minorista** y para el distribuidor minorista uno el **precio de compra al distribuidor mayorista o al intermediario distribuidor** y otro **el precio de venta al público**, es claro que en cuanto al precio de compra que debe tener en cuenta el distribuidor para determinar el margen bruto de comercialización, es el precio sin incluir el valor del descuento condicionado y en cuanto al precio de venta al público, como la ocurrencia del descuento, el valor que debe tomar para determinar el margen de comercialización, es el que haya fijado él como distribuidor mayorista o minorista **como precio de venta al público** sin tener en cuenta la ocurrencia o no del descuento condicionado, valor este que es el parámetro que determina la norma tener en cuenta para fijar el margen bruto de comercialización y no el valor que en sí reciba el distribuidor por la venta cuando el comprador cumpla con la condición de pagar antes del plazo.

3. Para efectos de la operabilidad del sistema de retención por compras del Impuesto de Industria y Comercio se debe aplicar lo establecido en el artículo 16 del Decreto

Distrital 053 de 1.996, cuando estipula la Base de la Retención y señala que la retención se efectuará sobre el valor total de la operación excluido el impuesto a las ventas facturado y **que en los casos en que los sujetos de la retención determinen su impuesto a partir de una base gravable especial, la retención se efectuará sobre la correspondiente base gravable determinada para estas actividades.**

En el caso que nos ocupa, como el artículo 67 de la Ley 383 de 1.997, estableció una base gravable especial para la determinación del impuesto de industria y comercio de los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles, la cual se establece sobre el margen bruto de comercialización de los combustibles que la norma misma señala como determinar, la retención debe ser practicada obviamente sobre esta base; situación ésta que debe ser informada por el proveedor del bien derivado del petróleo y demás combustibles en la factura de venta o en documento escrito al agente retenedor.

### **CONCEPTO No. 652**

Ref: Radicación No. 006622

Tema: Retención Industria y Comercio.

Subtema: Periodicidad Certificados de Retención.

### **Pregunta**

¿Con qué periodicidad deben expedirse los certificados de retención del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros?

### **Respuesta**

En primer lugar, cabe recordarse que en tratándose de la Retención a Título del Impuesto de Industria y Comercio serán aplicables las disposiciones que sobre el Impuesto a las ventas se encuentran consagradas en el Estatuto Tributario Nacional, siempre y cuando no sean contrarias a las de carácter distrital y que rigen especialmente en esta materia; esto por mandamiento expreso de la legislación tributaria distrital, la cual a través del Decreto 053 de 1996 Artículo 5o. consagra:

*“ARTICULO 5o. NORMAS COMUNES A LA RETENCIÓN.*

*Las normas de administración, declaración, liquidación y pago de las retenciones aplicables al impuesto a las ventas, de conformidad con lo que disponga el Estatuto Tributario Nacional, serán aplicables a las retenciones del impuesto de industria y comercio y a los contribuyentes de este impuesto, siempre y cuando no sean contrarias a las disposiciones especiales que sobre esta materia rijan para el sistema de retenciones del impuesto de industria y comercio.” (Subrayado fuera de texto).*

El Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá Distrito Capital en su Libro II, Parte Procedimental, Decreto 807 de 1993, Artículo 46 dispone al respecto:

*“ARTICULO 46. OBLIGACION DE EXPEDIR CERTIFICADOS:*

*Los agentes de retención en la fuente de impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos deberán expedir anualmente un certificado de retenciones que contendrá la información contemplada en el artículo 381 del Estatuto Tributario Nacional.*

*A solicitud del retenido, el retenedor expedirá un certificado bimestral o por cada retención efectuada, el cual deberá contener las mismas especificaciones del certificado anual. ( Subrayado fuera de texto).”*

Es claro el precepto anteriormente transcrito al disponer como regla general la obligación que tienen los agentes de retención de expedir anualmente un certificado de retención de las verificadas a un determinado retenido; no obstante, y sin perjuicio de lo anterior, por mandato expreso del mismo ordenamiento cuando la persona del retenido lo solicite el agente retenedor deberá expedir el certificado de retención bimestralmente o por cada retención realizada.

Dadas las anteriores consideraciones se informa a los agentes de retención a título del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y tableros que para efectos de establecer la periodicidad en la expedición de los certificados de retención deben aplicarse las especialísimas disposiciones de Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá Distrito Capital y las modificaciones del mismo, por cuanto al respecto en su interior yace norma expresa.

### **CONCEPTO No 653**

**Ref:** Oficio 4854

**Tema:** Impuesto de Industria y Comercio

**Subtema:** Rendimientos Financieros


#### **Pregunta**

Se cuestiona sí una compañía que dentro de su objeto social no consagra expresamente los rendimientos financieros (Fiducia) como tal, estaría obligada a tener dichos rendimientos como base para liquidar el impuesto de industria y comercio.

#### **Respuesta**

Se Pregunta por el tema de los rendimientos financieros obtenidos por una inversión en fiducia , sobre este aspecto esta oficina ya se ha pronunciado en varias ocasiones mediante los conceptos No 272, 279, 350 y 408 (anexos), en donde se plasma la posición Jurídica de esta entidad y que se puede resumir así:

El hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio para Santa Fe de Bogotá está definido en el Artículo 1 del Acuerdo 21 de 1983 en concordancia con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 así:



"El hecho generador de los impuestos de Industria y Comercio y de Avisos está constituido por el ejercicio o realización de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en jurisdicción del Distrito Especial de Bogotá ya sea que cumplan en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos."

Por su parte la base gravable de este tributo, de acuerdo con el numeral 5o del artículo 154 del Decreto ley 1421 de 1993, para el Distrito Capital de Santa fé de Bogotá: "estaré conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. 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, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable **los ingresos obtenidos por rendimientos financieros**, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición".

Como se observa, por mandato legal expreso los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, como son los provenientes de una fiducia de inversión, constituyen base gravable para el impuesto de Industria en Santa Fe de Bogotá

Para una mayor claridad nos permitimos transcribir la definición de fiducia dada por el artículo 1126 de Código de Comercio referente al Contrato de Fiducia Mercantil, cuyo tenor literal es el siguiente:

La fiducia mercantil es un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.

Una persona puede ser al mismo tiempo fiduciante y beneficiario.


Solo los establecimientos de crédito y las sociedades fiduciarias, especialmente autorizados por la Superintendencia Bancaria, podrán tener la calidad de fiduciarios.

De acuerdo con la circular básica jurídica de la Superintendencia Bancaria, en la parte que reglamenta la rendición de cuentas de las entidades fiduciarias, extractamos los siguientes apartes que definen cada tipo de negocio fiduciario:

"a) Fideicomiso de Inversión. Para estos efectos , de acuerdo con el numeral 2º del artículo 29 del estatuto orgánico del sistema financiero se entiende por "fideicomiso de inversión", todo negocio fiduciario que celebren las entidades legalmente autorizadas para actuar en calidad de fiduciario con sus clientes, para beneficio de éstos o de los terceros designados por ellos, en el cual se consagre como finalidad principal o se prevea la posibilidad de invertir o colocar a cualquier título sumas de dinero, de conformidad con las instrucciones impartidas por el constituyente, con lo previsto en dicho estatuto y con las normas reglamentarias aplicables".<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Nuevo Código de Comercio, Editorial Legis S.A. Santa Fe de Bogotá , 1997.



Lo anterior se explica porque analizando si el hecho generador de este impuesto es el ejercicio o realización de una actividad industrial, comercial o de servicios, y teniendo en cuenta lo expresado por el artículo 8o. del Acuerdo 21 de 1983 en concordancia con el artículo 35 de la Ley 14 de 1983 que establecieron lo que se entiende por actividad comercial:

"Se entiende por actividades comerciales, las destinadas a expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo código o por esta Ley como actividades industriales o de servicios"

Es claro que los rendimientos generados por un contrato de fiducia provienen de una actividad comercial al tenor de lo establecido por el numeral 19 del artículo 20 del Código de Comercio: "Son mercantiles para todos los efectos legales: ... 19. Los demás actos y **contratos** regulados por la ley mercantil."

En relación con el Objeto Social el Consejo de Estado en Sentencia de marzo 3 de 1994, expediente 4548, Consejero Ponente Dr. Delio Gómez Leiva, actor Besmit Ltda, sobre la mercantilidad de la sociedad para establecer si ésta es o no sujeto pasivo del impuesto de industria, comercio y avisos ha dicho que "El criterio para establecer la diferencia entre las sociedades civiles y mercantiles ha sido la referente a la señaladas por su objeto social (se subraya): Una sociedad es comercial cuando en su objeto social se ha previsto la realización de operaciones o actos calificados como mercantiles. Por el contrario, frente a una sociedad cuya actividad a desarrollar esté conformada por actividades que la ley califica como civiles, el ente asociativo es de naturaleza civil. Cuando la empresa social comprenda actos mercantiles y otros que no tengan esa calidad prevalece la mercantilidad por disposición de la ley".

Este mismo criterio fue ratificado en fallo del 22 de marzo de 1996, expediente 7444, Magistrada Ponente Dra. Consuelo Sarria Olcos, al expresar:

"... En consecuencia si la actividad de la sociedad es calificada como mercantil por el Código de Comercio, su ejercicio en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá lo hace sujeto pasivo del tributo y la base gravable está constituida por los ingresos que obtuvo la compañía dentro del territorio de este Distrito por dicha actividad comercial en el año inmediatamente anterior...."

De lo anterior se puede concluir que las sociedades legalmente constituidas que obtengan rendimientos financieros producto de actividades gravadas deben tributar por este concepto de conformidad con lo preceptuado por el numeral 5º del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993.

## CONCEPTO No. 655

Ref: Reparto 058 de 98/03/17

Tema: Impuesto de Industria, y Comercio y Avisos

Subtema: Actividad Artesanal

### Pregunta

Una empresa dedicada a la preparación de platos y/o comidas precocinadas y su venta al detal (sobre el mostrador) a personas naturales varias únicamente, que concurren al establecimiento a adquirirla.

Estos productos son preparados por el propietario y cinco empleados de manera manual con la ayuda mecánica de aparatos como picadora de carne, mezcladora, ralladora de queso, etc.

Los productos son únicos, en cuanto a que los tipos, variedad, cantidad y gusto, cambian de acuerdo al pedido del comprador, de acuerdo a lo anterior se considera que este tipo de negocios quedan inmersos dentro de lo establecido en el parágrafo del artículo 26 del Decreto 423 de 1996.

### Respuesta

Entrando a resolver su Pregunta debemos en primera instancia definir lo que es actividad artesanal según la normatividad tributaria distrital.

El parágrafo único del artículo 26 del Decreto 423 de 1996 establece:

#### **“ARTICULO 26. ACTIVIDAD INDUSTRIAL**

(...)


PARAGRAFO. Para efecto del impuesto de industria y comercio, es actividad artesanal aquella realizada por personas naturales de manera manual y des automatizada, cuya fabricación en serie no sea repetitiva e idéntica, sin la intervención en la transformación de más de cinco personas, simultáneamente.

(Se subraya)

Para aclarar esta definición, debemos entrar a definir que es artesano y artesanía, la Real Academia de la Lengua define a artesano como:

“Perteneiente o relativo a la artesanía, Persona que ejercita un arte u oficio meramente mecánico, Modernamente se distingue con este nombre al que hace por su cuenta objetos de uso doméstico imprimiéndoles un sello personal, a diferencia del obrero fabril”<sup>7</sup>

<sup>7</sup> REAL ACADEMIA DE LA LENGUA, Diccionario de la Lengua Española, XXI edición, Tomo A-G, Editorial. Espasa Calpe, Madrid, 1992, Pg 203



Por su parte el Centro de Investigación y Documentación Artesanal “CENDAR” de Artesanías de Colombia, Institución adscrita al Ministerio de Desarrollo Económico define a la Artesanía como:

**“Artesanía:** Actividad de transformación para la producción creativa de objetos finales individualizados (Productos específicos) que cumplen una función utilitaria y tienden a adquirir carácter de obras de arte; actividad que se realiza a través de la estructura funcional e imprescindible de los oficios y sus líneas de producción, que se llevan a cabo en pequeños talleres con baja división social del trabajo y el predominio de la aplicación de la energía humana, física y mental, generalmente complementada con herramientas y máquinas relativamente simples; actividad que es condicionada por el medio geográfico, que constituye la principal fuente de materias primas, y por el desarrollo histórico del marco socio-cultural donde se desarrolla y al cual contribuye a caracterizar.

Los oficios artesanales constituyen ramas de especialización dentro de cuya estructura funcional se objetualiza una rama del saber transformador de un determinado género de recursos materiales (materias primas), mediante la aplicación de unos procedimientos e instrumentos específicos que permiten la obtención de unos bienes.

De acuerdo con esta perspectiva que presenta la artesanía como una actividad concreta y observable, el oficio, dentro de la que debe darse de manera imprescindible y que le sirve de marco de ordenación y sistematización del saber, se define como el conjunto operativo de factores de un sistema generalizado del trabajo en el que se aplica la misma clase de conocimientos y destrezas como consecuencias de utilizar el mismo tipo de máquinas, herramientas y procedimientos para la transformación de un mismo tipo, de la misma familia biológica ( o industrial, en algunos casos, pero tradicionalmente aplicados en la producción artesanal) y obtener productos de función y usos semejantes, lo cual conforma clase de producción, que a su vez, pueden comprender líneas específicas de producción.<sup>8</sup>

De acuerdo con lo anterior el investigador NEVE ENRIQUE HERRERA RUBIO<sup>9</sup>, considera que dentro de las tres condiciones de producción Hombre-Trabajo-Producto y de acuerdo a las definiciones, la artesanía como tal comprende cuatro características esenciales a saber, utilidad, tecnología, materiales y expresión artística, de estas destacaremos tres para el caso que nos ocupa.

**TECNOLOGIA:** Hace referencia este factor a la destreza manual para la transformación de los objetos, así como el manejo de herramientas mínimo para la obtención del producto, dependiendo la interrelación de estos dos factores del tipo de actividad artesanal, los materiales y el medio ambiente social según su nivel de desarrollo histórico.


De la misma forma aclara que independientemente de la tecnología utilizada existe la posibilidad de que la artesanía pueda aproximarse a niveles de producción en serie,

---

<sup>8</sup> MINISTERIO DE DESARROLLO ECONOMICO, Artesanías de Colombia, por Neve Enrique Herrera R, Listado General de Oficios Artesanales, Santa Fe de Bogotá D.C., 1996, Pag. 9 y 10

<sup>9</sup> HERRERA RUBIO Neve Enrique, Historia y factores de la artesanía, Bogotá, 1976, Pg 152-162.





bajo parámetros de utilización de moldes, tornos etc, que si bien podría pensarse no desconfigura la esencia de la artesanía en su conjunto.

**MATERIALES:** En la utilización de estos debe tenerse en cuenta como factores esenciales las costumbres, reglas de comportamiento y ajuste sociocultural, así como los valores que gobiernan la vida de cada grupo humano, es decir que la tradición artesanal realiza una elección de los materiales a utilizar en la misma que contribuyen a caracterizar culturalmente al grupo geográficamente localizado.

**EXPRESION ARTISTICA:** El sentido de belleza de la artesanía está condicionado por la tradición, es decir que la creatividad tiene su fundamento material en las materias primas, la destreza técnica y espiritual de las costumbres, ideas, creencias de la cultura, los valores humanos y otros elementos de la vida que son trascendentales de la cultura a la que pertenece el artesano, enmarcado en la unidad de producción y el medio social en que habita.

De la misma forma es esencial dentro de la creatividad artesanal el **folclor**, entendido *“como el conjunto de elementos compuesto por la cultura espiritual expresada en los mitos, proverbios, adivinanzas y versos, la música y las expresiones “menos tangibles” de la cultura, como sus manifestaciones estéticas”*. El folclor a su vez constituye parte de la dinámica social y representa determinados niveles de la vida espiritual de una comunidad.

Así las cosas, tenemos, que para que una actividad sea considerada artesanal en el estricto sentido de la palabra, debe contener factores socio-culturales, geográficos e históricos de un pueblo, es así como por ejemplo una vasija resume diferentes niveles de expresión artística, según su utilidad, puede ser la utilización doméstica, su calidad creativa se ciñe a las calidades de elaboración técnica y del dominio de los materiales y formas incluyendo en estas las calidades decorativas que van desde las características concretas hasta la impresión de formas representativas que representan los contenidos ideales y sociales del contorno e individualizan al autor.

Ahora bien, Para Artesanías de Colombia son oficios artesanales aquellos que observando la estructura artesanal se enmarcan en la Artesanía Indígena, la Tradicional Popular y la contemporánea o neoartesanía, y entre ellos encontramos:<sup>10</sup>

- Carpintería,
- Ebanistería,
- Calado,
- Talla,
- Marquetería,
- Torneado,
- Trabajos en pauche,
- Trabajos en bambú,
- Barniz de Pasto,
- Enchapado en tamo,

---


<sup>10</sup> MINISTERIO DE DESARROLLO ECONOMICO, Artesanías de Colombia, por Neve Enrique Herrera R, Listado General de Oficios Artesanales, Santa Fe de Bogotá D.C., 1996, Pag. 13 a 57.

- 
- Taracea,
  - Grabado,
  - Trabajos en tagua,
  - Curtiembre o tenería,
  - Marroquinería,
  - Talabartería,
  - Decoraciones del cuero
  - Encuadernación,
  - Tejeduría en telar,
  - Tejido,
  - Bordados,
  - Aplicaciones en tela,
  - Costura,
  - Cordelería e hilandería,
  - Cestería,
  - Sombrería,
  - Mimbrería,
  - Fundición,
  - Forja,
  - Metalistería,
  - Orfebrería,
  - Platería,
  - Joyería,
  - Bisutería,
  - Vidriería,
  - Vitralería,
  - Alfarería,
  - Cerámica y porcelana,
  - Muñequería,
  - Jugetería,
  - Parafernalia y Utilería
  - Pirotecnica,
  - Instrumentos musicales,
  - Cerería
  - Estampado,
  - Pintura,
  - Trabajos decorativos,
  - Trabajos intermedios,
  - Dulcería..

Como vemos, dentro de los oficios artesanales en materia de alimentos únicamente tenemos la dulcería, por lo cual nos permitimos transcribir la definición de la misma según Artesanías Colombianas:<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> MINISTERIO DE DESARROLLO ECONOMICO, Artesanías de Colombia, por Neve Enrique Herrera R, Listado General de Oficios Artesanales, Santa Fe de Bogotá D.C., 1996, Pag. 51.



“Dulcería, Es la elaboración de productos comestibles cuyos ingredientes proceden de los frutos y productos agrícolas de cultivo tradicional, tales como harina, guayaba, coco, caña de azúcar, cacao. Dichos productos, a su vez, tienen alguna localidad geográfica como punto de referencia a cuyas tradiciones alimenticias están íntimamente asociados. Son identificados, además, por la forma particular de presentación, ya sea en función de su forma y/o envoltura, hecho que significa expresión cultural a la cual reflejan.

El equipo de producción está conformado por estufas o fogones, ollas, calderos, pailas, cucharones, batidoras. Algunas veces se complementan con moldes.

Entre los productos tradicionalmente considerados artesanales se cuentan el bocadillo veleño, el manjar blanco, la chucula, las cocadas, los caramelos, los turrone, los merengues, las colaciones, los confites, los masaticos y otros, que reciben la nominación genérica de manjares típicos.  
(...).”

Como corolario de lo anterior, tenemos, que para que una actividad sea considerada como artesanal, no solamente debe tenerse en cuenta los presupuestos mínimos establecidos en el párrafo único del artículo 26 del Decreto Distrital 807 de 1993, sino que debe observarse además la esencia de lo que es en su conjunto la artesanía dentro de los parámetros históricos, geográficos y socio-culturales de un pueblo como el nuestro. Por tal razón no es factible que un contribuyente busque acogerse a la exención prevista en el artículo 45 del Decreto Distrital 423 de 1996, por el sólo hecho de que la actividad industrial desarrollada se enmarque parcialmente dentro de los factores que determinan a una actividad como artesanal en materia tributaria, más aún cuando el artículo citado determina explícitamente la exención del impuesto de industria y comercio hasta el último bimestre del año 2000 a “*las actividades desarrolladas por artesanos*.” y es allí cuando debemos observar las características de las labores desarrolladas por estos dentro de los parámetros enunciados anteriormente sobre lo que debemos entender como **Artesanía**.

## CONCEPTO No 656

Ref: Oficio 6105  
Tema: Impuesto de Industria y Comercio  
Subtema: Rendimientos Financieros

### Pregunta

Se cuestiona si una empresa que durante varios años no han desarrollado su objeto social principal como, por ejemplo: construcción, agropecuaria, etc., pero han tenido ingresos por intereses y corrección monetaria por cuentas de ahorro en UPAC y arrendamientos de predios, ¿está obligada a presentar mensualmente su declaración de Industria y Comercio?

- Que ocurre si una compañía a presentado y pagado bimensualmente sus declaraciones tributarias durante más de dos años, y no llenó el registro del RIT.?

## Respuesta

Lo primero que se quiere aclarar es que el periodo de causación y de declaración del Impuesto de Industria y Comercio no es bimensual o mensual como se afirma en su escrito, sino **bimestral** de conformidad con los artículos 27 y 28 del Decreto Distrital 807 de 1993, que expresan:

Artículo 27 Periodo de Causación en el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos Y Tableros.

A partir del 1º de enero de 1994, el impuesto de Industria, comercio y avisos y tableros se causará con una periodicidad bimestral. Los períodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; noviembre-diciembre.

Artículo 28. Periodo Declarable en el Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros.

Los responsables del régimen simplificado, de conformidad con el artículo 37 de este Decreto, no estarán obligados a presentar declaración de industria y comercio. Para los demás responsables, el periodo declarable en el impuesto de Industria y Comercio será bimestral. En este caso, cada período coincidirá con el respectivo bimestre de causación conforme a lo señalado en el artículo anterior.

Ahora bien, su primera inquietud tiene que ver con el tema de los ingresos por rendimientos financieros obtenidos por la percepción de intereses, corrección monetaria y arrendamientos, de una sociedad que durante varios años no ha desarrollado su objeto social principal, sobre este aspecto se debe tener en cuenta que sí bien la sociedad no desarrolla su objeto social principal, ésta no se encuentra enmarcada dentro de alguna de las causales que consagra el Código de Comercio en su Artículo 218 para considerar la disolución de la sociedad y mucho menos pensar que se encuentre liquidada, razón por la cual debe seguir cumpliendo con sus obligaciones tributarias, entre las que se encuentran las de declarar y pagar el Impuesto de Industria y Comercio.

En relación con el tema de los rendimientos financieros esta oficina ya se ha pronunciado en varias ocasiones mediante los conceptos No 179, 272, 279, 350 y 408 (anexos), en donde se plasma la posición Jurídica de esta entidad, así:

A partir de la expedición del Decreto Ley 1421 de 1993, se redefine para Santa Fe de Bogotá la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio en el numeral 5o del artículo 154 así: “estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. 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, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable **los ingresos obtenidos por rendimientos financieros**, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición”.

Como se observa, por mandato legal expreso los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, como son los percibidos por intereses, corrección monetaria en UPAC y arrendamientos, constituyen base gravable para el impuesto de Industria en Santa Fe de Bogotá

En referencia a su segundo cuestionamiento sobre la no inscripción en el RIT, la Oficina Jurídico Tributaria se pronunció mediante el concepto No 177 del 16 de septiembre de 1994, el cual expresa:

“La obligación de inscribirse en el registro de Industria y Comercio es un deber formal de los contribuyentes del impuesto de industria y comercio establecido en el artículo 35 del Decreto Distrital 807 de 1993 y que se constituye como un deber diferente e independiente a la obligación de declarar. Esta inscripción consiste en el reporte que hace el contribuyente a más tardar dentro de los dos meses siguientes a la fecha de inicio de operaciones, para que se incluya al contribuyente dentro del registro informático tributario.

La inscripción por fuera del término establecido genera una sanción denominada sanción por inscripción extemporánea, que dará lugar a cobrarse cuando el contribuyente en forma voluntaria efectúa la inscripción; esta sanción tiene un valor de \$42.000 por cada año o fracción de año. También puede llegar a presentarse la sanción por inscripción de oficio, cuando es la administración quien oficiosamente efectúa la inscripción, en este caso la sanción es de \$84.000 por cada año o fracción de año (artículo 71 del Decreto 807 de 1993 en concordancia con el artículo lo del Decreto 840 de 1993)”.

Los valores antes mencionados fueron actualizados para 1998 por el Decreto 1227 del 26 de diciembre de 1997 a \$43.000 y \$85.000, respectivamente.

### **CONCEPTO No. 657**

Ref Radicación 006780 del 20 marzo de 1.998

Tema: Impuesto de Industria, comercio y Avisos.


Subtema: Actividades exentas o no sujetas

### **Pregunta**

Los servicios de investigación de identificación de desaparecidos, mediante restos óseos con tecnología de DNA, prestados por la sociedad que represento a la Fiscalía General de la Nación, pueden calificarse como exentos o no sujetos del impuesto de industria, comercio y avisos ? ya que es apenas natural y salta a la vista, que estudios de esa naturaleza se adelantan con el único fin de ayudar a la justicia y con una relación muy estrecha con la defensa de Derechos Humanos, que es una prioridad nacional.

### **Respuesta**

Antes de entrar a absolver la consulta, y con el fin de establecer si la actividad relacionada en ésta, es objeto del impuesto de industria, comercio y avisos y de serlo si



tiene o no tratamiento preferencial, considera importante el Despacho referirse al hecho generador del impuesto y a los tratamientos preferenciales vigentes en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, para el impuesto de Industria, comercio y avisos, así:

**HECHO GENERADOR:** De acuerdo con lo establecido en los artículos 32 de la Ley 14 de 1.983 y 1º del Acuerdo 21 de 1.983, compilados en el artículo 25 del Decreto Distrital 423 de 1.996, el hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Adicionalmente, es importante anotar que del análisis de la norma se infiere que, el hecho generador en el impuesto de industria, comercio y avisos no está supeditado a que del ejercicio de la actividad comercial, industrial o de servicios se obtenga un lucro, basta con que se realicen o ejerciten dentro de la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, para que exista el tributo.

Para el caso que nos ocupa, se hace necesario precisar el CONCEPTO NO de servicios, para el efecto es importante transcribir, lo preceptuado en el numeral 4º del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1.993, compilado en el artículo 28 del Decreto Distrital 423 de 1.996, así:

“Es actividad de servicio, toda tarea, labor o trabajo ejecutado por personal 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.”

De lo anteriormente expuesto se colige que, los servicios de investigación con tecnología de DNA, están gravados con el impuesto de industria, comercio y avisos, por tipificarse ésta actividad dentro del concepto de servicios anteriormente anotado.

Ahora bien, se hace necesario establecer si esta actividad es exenta o no sujeta; para el efecto, a continuación, se analizan los tratamientos preferenciales vigentes en el Distrito Capital:

## **1. EXENCIONES:**

### **1.1. A LAS ACTIVIDADES DESARROLLADAS POR ARTESANOS, SOCIEDADES MUTUARIAS, FONDOS DE EMPLEADOS Y COOPERATIVAS:**

Artículo 18 del Acuerdo 11 de 1.988 modificado por el artículo 13 del Acuerdo 9 de 1.992, compilado en el artículo 45 literal a) del Decreto Distrital 423 de 1.996.

## **1.2. A LAS CAJAS DE COMPENSACION FAMILIAR:**

Artículo 13 del Acuerdo 26 de 1.991, modificado por los artículos 1º, 2º y 3º del Acuerdo 18 de 1.996:

## **1.3. A LOS NEGOCIOS QUE EXPLOTEN EL SERVICIO DE PARQUEADEROS EN EDIFICIOS CONSTRUIDOS PARA TAL FIN DENTRO DE LA ZONA CENTRO DE SANTA FE DE BOGOTA:**

Artículo 2º del Acuerdo 10 de 1.992, compilado en el literal d) del artículo 45 del Decreto Distrital 423 de 1.996.

## **2. No SUJECIONES:**

### **2.1. 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.**

Numeral 1º del artículo 4º del Acuerdo 21 de 1.983, compilado en el Literal a) del artículo 31 del Decreto Distrital 423 de 1.996.

### **2.2. La producción nacional de artículos destinados a la exportación.**

Numeral 2º artículo 4º del Acuerdo 21 de 1.983, compilado en el Literal b) del artículo 31 del Decreto Distrital 423 de 1.996.


### **2.3. La explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, cuando las regalías o participaciones para el distrito sean iguales o superiores a los que corresponderá pagar por CONCEPTO NO del impuesto de industria y comercio.**

Numeral 3º del artículo 4º del Acuerdo 21 de 1.983, compilado en el Literal c) del artículo 31 del Decreto Distrital 423 de 1.996.

### **2.4. 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. (Subrayado fuera de texto.)**

Numeral 4º del Acuerdo 21 de 1.983, compilado en el Literal d) del Decreto Distrital 423 de 1.996.

Con respecto a la no sujeción para los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud, considera importante el Despacho anotar que, el artículo 52 de la ley 10 de 1.990 expresamente derogó el Decreto 356 de 1.975, que establecía el régimen de adscripción y vinculación de las entidades que prestaran servicios de salud, creando un nuevo sistema denominado “sector salud”, integrado por dos subsectores: El oficial y el privado, que concurren, pero no se encuentren adscritos



o vinculados. Por esta razón a partir de la vigencia de la Ley 10 de 1.990 se hace inaplicable la no sujeción contemplada en el numeral 4 del artículo 4 del Acuerdo 21 de 1.983 por sustracción de materia.

Sobre este tema la Oficina Jurídico Tributaria se pronunció mediante concepto No. 380 del 17 de agosto de 1.995, del cual anexo fotocopia

**2.5. 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.**

Numeral 5º del artículo 4 del Acuerdo 21 de 1.983, compilado en el Literal e) del artículo del artículo 31 del Decreto Distrital 423 de 1.996.

**2.6. 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 1.9804.**

Numeral 7º artículo 4 del Acuerdo 21 de 1.983, compilado en el literal f) del Decreto Distrital 423 de 1.996.

**2.7. Las realizadas por el instituto de Mercadeo Agropecuario IDEMA, la Caja de Crédito Agrario, Industrial y Minero y la Financiera Energética Nacional.**

Numeral 9º del artículo 4 del Acuerdo 21 de 1.983, compilado en el literal g) del artículo 31 del Decreto Distrital 423 de 1.996.

Como corolario de lo anterior, los servicios de investigación de identificación de desaparecidos, mediante restos óseos con tecnología de DNA, no están inmersos dentro de las exenciones y no sujeciones vigentes en la actualidad en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, por lo tanto, son sujetas del impuesto de industria, comercio y avisos en el Distrito Capital, en el evento de que se realicen dentro de esta jurisdicción y tributarán de conformidad con las normas respectivas.

Finalmente, es importante anotar que la competencia para determinar tratamientos preferenciales sobre los impuestos distritales es restrictiva del Honorable Concejo de Santa Fe de Bogotá, y está limitada a un plazo que en ningún caso podrá exceder de 10 años, tal y como lo prescribe el artículo 38 de la ley 14 de 1.983, incorporado en el artículo 258 del 1333 de 1.986 (Código de Régimen Político y Municipal)



## CONCEPTO No. 661

Ref: Reparto 041 de 98/03/05

Tema: Impuesto de Industria, y Comercio y Avisos

Subtema: Territorialidad del Impuesto

### Pregunta

Una empresa dedicada a la venta y comercialización de bienes (computadores), cuyo domicilio está ubicado en Santa Fe de Bogotá D.C., perteneciente al régimen común y a la cual le practican retenciones por industria y comercio los grandes contribuyentes y las entidades estatales, tiene ingresos tanto en la ciudad de Santa fe de Bogotá, así como en otras ciudades, aunque estos ingresos en un 100% son declarados en Santa Fe de Bogotá.

De acuerdo lo anterior, ¿es susceptible de ser descontado de la base gravable declarada en Santa Fe de Bogotá, las retenciones practicadas en otros municipios tales como Cali, Medellín, Barranquilla? (ciudades que han adoptado el sistema de retenciones en el impuesto de industria y comercio), ya que los agentes retenedores al final del período expiden un certificado de las retenciones practicadas, y de no poderse descontar esos dineros cancelados se perderán por parte de la compañía a menos que la administración tributaria distrital autorice el registro contable del impuesto y por consiguiente el correspondiente descuento del ICA generado por la venta y comercialización de bienes en otras jurisdicciones diferentes a Santa Fe de Bogotá.


### Respuesta

Antes de proceder a dar Respuesta a las inquietudes planteadas a través de la Pregunta, debemos partir de la definición del hecho generador del impuesto de industria comercio y avisos, establecido expresamente en el artículo 25 del Decreto 423 de 1996, cuando dispone que el hecho imponible del Impuesto recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados con establecimientos de comercio o sin ellos.

Por su parte el artículo 27 del Decreto 423 de 1996 al definir la actividad comercial establece:

**Artículo 27. 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.

A efecto de dilucidar sobre la problemática sobre una posible doble tributación en relación con la actividad de comercialización desarrollada por los comerciantes tanto en



el mismo municipio en donde funciona la sede principal de la empresa comercial, así como en otros municipios distintos a aquel, tenemos entonces que la base gravable del tributo en Santa Fe de Bogotá de acuerdo con lo establecido en el artículo 34 del Decreto Distrital 807 de 1993 se define como:

El Impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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, exportaciones y la venta de activos fijos.

Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo...”

El artículo 30 *ibídem*, señala que: Se entienden percibidos en el Distrito los ingresos de actividades comerciales o de servicios cuando no se realicen o presten a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él.

Así las cosas tenemos que el impuesto de industria y comercio grava el desarrollo de actividades industriales, comerciales o de servicios en jurisdicción de Santa Fe de Bogotá y su base gravable está compuesta por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos por el ejercicio de alguna de las actividades generadoras del tributo.

Ahora bien, claro lo anterior debemos tener en cuenta que si desarrollamos una misma actividad (En este caso comercial) en diferentes municipios por ende seremos sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio en cada uno de los entes territoriales en donde se ejerzan actividades, El Consejo de Estado en sentencia de junio 22 de 1990 expediente 2180, al declarar la nulidad del parágrafo 4° del Acuerdo 21 de 1983 expedido por el Concejo del Distrito Especial de Bogotá, señaló con respecto a la territorialidad del tributo:

“Evidentemente, el concepto de ejercicio de actividad consagrado en el parágrafo 4° está basado en “el acto de venta de los productos o servicios o la suscripción del contrato respectivo”, ambos inaceptables dentro del contexto de la ley: el primero por su ambigüedad y porque mira más a la realización de la base gravable que del hecho imponible y el segundo porque trata de adoptar un criterio jurídico que no concuerda con la realidad.

**Ya al resolver casos particulares, la Sala ha tenido oportunidad de manifestarse en contra del criterio que informa el parágrafo 4° acusado, con la consideración que siendo la materia imponible de este impuesto la actividad comercial, industrial o de servicios, lo relevante es determinar en dónde realiza esa actividad el sujeto gravado, no en dónde se entiende realizada la venta. Porque la venta es el hecho generador o manifestación externa del hecho imponible y a la vez elemento constitutivo de la base gravable y la territorialidad del tributo se predica de la materia imponible, no del hecho o base gravable.**

**Adoptar como criterio que define la realización de la actividad hechos como “la suscripción del contrato respectivo” se prestaría a insolubles conflictos entre distintos municipios o a trasladar artificiosamente el lugar de la causación del gravamen, desvirtuando la realidad comercial en la que se basa la Ley 14 de 1983.”** (Negrilla fuera de texto).

Resumiendo, para efectos de establecer la jurisdicción en la cual se genera el tributo cuando un agente económico ejecuta una actividad de comercio, se debe determinar el lugar o jurisdicción en la cual se manifiesta la realización del hecho imponible, que en el impuesto de Industria y comercio es en donde se lleva a cabo, ejecuta o realiza la actividad comercial.

De lo anterior se desprende que el contribuyente que ejecute actividades comerciales o de servicios fuera de la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, podría descontar de la base gravable del tributo del Distrito Capital los ingresos obtenidos por las ventas o servicios en otros municipios, siempre que demuestre:

- a.- Que los ingresos obtenidos en actividades de comercio o de servicios se generan a través de un establecimiento debidamente registrado y
- b.- Que haya tributado en el respectivo municipio.

Los contribuyentes pueden probar que ejercen actividades comerciales y de servicios fuera de la Jurisdicción de Santa Fe Bogotá D.C., mediante el registro del establecimiento comercial y la declaración y pago del impuesto respectivo en el otro municipio correspondiente al período que pretenda demostrar, de lo contrario debe incluir los ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital dentro de la base gravable del Impuesto en mención para declarar y pagar en Santa Fe de Bogotá.

#### **CONCEPTO No:662**

Ref: Reparto mayo 27 de 1998

Tema: Impuesto de Industria, y Comercio y Avisos

Subtema: Facturación

#### **Pregunta**

De acuerdo con las normas relativas a facturación y según la Administración de Impuestos Nacionales, las empresas que hacen distribución masiva y ambulante de sus productos pueden sustituir la factura de venta por un comprobante de operaciones que globalice el total de ventas de un periodo de tiempo según las necesidades de la empresa. Para el Impuesto de Industria, comercio, avisos y tableros, ¿es factible eliminar la factura que se expide tienda a tienda por una que reúna la venta diaria de acuerdo a los comprobantes diseñados para tal fin?

## Respuesta

Se refiere el contribuyente al artículo 7° del Decreto Reglamentario 1165 del 28 de junio de 1996, expedido por el presidente de la República, por medio del cual se reglamentaron algunos artículos del Estatuto Tributario Nacional; el cual expresa:

“Artículo 7° Documentos Sustitutivos de la factura.

Para los obligados a facturar en caso de distribución masiva y ambulante de bienes, con el comprobante que deben elaborar a sus vendedores se entiende cumplida la obligación de facturar, excepto cuando se venda a un comerciante distribuidor del producto, caso en el cual se debe emitir factura por cada operación. Estos comprobantes deben contener como mínimo el nombre o razón social y N.I.T. de la empresa, la fecha, lapso al cual corresponde el comprobante, nombre completo del vendedor y su identificación, mercancía entregada, mercancía devuelta, mercancía vendida y valor de la venta....”

Por su parte el artículo 15 del Decreto Reglamentario 1001 del 8 de abril de 1997, por medio del cual se reglamentaron los artículos 616-1 y 616-2 del Estatuto Tributario expresa:

“Artículo 15 Discriminación masiva de bienes a compradores que cumplan condiciones del Régimen Simplificado.

Para los obligados a facturar en caso de distribución masiva y ambulante de bienes a personas que cumplan las condiciones para pertenecer al Régimen Simplificado, se entiende cumplida la obligación de facturar con la elaboración del comprobante de ventas diarias, a que se refiere el artículo 7° del Decreto 1165 de 1996 el cual deberá reposar en el domicilio fiscal del obligado, para cuando la Administración Tributaria lo solicite.”

De otro lado se encuentra el artículo 34 del Decreto Reglamentario 3050 del 23 de Diciembre de 1997, el cual manifiesta:

“Artículo 34 Vigencias y Derogatorias.

Este Decreto rige a partir de la fecha de su publicación y deroga el artículo 10° del Decreto 380 de 1996, el inciso primero del artículo 7° y el artículo 11 del Decreto 1165 de 1996, (...) y demás normas que le sean contrarias.”

De las normas transcritas podemos colegir lo siguiente:

En primer lugar, debemos recordar que las normas del Estatuto Tributario Nacional se aplican en el distrito capital teniendo en cuenta la naturaleza y estructura funcional del Impuesto de Industria y comercio para este caso, de conformidad con lo establecido por el artículo 162 del Decreto Ley 1421 de 1993 que reza:

**“Remisión al Estatuto Tributario. Las normas del estatuto tributario nacional sobre procedimiento, sanciones, declaración, recaudación, fiscalización, determinación, discusión cobro y en general la administración de los tributos serán aplicables en el distrito conforme a la naturaleza y estructura funcional de los impuestos de este.”**

En segundo lugar, los Decretos expedidos para la Administración Tributaria Nacional que reglamentan el sistema de facturación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tendrían aplicabilidad a la Administración tributaria Distrital en la medida en que no contraríen la naturaleza y estructura funcional de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos Distritales.

Ahora bien, el Decreto 807 de 1993, en su artículo 47, referente a la obligación de expedir factura para los contribuyentes de Industria y comercio, azar y espectáculos y de consumo remite, expresamente a los artículos 615, 616, 616-1, 616-2 y 617 del Estatuto Tributario Nacional, normas que son reglamentadas por los Decretos arriba mencionados.

Sin embargo existen dos tópicos que impiden que el sistema de facturación para ventas masivas se aplique al impuesto de Industria y comercio, primero que el Decreto reglamentario 1001 de 1997 hace alusión al Régimen Simplificado para Impuestos Nacionales, el cual difiere del Régimen Simplificado para el impuesto Distrital de Industria y Comercio, de esta manera no sería aplicable por cuanto contradice la naturaleza y estructura funcional del impuesto de Industria y Comercio, segundo, que el Decreto Reglamentario 3050 de 1997 expresamente deroga el inciso 1º del artículo 7º del Decreto 1165 de 1996, dejando sin piso jurídico el artículo 15 del Decreto 1001 de 1997.

### **CONCEPTO No. 663**

Ref: Radicación 005848 del 13 marzo de 1.998

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

Subtema: Base gravable empresas prestatarias de servicios públicos domiciliarios.

### **Pregunta**

1. Teniendo en cuenta que la ley 383 de 1.997 en su artículo 51 estableció que "... Para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1.994, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final **sobre el valor promedio mensual facturado...**". Subrayado fuera de texto. ¿Esto debe interpretarse que en el caso de una empresa que preste servicios públicos domiciliarios, su base gravable para efectos del ICA corresponde únicamente al valor promedio mensual facturado por la prestación de los servicios públicos domiciliarios y que los demás conceptos tales como intereses u otros conceptos accesorios no deben incorporarse dentro de dicha base?

2. Así mismo, ¿qué debe entenderse por promedio mensual facturado en el caso de las empresas que prestan servicios públicos domiciliarios y a partir de qué fecha tiene vigencia la aplicación de esta norma?

## Respuesta

La ley 142 de 1.994 que estableció el régimen de los servicios públicos domiciliarios, en el numeral 14.22. del artículo 14, prescribe:

14.22. “Servicios públicos domiciliarios. Son los servicios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, telefonía pública básica conmutada, telefonía móvil rural, y distribución de gas combustible...”

El artículo 24 ibidem, preceptuó:

**“Régimen Tributario.** Todas las entidades prestadoras de servicios públicos están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, pero se observarán estas reglas especiales:

24.1. Los departamentos y los municipios no podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que no sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales.”

El artículo 51 de la ley 383 de 1.997, establece:

“ Para efecto del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1.994, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios **se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado.**

En los casos que a continuación se indica, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1. La generación de energía eléctrica continuará gravada de acuerdo con lo previsto en el artículo 7 de la Ley 56 de 1.981.

2. En las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, **el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación, y en la de transporte de gas combustible, en puerta de ciudad. En ambos casos, sobre los ingresos promedios obtenidos en dicho municipio.**

3. En la compraventa de energía eléctrica realizada por empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales, **el impuesto se causa en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor, sobre el valor promedio mensual facturado.**

Parágrafo 2°. Cuando el impuesto de industria y comercio causado por la prestación de los servicios públicos domiciliarios a que se refiere este artículo, se determine anualmente, se tomará el total de los ingresos mensuales promedio obtenidos en el año correspondiente. **Para la determinación del impuesto por períodos inferiores a un año, se tomará el valor mensual promedio del respectivo período.”** ( Se resalta )

El literal a) del artículo 7° de la ley 56 de 1.981, establece:

“a) Las entidades propietarias de obras para generación de energía eléctrica, podrán ser gravadas con el impuesto de industria y comercio, limitada a cinco pesos anuales (\$5.00) por cada kilovatio instalado en la respectiva central generadora.”

El Gobierno Nacional fijará mediante decreto la proporción en que dicho impuesto debe distribuirse entre los diferentes municipios afectados en donde se realicen las obras y su monto se reajustará anualmente en un porcentaje igual al índice nacional de incremento del costo de vida certificado por el DANE correspondiente al año inmediatamente anterior. (Subrayad fuera de texto.)

Del análisis de las normas transcritas se infiere que la causación y base gravable para los prestatarios de servicios públicos domiciliarios es:

#### **Causación:**

1. El impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final.
2. En la transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación.
3. En la de transporte de gas combustible, en puerta de ciudad.
4. En la compraventa de energía eléctrica realizada por empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales, el impuesto se causa en el municipio que corresponde al domicilio del vendedor
5. El impuesto de industria y comercio a cargo de las entidades propietarias de obras para generación de energía eléctrica se causa en el municipio en donde esté instalada la respectiva central generadora.

#### **Base gravable:**

1. La base gravable para los prestatarios de servicios públicos domiciliarios será **el valor promedio mensual facturado.**
2. En las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, y en la de transporte de gas combustible, el impuesto se causa sobre los **ingresos promedios obtenidos en dicho municipio.**
3. En la compraventa de energía eléctrica realizada por empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales, la base gravable se determina sobre el valor promedio mensual facturado.
4. Tal y como lo establece el literal a) del artículo 7° de la Ley 56 de 1.981, la base gravable para las entidades propietarias de obras para la generación de energía eléctrica es de \$5,00 (valor base año 1.981) por cada kilovatio instalado en la respectiva central generadora. Este valor ha sido incrementado por el Gobierno Nacional en un

porcentaje igual al índice nacional del costo de vida certificado por el DANE correspondiente al año inmediatamente anterior.

De lo anteriormente expuesto se colige que, los prestatarios de servicios públicos domiciliarios exceptuando los que se dediquen a la transmisión y conexión de energía eléctrica, al transporte de gas combustible y las entidades propietarias de obras para generación de energía eléctrica, deberán liquidar el impuesto de industria, comercio y avisos, sobre el **valor promedio mensual facturado**.

Con el fin de establecer que conceptos deben incluirse para la determinación de la base gravable prescrita en el artículo 51 de la Ley 383 de 1.997, se hace necesario tomar la definición de factura de servicio público establecida en el numeral 14.9 del artículo 14 de la ley 142 de 1.994 y lo preceptuado en los artículos 90 y 96 ibídem:

“ **14.9. Factura de Servicios Públicos.** Es la cuenta que una persona prestadora de servicios públicos entrega o remite al usuario, por causa del consumo y demás servicios inherentes en desarrollo de un contrato de prestación de servicios públicos.

Artículo 90. **Elementos de las fórmulas de tarifas.** Sin perjuicio de otras alternativas que puedan definir las comisiones de regulación, podrán incluirse los siguientes cargos:

90.1. Un cargo por unidad de consumo, que refleje siempre tanto el nivel y la estructura de los costos económicos que varíen con el nivel de consumo como la demanda por el servicio.

90.2. Un cargo fijo, que refleje los costos económicos involucrados en garantizar la disponibilidad permanente del servicio para el usuario, independientemente del nivel de uso.

90.3. Un cargo por aportes de conexión el cual podrá cubrir los costos involucrados en la conexión del usuario al servicio. También podrá cobrarse cuando, por razones de suficiencia financiera, sea necesario acelerar la recuperación de las inversiones en infraestructura, siempre y cuando estas correspondan a un plan de expansión de costo mínimo.”

Artículo 96. **Otros cobros tarifarios.** Quienes presten servicios públicos domiciliarios podrán cobrar un cargo por concepto de reconexión y reinstalación, para la recuperación de los costos en que incurran.

En caso de mora de los usuarios en el pago de los servicios, podrán aplicarse intereses de mora sobre los saldos insolutos, capitalizados los intereses, conforme a lo dispuesto en la ley 40 de 1.990.

Las comisiones de regulación podrán modificar las fórmulas tarifarias para estimular a las empresas de servicios públicos domiciliarios de energía y acueducto a hacer inversiones tendientes a facilitar a los usuarios la mejora en la eficiencia en el uso de la energía o el agua, si tales inversiones tienen una tasa de retorno económica suficiente para justificar la asignación económica suficiente para justificar la asignación de los recursos en condiciones de mercado.



Como corolario de lo anterior, para determinar el promedio mensual facturado deben tenerse en cuenta todos los conceptos **facturados** por la prestación de los servicios **públicos** domiciliarios correspondientes, tales como intereses, valor por conexión, reconexión, reinstalación, etc., pues la norma no hace distinción alguna; en ella se establece que la base gravable deberá determinarse sobre el valor promedio mensual **facturado**.

2. Debe entenderse por promedio mensual facturado para efectos de determinar la base gravable del impuesto de industria, comercio y avisos de los prestatarios de servicios públicos domiciliarios, exceptuando los que se dediquen a la transmisión y conexión de energía eléctrica, al transporte de gas combustible y las entidades propietarias de obras para la generación de energía eléctrica, **el resultado** de sumar el valor facturado en cada uno de los meses que hacen parte del período, dividirlo entre dos y multiplicarlo por dos, ya que de acuerdo con lo establecido en el artículo 29 del Decreto Distrital 807 de 1.993, el período gravable del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, es bimestral.

Ejemplo:

**Determinación de la base gravable del impuesto de industria, comercio y avisos del quinto bimestre de 1.997:**

Vr. total, facturado en septiembre..... \$ 10'000.000.00  
Vr. total, facturado en octubre..... 20'000.000.00

**Valor promedio mensual facturado:**  $10'000.000.00 + 20'000.000.00 = 30'000.000.00$   
dividido en 2 (meses correspondientes al período) =  $\$15'000.000.00 \times 2 = 30'000.000,00$ .  
Base gravable para determinar el ICA del quinto bimestre =  $\$30'000.000.00$ .

De acuerdo con lo estipulado en el artículo 74 de la Ley 383 de 1.997, el artículo 54 ibídem, tiene vigencia a partir del 14 de julio de 1.997, fecha en la cual se publicó en el Diario Oficial No. 43.083 del 14 de julio de 1.997.

Con relación a su aplicabilidad para la determinación del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos, debe observarse lo establecido en el inciso 3º del artículo 338 de la Constitución Nacional, que reza:

“Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.”

Por consiguiente y teniendo en cuenta que el artículo 29 del Decreto Distrital 807 de 1.993 establece que a partir del 1º de enero de 1.994, el Impuesto de Industria, comercio y avisos y tableros se causará con una periodicidad bimestral, el artículo 51 de la ley 383 de 1.997 por medio del cual se estableció la base gravable especial sobre

la cual deben liquidar el Impuesto de Industria y comercio los prestatarios de servicios públicos domiciliarios debe aplicarse para el quinto bimestre del año gravable de 1.997.

Para antes del quinto bimestre de 1.997 los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio prestatarios de servicios públicos domiciliarios, salvo norma especial, debieron liquidar su impuesto tomando la base gravable establecida en el artículo 5° del artículo 154 del Decreto Ley 1421 compilado en el artículo 34 del Decreto Distrital 423 de 1.996 que establece:

“El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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, exportaciones y la venta de activos fijos.

### **CONCEPTO No.667**

Ref: Radicación 011027 de abril 30 de los corrientes.

Tema: Retención Industria y Comercio.

Subtema: Agentes de retención no contribuyentes.

### **Pregunta**

¿Un organismo deportivo de derecho privado, sin ánimo de lucro, dotado de Personería Jurídica, que cumple funciones de interés público y social, está obligado o debe hacer la retención a título del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros?.

### **Respuesta**

Para viabilizar una Respuesta a la consulta formulada, es conveniente clarificar si este tipo de entidades u organismos son sujetos pasivos del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, en la jurisdicción del Distrito Capital Santa Fe de Bogotá:

Legislación Vigente:

**Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá**, Libro I, Parte Sustantiva, Decreto No. 423 de junio 26 de 1996, artículo 24 y siguientes. El Artículo 25 al referirse al hecho generador del Impuesto de Industria Comercio, Avisos y Tableros, señala:

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

El Artículo 33 ibídem define el sujeto pasivo en los siguientes términos:

“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.”

De la interpretación armónica de las citadas normas se infiere que es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho que en la jurisdicción del Distrito Capital realice actividades industriales, comerciales o de servicios.

Por consiguiente, si una persona jurídica realiza actividades industriales, comerciales o servicios en la jurisdicción del Distrito Capital Santa Fe de Bogotá, es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, salvo que la misma haya sido catalogada expresamente por el legislador como exenta o no sujeta frente a este gravamen.

En cuanto a las no sujeciones se lee en el artículo 31 ibídem, lo siguiente:

**“Artículo 31. ACTIVIDADES NO SUJETAS.**

**No están sujetas al impuesto de industria y comercio las siguientes actividades:**

(...)

**d) 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.**

(...)

**PARAGRAFO PRIMERO: Cuando las entidades a que se refiere el literal d) de este artículo, realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto de industria y comercio respecto de tales actividades.”**

Es claro el artículo 31 al disponer que las actividades de beneficencia, culturales y/o deportivas realizadas en la jurisdicción del Distrito Capital Santa Fe de Bogotá, no están gravadas con el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros; por lo tanto, las personas y las sociedades que a estas se dediquen con exclusividad, es decir, sin realizar actividades industriales, comerciales o de servicios, serán no sujetos de este impuesto.

Respecto de la retención por compras a título del Impuesto de Industria y Comercio, esta fue creada a través del Acuerdo Distrital Número 28 de 1995 y reglamentada por medio del Decreto Distrital 053 de 1996, posteriormente estas normas fueron objeto de compilación en el Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá, Libro II, Parte Procedimental, Decreto 807 de 1993, Artículos 127 y siguientes, preceptuando:

**“ARTICULO 127. SISTEMA DE RETENCION EN EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.**

## RETENCION POR COMPRAS

(...)

Los sujetos obligados a retener el Impuesto de Industria y Comercio son aquellos que cumplan los requisitos y topes consagrados para ser retenedor del IVA.”

### “ARTICULO 127-2. AGENTES DE RETENCION.

Los agentes de retención del Impuesto de Industria y Comercio por compras, pueden ser permanentes u ocasionales:

#### AGENTES DE RETENCION PERMANENTES.

1. Las siguientes entidades estatales:

La Nación, el Departamento de Cundinamarca, el Distrito Capital,...

2. Los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio que se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

3. Los que mediante resolución del Director Distrital de Impuestos se designen como agentes de retención en el Impuesto de Industria y Comercio.  
(Subrayado fuera de texto)

#### AGENTES DE RETENCION OCASIONALES

1. Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en la jurisdicción del Distrito Capital, con relación a los mismos.

2. Los contribuyentes del régimen común, cuando adquieran servicios gravados, de personas que ejerzan profesiones liberales.

3. Los contribuyentes del régimen común cuando adquieran bienes de distribuidores no detallistas o servicios, de personas que no estén inscritas en el régimen común.

**PARAGRAFO.** Los contribuyentes del régimen simplificado nunca actuarán como agentes de retención.

El principio general que rige en materia de retenciones establece que solo serán agentes de retención quienes sean contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio y que pertenezcan al régimen común, consagrándose únicamente dos excepciones a saber:

1. Las entidades estatales que aún sin ser contribuyentes deben actuar como agentes de retención y,
2. Aquellos que a través de resolución designe para el evento el Director de Impuestos Distritales.

## CONCEPTO No. 669

Ref: Consulta No. 018288 de Abril 22 de 1998

Tema: Impuesto de ICA

Subtema: Sujeto Pasivo: Fundaciones Actividades no

### Pregunta

Está sujeta al impuesto de Industria, Comercio y Avisos, en la Ciudad Capital, la actividad desarrollada por una fundación sin ánimo de lucro inscrita y vigilada por el Departamento Técnico Administrativo del Medio Ambiente DAMA, dedicada a la conservación y preservación de los recursos naturales.

### Respuesta

Para dar Respuesta a la inquietud planteada se hace necesario establecer que actividades pueden desarrollar las fundaciones, para efectos de determinar si aquellas cuya finalidad primordial consiste en la conservación y preservación de los recursos naturales se pueden subsumir o no en alguna o algunas de las que contempla el numeral 4º del artículo 4 del Acuerdo 21 de 1983.


El Acuerdo 21 de 1983 artículo 4º numeral 4º establece:

Artículo 4º . “ Actividades no sujetas. No están sujetas a los impuestos de industria, comercio y avisos, las siguientes actividades:

Numeral 4º.- La educación pública, las actividades de beneficencia, las actividades culturales y 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 a sistema nacional de salud”. (Se subraya)

Observemos pues, que la norma para algunas actividades no precisó el sujeto que las desarrolla, tal es el caso de las actividades de beneficencia, las culturales y las deportivas, es decir que lo que determina la no sujeción es la realización de la determinada actividad y no el sujeto en sí que la desarrolla, como si lo hizo para aquellas realizadas por los sindicatos, por las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro. Por los partidos políticos y por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud y de alguna manera la educación pública por cuanto necesariamente debe ser prestada por el estado (sujeto determinado).

El Código Civil en su artículo 633, circunscribe las finalidades de la fundación a la beneficencia pública. Aun cuando la norma en comento no define que es beneficencia, (ya que sólo se limita a hacer una clasificación de las personas jurídicas de derecho privado), entiéndase ésta como caridad pública, es decir actividades de auxilio o prestación de servicios asistenciales para el bienestar público, desarrolladas o



prestadas gratuitamente o a precios ínfimos (que en todo caso no cubren el costo del servicio ni del beneficio reportado), por entidades públicas o privadas a personas que carecen de medios de subsistencia o que están impedidos para trabajar o que por sus condiciones de peligro físico o moral o estado de indigencia, requieren se les brinde para subsistir de una forma digna y humana.

Sin embargo, no significa que las fundaciones estén restringidas a realizar actividades estrictamente de beneficencia, por cuanto desde la Constitución Nacional de 1886 (artículo 120-19 - hoy equivale al 189-26) y otras leyes como el Decreto 54 de 1974 artículo 5 habían ampliado su ámbito a la utilidad común; así mismo el Decreto 3130 de 1968 en el artículo 5º se refirió a las fundaciones como instituciones de utilidad común y las define como personas jurídicas creadas por la iniciativa privada para atender sin ánimo de lucro, servicios de interés social.

Como se advierte de la definición legal antes señalada, las expresiones servicios de interés social van íntimamente ligado al concepto de utilidad común en la medida que presten servicios de interés social ya sean de orden científico, educativo, deportivo, recreativo, cultural.

En este orden de ideas, podemos pensar que es de interés social, aquella actividad inherente a procurar el mejoramiento del ambiente con la conservación de los recursos naturales y el uso sostenible de los mismos, así como la preservación de las distintas especies en vía de extinción.

Por otra parte el Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la organización de las Naciones Unidas en la clasificación Industrial Internacional Uniforme, revisión 3 (C 110: Rev.3) describe, como actividades culturales entre otras: la preservación de lugares y edificios históricos. Actividades de jardines botánicos, jardines zoológicos y parques nacionales, incluso la preservación de la flora y la fauna etc. “ (Dirección de impuestos y aduanas Nacionales año 4 Codex 20 1992 Bogotá).

En conclusión para las fundaciones y en general para cualquier persona natural o jurídica la no sujeción la determina el hecho de realizar actividades de beneficencia o caridad pública y/o actividades culturales y/o deportivas (en el caso de las fundaciones, obedeciendo estas últimas al desarrollo de los fines de interés social y utilidad común) y no por el hecho de ejercer actividades sin ánimo de lucro. Así las cosas, encajarían en el marco del artículo en estudio que trae expresamente como no sujetas las actividades de beneficencia, las culturales y las deportivas. (Se resalta).

Si además de ejercer las actividades propias y connaturales para lo cual fueron creadas, realizan dentro de la jurisdicción del Distrito Capital, actividades industriales, comerciales o de servicio, deberán cumplir con los deberes y obligaciones inherentes a los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio y avisos.

## CONCEPTO No. 678

Ref: Consulta No. 011328 de Mayo 06 de 1998

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Entidades sin ánimo de lucro de origen canónico

### Pregunta

La Asociación Mundial Católica, sin ánimo de lucro, denominada Federación Bíblica Católica está obligada a liquidar y pagar el I.C.A.?. En caso de abrir una cuenta de ahorros, un C.D.T. o una inversión que genere rendimientos financieros debe pagar I.C.A.?. Igualmente si la revista que imprimen y distribuyen, se difunde por el sistema de suscripciones?. Bajo que actividad debería registrarse la Federación y cual sería la tarifa para liquidar dicho impuesto?

### Respuesta

Es procedente aclarar que los conceptos emitidos por este Despacho no responden a casos particulares y concretos, la interpretación es general y abstracta de las normas tributarias distritales, como se dijo inicialmente, y bajo éstos parámetros absolveremos sus inquietudes.

El hecho generador del impuesto de industria y comercio, conforme lo señala el artículo 25 Libro 1, Parte sustantiva del Estatuto Tributario Distrital, está constituido por:

“... El ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumpla en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ello”.


Por vía de excepción solo aquellas actividades contempladas en el artículo 4º del Acuerdo 21 de 1983, retomado por el Decreto 423 de 1996, por medio del cual se recopilaron las normas sustanciales de los impuestos administrados por esta entidad, se encuentran excluidos del impuesto de industria y comercio.

Establecen las normas citadas:

“Actividades no sujetas. No están sujetas a los impuestos de industria, comercio y avisos, las siguientes actividades:

La educación pública, las actividades de beneficencia, las actividades culturales y 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 a sistema nacional de salud”.

A la luz del artículo transcrito, observamos que a pesar de no tener la entidad ánimo de lucro, no podemos considerar que se encuentra dentro de las enunciadas en el texto



legal anterior, pues la norma determinó el sujeto en sí que las realiza, al señalar, entre otras, las actividades desarrolladas por las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro.

Ahora bien, veamos como la norma para algunas actividades no precisó el sujeto que las desarrolla, tal es el caso de las actividades culturales, es decir que lo que determina la no sujeción es la realización de determinada actividad y no el sujeto en sí que la desarrolla.

En este orden de ideas y teniendo en cuenta que el fin primordial de este tipo de asociaciones es la propagación del evangelio de Cristo, por medio de la congregación de unas creencias, miremos si se pueden considerar el ejercicio de dicha actividad como cultural.

Se considera actividad cultural aquella que corresponde a una respectiva búsqueda que hace todo ser humano, como individuo y como miembro de todos y cada uno de los grupos sociales en que se instala, a partir de la familia y sobre todo desde ella, buscando su identidad en sus raíces, para darle sentido a su existencia y progresar hacia un futuro no apetecible como un bien mejor (inminente o trascendente) (francisco Puy "Ensayo de definición de los derechos culturales, Revista Anuario Derechos Humanos No. 5 Pag.226 y 227 1989, Facultad de Derecho Universidad Complutense, Madrid).

Por su parte el Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, describe como cultural todo aquello que se relaciona con la cultura de un pueblo. Y por cultura "Resultado o efecto de cultivar los conocimientos humanos, y de afinarse por medio del ejercicio las facultades intelectuales del hombre. J.C. Smith advierte que el vocablo *cultura* presenta dos aspectos: uno amplio y general, referido a un cierto refinamiento de un individuo, de un grupo social o de un pueblo en sus costumbres y modalidades, así como también a la riqueza y extensión de su saber; y otro estricto y específico, que alude a la realidad del mundo espiritual de las ciencias culturales que el hombre se crea a través de las acciones y reacciones que se dan en el sobrevenir."

De las definiciones antecedentes, podemos pensar que es cultural aquella actividad que propenda sustancialmente a la propagación del evangelio, al estudio del mismo y en asistir a las iglesias que necesiten ayuda en relación con su servicio de pastoral bíblica, labor encaminada a enriquecer el saber y darle un sentido a la existencia del ser humano.

De tal suerte que estas asociaciones religiosas, si además de ejercer las actividades propias y connaturales para lo cual fueron creadas, realizan dentro de la jurisdicción del Distrito Capital, actividades gravables establecidas en la Ley Tributaria, vale decir actividades industriales, comerciales o de servicio, deberán cumplir con los deberes y obligaciones inherentes a los sujetos pasivos del impuesto de industria, comercio y avisos, tal es el caso de las publicaciones de revistas, como el acto de llevar a conocimiento general un hecho o cosa, divulgación o difusión, con el propósito de difundirlas por el sistema de suscripción, actividad de servicio la cual se puede ubicar bajo el código 301 tarifa 3 por mil.



La base gravable del impuesto referido está señalada en el artículo 34 del libro I del Estatuto Tributario Distrital al preceptuar:

“El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el periodo. 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, exportaciones y la venta de activos fijos.

Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

...” (se subraya)

De manera, que los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, producto del ejercicio de una actividad gravable con el impuesto de industria, comercio y avisos, hacen parte de la base gravable, como lo señala la norma anteriormente transcrita.

## **CONCEPTO No 680**

Ref: Oficio 11664  
Tema: Impuesto de Industria y Comercio  
Subtema: Actividad de Servicio.

### **Pregunta**

El consultante expone a que actividad pertenece un negocio cuya finalidad es la de comprar y vender pinturas en general.


Cabe precisar que es práctica común en este tipo de negocios que se compre el producto terminado a los grandes fabricantes de pinturas y a solicitud del cliente la pintura se prepara para darle un tono deseado o color solicitado, exponiendo además que para el efecto se utilizan varios medios como mezcladores automáticos, mecánicos o se puede hacer manualmente.

### **Respuesta**

Para resolver las inquietudes planteadas se debe en primer lugar acudir al hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio, el cual es definido por el artículo 25 del Decreto Distrital 423 de 1996 así:

#### **ARTICULO 25. HECHO GENERADOR.**

El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de



Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.

De la norma transcrita tenemos que el Impuesto de Industria y Comercio se genera por la realización de actividades ya sean industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital, las que son explicadas por los artículos 26, 27 y 28 del mismo Decreto 423 de 1996, de la siguiente manera:

**“ARTICULO 26. 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.

....

**ARTICULO 27. 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 definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios.

**ARTICULO 28. ACTIVIDAD DE SERVICIO.**

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

Ahora bien, en relación con la primera inquietud que tiene que ver con la actividad a la que pertenece un negocio cuya finalidad es la de comprar y vender pinturas, es claro que se enmarca dentro de los postulados de la actividad comercial antes definida.

Sin embargo la precisión hecha por el consultante en el siguiente párrafo en donde se expone que a solicitud del cliente la pintura se prepara para darle un tono específico, utilizando para el efecto mezcladores; es correcto entender que en este evento la actividad de mezclar se encuadra dentro de la definición de actividad de servicio antes transcrita, ya que se refiere a una labor en que no medie relación laboral con quien lo contrata, que genera una contraprestación en dinero, que se concreta en la obligación de hacer específicamente la de mezclar, no importando que en esta actividad predomine el factor intelectual o material.

## CONCEPTO No 681

Ref.: Oficio 12185

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Actividad Primaria Agrícola

### Pregunta

El consultante expone a que actividad pertenece el cultivo de champiñones, pues según su entendimiento corresponde a una actividad de producción primaria ya que al champiñón no se le realiza ningún tipo de transformación al momento de ser empacado en canastillas.

### Respuesta

Para resolver la inquietud planteada por el consultante se debe en primer lugar acudir a verificar en el Decreto Distrital 423 del 26 de junio de 1996, "Por el cual se expide el cuerpo jurídico que compilan las normas sustanciales vigentes de los tributos distritales", sí la actividad descrita se encuentra enmarcada dentro del artículo 31 referente a las actividades no sujetas del Impuesto de Industria y Comercio. Norma que a su tenor literal expresa:

#### ARTICULO 31. 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.**

(...)


PARAGRAFO 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.

Para determinar si el champiñón es susceptible de encajar dentro de la definición de actividad primaria agrícola, recurrimos a su acepción así:

"Champiñón. Nombre común a varias especies de **hongos** agaricáceos, algunos de los cuales son comestibles.

Hongo. Cualquiera de las **plantas** talofitas, sin clorofila, de tamaño muy variado y reproducción preferentemente asexual, por esporas, que son parásitas o viven sobre materias orgánicas en descomposición;...<sup>12</sup>"

<sup>12</sup> Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española, Editorial Espasa Calpe, Madrid 1996.



Concluimos entonces que el champiñón es una especie de hongo, es decir una planta que es posible cultivar y por lo tanto el cultivo del champiñón se enmarca dentro de la actividad primaria agrícola.

De la norma antes transcrita tenemos que la actividad realizada por quien cultiva champiñones pertenece a la denominada producción primaria agrícola, la cual se encuentra no sujeta del Impuesto de Industria y Comercio, recordando que para que opere plenamente la norma no debe existir proceso de transformación por elemental que éste sea, considerando que al empacarse los mencionados productos en canastillas para su comercialización no se está efectuando ningún proceso de transformación.

### **CONCEPTO No. 683**

Ref: Consulta No. 13252 de mayo 28 de 1998

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Actividades no sujetas.

### **Pregunta**

Siendo el Instituto Caro y Cuervo un establecimiento público del orden nacional sin ánimo de lucro, cuya finalidad es la investigación científica y la docencia en los campos de la lingüística, la filología, la literatura, las humanidades y la historia de la cultura colombiana, que edita obras de muy alta calidad que en su mayor porcentaje se distribuyen por todo el mundo, que posee dos librerías, que llevan sus correspondientes registros contables, ¿está exenta del pago del impuesto de Industria, comercio, avisos y tableros?


### **Respuesta**

1. En primer lugar tenemos que el Impuesto de Industria y Comercio configura su hecho generador según lo prescribe el artículo 25 del Decreto Distrital 423 de 1996 así:

**“El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial comercial o de servicios en la Jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos”** (Negrilla fuera de texto)

Ahora bien, por otro lado tenemos que existen algunas actividades no sujetas, que se encuentran contempladas en artículo 31 de la misma norma y que para el caso que nos ocupa señalamos el literal d) así:

**“No están sujetas al impuesto de Industria y Comercio las siguientes actividades:**



d) 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...

**PARAGRAFO PRIMERO:** Cuando las Entidades a que se Refiere el literal d) de este artículo, realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto de Industria y Comercio respecto de tales actividades.” (Negrilla fuera de texto)

Se debe aclarar que lo que se deduce del texto transcrito es que, aunque si bien el Instituto Caro y Cuervo es una entidad sin ánimo de lucro, no se encuentra dentro de las enunciadas en el Decreto Distrital ya que este determinó las entidades que realicen las actividades no sujetas, al señalar entre otras a las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud.

Ahora bien, podemos enmarcar la actividad que desarrolla el Instituto Caro y Cuervo, dentro de las que el legislador no determinó el sujeto que las desarrolla, sino la actividad misma como es la cultural, en este caso lo que determina la no sujeción es la realización de la actividad misma y no el sujeto que la lleva a cabo.

Se considera actividad cultural aquella que corresponde a una respectiva búsqueda que hace todo ser humano, como individuo y como miembro de todos y cada uno de los grupos sociales en que se instala, a partir de la familia y sobre todo desde ella, buscando su identidad en sus raíces, para darle sentido a su existencia y progresar hacia un futuro no apetecible como un bien mejor (inminente o trascendente) (francisco Puy “Ensayo de definición de los derechos culturales, Revista Anuario Derechos Humanos No. 5 Pag.226 y 227 1989, Facultad de Derecho Universidad Complutense, Madrid).

Por su parte el Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, describe como cultural todo aquello que se relaciona con la cultura de un pueblo. Y por cultura “ Resultado o efecto de cultivar los conocimientos humanos, y de afinarse por medio del ejercicio las facultades intelectuales del hombre. J.C. Smith advierte que el vocablo *cultura* presenta dos aspectos: uno amplio y general, referido a un cierto refinamiento de un individuo, de un grupo social o de un pueblo en sus costumbres y modalidades, así como también a la riqueza y extensión de su saber; y otro estricto y específico, que alude a la realidad del mundo espiritual de las ciencias culturales que el hombre se crea a través de las acciones y reacciones que se dan en el sobrevenir.”

De las definiciones antecedentes, podemos pensar que es cultural aquella actividad que propenda sustancialmente a la propagación de la filología, la literatura, las humanidades y la historia de la cultura colombiana.

Si bien es cierto que la actividad desarrollada por el Instituto Caro y Cuervo es eminentemente cultural, también lo es que el párrafo primero del artículo 31 del Decreto 423 de 1996 arriba transcrito, establece que cuando se realicen actividades industriales y comerciales, además de las señaladas en el literal d) - es decir las no sujetas,- serán -las entidades que las realicen,- sujetos del impuesto de industria y comercio (en lo referente a esas actividades industriales y comerciales).

La edición y publicación de diversos tipos de obras, se encuentra catalogada según el artículo 42 ídem (tarifas del impuesto de Industria y comercio) como una actividad de servicios, en ese orden de ideas no se podría enmarcar dentro de las actividades sujetas de que trata el párrafo primero en mención, sin embargo el hecho generador del Impuesto de Industria y comercio como lo preceptúa el artículo 25 íbidem (transcrito en nuestro primer párrafo), lo constituye el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, COMERCIAL O DE SERVICIOS en la Jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan con ESTABLECIMIENTO DE COMERCIO o sin ellos, de forma tal, que el hecho de comercializar las obras en los dos establecimiento de comercio (librerías) que posee el Instituto Caro y Cuervo, lo convierte automáticamente en una entidad sujeta del impuesto de industria y comercio por cuanto cabe dentro de la actividad comercial de que habla nuestro mencionado párrafo primero y que corresponde al código de actividad número 201 bajo la tarifa del 3%oo.

#### **CONCEPTO No. 684**

Ref: Consulta No. 012613 de Mayo 20 de 1998

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtemas: Actividades no sujetas. Impuesto de Avisos y Tableros.

#### **Pregunta:**

1. Si una Asociación de profesionales sin ánimo de lucro tiene como órgano de difusión una revista de carácter científico cuyo objetivo principal es presentar trabajos científicos, investigaciones, estudios, comunicar trabajos internacionales, realizar actividades de educación continuada a través de sus páginas, tratar temas de actualidad en su especialidad, etc. y para ello recibe participación de entes particulares interesados en pautar en sus páginas y finalmente la revista es repartida entre los asociados quienes pagan un valor anual como cuota de sostenimiento que no alcanza para sufragar los gastos de edición de la revista, ¿Estaría la Asociación Gravada con el Impuesto de Industria y Comercio aclarando además que dicha asociación invierte sus excedentes al desarrollo del mismo objeto social?
2. Una empresa que no tiene aviso publicitario ocupando el espacio público ni las paredes de su empresa está obligada a pagar impuesto de avisos y tableros?
3. Una empresa cuyo único mecanismo de darse a conocer es un aviso en las páginas amarillas estaría obligada a pagar impuesto de avisos y tableros?

## Respuesta

1. En primer lugar tenemos que el Impuesto de Industria y Comercio configura su hecho generador según lo prescribe el artículo 25 del Decreto Distrital 423 de 1996 así:

**“El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial comercial o de servicios en la Jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos”**  
(Negrilla fuera de texto)

Ahora bien, por otro lado tenemos que existen algunas actividades no sujetas, que se encuentran contempladas en artículo 31 de la misma norma y que para el caso que nos ocupa señalamos el literal d) así:

**“No están sujetas al impuesto de Industria y Comercio las siguientes actividades:**

**d) 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...**

**PARAGRAFO PRIMERO: Cuando las Entidades a que se refiere el literal d) de este artículo, realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto de Industria y Comercio respecto de tales actividades.”**  
(Negrilla fuera de texto)

Se deduce de las normas transcritas que, en principio las actividades desarrolladas por asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro se consideran como no sujetas del Impuesto de Industria y Comercio, sin embargo el parágrafo 1º del mismo artículo señala expresamente que cuando las entidades en mención desarrollen actividades industriales o comerciales se configuran como sujetos del Impuesto de Industria y Comercio. Como la actividad que nos ocupa, es decir la de editar una revista se configura como una actividad de servicios, en principio no estaría dentro de las mencionadas en el parágrafo 1º y así las cosas no sería una actividad sujeta, ahora bien si la asociación de profesionales además de editar la revista la reparte entre los asociados cobrando una cuota anual para su sostenimiento, en ese momento se configura como una actividad comercial es decir estaría gravada con el impuesto de Industria y Comercio.

2. En cuanto al Impuesto de Avisos, este tuvo su origen en la Ley 97 de 1913 que autorizó al municipio de Bogotá para crear el Impuesto de Avisos y Carteles para gravar con el mismo la colocación de avisos en vía pública, interior y exterior de coches, de tranvías, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público. Con posterioridad la Ley 84 de 1915, autorizó a los demás municipios para crearlo en su respectivo territorio. Mediante el Artículo 37 de la Ley 14 de 1983, en

concordancia con el artículo 10 del Decreto Reglamentario 3070 de 1983, se complementa su estructura fijando las bases de liquidación y cobro.

En sentencia de noviembre 15 de 1991, la Sección Cuarta del Concejo de Estado con ponencia del Dr. Jaime Abella Zarate, Expediente 3543, analizó los elementos del mencionado impuesto a la luz del artículo 37 de la Ley 14 de 1983, manifestando lo siguiente:

“El contexto de la norma indica:

a) Que el sujeto pasivo del tributo es la persona natural o jurídica que desarrolla una actividad comercial, industrial o de servicio,

b) **Que el mismo sujeto utiliza el espacio público para la colocación de avisos y tableros**, circunstancia que constituye el hecho generador del impuesto complementario.

c) Que como impuesto complementario que es del de Industria y Comercio, todas las actividades sujetas a éste lo están igualmente al de avisos y tableros, salvo que exista una disposición expresa que exonere el mismo.” (Negrillas fuera de texto).

De lo expresado anteriormente y en especial del texto en negrillas se puede concluir que si una empresa no utiliza el espacio público para la colocación del aviso o tablero que la identifique, no se encuentra enmarcada dentro del hecho generador del impuesto complementario de avisos y por consiguiente no se puede liquidar el mismo en la sección correspondiente en el formulario de declaración de impuesto de industria y comercio, avisos y tableros.

3) Igual situación acontece cuando se hace una publicación de un aviso en las páginas amarillas, ya que no está utilizando ningún espacio público para darse publicidad.

## CONCEPTO NO: 686

Ref: Reparto 131/98

Tema: Industria y Comercio.

Subtema: Producción avícola primaria

### Pregunta

1. La producción avícola primaria, hasta donde se tiene catalogada, ¿desde qué nace, crece, se sacrifica y se vende?.

2. Una empresa o persona natural cuya actividad es la producción avícola primaria y todos los ingresos son provenientes de la misma, de acuerdo con la norma (Acuerdo 21 de 1983, artículo 4º) a partir del 1º de enero de 1994, ¿no se encuentran sujetas al impuesto de industria y comercio y avisos?.



## Respuesta

Reiteradamente y desde la expedición de la ley 26 de 1904 el legislador ha prohibido a los departamentos y a los municipios gravar la producción primaria.

Ratificando esta prohibición la Ley 14 de 1983 en su artículo 39 dispone que continuará vigente.

**“ARTICULO 39.** No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continúa vigentes (...)

2. Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904, además, subsisten para los Departamentos y Municipios las siguientes prohibiciones:
  - a) La de imponer gravámenes de ninguna clase o denominación a la producción primaria agrícola, ganadera y avícola, sin que se incluya en esta prohibición las fábricas de productos alimenticios o toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que éste sea.
  - b) (...).”

Esta disposición fue incorporada al Distrito Capital por el numeral 1º del artículo 4 del Acuerdo 21 de 1983 y compilada por el literal a) del artículo 31 del Decreto Distrital 423 de 1996, que establece:

**“ARTICULO 31: 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 este sea”.*

(...)

Lo anterior significa, que cuando se hace referencia a la producción primaria bien sea agrícola, ganadera o avícola, la **no sujeción** es aplicable para quienes desarrollen la actividad de cultivo de la tierra y cría de aves y ganado desde su etapa inicial hasta su distribución.

Ahora bien, respecto de la pregunta sobre hasta que momento del proceso avícola se entiende como producción primaria, es necesario en primera instancia definir que es avicultura:

**Avicultura:** *Arte de criar y fomentar la reproducción de las aves y de aprovechar sus productos*<sup>13</sup>

Como se observa en esta definición la avicultura incluye la reproducción y el levante así como el aprovechamiento de las aves de corral, definición que coincide con la prevista en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas , Revisión 3 adaptada para Colombia (CIIU Rev. 3 A. C.) establecida por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística D.AN.E. de la cual extraemos el siguiente texto:

<sup>13</sup> Diccionario de la Lengua española, Real Academia Española, Editorial Espasa, Madrid, 1992, pag 239.

### **“0123 Cría especializada de aves de corral.**

Se considera como especializada la cría avícola, cuando más del 50% de los ingresos son derivados por esta actividad, incluida la venta de sus productos.

#### **Esta clase incluye:**

La cría comercial de aves de corral, tales como pollitos y/o pollitas, de gallinas ponedoras, pavos o patos y otras aves de corral.

La obtención de huevos.

Cuando la cría está integrada a la matanza, se considera como producción pecuaria.

#### **Exclusiones:**

Cuando la matanza de aves de corral se realiza fuera de la unidad pecuniaria, se incluye en la Clase 1511 (producción, Transformación y conservación de carne y derivados cárnicos)”<sup>14</sup>

En este orden de ideas tenemos que el sacrificio o matanza de las aves deben ser vista de manera integrada con la crianza y levante de los animales, motivo por el cual la actividad avícola primaria incluye hasta la venta de los productos crudos; en el evento de presentarse la matanza de aves de corral fuera de la unidad pecuniaria se consideraría como actividad industrial

Respecto de la segunda Pregunta, y solamente a manera de refuerzo es claro que si los ingresos recibidos en su totalidad provienen del desarrollo de la actividad avícola es decir y tal como se plasmó en el párrafo anterior, hasta la venta de la carne cruda de estas aves o de sus productos tales como huevos o vísceras, etc, se tendrán como NO SUJETOS del tributo, caso en contrario ocurre para los productores que tienen establecimientos de comercio destinados a la venta de aves preparadas para el consumo directo de terceros, situación en la cual, no se podría hablar de no sujeción, ya que en este caso se estaría configurando una comercialización o de una prestación de servicios sea el caso si se consumen o no dentro del establecimiento, y tributarán de acuerdo con las normas establecidas para este tipo de contribuyentes.

---

<sup>14</sup> Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas , Revisión 3 adaptada para Colombia (CIIU Rev. 3 A. C.) D.A.N.E., 1998, Pag 45.

## CONCEPTO No 687

Ref                    Consulta No. 004661 de Marzo 03 de 1998

Tema:                Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema            Base Gravable - Sociedades Comisionistas de Bolsa.

### Pregunta

Teniendo en cuenta que las Sociedades Comisionistas de Bolsa son entidades financieras definidas así por la ley, se debe concluir que en materia de impuesto de industria y comercio, su base gravable es la señalada en el numeral 1 del artículo 42 de la Ley 14 de 1983 y del artículo 98 del Acuerdo 21 de 1983.?

### Respuesta

Como es de su conocimiento, este Despacho, con el fin de dar una Respuesta a sus inquietudes, con fundamento en el CONCEPTO NO del ente competente, elevó consulta a la Superintendencia Bancaria para determinar si las Sociedades Comisionistas de Bolsa, están sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria y si pueden ostentar la calidad de Institución Financiera, con el propósito de establecer si le corresponde una base gravable especial, para liquidar el impuesto de Industria y Comercio.

En su oficio del 27 de mayo del año en curso el Doctor JAVIER ARIAS TORO, Director Jurídico de la Superintendencia Bancaria da Respuesta a nuestro oficio expresando:

*“...Debemos partir del CONCEPTO NO de institución financiera, el cual se encuentra definido en el artículo 90 de la Ley 45 de 1990 (concordancia artículo 325, numeral 2, del Decreto 663 de 1993, con sus modificaciones y adiciones) de la siguiente forma:*

“ Para los efectos de la presente Ley se entiende por instituciones financieras las entidades sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, con excepción de los intermediarios de seguros, a quienes se aplicarán las reglas previstas en los artículos 23, 28,73,74 y 75 de esta Ley”

Teniendo en cuenta esa definición, resulta pertinente determinar cuales son las entidades sometidas al control de la Superintendencia Bancaria y que, por ende, tendrán el carácter de institución financiera. Al respecto, debemos remitirnos a la Parte Primera del Decreto 663 de 1993, Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, “Descripción básica de las entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria.” El artículo 1º de ese Decreto precisa que conforman el sistema financiero y asegurador:

a) Los Establecimientos de Crédito: Establecimientos bancarios, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y compañías de financiamiento comercial (Art. 2 ibídem);

b) Las sociedades de Servicios Financieros: Sociedades Fiduciarias, Almacenes Generales de Depósito y Sociedades Administradoras de Fondos de Pensiones y de Cesantía (Art. 3 ibídem);

c) Las Sociedades de Capitalización;

d) Las entidades aseguradoras; y

e) Los intermediarios de seguros y reaseguros.

*De la clasificación de instituciones financieras se excluyen los intermediarios de seguros, por expresa disposición del artículo 90 de la Ley 45 de 1990”.*

(...)

Acorde con este concepto la interpretación sistemática de las normas indicadas llevan a concluir que la calidad de institución financiera la determina la ley, en este caso el artículo 90 de la Ley 45 de 1990, en concordancia con los citados artículos del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, que señalan las entidades sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria y definen cada una de ellas...”


Culmina el concepto el Director Jurídico, haciendo algunas precisiones con relación a las Sociedades de Servicio Financiero así:

“Prevé en efecto el artículo 3 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero que son sociedades de servicios financieros “ las sociedades fiduciarias, los almacenes generales de depósito y las sociedades administradoras de fondos de pensiones y de cesantía...”; y, de otro lado, las sociedades comisionistas de bolsa no se encuentran dentro de las entidades bajo vigilancia y control de esta Superintendencia, conforme a lo dispuesto en el artículo 325, numeral 2, del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero. Por el contrario, éstas últimas se encuentran sometidas a la vigilancia y control de la Superintendencia de Valores, conforme a los artículos 7 de la Ley 45 de 1990 y 1 del Decreto 2115 de 1992, en concordancia con la Parte Segunda, Título Segundo, de la Resolución 400 de 1995 de la Superintendencia de Valores.

Así las cosas, el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero restringe de manera expresa y taxativa las instituciones que son sociedades de servicios financieros a las determinadas en el citado artículo 3° (en concordancia con la parte Quinta ibídem), sin que exista norma posterior que varíe esa definición legal y, por tanto, son ésas las sociedades de servicios financieros que constituyen entidades financieras, sin que quepa la extensión a otras por vía de interpretación”

De la misma forma el Doctor Antonio José Gutiérrez Bonilla, Intendente de Bancos de la Superintendencia Bancaria de Colombia, en su oficio 1100 del 4 de junio de 1998, informó:

(...)



En este orden de ideas, las Sociedades Comisionistas de Bolsa por su naturaleza son sociedades de servicios financieros, tal como lo establece el artículo 1, literal a) de la Ley 45 de 1990. Para efectos de la realización de su actividad deben constituirse como sociedades anónimas y tendrán como objeto exclusivo el contrato de comisión para la compra y venta de valores y adicionalmente podrán realizar el underwriting, la administración de valores, de los fondos de valores y portafolio de terceros y la asesoría en el mercado de capitales.

Visto lo anterior, la consideración de que las Sociedades Comisionistas de Bolsa sean sociedades de servicios financieros, no puede llevar a la conclusión de que por esta catalogación sean consideradas instituciones financieras en el sentido como lo contempla el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, en razón a que la misma Ley 45 de 1990 en su artículo 90 determinó para efectos de la misma Ley qué se entiende por instituciones financieras, es decir, las entidades sometidas a la vigilancia y control de la Superintendencia Bancaria, y el artículo 325 Numeral 2 del estatuto consagra quienes son las entidades vigiladas dentro de las cuales no están contempladas las Sociedades Comisionistas de Bolsa.

Adicionalmente, el artículo 3 del citado Estatuto establece en su numeral 1, quienes son las sociedades de servicios financieros para efectos del presente Estatuto (sociedades fiduciarias, los almacenes generales de depósito y las sociedades administradoras de pensiones y cesantías), y en el numeral 2, les da la catalogación de ser instituciones financieras, dentro del cual no están contempladas las sociedades comisionistas de bolsa”

Sin dejar de mencionar la aparente contradicción que aparece en las dos Respuestas de la Superintendencia Bancaria, respecto de ostentar o no el carácter de sociedad de servicios financieros, se resuelve en consideración a lo establecido en la propia Ley 45 de 1990, donde en su artículo 1º únicamente enumera los entes que conforman el sistema financiero y asegurador en el cual en su literal b) reza: “sociedades de servicios financieros” si bien no da ninguna definición de las mismas en este artículo; si al tratarlas en el artículo 3 de la misma Ley expresamente estableció cuales entes deben considerarse como sociedades de servicios financieros, (sociedades fiduciarias, los almacenes generales de depósito y las sociedades administradoras de pensiones y cesantías) y en el como se aprecia, no contiene la expresa mención de las sociedades comisionistas de bolsa.

Con fundamento en lo expuesto, este Despacho acoge el concepto de la Superintendencia Bancaria, considerando que las Sociedades Comisionista de Bolsa no pueden ser catalogadas como sociedades de servicio financiero, puesto que como ya se mencionó reiteradamente con anterioridad, el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, en forma taxativa señala cuales entes deben ser considerados como tal, excluyendo a las sociedades referidas las que además se encuentra bajo el control y vigilancia de la Superintendencia de Valores.

Ahora bien, dentro de una concepción general, entendemos por contrato de comisión, al tenor de lo dispuesto en el artículo 1287 del Código de Comercio, aquel en virtud del cual se encomienda a una persona que se dedica profesionalmente a ello, la ejecución de uno o varios negocios, en nombre propio, pero por cuenta ajena.

Dicho contrato es desarrollado por las sociedades comisionista de bolsa, entendidas como aquellas personas jurídicas que se constituyen bajo la forma de sociedades anónimas y que tienen como objeto exclusivo la ejecución del contrato de comisión para la compra y venta de valores, artículo 7º de la Ley 45 de 1990.

Por lo anterior se colige que estas sociedades tributarán por concepto de impuesto de Industria y Comercio en ésta jurisdicción, conforme a las reglas generales que lo regulan.

### **CONCEPTO No.688**

**Ref.:** Radicación 014728

**Tema:** Industria, Comercio, Avisos y Tableros.

**Subtema:** Territorialidad Actividad de Transporte.

### **Pregunta**


El consultante expone los siguientes hechos: una empresa de transporte de carga posee su domicilio principal en Santa Fe de Bogotá, tiene una agencia en Venezuela desde donde presta el servicio hacia nuestro país, se genera unos ingresos en el exterior que son facturados y declarados en el Distrito Capital, ya que no están obligados a ello en el país sede de la agencia; y realiza las siguientes Preguntas:

1. ¿Estos ingresos son gravables para industria y comercio en Santa Fe de Bogotá, y por qué?
2. ¿Se puede considerar como un ingreso proveniente de exportación y como tal es deducible?
3. ¿Que requisitos son exigibles para que sean aceptados como deducción?

### **Respuesta**

Aunque el tema de la territorialidad en el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros respecto del servicio de transporte ha sido resuelto por esta oficina con anterioridad a esta consulta, por tratarse en la misma cuestiones adicionales, este despacho procede a absolverla:

El primer lugar, es pertinente aclarar y puntualizar que en este caso no existe un problema de territorialidad entre la jurisdicción del Distrito Capital Santa Fe de Bogotá y un municipio aledaño, sino que la relación se traba entre la ciudad capital y un país vecino y por lo tanto, la Respuesta irá orientada en ese sentido.



En segundo lugar y para efectos de conocer sobre la jurisdicción en la cual se genera el Impuesto de Industria y Comercio cuando un agente económico ejecuta una actividad de servicios de transporte, tomaremos como punto de partida el CONCEPTO NO No. 498 de la Oficina Jurídico Tributaria, el cual informa en el siguiente sentido:

“De lo anterior tenemos que para efectos de establecer la jurisdicción en la cual se genera el tributo cuando un agente ejecuta una actividad de servicios, se debe determinar el lugar o jurisdicción en la cual se manifiesta la realización del hecho imponible, que en el Impuesto de industria y comercio es en donde se lleva a cabo, ejecuta o realiza la actividad de prestación de servicios.

Para el caso de la actividad de transporte, como su ejecución se desarrolla en diferentes lugares o jurisdicciones municipales, para determinar donde se genera el Impuesto de Industria y Comercio, debemos tener en cuenta la definición que el Código de Comercio da al contrato de transporte en el Artículo 981:

**“El transporte es un contrato por medio del cual una de las partes se obliga para con la otra, a cambio de un precio a conducir de un lugar a otro, por determinado medio y en el plazo fijado, personas o cosas y entregar estas al destinatario.”(se subraya)**


También debemos analizar la naturaleza del citado impuesto, para lo cual acudimos a la exposición de motivos de la Ley 14 de 1983, presentada por los Ministros de Gobierno y de Hacienda y Crédito Público al Congreso de la República, ya que es por medio de esta que se da la estructura legal del impuesto municipal de Industria y Comercio, en donde se señala:

“Si se tiene en cuenta que el impuesto de industria y comercio técnicamente no debe recaer sobre artículos ni sobre actividades, el proyecto se refiere a las que se benefician de los recursos, la infraestructura y el mercado del municipio y son fuente de riqueza. Consiguientemente, se sujetan al impuesto las actividades industriales, comerciales y de servicios, según se las define en los artículos pertinentes del proyecto de ley.”(se subraya)

Situación está que ha sido confirmada por el Consejo de Estado expediente 4351 en sentencia del 11 de diciembre de 1996, cuanto toma los alegatos de conclusión presentados por el Distrito Especial de Santa Fe de Bogotá, para determinar con base en ellos donde se genera el Impuesto de Industria y Comercio de la empresa de transporte aéreo, cuando afirma:

“ Así mismo destaca que no se evidencia ninguna infracción a los artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983 y, menos a las normas del acuerdo 21 de 1983. Puntualiza que en este caso no se discute que la sociedad actora desarrolla, tomando como base la ciudad de Bogotá, una actividad de transporte aéreo internacional, de la cual obtiene prácticamente el cien por ciento (100%) de sus ingresos (art. 21 del acuerdo 21/83), para lo cual se sirve de la totalidad de la infraestructura instalada de servicios, instalaciones, amoblamiento urbano de la ciudad de Bogotá, tales como agua, luz, teléfono, comunicaciones, calles, vías de acceso al primer aeropuerto del país, además de los servicios complementarios, sucursales bancarias, servicios de tarjeta de crédito, que hacen que personas naturales o jurídicas utilicen los servicios de la compañía demandante.”(se subraya)

Por consiguiente, tenemos que para el caso de la prestación del servicio de transporte, su finalidad como lo señala la definición dada por el Código de Comercio, es que se



conduzca de un lugar a otro, bien sea personas o cosas; para poder llevar a cabo este servicio es necesario que el transportador fije en la jurisdicción municipal un lugar de despacho de las mercancías, que hace posible y viable que se dé inicio al contrato mismo, independientemente del lugar de su celebración, de su pago o de su destino.

Siendo el lugar de despacho de la mercancía, aquel en donde se genera el Impuesto de Industria y Comercio porque la realización de la actividad de transporte, sólo es posible llevarla a cabo con la infraestructura que le presta el municipio en donde se despachan los efectos por el transportador para trasladarlos de esa jurisdicción municipal a otra.”

Consecuente con la anteriormente expuesto y con relación directa a la primera Pregunta, esta oficina interpreta que sin perjuicio que el transportador de carga posea su domicilio principal en esta capital, si realiza despachos de mercancías desde una jurisdicción extranjera, porque cuenta con la infraestructura necesaria para hacerlo y se está beneficiando de las instalaciones dispuestas en la misma, no habría lugar a que por los ingresos que percibe fruto de estos envíos deba pagarle el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros al Distrito Capital, por cuanto el hecho de efectuar los despachos desde otro país implica que se entienda que los ingresos se perciban por el mismo y que hipotéticamente el gravamen objeto de consulta se cause en sus jurisdicción y no en territorio colombiano.

Así mismo, debe colegirse que si dichos ingresos no se entienden percibidos por Santa Fe de Bogotá, de igual forma, no están llamados a integrar la base gravable de la declaración que del Impuesto en cuestión presente el transportador en su jurisdicción.

Respecto de la segunda Pregunta, esto es, si los ingresos percibidos por una empresa de transporte en el exterior pueden entenderse como provenientes de exportaciones y si es posible deducirlos de la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios reportados en la declaración del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros que se presenta en Santa Fe de Bogotá para efectos de establecer la base gravable; para absolverla conviene traer a colación la definición de exportación, así:

El Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española al respecto incorpora las siguientes:

Exportación. (Del lat. *Exportatio*, ónis.) f. Acción y efecto de exportar. // 2. Conjunto de mercancías que se exportan. Ú.t.c.s.

exportar. (Del lat. *Exportare*). Tr. Vender géneros a otro país.

El Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, Manuel Osorio, Editorial Heliasta S.R.L. Página 305, enseña:

Exportación: Envío de mercancías o productos del país propio. O de que se mencione, a otro distinto, (Dic. Der. Usual). (...)

Exportador: El que exporta o comercia con país distinto del de sus negocios o actividades.



En el Régimen de Importaciones, Capítulo I, concepto Generales, 1o conceptos y Terminología Utilizadas en la Obra; se lee:

Exportación: Es la salida, con destino a otro país, de mercancías que hayan tenido circulación libre o restringida en el territorio aduanero nacional.

Una vez conocida la definición de exportación, seguidamente se estudiarán dos alternativas de Respuesta a esta inquietud, según diversa orientación del tema:

Exportación desde el exterior:

De las definiciones anteriormente transcritas se colige que el acto de la exportación se predica de quien remite mercancías de un estado a otro, en este caso, como el transporte de productos se efectúa desde territorio extranjero hacia Colombia, se concluye que de existir algún tipo de exportación esta se efectuaría desde ese país hacia el nuestro y no viceversa y por lo tanto, no habría lugar a deducciones por este concepto, ya que se requiere que el exportador opere desde nuestro país y a su vez que ejerza sus actividades en la jurisdicción del Distrito Capital Santa Fe de Bogotá, es decir, que sea contribuyente del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros. Así mismo, recordemos que según se anotó en la primera parte de este CONCEPTO NO, los ingresos que un contribuyente percibe en el exterior por actividades que realiza fuera de territorio colombiano, no deben hacer parte de la **base gravable** de la declaración que el transportador presenta en Santa Fe de Bogotá Distrito Capital y por ende no son procedentes las deducciones a que se REFiere el Decreto 423 de 1996 en el Artículo 34 sobre los mismos.

Exportación desde Colombia:

Actualmente existe en nuestro medio la figura de la “exportación de servicios”, no obstante, debe informarse al peticionario que para que a un agente se le califique de exportador este ha de cumplir con todos y cada unos de los requisitos que en esta materia exige la normatividad vigente; se citan entre otros, el Decreto Nacional 380 de 1996, referente al registro de servicios de exportaciones, la Resolución No. 0015 de 1996 proferida por el Ministerio de Comercio Exterior y la Circular Externa No. 136 del “INCOMEX”. Dentro de estos requisitos cabe mencionarse el registro del exportador ante el INCOMEX, la realización de un contrato de prestación de servicios legalizado ante esta misma entidad etc... Todo esto para concluir que en tratándose de exportaciones las empresas no pueden operar de hecho, sino que para que se les califique como tales deben cumplir con las formalidades que exigen las normas y entidades que regulan tal actividad.

Una vez se legalice la actividad de exportación, el agente que la ejecuta, podrá deducir de la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre, los provenientes del ejercicio de esta actividad.

Con relación a la tercera Pregunta, sobre qué requisitos se requieren para que los ingresos obtenidos por fuera de Colombia se puedan descontar de la totalidad de

ingresos ordinarios y extraordinarios del contribuyente transportador, nos remitimos al formulario del Impuesto de Industria y Comercio, el cual en la casilla No. 9 permite que el declarante reste del total de Ingresos los correspondientes a: "TOTAL INGRESOS OBTENIDOS FUERA DEL DISTRITO CAPITAL" estableciendo de esta forma la base gravable.

### **CONCEPTO No 693**

Ref : Radicación 014751 de junio 12 de 1998

Tema: Industria y Comercio

Subtema: Actividades Deportivas.]

### **Pregunta**

COLDEPORTES siendo una entidad oficial, entrega a entidades sin ánimo de lucro (Federaciones Deportivas) diferentes recursos que deben ser distribuidos y aplicados en el deporte a su cargo en concordancia con el Decreto 777/92, los cuales son formalizados mediante "Contratos de Ejecución de Recursos" firmados por las partes que interviene.

En el objeto del contrato se establece que la respectiva federación deportiva se compromete a desarrollar en beneficio de la comunidad especialmente programas masivos en recreación y práctica de su deporte, así como participar en eventos nacionales e internacionales en representación de Colombia.

Se Pregunta:

Al actuar las federaciones deportivas en nombre de "Coldeportes", ¿están o no obligados a retener el impuesto del I.C.A. en las diferentes actividades y el porcentaje establecido por Industria y Comercio en sus diferentes decretos y reglamentaciones a: proveedores, Contratistas, prestadores de servicios y demás, según lo establecido por ley, teniendo en cuenta que lo que se está administrando son Recursos del Estado?.

### **Respuesta**

Para absolver su consulta debemos en primera instancia hacer las siguientes precisiones; la primera sería entrar a definir el deporte, dentro de los parámetros definidos en el artículo 15 de la Ley 181 de del 18 de enero 1995, que establece que "El Deporte en general es la específica conducta humana caracterizada por una actitud lúdica y de afán competitivo de comprobación o desafío, expresada mediante el ejercicio corporal y mental dentro de las disciplinas y normas preestablecidas orientadas a generar valores, morales, cívicos y sociales".

Esta norma en su artículo 16 clasifica las formas como se desarrolla el deporte y entre ellas establece:

**DEPORTE FORMATIVO. (...)**

**DEPORTE SOCIAL COMUNITARIO (...)**

**DEPORTE UNIVERSITARIO (...)**

**DEPORTE ASOCIADO:** Es el desarrollado por un conjunto de entidades de carácter privado organizadas jerárquicamente con el fin de desarrollar actividades y programas de deporte competitivo de orden municipal, departamental, nacional e internacional que tengan como objeto el alto rendimiento de los deportistas afiliados a estas.

**DEPORTE COMPETITIVO (...)**

**DEPORTE DE ALTO RENDIMIENTO (...)**

**DEPORTE AFICIONADO (...)**

**DEPORTE PROFESIONAL (...)**

Esta misma Ley 181 de 1995 (Ley del Deporte), establece en su artículo 61 que el Instituto Colombiano del Deporte “Coldeportes” “... es el máximo organismo planificador, rector, director y coordinador del Sistema Nacional del Deporte y, director del Deporte Formativo y Comunitario...”, estableciendo entre sus funciones la de “4. Promover y regular la participación del sector privado, asociado o no, en las diferentes disciplinas deportivas, recreativas...” y la de celebrar contratos o convenios con entidades del sector público o privado para el desarrollo del deporte, la recreación, y el aprovechamiento del tiempo libre.


El artículo 51 de la citada Ley 181 establece los niveles jerárquicos de los organismos del sistema nacional del deporte, en donde encontramos que a nivel nacional la jerarquía es la siguiente: “Ministerio de Educación Nacional, Instituto Colombiano del deporte, Coldeportes, Comité Olímpico Colombiano y Federaciones Deportivas nacionales”

El artículo 11 del Decreto 1228 del 18 de julio de 1995 define las federaciones deportivas como:

**“ARTICULO 11º FEDERACIONES DEPORTIVAS.** Las federaciones deportivas nacionales son organismos de derecho privado, constituídas como asociaciones o corporaciones por un número mínimo de ligas deportivas o asociaciones deportivas departamentales o del Distrito Capital o de ambas clases, para fomentar, patrocinar y organizar la práctica de un deporte y sus *modalidades deportivas dentro del ámbito nacional e impulsarán programas de interés público y social.*

Las federaciones deportivas adecuarán su estructura orgánica para atender el deporte aficionado y el deporte profesional separadamente, y tendrán a su cargo el manejo técnico y administrativo de su deporte en el ámbito nacional y la representación internacional del mismo (...).”

La personería jurídica de estas federaciones deportivas es otorgada por el Instituto Colombiano del deporte, conforme a los trámites y requisitos previstos en el Decreto 407 del 28 de febrero de 1996.



Ahora bien, adentrándonos en materia tributaria Distrital, tenemos que el artículo 31 del Decreto Distrital 423 de 1.996, al señalar las actividades no sujetas al impuesto de industria y comercio en su literal d) determina:

**“La educación pública, las actividades de beneficencia, culturales y/o deportivas, las actividades desarrolladas por los sindicatos, por las asociaciones 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”.** ( subrayado nuestro)

Es preciso señalar que quienes realicen las actividades No Sujetas de que trata el artículo en comento no tienen obligación alguna frente al gravamen, es decir, hay una liberación total frente a la obligación tributaria que implica el no pago del impuesto (obligación sustancial) y además no quedan sometidos al cumplimiento de las obligaciones formales como inscribirse en el registro de industria y comercio (RIT), presentar declaración, etc.

Como hemos visto, las federaciones deportivas si bien son entidades de derecho privado, por ordenamiento legal tienen como funciones el fomentar, patrocinar y organizar la práctica de un deporte y sus modalidades deportivas dentro del ámbito nacional e impulsar programas de interés público y social siempre relacionados con el deporte a fin dentro de la definición de deporte asociado anteriormente transcrita, como se aprecia claramente en el artículo 26 del Decreto 1228 de 1995, cuando establece que *“Sólo el Comité Olímpico Colombiano y las federaciones deportivas nacionales podrán presentar solicitudes para organizar competiciones o eventos deportivos internacionales con sede en Colombia, previo concepto favorable de Coldeportes.”* motivo por el cual las actividades desarrolladas por estas federaciones bien podrían enmarcarse dentro de una actividad deportiva, siempre y cuando únicamente ejerzan actividades deportivas (ya que si ejercen actividades industriales o comerciales serán sujetos del impuesto de Industria y Comercio respecto de tales actividades de conformidad con lo preceptuado en el parágrafo 1º del artículo 31 del Decreto Distrital 423 de 1996), y por lo tanto gozar del beneficio de la no sujeción de que trata el artículo 31 del Decreto Distrital 423 de 1996.

Ahora bien, respecto de la retención del impuesto de industria y comercio, debemos precisar que los agentes de retención del impuesto de industria y comercio están establecidos en el artículo 11 del Decreto 053 de 1996, clasificados entre agentes de retención permanente y ocasional.

Los primeros se caracterizan por que en todas sus compras de bienes o servicios deberán efectuar la correspondiente retención siempre y cuando la misma sea sujeta a este mecanismo de recaudo.

Los segundos se caracterizan por el hecho de que por regla general en sus compras no efectuarán retención a menos que se encuentren encuadrados dentro de las situaciones previstas en la norma para que puedan efectuar retención a este impuesto. Por lo tanto, única y exclusivamente podrán ejercer la calidad de agentes de retención respecto de la

correspondiente operación, sin entender que dicha calidad se extienda a todas las compras que efectúen.


En cuanto al hecho de que una entidad no sujeta al impuesto de industria y comercio pueda presentarse frente a las compras que ésta realiza como agente de retención debe observarse lo siguiente:

En principio para ser agente de retención del impuesto de industria y comercio se requiere ser contribuyente del impuesto de industria y comercio, lo anterior se desprende del análisis del numeral 2º. del artículo 11, en el cual se señalan los agentes de retención permanentes y los numerales 2o y 3o de los agentes de retención ocasionales.

Sin embargo, en la definición de agentes de retención permanentes que hace el artículo 11 del Decreto 053 de 1996, más específicamente en el numeral 1o. de los agentes de retención permanentes, en el cual se designa como agentes de retención a “La Nación, el Departamento de Cundinamarca, el Distrito Capital, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tengan una participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera que sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos y dependencias del Estado a los que la Ley otorgue la capacidad para celebrar contratos...”, Se puede observar que algunas de las entidades a que se hace referencia en la norma anteriormente transcrita pueden no ser contribuyentes del impuesto de industria y comercio por cuanto en ejercicio de sus funciones o actividades no realizan el hecho generador del impuesto de industria y comercio; pero que sin embargo actúa como agentes de retención de este impuesto. Este sería el primer caso en los cuales unas entidades no sujetas al impuesto de industria y comercio actúan como agentes de retención de este impuesto por expresa disposición legal.

En el numeral 3o. (de los agentes de retención permanentes) del artículo 11 del Decreto 053 de 1996 se dispone: “Los que mediante resolución del Director Distrital de Impuestos se designan como agentes de retención en el impuesto de industria y comercio...”, esta norma al disponer “...los que...” implica que estos agentes no requieren ser contribuyentes del impuesto de Industria y comercio. Por lo tanto, la determinación como agentes de retención única y exclusivamente obedece a las políticas tributarias implementadas por el Director Distrital de Impuestos, a través de las cuales se determina que algunas personas sean o no contribuyentes del impuesto de industria y comercio pueden ser agentes efectivos de difusión y efectividad en la recaudación del impuesto.

En conclusión este tipo de agente de retención puede o no ser contribuyente del impuesto, lo que realmente se requiere para que sean incluidos en la resolución que sobre agentes de retención expida el Director Distrital de Impuestos, es que en el desarrollo de su actividad se relacionen habitualmente con contribuyentes del impuesto de industria y comercio y cuenten con una estructura adecuada para garantizar el efectivo recaudo de los valores de retención a los contribuyentes que proveen o suministran bienes o servicios, que ejercen actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio en la jurisdicción del Distrito Capital.



Por último, en el numeral 1º, (de los agentes de retención ocasionales) de la norma antes citada se preceptúa: “...Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en la jurisdicción del Distrito Capital, con relación a los mismos...”, ésta norma también presupone que en este caso de retención ocasional tampoco se califique al agente de retención como contribuyente del impuesto de industria y comercio y que con respecto a la actividad de la operación que se está prestando se pueda establecer que la misma está gravada en el Distrito Capital por la misma se presta dentro de su jurisdicción.

En los demás casos de agentes de retención, ya sean permanentes u ocasionales, definidos en la normatividad especial del Distrito Capital en materia de retenciones se presupone que los mismos sean contribuyentes del impuesto de industria y comercio.

Ahora bien, como usted lo precisa en su escrito, COLDEPORTES, entrega a los Organismos Deportivos de Derecho Privado, con personería jurídica, unas sumas de dinero para que estas desarrollen en beneficio de la comunidad programas masivos de recreación y práctica de un determinado deporte sobre el cual se especializa la entidad deportiva privada (Federación) sumas de dinero que se encuentran bajo el control directo de COLDEPORTES y la Contraloría General de la República (Decreto 1228 de 1995), Pero como vimos anteriormente las Federaciones Deportivas no son sujetas del tributo, con ocasión de su connotación deportiva meramente, e igualmente este tipo de entidades si bien es cierto que llegan a manejar dineros del estado no por este hecho pierden su figura de entidades de derecho privado, motivo por el cual, al no ser siquiera contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio en Santa Fe de Bogotá D.C. y no tener la obligación de cumplir con los requisitos establecidos para los contribuyente de ese tributo en esta jurisdicción, no podríamos asimilarlos a aquellos retenedores permanentes que sin ser contribuyentes del impuesto deben practicar siempre la retención por I.C.A. por ser organismos públicos o por ser de los designados por la Dirección de Impuestos Distritales mediante resolución, ya que tampoco se encuentran dentro de estos.

En consecuencia y a manera de conclusión tenemos que las Federaciones Deportivas, no son sujetos del tributo y de la misma forma no deben practicar retenciones por concepto del Impuesto de Industria y Comercio, pues no cumplen con los lineamientos mínimos establecidos por la norma para ser agentes de retención permanente u ocasional.

## CONCEPTO NO 703

Ref. : Oficio 1222

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Sujeción al Impuesto de las Compañías de Holding

### Pregunta

Se consulta si una empresa cuya actividad económica principal consiste en ser inversionista financiero (Compañía de Holding), es o no sujeto pasivo del Impuesto de industria y Comercio?

2. La sociedad ha percibido ingresos de las sociedades en donde poseen las inversiones por distribución de utilidades en acciones producto de la capitalización de la cuenta revalorización del patrimonio, de la reserva de que trata el artículo 130 del Estatuto Tributario Nacional y de la prima de colocación de acciones conforme lo dispone el artículo 36-3 del mismo estatuto.

3. De igual forma, la sociedad ha percibido ingresos por distribución de utilidades en acciones provenientes de los ajustes por inflación en los términos del artículo 50 del mismo Estatuto Tributario.

Sostiene el consultante que los ingresos provenientes de ajustes por inflación no son gravados para efectos del Impuesto de Industria y Comercio por expresa disposición del artículo 330 del Estatuto Tributario Nacional.

Igualmente considera que los dividendos ya fueron gravados en cabeza de la sociedad, por cuanto si estas se encuentran ubicadas en el Distrito Capital debieron pagar el Impuesto de Industria y Comercio y por tanto no pueden ser nuevamente objeto de tributación.


### Respuesta

1) En relación con su primera inquietud que tiene que ver con la sujeción o no al Impuesto de Industria y Comercio de los inversionistas financieros o Compañías de Holding, en varias oportunidades el Consejo de Estado mediante su Sección Cuarta se ha pronunciado al respecto, encontrando que las sociedades que desarrollen esta clase de actividades si son sujetos pasivos del Impuesto en cuestión.

Entendemos por holding lo siguiente:

“ HOLDING. Grupo que posee suficientes participaciones en el capital de otras empresas como para poder controlarlas”<sup>15</sup>

<sup>15</sup> Guia del Sector Financiero 1997/1998-Diccionario Financiero. Editores Medios &Medios. Pag.433



Lo anterior se puede resumir en los siguientes planteamientos, las sociedades que se constituyan con el fin de invertir en otras y través de tales inversiones lograr el manejo de las mismas, están desarrollando por su misma naturaleza actos de comercio así sea esporádicamente y por lo tanto se enmarcan dentro de la actividad comercial, tal como claramente se explica en la Sentencia de marzo 3 de 1994, Expediente 4548, Consejero Ponente Dr. Delio Gómez Leyva, cuando manifiesta:

“Para tal fin, el numeral 4º del artículo 110 del Código de Comercio exige que en la escritura de constitución se exprese: “el objeto social, esto es, la empresa o negocio de la sociedad, haciendo una enumeración clara y completa de las actividades principales”. Entonces, es a partir de esta enunciación que se haga de la actividad a desarrollar por la sociedad que procede su calificación, bien como civil o mercantil; como lo ha entendido la doctrina de los mercantilistas, no es la voluntad de los asociados la que le imprime el carácter de civil o mercantil al ente asociativo, si no la naturaleza de los actos a desarrollar, por cuanto si son de naturaleza mercantil, la sociedad será mercantil, así la voluntad de los asociados sea otra; al igual que si el objeto social comprende actividades civiles y mercantiles, la prevalecía de éstas, por disposición de la ley, le imprimen al ente asociativo la naturaleza de sociedad comercial.”

(...)

De otra parte, en cuanto el ejercicio profesional de actividades mercantiles, como factor determinante para adquirir la calidad de comerciante, solo es predicable en relación con las personas naturales de acuerdo con lo previsto en el artículo 10 del Código de Comercio, quienes adquieren el status de comerciante por el ejercicio profesional de actos calificados como mercantiles. Este ejercicio profesional de actos de comercio, por el contrario, no es el de una sociedad, por cuanto a término del artículo 100 ibídem, “ se tendrán como comerciales, para todos los efectos legales, las sociedades que se formen para la ejecución de actos o empresas mercantiles”; basta, pues, que el objeto social contemple la realización de éstos para que sea predicable la existencia de una persona jurídica comerciante, sin consideración a que exista un ejercicio habitual de estas operaciones. Cabe agregar, de otra parte, que la voluntad colectiva de quienes constituyen una sociedad impone la existencia de una organización propia a la actividad económica a desarrollar, que es necesaria para lograr el fin a perseguir por los asociados a través del contrato asociativo, cual es, el de obtener unas utilidades para repartir. **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.”** (Negrillas extrañas al texto)

Igual tesis se sostiene en la Sentencia del 22 de marzo de 1996, Expediente 7444, Actor Besmit Ltda, Magistrada Ponente Dra. Consuelo Sarria Olcos, al expresar:

“... Por su parte, de conformidad con las normas que regulan el impuesto de industria y comercio, y concretamente de la ley 14 de 1983, el hecho generador del dicho tributo lo constituye “la actividad comercial, industrial y de servicios” y la base gravable la constituyen los ingresos provenientes de su ejercicio.

Lo anterior indica que la ley grava la actividad mercantil, esto es la ejercida de manera habitual por quien tiene la calidad de comerciante sea que lo haga en forma permanente o no.

Y son comerciantes según lo define el artículo 10 del Código de Comercio:



“ Las personas que profesionalmente se ocupan de algunas de las actividades que la ley considere mercantiles.”

Y son mercantiles, aquellas actividades que se hallan contempladas en el artículo 20 del mismo Código de Comercio, concepción que ratifica el artículo 21 ibídem, que considera como tales “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.”

Y en el caso de autos tratándose de una persona jurídica, con el carácter de sociedad, que como tal es comerciante, creada precisamente con ese objeto, el de realizar una actividad mercantil y ejecutar actos de comercio, su actividad es gravada con el impuesto de industria y comercio.

Lo anterior de conformidad con lo previsto en los artículos 21 Numeral 5 y 100 del Código de Comercio, **según lo cuales son mercantiles los actos de intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, y se tendrán como comerciales, para todos lo efectos legales, las sociedades que se formen para la ejecución de actos o empresas mercantiles. Si la empresa social comprende actos mercantiles y actos que no tengan esa calidad, la sociedad será comercial.**” (Subrayado fuera del texto)

De acuerdo con las anteriores sentencias y la normatividad que regula el Impuesto de Industria y Comercio en Santa Fe de Bogotá, las sociedades de inversión financiera conocidas como Holding, son sujetos pasivos del mencionado impuesto.

2) La segunda inquietud hace alusión a los ingresos provenientes de distribución de utilidades en acciones producto de la capitalización de la cuenta de revalorización del patrimonio, de la reserva de que trata el artículo 130 del E.T.N. y de la prima de colocación de acciones a que se refiere el artículo 36-3 del mismo estatuto.

Las sentencias antes transcritas claramente determinaron que los ingresos provenientes de las sociedades de Holding son gravables. Ahora bien, analizando las normas a que hace alusión el consultante relativas al impuesto sobre la renta y complementarios, las cuales consideran estos ingresos como no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, normas plenamente aplicables a dicho impuesto pero que no son de recibo para el Impuesto de Industria y Comercio, ya que el mismo no consulta el concepto de ingreso que es susceptible de producir incremento en el patrimonio, mientras que el tributo territorial se refiere a la realización de actividades ya sean industriales, comerciales o de servicios, considerándose la percepción de dividendos por una sociedad como actividad comercial.

De lo anterior concluimos que para la sociedad de holding los ingresos que percibe por invertir en otras sociedades son gravables, independientemente del origen de los mismos ya sea que provengan de capitalizaciones o de ajustes integrales por inflación, por cuanto para la sociedad de holding el producto de los mismos es el ejercicio de una actividad gravada a la luz de las normas que regulan el impuesto de Industria y Comercio y de la jurisprudencia que ha resuelto situaciones similares a la consultada y de la cual

arriba se transcribieron apartes, considerándose por las mismas como actividad comercial.

3) En igual sentido se resuelve el tercer cuestionamiento planteado por el consultante, referente a los dividendos que incorporan ajustes integrales por inflación.

#### **CONCEPTO NO 704**

Ref: Memorando SH-98-440-0764 de 98/08/21

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Retención Establecimientos Públicos

De conformidad con los numerales 2º y 3º del artículo 13 del Decreto Distrital 678 del 3 de agosto de 1998, compete a este Despacho interpretar de manera general y abstracta la aplicación de las normas que regulan los tributos administrados por la Dirección de Impuestos Distritales, manteniendo la unidad doctrinal.

#### **Pregunta**

1. ¿Es Posible aceptar que quienes sólo tengan la calidad de agentes de retención del impuesto de industria y comercio presenten tantas declaraciones como agencias de retención se posea amparados en las normas tributarias nacionales y a partir de que fecha?
2. ¿Es posible aceptar a sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio que a su vez ostentan la calidad de agentes retenedores presenten tantas declaraciones como agencias de retención se posea amparados en las normas tributarias nacionales?

#### **Respuesta**

Ante la primera inquietud debemos precisar que el artículo 6º del Acuerdo Distrital 28 de 1995 establece:

*Artículo 6º. "SISTEMA DE RETENCION EN EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO".*

(...)

#### **"NORMAS COMUNES A LA RETENCION"**

*"Las normas de administración, declaración, liquidación y pago de las retenciones aplicables al IVA, de conformidad con lo que disponga el Estatuto Tributario Nacional, serán aplicables a las retenciones del impuesto de industria y comercio y a los contribuyentes de este impuesto".*

Por su parte, el artículo 5º. Del Decreto Distrital 053 de 1996 dispone:

“Las normas de administración, declaración, liquidación y pago de las retenciones aplicables al IVA, de conformidad con lo que disponga el Estatuto Tributario Nacional, serán aplicables a las retenciones del impuesto de industria y comercio y a los contribuyentes de este impuesto, siempre y cuando no sean contrarias a las disposiciones especiales que sobre esta materia rijan para el sistema de retenciones del impuesto de industria y comercio”. (Se subraya)

Ahora bien, el artículo 127-2 del Decreto Distrital 807 en concordancia con el artículo 11 del Decreto Distrital 053 de 1996, al establecer los agentes de retención del impuesto de industria y comercio los divide en dos modalidades a saber:

#### AGENTES DE RETENCION PERMANENTE:

1. Las siguientes entidades estatales:

La Nación, el Departamento de Cundinamarca, el Distrito Capital, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del estado, las sociedades de economía mixta en las que el estado tenga participación superior al 50% así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria sea cual sea la denominación que ellas adopten, en todos los niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la Ley otorgue capacidad para celebrar contratos.

2. Los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio que se encuentren catalogados como gran contribuyente por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

3. Los que mediante resolución del Director Distrital de Impuestos se designen como agente de retención en el Impuesto de Industria y Comercio.

#### AGENTES DE RETENCION OCASIONALES:

1. Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en la jurisdicción del distrito capital, con relación a los mismos.

2. Los contribuyentes del régimen común, cuando adquieran servicios gravados de personas que ejerzan profesiones liberales.

3. Los contribuyentes del régimen común cuando adquieran bienes de distribuidores no detallistas o servicios, de personas que no estén inscritas en el régimen común.

Como se aprecia de la lectura de las normas transcritas, los únicos no contribuyentes que pueden ser agentes retenedores de I.C.A. son los descritos en los numerales 1º y 3º del artículo 11 del Decreto Distrital 053 de 1996, que en conclusión a la fecha solo existen los determinados en el numeral 1º. dado que el Director de Impuestos Distritales no ha designado agentes de retención.

Ahora veamos, el párrafo 1º del artículo 606 Estatuto Tributario Nacional establece:

**“Parágrafo:** Cuando el agente retenedor, tenga sucursales o agencias, deberá presentar la declaración mensual de retenciones en forma consolidada”.

“Cuando se trate de entidades de derecho público, diferentes de las empresas industriales y comerciales del Estado y de las sociedades de economía mixta, se podrá presentar una declaración por cada oficina retenedora.”(Se subraya)

Al observar esta última norma transcrita del Estatuto Tributario Nacional, encontramos que trae una excepción a efecto de permitir facultativamente a las entidades de derecho público distintas a las empresas comerciales e industriales del estado y las sociedades de economía mixta que presenten una declaración de retenciones del Impuesto de Industria y Comercio por cada una de las oficinas retenedoras diferente a los demás agentes retenedores a los que les impone la presentación de una declaración por período en forma consolidada.

Norma esta que para el sistema de retención del Impuesto de Industria y Comercio es aplicable en virtud de la remisión ordenada en el artículo 6º del Acuerdo 28 de 1995 y el artículo 5 del Decreto 053 de 1996, tan solo, que para su aplicación se debe tener en cuenta la naturaleza y estructura funcional del Impuesto de Industria y Comercio como lo ordena el Decreto Ley 1421 de 1993, en su artículo 154.

Por ello es pertinente entrar a analizar si todos nuestros agentes retenedores pueden utilizar este mecanismo de declaración de las retenciones de Industria y Comercio, para ello revisaremos as siguientes normas distritales; El inciso 3º titulado “NORMAS COMUNES A LA RETENCION” del artículo 6º del Acuerdo 28 de 1995 estableció:

“Las retenciones se declararán bimestralmente junto con la declaración de industria y comercio en el renglón que para el efecto se incluya en tal declaración”.

Y el artículo 4º. del Decreto Distrital 053 de 1996, establece:

**“ARTICULO 4º. OBLIGACION DE DECLARAR Y PAGAR EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO RETENIDO.** Los agentes de retención deberán declarar y pagar bimestralmente el valor del impuesto de industria y comercio retenido, dentro de las fechas establecidas por la Secretaría de Hacienda para la declaración y pago del impuesto de industria y comercio, utilizando el mismo formulario para la declaración y pago del impuesto.

Los agentes de retención que nos son contribuyentes del impuesto de industria y comercio presentarán la declaración de retención del impuesto de industria y comercio en el formulario para declarar y pagar este impuesto, diligenciando

solamente los renglones correspondientes a retenciones, sanciones, total saldo a cargo y los correspondientes a la sección de pago.”

Es decir que estas normas distritales están ordenando que para quienes son contribuyentes del impuesto de industria y comercio, las retenciones que practiquen las deben declarar y pagar en el mismo formulario de I.C.A. junto con su impuesto y para quienes no son contribuyentes únicamente declararán las retenciones practicadas en el formulario de declaración y pago de Industria y Comercio.

El artículo 26 del Decreto Distrital 807 de 1993 al señalar quienes deben presentar declaración de industria y comercio establece que quienes son contribuyentes deben presentar **una declaración del Impuesto de Industria y Comercio por cada período.**

Por consiguiente, tenemos que el inciso 2 del párrafo primero del artículo 606 del Estatuto Tributario Nacional artículo 606 del Estatuto Tributario Nacional, si bien es aplicable para las retenciones del impuesto de industria y comercio, como se presentan condiciones específicas diferentes frente a los tributos nacionales, dado que para estos últimos las retenciones se declaran separadas del impuesto (en diferente formulario) y para la Administración Tributaria Distrital las retenciones se declaran conjuntamente con el impuesto (en un mismo formulario), el sistema de declaración de retención por cada oficina retenedora del impuesto de industria y comercio, solo puede ser utilizado por quienes sean exclusivamente agentes de retención y no sean contribuyentes, porque si es contribuyente y agente retenedor no puede presentar varias declaraciones por las retenciones practicadas, porque como ya se dijo la declaración del impuesto de industria y comercio para los sujetos pasivos del tributo es una por período gravable.

Por consiguiente las entidades de derecho público como agentes retenedores de I.C.A. y contribuyentes del tributo a la vez, no pueden presentar una declaración por cada oficina retenedora, sino una sola declaración consolidada del impuesto a cargo y las retenciones practicadas por todas sus oficinas retenedoras en un período gravable.

Es decir que la entidad de derecho público que siendo contribuyente del mismo presentó en un período varias declaraciones de I.C.A. por las retenciones practicadas por cada oficina retenedora, el procedimiento que debe seguir la Administración Tributaria Distrital para hacer revisión a su liquidación privada es el de INEXACTITUD, es decir la revisión de la declaración debidamente presentada del Impuesto de Industria y Comercio por el contribuyente a determinar, bajo el procedimiento previsto en el artículo 101 del Decreto Distrital 807 de 1993.

Ahora, en cuanto respecta a la forma como las entidades de derecho público no contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio, agentes de retención pueden hacer uso del inciso 2º del párrafo 1º del artículo 606 del Estatuto Tributario Nacional, para presentar una declaración de retención por cada una de las oficinas retenedoras, es preciso señalarle que el Decreto Nacional 3101 de 1990 y el párrafo 2º del artículo 17 del Decreto Nacional 2300 de 1996, cuando se refieren a la identificación de esas entidades públicas en las declaraciones de retenciones presentadas por cada oficina retenedora señala que se podrá presentar una declaración de retención y efectuar el pago respectivo por cada oficina retenedora, **previa asignación de un NIT que**

## **expedirá la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.**

Es decir que en rigor de la norma para que las entidades de derecho público no contribuyentes puedan utilizar esta facultad, debían solicitar a la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la asignación de NIT especial por cada oficina retenedora, por consiguiente para que puedan realizarlo debe haber efectuado este trámite en forma previa, y una vez asignado el NIT especial, puede declarar por cada oficina retenedora y no en forma consolidada, pero como la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales entidad encargada de asignar el NIT especial, consideró erróneamente mediante los conceptos No 53945 de 1994, 34023 y 87338 de 1996 los cuales fueron modificados por el concepto No 0517 de mayo 15 de 1997, de que no se necesitaba asignación de NIT previo por cada oficina retenedora, sino que debían utilizar el mismo NIT de la oficina principal, tenemos que en realidad la norma no pudo ser cumplida por los retenedores por un hecho de la entidad encargada de asignar el NIT, y por consiguiente en virtud de la aplicación del principio de justicia tributaria de que trata el artículo 2° del Decreto Distrital 807 de 1993, esta oficina considera que la Administración Tributaria Distrital puede exigir que la declaración de retenciones de I.C.A. por cada oficina retenedora contenga el NIT (especial) sólo desde el cuarto (4°) bimestre de 1997.

### **CONCEPTO No.705**

Ref.: Radicación No. 12387.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Base gravable Fondos Mutuos de Inversión.

### **Preguntas:**

Refiriéndose al hecho que los Fondos Mutuos de Inversión administrados por fiduciarias deben aplicar las normas contables establecidas por la Superintendencia Bancaria, específicamente el sistema especial de valoración diaria de inversiones, realiza las siguientes:

1. ¿Los Fondos Mutuos de Inversión que estén administrados por fiduciaria, deben declarar como parte del total de ingresos ordinarios y extraordinarios el valor del efecto del sistema especial de valoración de sus inversiones, acumulado en el estado de resultados del bimestre?
2. ¿Puede excluir el resultado de la valoración de los títulos de renta variable (acciones), toda vez que no es un ingreso realizado.
3. ¿Si se declara como ingreso ordinario o extraordinario, la valoración se puede declarar como renta no sujeta, hasta tanto se realice efectivamente el ingreso, es decir, cuando se vendan las acciones?

4. ¿La utilidad en venta de acciones para este tipo de entidades, se asimila a utilidad en venta de activos fijos?

**Respuesta:**

Para desarrollar el tema materia de cuestionamiento es necesario tener en cuenta las siguientes definiciones:

**INVERSION**

“Adquisición de un bien duradero, susceptible de preservar o desarrollar el capital inmovilizado. Es la aplicación de recursos económicos con el objeto de obtener ganancias en un determinado período.”

**FONDOS MUTUOS DE INVERSION**

Conforme al Artículo 1º Parágrafo único del Decreto 2968 de 1960, “se entiende por Fondos Mutuos de Inversión, los constituidos con suscripciones de los trabajadores y contribución de las empresas, de conformidad con el presente Decreto.”

**VALUACION**

“Proceso mediante el cual se determina el precio de mercado de cualquier instrumento financiero (título valor), siendo el factor básico de valuación, la relación positiva implícita entre riesgo y el rendimiento esperado.”

**ACCION**

“Título que acredita y representa cada una de las partes en que se considera dividido el capital de una sociedad/ Cada una de las partes en que se considera dividido el capital de una sociedad anónima. El propietario de las acciones o accionista, adquiere la calidad de socio y, como tal, tiene derecho de participar, en proporción a su aportación, en el reparto de beneficios y en la parte que le corresponda si se liquida la empresa.”

**VALOR INTRINSECO DE LA ACCION**

“Se basa en el principio de que el valor presente de una acción es el resultado de los rendimientos futuros que se obtendrán con una inversión. El principio se basa en el hecho de que la capacidad de la empresa en generar utilidades futuras es la que ira a aumentar su patrimonio y consecuentemente el del accionista.” (Tomado de GUIA DEL SECTOR FINANCIERO, 1997-1998. Diccionario)


De otra parte y para absolver esta consulta la Oficina Jurídico Tributaria de la Dirección de Impuestos Distritales realizó algunos interrogantes ante la Superintendencia Bancaria, como autoridad autorizada en la materia, estos fueron absueltos por el Doctor JESUS HERACLIO GUALY Intendente de Servicios Financieros en comunicación recibida en esta entidad el 11 de mayo de 1998, en los siguientes términos:

“Sobre el particular, me permito resolver sus inquietudes en el mismo orden en que fueron presentadas:

1. Los Fondos Mutuos de Inversión administrados por Sociedades Fiduciarias, están vigilados y controlados por la Superintendencia Bancaria? A partir de qué año y bajo qué disposición legal?

(...)

De la anterior normatividad se desprende entonces, que a partir del 1 de febrero de 1993 es del Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas la entidad competente para ejercer la inspección y vigilancia de los fondos mutuos de inversión no administrados por las sociedades fiduciarias, desde el punto de vista jurídico, y que los administrados por las sociedades fiduciarias no están sujetos a control por parte del Estado y de suyo por parte de



la Superintendencia Bancaria conforme a la previsión del numeral 2. Del artículo 325 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

2. En el supuesto de que los fondos mutuos de inversión administrados por sociedades fiduciarias fueran vigilados y controlados por la Superintendencia Bancaria, entonces de acuerdo con el Artículo 90 de la Ley 45 de 1990 estos fondos son instituciones financieras.

Los fondos mutuos de inversión no son vigilados por la Superintendencia Bancaria y no son instituciones financieras. Estos son creados por los trabajadores de las empresas con el ánimo de fomentar el ahorro y la inversión que se caracterizan por tener personería jurídica propia y se constituyen mediante acta orgánica, adquiriendo su personalidad con la simple inscripción de esta ante Dancoop, siempre y cuando se ajusten a las disposiciones legales.

3. En qué consisten los procedimientos técnicos y jurídicos establecidos por la Superintendencia Bancaria sobre el sistema especial de valoración diaria?

Los procedimientos técnicos y jurídicos para la valoración a precios de mercado tiene como fundamento las normas contables sobre la forma, la valuación y prudencia en cuanto a que los hechos económicos y la realidad económica deben ser apropiadamente cuantificados y no se deben sobrestimar los activos y los ingresos.

A través de la metodología implementada en el Capítulo I de la Circular Externa 100 de 1995 Básica Contable y Financiera se encuentran estipuladas las normas y procedimientos de valoración de inversiones.

Sobre el particular la citada prevé en el numeral 1.1.1. la obligación de valuación de precios de mercado para los fondos mutuos de inversión administrados por las sociedades fiduciarias.

Todo lo anterior a fin de cumplir con los objetivos y cualidades de la información contable y en general coadyuvar a la transparencia de la información.”

La Superintendencia Bancaria el 24 de noviembre de 1995, expidió la circular externa 100, la cual reúne los diferentes instructivos que se encuentran vigentes en materia contable y financiera y, que no se encuentran expresamente regulados en el plan único de cuentas; dentro de las disposiciones que consagra y que se relacionan directamente con el tema de la valoración de inversiones por parte de los fondos mutuos de inversión, encontramos:

“1.2. Clasificación de las Inversiones. Para efectos de la evaluación, las inversiones deberán clasificarse en inversiones negociables e inversiones no negociables y todas a su vez, en inversiones de renta fija y de renta variable.”

(...)

“1.3.2. (...)

Se consideran como negociables la totalidad de las inversiones efectuadas por los fondos de pensiones o de cesantía y por fondos comunes especiales de naturaleza pública administrados por entidades del régimen de prima media con prestación definida, Así mismo serán negociables las inversiones de los fondos comunes de inversión ordinarios y especiales, fondos mutuos de inversión administrados por sociedades fiduciarias...”



1.4. Inversiones de renta fija y de renta variable. Se entenderán como inversiones de renta fija los títulos de deuda. Igualmente se considerarán como inversiones de renta fija los títulos que incorporen simultáneamente derechos de crédito y de participación, tales como los títulos mixtos emitidos en procesos de titularización, siempre y cuando exista un compromiso de integrar la totalidad del capital en un término no superior a quince (15) años.

*Los bonos convertibles en acciones, así como las demás inversiones que no se clasifiquen como de renta fija se considerarán como inversiones de renta variable.*

1.9. Frecuencia y alcance de la valoración por riesgo de mercado.

(...)

1.9.1. *Las inversiones correspondientes a..., los fondos mutuos de inversión administrados por sociedades fiduciarias,..., en forma diaria, y sus resultados deberán registrarse con la misma frecuencia.*

3. Valoración de inversiones de renta variable.

(...)

Aunque el procedimiento para la valoración de inversiones de renta fija y de renta variable difiere, según la misma circular 100 de 1995, sigue siendo diaria y los resultados deben registrarse con la misma frecuencia.

De lo anteriormente expuesto se concluye:

1.- Los fondos mutuos de inversión no están vigilados por la Superintendencia Bancaria.

2.- No son entidades financieras, por lo tanto no se les aplican las disposiciones que en materia del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros rigen para este sector de la economía; se supeditan a las establecidas para el común de los contribuyentes. Al respecto consagra el Decreto Distrital 423 de 1996, Artículo 36 lo siguiente:

“PARAGRAFO SEGUNDO: Las personas jurídicas sometidas a control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria no definidas o reconocidas por ésta o por la Ley, como establecimientos de crédito o instituciones financieras, pagarán el impuesto de industria y comercio conforme a las reglas generales que regulan dicho impuesto.

3.- Por expresa disposición normativa de la Superbancaria, están obligados a utilizar el sistema de valoración diaria de inversiones y a registrar sus resultados con la misma frecuencia.

4.- Las inversiones objeto de valoración diaria son las catalogadas como negociables, tanto de renta fija como de renta variable.

Realizadas las primeras apreciaciones, a continuación se proyecta un repaso de los preceptos atinentes a los sistemas que en la actualidad rigen para el registro de movimientos en los asientos contables, incluyendo notas jurisprudenciales que orientan la interpretación de los mismos, así:

Legislación vigente sobre causación, registro de ingresos en la contabilidad y reporte de los mismos en las declaraciones tributarias :

“E.T.N. Artículo 27. Realización del Ingreso.

Se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen.

Se exceptúan de la norma anterior:

a) Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, salvo lo establecido en este Estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos (Subrayado fuera de texto).

(...)”

E.T.N. Artículo 28. Causación del Ingreso.

“Se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro.”


Decreto 2649 de 1993, Artículo 48.

“Contabilidad de Causación o por acumulación. Los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente.” (Subrayado fuera de texto)

## JURISPRUDENCIA:

“Diferencia entre contabilidad de causación y contabilidad de caja. “ La contabilidad de causación fundamentada en la norma del mismo nombre, estipula que los ingresos deben reconocerse en el período en que se realiza la venta o se presta el servicio con el fin de generar cifras de resultado más confiables. Según esta norma las ventas, ingresos y ganancias se consideran causados:

- Cuando se trata de actos que deban constar por escritura pública o documento privado en fecha de otorgamiento.
- Cuando existan modalidades que tipifiquen una venta, así no se haya perfeccionado la transferencia de la propiedad, su tratamiento contable debe fundamentarse en la norma básica de la realidad económica y en normas técnicas específicas.
- En los demás casos, en la fecha del documento en que consten el nacimiento del derecho de cobro.



Esta misma dispone que los costos y gastos se deben reconocer en el período corriente en el cual se incurren , independientemente de su fecha de pago.

La contabilidad de caja , sin embargo solo considera como ingreso del período las ventas y los servicios prestados al contado y como gastos y costos, los desembolsos realmente efectuados por la empresa.

En nuestro medio el sistema de contabilidad de caja no tiene aceptación, sólo se permite el sistema de causación”.<sup>16</sup>

“DOCTRINA. Interpretación de la causación y realización contable. “El artículo 48 del Decreto 2649 de 1993 define la contabilidad por causación, como el reconocimiento de los hechos económicos “en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente”, significando que el registro de una operación que afecte el patrimonio debe ser contabilizado cuando se realiza, asentándolo a las cuentas que identifican la verdad de la forma como se efectuó la transacción, esto es, informando el monto como se efectuó el hecho económico que afectó al ente.”

La norma de la causación se identifica claramente con el de la realización. A la luz del artículo 12 del mencionado Decreto 2649, “sólo pueden reconocerse hechos económicos realizados, Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno u otro caso razonablemente cuantificables”. Planteamiento que se complementa con el artículo 47 sobre reconocimiento de los hechos económicos.”

(...)

Orientados por la ciencia auxiliar, pensamos que en el caso objeto de estudio, si bien la valoración de las inversiones negociables de renta fija y variable debe ser diaria y sus resultados registrarse con la misma frecuencia, el sólo hecho de valorar no implica movimiento que indique inequívocamente que “el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno u otro caso razonablemente cuantificables”; por cuanto hasta ese punto los rendimientos generados se constituyen en meras expectativas susceptibles de realizarse o no, según se desarrollen los movimientos u operaciones económicas que conlleven a la percepción efectiva de un ingreso.

A este punto se advierte que nuestra posición no desconoce el sistema contable de causación del ingreso, contrario sensu, se acoge a él, sin embargo, frente al sistema de valoración diaria de inversiones creemos que en si mismo no es una operación que cause ingresos y que requiere de uno posterior que también esta llamado a integrar los asientos contables cuando se haya causado o realizado, verbi gracia, la venta de acciones. Esto no indica que el ingreso se haya hecho efectivo, no, simplemente que la venta se haya registrado en la contabilidad del inversionista.

Concretamente y para absolver la primera Pregunta ¿Los Fondos Mutuos de Inversión que estén administrados por fiduciaria, deben declarar como parte del total de ingresos

---

<sup>16</sup> SINISTERRA, Gonzalo; HENAO, Harvey; POLANCO, Luis Enrique. Contabilidad sistema de información para las organizaciones, Editorial Mc Graw Hill, 1991; pág. 85

ordinarios y extraordinarios el valor del efecto del sistema especial de valoración de sus inversiones, acumulado en el estado de resultados del bimestre?; esta Oficina informa:

Para efectos de la liquidación del gravamen y presentación de las declaraciones del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, los resultados de la aplicación del sistema de valoración diaria de inversiones deben reflejarse en la declaración privada, en la parte de "TOTAL INGRESOS ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS" correspondiente al período dentro del cual se haya realizado, causado y registrado el movimiento contable u operación económica que genere la percepción efectiva de los rendimientos. Este hecho no indica que para efectos del tributo en cuestión los fondos mutuos de inversión utilicen el sistema de contabilidad de caja, prohibido expresamente por el régimen contable colombiano y que se requiera que el ingreso se reciba efectivamente.

Atinente a la segunda Pregunta, exclusión del resultado de la valorización de los títulos de renta variable (acciones) y consecuentes con lo anteriormente expuesto, es de nuestro criterio que dicho resultado igualmente debe reflejarse en la Declaración del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, conforme se hagan los asientos contables de los movimientos u operaciones económicos que se sucedan en cada período o vigencia fiscal respecto de dichos títulos y que tengan la capacidad de causar ingreso para el inversionista.

De esta forma esperamos haber absuelto sus Preguntas 1ª y 2ª, con relación a las 3ª y 4ª le informamos que por no ser competencia nuestra se remiten a la Oficina de Normatividad y Doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

**NOTA:**

Con el presente se complementa el concepto No. 523 de noviembre 29 de 1996.

**CONCEPTO No. 706**

**NOTA DE RELATORÍA: ANULADOS LOS APARTES SUBRRAYADOS**, mediante Sentencia 17558, CONSEJO DE ESTADO de fecha 1-09-2011, quedando vigente de los apartes demandados, aquellos que se resaltan en amarillo. También ver Sentencia del Tribunal Administrativo No. 2007-00005-01-2008.

Ref: Consulta No. 018956 de Julio 31 de 1998.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Base Gravable.

**Pregunta**

1. Los ingresos por rendimientos financieros, provenientes del exterior forman parte de la base gravable?, teniendo en cuenta que al ser del exterior reciben el nombre de ingresos provenientes del exterior.

2. La diferencia en cambio, forma parte de la base gravable?, teniendo como referencia que es considerado un ajuste y los ajustes no forman parte de la base gravable, ahora bien, cuando la diferencia en cambio es a favor es un mayor ingreso, pero cuando es en contra es un gasto, esto es considerado una forma particular de ajuste.

**Respuesta:**

Los postulados de hecho generador y territorialidad del impuesto de Industria, Comercio y Avisos, están consagrados en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 y en el artículo 1º del Acuerdo 21 del mismo año, expedido por el Concejo de Bogotá en desarrollo de la citada Ley.

El Artículo 32 de la Ley 14, preceptúa:

*“El impuesto de Industria y Comercio, en cuanto a materia imponible, recaerá sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa e indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimiento de comercio o sin ellos”.*(se subraya)

Del texto legal transcritos, quedó plasmado el postulado de territorialidad del tributo. De donde se deduce que por disposición de la citada Ley las entidades municipales fueron investidas de potestad para administrar y recaudar a su favor los impuestos causados por la realización de actividades industriales, comerciales o de servicio, en su ámbito geográfico, o lo que es lo mismo en su jurisdicción.

De lo anterior arribamos a las siguientes conclusiones:

1. La causa de la obligación tributaria es el ejercicio, desarrollo o ejecución de una actividad industrial, comercial o de servicio.
2. El sujeto activo o entidad con derecho a cobro de estos tributos, es la jurisdicción municipal o distrital donde se lleva a cabo el ejercicio de estas actividades.

Que si bien es cierto el numeral 5º del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, señala que la base gravable del impuesto de Industria Y Comercio para el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá: *“estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el periodo gravable. 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, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la Base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición”.* (El subrayado es nuestro), no podemos perder de vista el principio de territorialidad señalado por la ley.

En consecuencia limitándonos a su primer interrogante, nos permitimos indicar:

En el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, deberá tributar por las actividades industriales, comerciales o de servicio y si la actividad de obtener rendimientos financieros es realizada dentro de la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, es sujeto pasivo del tributo y como tal debe declarar y pagar el impuesto en esta jurisdicción, sobre los ingresos netos percibidos en desarrollo de las actividades realizadas y gravadas en ella, mas no por las actividades realizadas fuera de su jurisdicción.

Respecto al segundo interrogante debemos referirnos a lo expuesto por esta oficina en el concepto No. 554 de marzo 17 de 1997 (anexo), en donde se manifiesta que la diferencia de cambio posee como tratamiento contable el establecido en el artículo 102 del Decreto 2649 de 1993:

*“La diferencia en cambio correspondiente al ajuste de los activos y pasivos representados en moneda extranjera, se debe reconocer como un ingreso o un gasto financiero, según corresponda, salvo cuando se deba contabilizar en el activo.” (se subraya)*

Es decir que para el impuesto de Industria y Comercio en la medida en que la diferencia se reconozca como un ingreso hará parte de la base gravable del mismo.

#### **CONCEPTO No. 709**

**Ref:** Radicación de septiembre 18 de 1998

**Tema:** Impuesto de Industria y Comercio

**Subtema** Actividades no sujetas-sujetos pasivos

#### **Pregunta**

¿ La operación internacional de aeronaves, entendida como el transporte de personas, de artículos, de correo y cualquier otro cargamento realizada por Continental Airlines, Inc., corresponde a actividades no sujetas al Impuesto de Industria y Comercio ni al complementario de Avisos y Tableros por ser una empresa americana, en donde más del cincuenta por ciento (50%) del valor de las acciones de la compañía es de propiedad, directa o indirectamente de ciudadanos de los Estados Unidos de América.?

¿Continental Airlines, Inc. por cumplir con las condiciones señaladas en las Leyes 124 de 1961 y 4 de 1988, no es sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio y complementario de Avisos y Tableros y en consecuencia no tiene que cumplir con la obligación sustancial del tributo ni con las obligaciones accesorias?

#### **Respuesta:**

Para iniciar el presente estudio debe establecerse si el tratado suscrito entre los gobiernos Colombiano y Estadounidense, mediante canje de notas del 16 de octubre

de 1.987, ratificado por el Congreso Colombiano con la ley 4 de 1.988, es aplicable o no al Impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

El canje de notas entre el Gobierno de Colombia y de Estados Unidos de América efectuado el 16 de octubre de 1.987 expresa:

“Los términos del acuerdo son los siguientes:

El Gobierno de los Estados Unidos de América, de conformidad con las secciones 872(B) y 883(A) del Código de Impuestos, **acuerda eximir del impuesto a los ingresos brutos derivados de la operación internacional de barcos y aeronaves por parte de las personas que sean residentes en Colombia distintas a ciudadanos de los E.U. y a las empresas organizadas en Colombia.”**

El 5 de enero de 1.988, el Congreso de Colombia mediante la Ley 4 de 1.988 aprueba el acuerdo para la exoneración recíproca de impuesto sobre ingresos derivados de la operación de naves y aeronaves, celebrado entre el Gobierno de Colombia y el Gobierno de Estados Unidos de América, mediante el canje de notas de octubre 16 de 1.987, prescribiendo:


“Artículo Primero: **Apruébese el acuerdo para la exoneración recíproca de impuestos sobre ingresos derivados de la operación de barcos y aeronaves, celebrado entre el Gobierno de Colombia y el Gobierno de los Estados Unidos mediante Canje de Notas de fecha 16 de octubre de 1.987.** (se subraya)

Artículo Segundo: De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1º de la ley 7 de 1.944, el Acuerdo para la exoneración recíproca de Impuestos sobre ingresos derivados de la operación de barcos y aeronaves, celebrado entre el Gobierno de Colombia y el Gobierno de los Estados Unidos de América mediante canje de notas de fecha 16 de octubre de 1.987, que por el artículo 1º de esta Ley se aprueba, obligará al país a partir de la fecha en que se perfeccione el vínculo internacional.

En concordancia con los términos de la misma el Gobierno de Colombia está de acuerdo con **eximir** de impuestos a los Ingresos Brutos derivados de la operación internacional de barcos o aeronaves por parte de ciudadanos de los Estados Unidos (que no sean residentes en Colombia), y a las empresas organizadas en los Estados Unidos (distintas de aquellas que están sujetas a impuestos en Colombia) en base a la residencia.

(En el caso de una compañía, la exención se aplicará únicamente si la empresa cumple con **algunas** de las siguientes condiciones:

- 1) Que más del 50% del valor de las acciones de la compañía sea de propiedad, directa o indirecta, de personas que son ciudadanos de los Estados Unidos, o de otro país que otorgue una exención recíproca a residentes Colombianos o a empresas; o
- 2) Que las acciones de la compañía sean comercializadas primaria y regularmente en una bolsa de valores establecida en los Estados Unidos, o



que sea de propiedad total de una compañía cuyas acciones sean comercializadas en esta forma y que también esté organizada en los Estados Unidos.)

Los ingresos brutos incluyen todo ingreso derivado de la operación internacional de barcos o aeronaves, incluyendo ingresos por arrendamiento de barcos o aeronaves en base (tiempo o viaje) total y el ingreso a la operación internacional de barcos o aeronaves. También incluye ingresos por el fletamiento (arriendo) sin tripulación ni combustible de barcos o aeronaves utilizados para el transporte internacional.

Cualquiera de los dos gobiernos podrá dar por terminado este Acuerdo mediante notificación escrita de terminación a través de los canales diplomáticos.

El artículo 224 de la Constitución Nacional, preceptúa:

“ Los tratados, para su validez, deberán ser aprobados por el Congreso...”

El numeral 16. Del artículo 150 *Ibíd*em preceptúa:

Artículo 150. “Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:

16. Aprobar o improbar los tratados que el Gobierno celebre con otros Estados o con entidades de derecho internacional. Por medio de dichos tratados podrá el Estado, sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, transferir parcialmente determinadas atribuciones a organismos internacionales, que tengan por objeto promover o consolidar la integración económica con otros Estados.”

El numeral 2º del artículo 189 prescribe:

Artículo 189: “Corresponde al Presidente de la República como Jefe de Estado, Jefe del Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa:

1.....

2. Dirigir las relaciones internacionales. Nombrar a los agentes diplomáticos y consulares, recibir a los agentes respectivos y celebrar con otros Estados y entidades de derecho internacional tratados o convenios que se someterán a la aprobación del Congreso.”

El artículo 241 de la Carta Política, reza:

“A la Corte Constitucional se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución, en los estrictos y precisos términos de este artículo. Con tal fin, cumplirá las siguientes funciones:

10. Decidir definitivamente sobre la exequibilidad de los tratados internacionales y de las leyes que los aprueben. Con tal fin, el Gobierno los remitirá a la Corte, dentro de los seis días siguientes a la sanción de la ley. Cualquier ciudadano podrá intervenir para defender o impugnar su constitucionalidad. Si la Corte los declara constitucionales, el Gobierno podrá efectuar el canje de notas; en caso contrario no serán ratificados. Cuando una



o varias normas de un tratado multilateral sean declaradas inexecutable por la Corte Constitucional, el Presidente de la República sólo podrá manifestar el consentimiento formulando la correspondiente reserva.”

De acuerdo con lo anterior para que un tratado tenga aplicación en el Derecho Colombiano, deberá cumplir con los siguientes requisitos:

1. Celebración del tratado o convenio
2. Aprobación del Congreso
3. Revisión de la Corte Constitucional después de la sanción de la ley correspondiente.

En el caso que nos ocupa, se cumplieron los requisitos exigidos constitucionalmente, por lo tanto el tratado suscrito entre el gobierno Colombiano y Estadounidense es de imperativo cumplimiento para las partes contratantes.

Una vez revisado el sustento jurídico del Tratado internacional entre Colombia y Los Estados Unidos entraremos a revisar las normas del Impuesto de Industria y Comercio que desarrollan la aplicación de estos para el Impuesto referido.

#### **ANTECEDENTES NORMATIVOS:**

El artículo 39 de la ley 14 de 1.983 refiriéndose al artículo 38 ibídem, en concordancia con el artículo 259 del Decreto Ley 133 de 1986 Código de Régimen Político Municipal, señaló:


“ No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:

1. **Las obligaciones contraídas por el Gobierno en virtud de tratados o convenios internacionales que haya celebrado o celebre en el futuro**, y las contraídas por la Nación, los Departamentos y Municipios mediante contratos celebrados en desarrollo de la legislación anterior.....”  
(Se resalta)

Para el Distrito Capital, el artículo 47 del Decreto Distrital 423 de 1.996, mediante el cual se compiló los aspectos sustanciales de impuestos distritales vigentes, establece:

“Como normas legales del impuesto de industria y comercio, **continuarán vigentes las obligaciones contraídas por el gobierno en virtud de tratados o convenios internacionales que haya celebrado o celebre en el futuro**, y las contraídas por la Nación los departamentos o los municipios, mediante contratos celebrados en desarrollo de la legislación anterior a la ley 14 de 1.983.”

Como las referidas normas del Impuesto de Industria y Comercio tanto de orden nacional como distrital, señalan que se deben tener en cuenta las obligaciones contraídas por el gobierno en virtud de contratos que haya celebrado o celebre en el futuro, es claro que para el Impuesto de Industria y Comercio pueden ser aplicables los tratados internacionales en los cuales se contraigan obligaciones



que afecten este tributo. Por lo que se debe entrar a considerar si la Ley 4 de 1.988 que ratificó el canje de notas del 16 de octubre de 1.987, por medio del cual se aprueba el acuerdo para la exoneración recíproca de impuestos sobre ingresos derivados de las operaciones de barcos y aeronaves celebrado entre el gobierno de Colombia y Estados Unidos es aplicable al Impuesto de Industria y Comercio. Para ello, considera importante este Despacho traer a colación los conceptos emitidos sobre el tema, por el Doctor Hector Adolfo Sintura Varela, Jefe Oficina Jurídica del Ministerio de Relaciones Exteriores, de las sociedades de **abogados “OROZCO PARDO Y ASOCIADOS”, “PARRA, RODRIGUEZ, CAVELIER & VELÁZQUEZ LTDA.” y “ GOMEZ PINZÓN & ASOCIADOS**, solicitados por la Secretaría de Hacienda Distrital a efectos de dilucidar esta situación:

**1. Concepto emitido por el Jefe de la Oficina Jurídica del Ministerio de Relaciones Exteriores:**

...

Con base en lo anterior, nos permitimos hacer las siguientes consideraciones:

**3. El Acuerdo de 1.987, el cual es posterior y enmienda al de 1.961, dispone eximir de impuestos, sin distinguir entre ellos, a los ingresos brutos derivados de la operación internacional de barcos o aeronaves, lo que nos lleva a afirmar que el Acuerdo se refiere a todos los impuestos que gravan los ingresos brutos derivados de la operación de barcos y aeronaves, en los términos que el mismo Acuerdo establezca.**

3.1. En segundo lugar y haciendo la precisión de que esta Oficina no conoce cuál ha sido la aplicación del Acuerdo, a la luz del Derecho Internacional Público Colombia mal podría modificar su posición de manera unilateral y cambiar la interpretación que del Tratado se ha venido haciendo, sin violar las anteriores normas y en especial el literal b) del numeral 3 del artículo 31 transcrito.

Constituye un aspecto fundamental para la aplicación del precitado Acuerdo, el principio de reciprocidad, que es esencial de la naturaleza y aplicación de éste para las Partes, y con base en el cual los Estados Unidos debe eximir del mismo impuesto o su equivalente, a las personas jurídicas o naturales colombianas que se encuentren en las circunstancias determinadas en él.

En consecuencia, la aplicación del Acuerdo está condicionada al cumplimiento del principio de la reciprocidad, tanto en las exenciones como en los requisitos que deben reunir las empresas a las que se les aplicará el mismo Instrumento Internacional.

**Por último, me permito hacer una observación relativa al estudio realizado por esa Oficina sobre el artículo 47 del Decreto Distrital 423 del 26 de junio de 1.996, mediante el cual se expide el cuerpo jurídico que compila las normas sustanciales vigentes de los tributos distritales, en el sentido de resaltar que esa disposición sujeta las normas legales del impuesto de industria y comercio a las obligaciones contraídas por el Gobierno Nacional mediante convenios internacionales, y no éstos a aquéllas, lo cual también se encuentra en armonía con el principio de derecho internacional “Pacta Sunt Servanda”.** (Subrayado fuera de texto)

## 2. Concepto emitido por la sociedad OROZCO PARDO Y ASOCIADOS, el 19 de noviembre de 1.997:

**“... El tenor literal de la ley es claro, en el sentido de que la exención allí prevista cubija los ingresos brutos derivados de la operación internacional de aeronaves. La exención está referida de una manera genérica a los impuestos que tengan como base gravable los ingresos brutos, sin diferenciar la territorialidad del gravamen, es decir, sin diferencia si la tributación es del orden nacional o del orden territorial.”**

Tan cierto es esto, que precisamente la modificación introducida por el Convenio de 1.988 consistió en extender el marco de la exención acordada en el Convenio de 1.961, la cual estaba restringida al impuesto sobre la renta y las ganancias de capital. Si se llegare a interpretar que el Convenio sólo aplica al impuesto sobre la renta, sobraría la modificación efectuada, es decir, sobraría el Convenio de 1.988, pues el anterior marco legal era lo suficientemente claro en el sentido de que la exención cubría la tributación sobre la renta y las ganancias de capital.

Ahora bien si acudimos a la regla general de interpretación de los tratados contenida en el artículo 31 de la Convención de Viena aprobada por Colombia a través de la ley 406 de octubre 24 de 1.997, (sic) encontramos **que los tratados se deben interpretar de buena fe, conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.**

... En el caso que nos ocupa, si pretendemos auscultar al espíritu mismo del Convenio, en la exposición de motivos de la ley aprobatoria se lee, que está destinado a regular los impuestos que deben pagar las empresas que desarrollan actividades en más de un país, a través del mecanismo de suscribir acuerdos internacionales con el fin de eliminar la doble tributación en estos campos y que los ingresos elegibles para la exención son todos aquellos derivados de la operación internacional de naves y aviones.

Nótese que la exposición de motivos en ningún momento circunscribe la exención a un determinado tipo de impuesto, ni al origen mismo del gravamen dado los distintos órdenes legislativos de los países. Obsérvese también que los ingresos elegibles para la exención son todos aquellos derivados de la operación internacional de naves y aviones, sin limitación alguna.

El anterior criterio aparece también el Canje de Notas entre el Embajador Extraordinario y Plenipotenciario de los Estados Unidos de América y el Ministro de Relaciones Exteriores de Colombia, en los siguientes términos: “...Los ingresos brutos incluyen todo ingreso derivado de la operación internacional de barcos o aeronaves, incluyendo ingresos por el arrendamiento de barcos o aeronaves en base (tiempo o viaje) total y el ingreso del arrendamiento de contenedores y equipos relacionados que sea incidental a la operación internacional de barcos o aeronaves. También incluye ingresos por fletamento (arriendo) sin tripulación ni combustible de barcos o aeronaves utilizados para el transporte internacional.”

De lo anterior podemos concluir, que la exención prevista en el Convenio para la exoneración recíproca de impuestos sobre ingresos derivados de la operación de naves y aeronaves, que fuera aprobado por la ley 04 de enero 5 de 1.988 hace

referencia a todos los ingresos y a todos los impuestos que pesen sobre dichos ingresos brutos.

Es evidente de su texto, que la modificación introducida por el Convenio de 1.988 entraña una ampliación de la exención inicial, en la medida que rige ya no solamente para la renta y las ganancias de capital, sino también para los ingresos brutos.

El hecho de que en la exposición de motivos de la ley 4 de 1.988, se haya señalado como una de las causales de modificación del Convenio de 1.961, el cambio de régimen tributario en los Estados Unidos no altera la conclusión anterior, pues es bien claro que el cambio de régimen significó que la mitad del ingreso neto de cualquier viaje hacia o desde los Estados Unidos, será considerado como fuente de ingreso americano, sin que en ninguna parte se diga que la exención no rige para impuestos diferentes al de renta o para impuestos establecidos por los Estados Federales.

**En una interpretación de buena fe se puede advertir, que el tenor literal de la ley no es ambiguo ni conduce a resultados absurdos o irrazonables. Pues ambos países han exonerado a las aeronaves de cualquier impuesto que grave el ingreso bruto.**

### 3. Reciprocidad

Indudablemente el convenio está concebido sobre la base de la reciprocidad. Como se desprende de su texto, en la medida que se trata de un “Convenio para la **exoneración recíproca** de impuestos sobre ingresos derivados de la operación de barcos y aeronaves”

En los antecedentes de la consulta se observa, que la Dirección Distrital de Impuestos, con el fin de verificar la aplicación del principio de reciprocidad respecto de este Tratado en los Estados Unidos de América, solicitó a Avianca el envío de información referente a los impuestos sobre ingresos derivados de la operación de barcos y aeronaves que son cobrados en los Estados Unidos de América.

Avianca respondió que las compañías extranjeras están obligadas a presentar declaración de impuestos federales, estatales y de ciudad, de acuerdo a las leyes de cada uno de ellos. De acuerdo con dicha información, en el estado de Nueva York se cobran impuestos a Avianca “... de acuerdo a sus leyes y debido a que AVSA no recibe ingresos en los Estados Unidos, para calcular los impuestos el Estado y la ciudad de New York aplica el siguiente criterio...

- a) Payroll
- b) Propiedades o activo fijo
- c) Capital

A esta base de cálculo le aplican un porcentaje, que resulta de relacionar la operación de New York (aterrizaje, ventas, número de aviones, etc.) frente al total de la operación de AVSA. El resultado mayor de este cálculo es el que se toma como impuesto.”

Sin embargo, el hecho de que el Tratado esté inspirado en el principio de la reciprocidad, no autoriza a ningún funcionario para abstenerse de aplicarlo bajo el

argumento de que la otra parte no da cumplimiento a dicho principio, como se desprende claramente de los artículos 60 y 65 de la Convención de Viena.

Al efecto el artículo 60 dispone, que una violación grave de un tratado bilateral por una de las partes faculta a la otra para alegar la violación como causa para dar por terminado el tratado o para suspender su aplicación total o parcialmente. Se entiende como violación grave, la violación de una disposición esencial para la consecución del objeto o del fin de tratado.

A su turno, el artículo 65 establece el procedimiento que se debe seguir para la suspensión así sea parcial de la aplicación de un tratado. La norma es clara al disponer que la violación debe ser alegada por el **Estado** contratante que se ve afectado por la violación, siguiendo el procedimiento allí estatuido.

Ahora bien, si Avianca ve lesionado su derecho por el cobro en Estados Unidos de un impuesto que conforme al Tratado no le corresponde pagar, debe alegar ante dicho país la obligatoriedad del Tratado, pero **no puede ser éste un argumento para que el funcionario colombiano se abstenga de aplicar el Tratado, pues la suspensión parcial de su aplicación está reservada al Estado contratante, a la existencia de una violación grave y al respeto a un procedimiento estatuido en la Convención de Viena.**

### III CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto, la exención prevista en el Convenio para la exoneración recíproca de impuestos sobre ingresos derivados d operación de barcos y aeronaves, celebrado entre el Gobierno de **Colombia y el Gobierno de los Estados Unidos de América que fuera aprobado en nuestro país por la ley 4ª de 1.988, se aplica al impuesto de industria y comercio, por ser un tributo que grava los ingresos brutos derivados de la operación de barcos y aeronaves.**

A la luz de este criterio resulta ajustada a la ley la aplicación del tratado a un caso particular de una aerolínea organizada de acuerdo con las leyes de los Estados Unidos, que cumpla las condiciones previstas en el artículo 2º de le ley 4 de 1.988.  
“ (Subrayado fuera de texto.)

### 3. Concepto rendido por la sociedad PARRA, RODRÍGUEZ, CAVELIER & VELÁZQUEZ LTDA:

“El tratado de doble tributación entre Colombia y Estados Unidos exime el impuesto sobre los ingresos brutos, derivados de la operación internacional de barcos o aeronaves por parte de los ciudadanos de los Estados Unidos (que no sean residentes en Colombia), y a las empresas organizadas en los Estados Unidos (distintas de aquellas que está sujetas a impuestos en Colombia) en base a la residencia.

Como no existe diferenciación sobre el tipo de impuestos debe entenderse en principio que se trata de todo tipo de impuestos sobre los ingresos, tanto del nacional de renta y sus complementarios, como del impuesto distrital o municipal de industria, comercio y avisos.

Colombia debe cumplir con dicho acuerdo, salvo que excepcione el cumplimiento del mismo por violación del tratado o interpretación no recíproca de la otra parte.

Incluso en el evento de que se esté cobrando algún impuesto territorial en una ciudad del país contratante, debe verificarse por la autoridad competente nacional (Ministerio de Relaciones Exteriores), si se trata de una interpretación oficial del otro Estado o nos encontramos ante un caso en que el contribuyente colombiano no ha hecho valer el tratado ante la autoridad local del otro Estado.

La excepción al tratado por falta de reciprocidad, no le es dado juzgarla y decretarla a las autoridades tributarias municipales o distritales, quienes solamente pueden solicitar al Ministerio de Relaciones Exteriores la correspondiente verificación y pronunciamiento, si fuera el caso.

#### **4. Resumen ejecutivo presentado por la sociedad GÓMEZ PINZÓN & ASOCIADOS ABOGADOS:**

“... ”

c) Alcance del Canje de Notas suscrito en Colombia y Estados Unidos el día 16 de octubre de 1.987 y del artículo 47 del decreto distrital 423 de 1.996 expedido por el Alcalde Mayor de Santa Fe de Bogotá

Entramos entonces a analizar el alcance que puede tener el Tratado Internacional frente a las normas distritales, la supremacía del derecho internacional sobre el derecho interno y la aplicabilidad del Tratado en favor de Continental Airlines. Partiendo del supuesto de la aplicación de este Tratado para el Impuesto de Renta y Complementarios del orden nacional, podemos afirmar con respecto al Impuesto de Industria y Comercio que éste merece un tratamiento similar por las razones que a continuación pasamos a exponer.


En primer lugar, es menester revisar el texto del Tratado con el fin de analizar si este instrumento internacional cobija el Impuesto de Industria y Comercio, y si igualmente es posible admitir que el Tratado, incluye tributos de índole municipal y distrital.

Con respecto al primer interrogante tenemos que el Canje de Notas concede el beneficio sobre los “ ... impuestos a los ingresos brutos derivados de la operación de barcos o aeronaves...”. De esa forma no se encuentra distinción entre los impuestos a los cuáles es aplicable este tratado, por lo que se debería aplicar a todos los impuestos ya que donde no distingue el legislador no le es dable al interprete hacerlo.

... Por otro lado, desde el punto de vista de la base gravable que menciona el Tratado, se lee que ésta se aplicará a:

“Los ingresos brutos (que) incluyen todo ingreso derivado de la operación internacional de barcos o aeronaves...”

Aunque la base gravable del impuesto de industria y Comercio está establecida sobre los ingresos netos, realmente toma como base los ingresos brutos depurados. Nótese que esta base hay que determinarla restando “..de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a



actividades exentas y no sujetas, (...)" y no restando de la totalidad de los ingresos, los costos y deducciones del contribuyente. Además, en razón a que la operación de barcos y aviones es una actividad no sujeta, como las que se deben depurar de los ingresos totales, es claro que el Impuesto de Industria y Comercio se encuentra cobijado por el Tratado.

En segundo lugar, en lo que respecta a beneficios tributarios de naturaleza distrital, el artículo 294 de la Constitución Política, ya mencionado arriba, establece:

"La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferencias en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales."

Cabe acá Preguntarnos si el Impuesto de Industria y Comercio, de carácter territorial, grava los ingresos brutos derivados de la operación internacional de barcos o aeronaves, o si los beneficios fiscales conferidos por el Tratado serían únicamente aplicables a los impuestos del orden nacional.

El artículo 47 del Estatuto Tributario (arriba citado) permite que cuando se haya celebrado o se celebre un convenio internacional contentivo de normas relacionadas con el Impuesto de Industria y Comercio, prevalezcan las "...obligaciones contraídas por el gobierno en virtud..." de ese tratado sobre las normas del Estatuto Tributario. Es decir, surge un reconocimiento previsto dentro de las normas distritales por medio del cual el propietario de las rentas generadas por el impuesto (el distrito) admite la supremacía de los tratados internacionales sobre las normas de Industria y Comercio existentes. De esa forma, el artículo constitucional no se viola porque la autorización proviene de un decreto distrital emitido por el propietario del impuesto y no por una norma de aplicación nacional como lo podría ser la ley aprobatoria del Tratado.


Queda entonces claro que el Impuesto de Industria y Comercio está incluido dentro de los tributos a los que se refiere el Tratado además de que ello no contraviene el artículo 294 de la Constitución Nacional.

#### IV. LA NO SUJECION AL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

Una vez determinado que el Tratado cobija el Impuesto de Industria y Comercio, el interrogante jurídico que surge es si el beneficio fiscal es de no-sujeción o exención. En razón a las normas existentes y con el objeto de determinar la naturaleza del beneficio fiscal, es menester adentrarnos en el análisis de las reglas de interpretación de los tratados, para así demostrar que Continental Airlines no se encuentra sujeta al Impuesto de Industria y Comercio. Para efectos de interpretar el artículo 47 del Estatuto Tributario como una norma de Industria y Comercio que consagra una actividad no sujeta y que está por encima del orden interno, comenzaremos por hacer una breve exposición de las características que tienen las obligaciones de derecho internacional frente a las de derecho interno.

##### b) Interpretación del texto de los canjes de Notas

Por otro lado, otro argumento que nos llevaría a concluir que los Tratados están excluyendo del Impuesto de Industria y Comercio a Continental Airlines, es el que se deduce de las reglas de interpretación de los mismos contempladas tanto



en la doctrina, como en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados firmada en 1.969 y aprobada en Colombia mediante la Ley aprobatoria 32 de 1.985. Esta convención resulta aplicable al caso ya que fue ratificada en Colombia en el año de 1.985, fecha anterior a la suscripción del segundo Canje de Notas de 1.988. La Convención aplica hacia el futuro a partir del año en que fue ratificada en Colombia.


El artículo 31 numeral 1 de la Convención de Viena dice:

ARTICULO 31. Regla General de Interpretación.

*“1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin. “*

De acuerdo con el texto de los Canjes de Notas ya mencionados, podemos ver que el texto de las mismas no se refiere únicamente al caso de la exención de impuestos. Dentro de los Tratados (Canje de Notas de 1.961 y Canje de Notas de 1.987), se utilizan diversas palabras para describir cuál será el beneficio fiscal otorgado a los operadores de barcos y aeronaves de ambos países. Dentro de los términos de los que venimos hablando están, “eliminar”, “exención”, “eximirá”, “excluirá”, “eliminación”, “exclusiones”, “exoneración”, y “exenciones”. Es claro que las palabras exención y exclusión tienen un claro significado en la técnica tributaria colombiana; no sucede lo mismo con las demás palabras






utilizadas en el Tratado (eliminar, exonerar y eximir) que no tienen significado técnico lo que haría posible interpretar éstas, a la luz del significado corriente que tienen, según lo dispone la Convención de Viena. En derecho colombiano, siempre que se quiera recurrir al Diccionario de la Real Academia de la lengua. Para los efectos del presente concepto, y con el fin de dilucidar el verdadero alcance del beneficio fiscal analizado, es necesario definir las siguientes palabras que aparecen en el Tratado Internacional:

- . “Eximir: Librar, desembarazar de cargas, obligaciones, cuidados, culpas, etc.”
- . “Exoneración: Aliviar, descargar de peso u obligación.”
- . “Eliminar: Quitar, separar una cosa, prescindir de ella.”

Es con base en estas definiciones que encontramos que el Tratado en ningún momento se limitó a declarar exentos los tributos que caen bajo su capo de afectación. Es evidente, a partir de los significados que tienen las palabras utilizadas en el Tratado, que los Canjes de Notas pretendían declarar no sujetos a los operadores de aeronaves. No se puede interpretar cosa distinta cuando los términos dentro del Tratado significan, entre otras cosas, excluir, liberar de toda obligación, aliviar, descargar de peso y desembarazar de cargas. Lo anterior se confirma además, cuando dentro del mismo Canje de Notas suscrito en 1.961 aparece la palabra excluir, cuyo significado tributario es sinónimo de no-sujeción, y que en últimas haría que Continental estuviera totalmente eximida de las obligaciones derivadas del Impuesto de Industria y Comercio.

#### c) Diferencia entre Exención y Exclusión (no sujeción)

Un segundo argumento, relacionado con el anterior, tiene que ver con la distinción entre “exclusiones” (no sujeto) y “exenciones”, muy utilizada en la técnica tributaria colombiana en materia de Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) y de Industria y Comercio, distinción que prácticamente no existe en la legislación tributaria federal de los E.U.A., donde además de no existir el impuesto federal al consumo, no hay un impuesto territorial equivalente al Impuesto de Industria y Comercio. De éste modo, en materia de impuesto sobre



la renta, algunos CONCEPTO NOs se excluyen específicamente de la “renta bruta”, la cual resulta de cualquier ingreso, cualquiera que sea su fuente. Dichas exclusiones también se conocen como “exenciones”, término utilizado para ciertas sumas que se sustraen (deducen) de la renta bruta para determinar la renta gravable.

Cuando confusiones como esta surgen, es aplicable el artículo 33, numeral 3, de la Convención de Viena que dispone lo siguiente:

ARTICULO 33. Interpretación de Tratados Autenticados en dos o más Idiomas.

“3. Se presumirá que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido.”

Con este principio de interpretación, es posible adoptar la presunción, salvo prueba en contrario, de que todos los términos que se utilizan en el Tratado se utilizan en igual sentido en los dos idiomas. Como las palabras exclusión y exención tienen el mismo significado en inglés, pero en español tienen significados técnicos diferentes, es preciso también recurrir al método de interpretación consagrado en el numeral 4 del mismo artículo dispone lo siguiente:

ARTICULO 33. Interpretación de Tratados Autenticados en dos o más Idiomas.

“4. (...) cuando la comparación de los textos revele una diferencia de sentido que no pueda resolverse con la aplicación de los artículos 31 y 32, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y del fin del tratado.”

Así, es necesario recurrir al objeto y fin del Tratado, para saber cuál es la interpretación que mejor concilia los textos de las dos versiones idiomáticas. En cuando a los demás términos no técnicos que hay dentro del Acuerdo Internacional, como ya se vio arriba, estos dispensan o descargan de cualquier obligación tributaria a los operadores de aeronaves. De acuerdo a esto es posible concluir que lo que se pretendió con el Tratado debe interpretarse de acuerdo con el resto de las palabras utilizadas en el instrumento, de manera que no se deje por fuera ninguna de las responsabilidades exoneradas. Adicionalmente, si se tiene en cuenta el objeto y fin del Tratado, la distinción entre no sujeción y exención, cuyo efecto práctico se traduce en la obligación formal de declarar, no debería existir por cuanto además de atentar contra el espíritu del Tratado, no se encuentra acorde con la “eficacia, economía y celeridad” de la administración pública que promueve el artículo 209 de la Constitución Política. Esto es cierto en el entendido que la actividad de Continental Airlines siga siendo exclusivamente la operación internacional de aeronaves y demás actividades eximidas por el Tratado.

...

Siendo así y aplicando la interpretación que mejor “...concilie esos textos habida cuenta del objeto y fin del tratado...”, es claro que las palabras utilizadas en el Acuerdo, excluyen de cualquier obligación tributaria, incluida la accesoria de presentar declaración, a los operadores de aeronaves norteamericanos en Colombia.

... e) Los Resultados Absurdos e Irrazonables de la Interpretación del Tratado

Finalmente, podríamos plantearnos el ejercicio hipotético de interpretar el Tratado de manera distinta a la arriba expuesta, y llegaríamos a la conclusión de que tal interpretación arrojaría resultados manifiestamente absurdos e irrazonables, ya que se estaría contrariando la máxima romana que dice que quien puede lo más, puede lo menos. Sería irrazonable que una aerolínea pudiera exonerarse de la obligación principal de pagar el impuesto y no pudiera exonerarse de la obligación accesoria que se desprende lo anterior, que no es otra que la presentación de la declaración de Industria y Comercio. No hay que olvidarse que aquí la obligación tributaria sustancial es el pago del tributo, obligación principal de la cual se desprenden obligaciones formales y accesorias. En este sentido, es posible acudir a medios de interpretación complementarios de los tratados, conforme al artículo 32 de la Convención de Viena, cuando la interpretación "...conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable."

De lo anteriormente expuesto se colige:

1. El Acuerdo aprobado por el Congreso Colombiano mediante la Ley 4 del 05 de enero de 1.988, es obligatorio para Colombia a partir de la fecha en que se perfeccionó el vínculo internacional y está vigente mientras no se de por terminado previa notificación escrita de terminación a través de los canales diplomáticos, de acuerdo con el contenido del mismo.
3. Del análisis de los artículos 9 de la Constitución Nacional, 39 de la ley 14 de 1.983, y 259 del Decreto 1333 de 1.986 (Código de Régimen Político y Municipal se infiere que si existen tratados internacionales que contraigan obligaciones que afecten el Impuesto de Industria y Comercio deben ser aplicados por los municipios.
4. La competencia para determinar el cumplimiento o incumplimiento del Acuerdo es restrictiva del Gobierno Colombiano; en caso de determinarse para finiquitar el Acuerdo deberá notificarse al Estado que lo incumpla a través de los canales diplomáticos.
5. La exoneración de que trata el acuerdo suscrito entre los Estados Colombiano y Estadounidense, aprobado mediante la ley 4 de 1.988, dispone eximir de impuestos, sin distinguir entre ellos, a los **ingresos derivados de la operación de barcos y aeronaves, y** teniendo en cuenta que el artículo 31 de la Convención de Viena aprobada por Colombia a través de la Ley 406 de octubre 24 de 1987, señala que los tratados se deben interpretar de Buena Fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos según su objeto y fin, dado que el término es genérico y no especifica el tipo de impuesto, este tratado se debe aplicar a todo impuesto que su base sean los ingresos derivados de la operación internacional de barcos o aeronaves.

6. Como la Base Gravable del Impuesto de Industria y Comercio según el artículo 34 del Decreto Distrital 423 de 1996, son los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período y 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, exportaciones y la venta de activos fijos, y la Ley 4 de 1988 estableció exoneración recíproca de impuestos sobre ingresos derivados de la operación de barcos y aeronaves, es claro que este tiene aplicabilidad para el Impuesto de Industria y Comercio, desde el año gravable 1989.

7. Como ya se determinó que el tratado cobija el Impuesto de Industria y Comercio, ahora estableceremos si el beneficio fiscal es de no sujeción o exención, para lo cual se establece que se trata de una no sujeción al gravamen; es decir no constituyen hecho generador de este impuesto las operaciones de barcos y aeronaves en los términos del tratado, ni base gravable los ingresos obtenidos en el ejercicio de estas operaciones, en razón a que como la Ley tiene la facultad de establecer quienes son sujetos pasivos y lo que realizó en los artículos 39 de la Ley 14 de 1983 y 259 del Decreto Ley 1333 de 1986 fue señalar quienes no eran sujetos pasivos del tributo incluyendo los casos generados por obligaciones contraídas por el gobierno en virtud de tratados internacionales que haya celebrado o celebrare en el futuro, por lo que se entiende como una liberación de todas las obligaciones fiscales a las personas y por las actividades que señala el tratado en comentario.

#### **CONCEPTO No.712**

Ref: Radicación 022446 de 5 de Octubre de 1998.

Tema: Impuesto de Industria Y Comercio e Impuesto de Azar y Espectáculos

Subtema: Alquiler de video juegos

#### **Pregunta**

Qué impuestos de carácter distrital debe pagar una persona que en un establecimiento de comercio se dedica al alquiler de vídeo juegos, debe pagar los impuestos de Industria y Comercio y Azar y Espectáculos?

#### **Respuesta**

Efectivamente frente al “alquiler de vídeo juegos”, se tipifica una de las actividades gravada con el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros precisamente la Actividad de Servicio a que se refiere el Decreto Distrital 423 de 1996 en su artículo 28 que establece:

#### **“ARTICULO 28. ACTIVIDAD DE SERVICIO.**

*Es actividad de servicio, toda tarea, labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien lo*

*contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual”.*

Ahora bien, quien realiza la actividad de servicios, debe tener en cuenta al momento de liquidar su impuesto las tarifas correspondientes a dicha actividad, establecidas en el literal c) del Artículo 42 del mismo ordenamiento, así:

“ c) Para las actividades de servicios

ACTIVIDAD	CÓDIGO	TARIFA
Transporte; publicación de revistas, libros y periódicos; radiodifusión y programación de televisión.	301	3 por mil
Consultoría profesional; servicios prestados por contratistas de construcción, constructores y urbanizadores; y presentación de películas en salas de cine.	302	5 por mil
Servicios de restaurante, cafetería, bar, grill, discoteca y similares; servicios de hotel, motel, hospedaje, amoblado y similares; servicio de casas de empeño; servicios de vigilancia.	303	10 por mil
Demás actividades de servicios	304	7 por mil

De otra parte, la persona que se dedique al alquiler de vídeo juegos está obligado a cancelar al Distrito Capital el Impuesto de Azar y Espectáculos a que se REFiere el Artículo 69 ibídem; al respecto se envía copia del concepto No. 458 emitido por esta oficina y en el cual se analiza precisamente el punto materia de su consulta (se anexan copias).

Para concluir se informa al consultante que la persona que en la jurisdicción del Distrito Capital Santa Fe Bogotá realice la actividad de alquiler de vídeo juegos, debe cancelar los impuestos de Industria, Comercio, Avisos y Tableros y de otra parte el de Azar y Espectáculos por expresa disposición legal, puesto que el hecho generador es totalmente independiente, esto es, la realización de un juego permitido el cual está definido por el Decreto Distrital 423 de 1996, Artículo 80, debiendo por consiguiente tributar sobre el valor de los ingresos brutos obtenidos sobre el monto de las boletas, billetes, fichas, monedas, dinero efectivo o similares en los términos del Artículo 71 ibídem. .

**“ARTICULO 71. BASE GRAVABLE.**

*La base gravable será el valor de los ingresos brutos, obtenidos sobre el monto total de:*

*Las boletas de entrada a los espectáculos públicos.*

*Las boletas, billetes, tiquetes, fichas, monedas, dinero en efectivo o similares, en las apuestas de juegos.*

*Las boletas, billetes, tiquetes de rifas.*

*Los artículos que deben entregar a los socios favorecidos durante los sorteos en las ventas bajo el sistema de clubes.”*

Como información adicional se adjunta copia del concepto No. 626 al interior del cual encontrará orientación para liquidar el Impuesto de Industria y Comercio.

### CONCEPTO No 713

.Ref: Radicación., Octubre 5 de 1998

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Patrimonios Autónomos Sujetos Pasivos del Impuesto

### Pregunta

1. ¿ Los fondos de pensiones son sujetos del Impuesto de Industria y Comercio o su actividad se escapa de la esfera mercantil, pudiendo ser considerados como no sujetos de dicho impuesto, más aún cuando a nivel nacional el artículo 23-2 del Estatuto Tributario Nacional. Establece que los fondos de pensiones de jubilación e invalidez no son contribuyentes del impuesto de renta y complementarios?.

### Respuesta

El artículo 97 de la Ley 100 de 1993 establece:

“ART. 97. **Fondos de pensiones como patrimonios autónomos:** Los fondos de pensiones, conformados por el conjunto de las cuentas individuales de ahorro pensional y los que resulten de los planes alternativos de capitalización o de pensiones, así como los intereses, dividendos o cualquier otro ingreso generado por los activos que los integren, constituyen patrimonios autónomos, propiedad de los afiliados, independientes del patrimonio de la administradora.

La contabilidad de los mismos, se sujetará a las reglas que para el efecto expida la Superintendencia Bancaria.”.

Por su parte el artículo 90 de la misma norma establece:

“ART. 90.- **Entidades Administradoras:** Los fondos de pensiones del régimen de ahorro individual con solidaridad serán administrados por las sociedades administradoras de fondos de pensiones, cuya creación se autoriza.  
(...).”

El Estatuto Orgánico del Sistema Financiero en su artículo 168 que establece las reglas relativas a las sociedades que administran fondos de pensiones preceptúa:

“**1. Sociedades con capacidad para administrar fondos de pensiones:** Los fondos de pensiones de jubilación e invalidez sólo podrán ser administrados por sociedades fiduciarias y compañías de seguros, previa autorización de la Superintendencia Bancaria, la cual se podrá otorgar cuando la sociedad acredite capacidad técnica de acuerdo con la naturaleza del fondo que se pretende administrar.

2. (...)

**3. Definición:** Constituye un fondo de pensiones el conjunto de bienes resultantes de los aportes de los partícipes y patrocinadores del mismo y sus rendimientos, para cumplir uno o varios planes de pensiones de jubilación e invalidez.

**4. Vigilancia:** Corresponde a la Superintendencia Bancaria Ejercer la inspección y vigilancia sobre las sociedades que administran fondos de pensiones de jubilación e invalidez para que dicha administración se ajuste a lo dispuesto por la Constitución, la Ley, los reglamentos del fondo y los planes de pensiones.

**5. Autonomía del fondo de pensiones:** Los fondos de pensiones son patrimonios autónomos y, en consecuencia, sólo responderán por las obligaciones derivadas de los planes correspondientes sin quedar vinculados por las obligaciones de la sociedad administradora y sin que los bienes que lo componen formen parte de la masa de la quiebra de dicha sociedad en los términos del numeral 8º del artículo 1962 del Código de Comercio.

Salvo lo dispuesto en el plan de pensiones la entidad o entidades patrocinadoras sólo responderán por las prestaciones a cargo del fondo.

(...)” (Se subraya)

Ahora bien, de las normas transcritas tenemos que los fondos de pensiones son patrimonios autónomos, administrados por sociedades administradoras del sector financiero, motivo por el cual entraremos a estudiar los patrimonios autónomos, frente a el Impuesto de Industria y Comercio.

La palabra patrimonio deriva de la composición de las palabras **Patris** que significa padre y **munus** relativo a retribución, peculio o ganancia, el patrimonio autónomo se define como el conjunto de uno o más bienes que conforman una universalidad jurídica propia, distinta de los bienes a partir de los cuales es creado y el cual debe cumplir una finalidad previamente establecida, este conjunto de bienes tiene adicionalmente cierta aptitud para adquirir derechos y contraer obligaciones como si se tratara de un verdadero sujeto de derecho.

De lo anterior tenemos que el patrimonio autónomo contiene los siguientes elementos esenciales:

1. Es una universalidad jurídica
2. Es un conjunto de derechos y obligaciones, separado del patrimonio que le dio origen.
3. Los bienes que lo integran están destinados a cumplir una finalidad específica.
4. Su creación es legal.
5. No tiene personería jurídica.

Como vemos a los patrimonios autónomos se les reconoce cierta aptitud para adquirir derechos y contraer obligaciones, como si se tratara de un verdadero sujeto de derecho no obstante que carece de personalidad.

Claro lo anterior y adentrándonos en el campo tributario es importante para empezar el resaltar que tomando como REFERENCIA nuestro ordenamiento constitucional, y particularmente el artículo 338, el cual obliga a que en las leyes, ordenanzas y Acuerdos de impuestos, se fijen directamente los sujetos activos, pasivos, los hechos, las bases gravable y las tarifas surge la imperante necesidad de saber si los patrimonios autónomos son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio en Santa Fe de Bogotá D.C. al respecto el artículo 33 del Decreto Distrital 423 de 1996 establece:

### **ARTICULO 33. 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. (Conc. Artículo 3 del Acuerdo 21 de 1983).

Son contribuyentes del impuesto de industria y comercio, las sociedades de economía mixta y las empresas industriales y comerciales del estado, sin perjuicio de lo señalado en el literal g) del artículo 31 de este decreto. (Conc. Artículo 17 del Acuerdo 18 de 1987).

Los profesionales independientes son contribuyentes del impuesto de industria y comercio y tributan de acuerdo con las normas establecidas para el régimen simplificado. (Conc. Artículo 7 del Acuerdo 28 de 1995).

Los contribuyentes del régimen simplificado de industria y comercio, no cobrarán el impuesto, ni presentarán declaración; su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal concepto (Conc. Artículo 7 del Acuerdo 28 de 1995).

Los establecimientos de crédito definidos como tales por la Superintendencia Bancaria y las instituciones financieras reconocidas por la ley, son contribuyentes con base gravable especial.

Las entidades sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, no definidas o reconocidas por ésta o por la ley, como establecimientos de crédito o instituciones financieras, pagarán el impuesto de industria y comercio conforme a las reglas generales que regulan dicho impuesto. (Subrayados y concordancias ajenas al texto).

De la norma transcrita tenemos que son sujetos pasivos del impuesto las **personas naturales y jurídicas, las sociedades de hecho, las sociedades de economía mixta, las empresas industriales y comerciales del estado, los profesionales independientes** entre otros.

Como se puede apreciar, la normatividad tributaria distrital no incluye a los patrimonios autónomos dentro de la enumeración que ella hace de los contribuyentes del impuesto de Industria y Comercio en Santa Fe de Bogotá a pesar de la posibilidad del legislador de hacerlo, al respecto la Doctrina considera *“Dada la autonomía dogmática del derecho sustancial tributario, principalmente frente al derecho privado, el sujeto con poder de imposición puede atribuir, con el fin de establecer sujetos pasivos del impuesto, capacidad jurídica a entes, que aún aman de acuerdo con la ley civil, son incapaces*



*absolutos o relativos para adquirir derechos y contraer obligaciones. Es norma general que la capacidad jurídica tributaria no coincide con la civil”<sup>17</sup>*

De lo anterior tenemos que siendo el patrimonio autónomo una auténtica masa de bienes, que la ley podía elevar a sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio, no se encuentra señalado como tal, razón por la cual las actividades que desarrolle el mismo no se encuentra gravadas, y es que aunque los patrimonios autónomos tienen unas características propias entre las que se puede mencionar la ausencia de personería jurídica, **estos no son contribuyentes** del impuesto de Industria y Comercio, pues a pesar de que en otros tributos (renta por ejemplo) la ley reconoce tal calidad a ciertos entes sin personería, dicho reconocimiento debe encontrarse expreso en la norma, situación que en caso de los patrimonios autónomos no se da en el Impuesto de Industria y Comercio.

Caso en contrario ocurre con las instituciones financieras administradoras de estos patrimonios autónomos, la Ley 45 de 1990 en su artículo 90 determinó para efectos de la misma Ley qué se entiende por instituciones financieras, es decir, las entidades sometidas a la vigilancia y control de la Superintendencia Bancaria, Adicionalmente, el artículo 3 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero en su numeral 1, define quienes son las sociedades de servicios financieros, y entre ellas encontramos las sociedades fiduciarias, los almacenes generales de depósito **y las sociedades administradoras fondos de pensiones y cesantías**, y en el numeral 2, les da la catalogación de ser instituciones financieras.

Claro lo anterior, de lo que se concluye que las sociedades administradoras de fondos y pensiones y cesantías son instituciones financieras, y teniendo en cuenta que el artículo 36 del decreto Distrital 423 de 1996 establece:

**ARTICULO 36. TRATAMIENTO ESPECIAL PARA EL SECTOR FINANCIERO.**

**Los bancos, las corporaciones de ahorro y vivienda, corporaciones financieras, almacenes generales de depósito, compañías de seguros de vida, compañías de seguros generales, compañías reaseguradoras, compañías de financiamiento comercial, sociedades de capitalización y demás establecimientos de crédito que defina como tal la Superintendencia Bancaria e instituciones financieras reconocidas por la ley,** tendrán la base gravable especial definida en el artículo siguiente.  
(...)” (Se subraya)

Por su parte los artículos 37 y 38 del Decreto Distrital 423 de 1996, establecen:

**ARTICULO 37: BASE GRAVABLE ESPECIAL PARA EL SECTOR FINANCIERO.**

La base gravable par el sector financiero señalado en el inciso primero del artículo anterior, se establecerá así:

<sup>17</sup> RAMIREZ CARDONA, Alejandro. Derecho Tributario. Santa Fe de Bogotá, 1990.

1. Para los bancos, los ingresos operacionales del bimestre representados en los siguientes rubros.

- a) Cambios: posición y certificados de cambio.
- b) Comisiones: de operaciones en moneda nacional, de operaciones en moneda extranjera.
- c) Intereses: de operaciones con entidades públicas, de operaciones en moneda nacional, de operaciones en moneda extranjera.
- d) Rendimiento de inversiones de la sección de ahorros.
- e) Ingresos en operaciones con tarjeta de crédito.
- f) Ingresos varios, no integran la base, por la exclusión que de ellos hace el Decreto 1333 de 1986.

(...)

8. Para los demás establecimientos de crédito, calificados como tales por la Superintendencia Bancaria y entidades financieras definidas por la ley, diferentes a las mencionadas en los numerales anteriores, la base gravable será la establecida en el numeral 1, de este artículo en los rubros pertinentes.

#### ARTICULO 38. PAGO COMPLEMENTARIO PARA EL SECTOR FINANCIERO

Los establecimientos de crédito, instituciones financieras y compañías de seguros y reaseguros, de que tratan los artículos anteriores, que realicen sus operaciones en el Distrito Capital a través de más de un establecimiento, sucursal, agencia u oficina abierta al público, además de la cuantía que resulte liquidada como impuesto de industria y comercio, pagarán por cada unidad comercial adicional la suma equivalente a una sexta parte de diez mil pesos (\$10.000) por bimestre (valor base año 1983).” (se subraya)

De acuerdo con lo anterior, tenemos que las sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantías son instituciones financieras, sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, que por su característica especial deben tributar bajo la base gravable especial determinada par este sector por el Decreto Distrital 423 de 1996, y observar que las tarifas a aplicar serán las determinadas en forma para este tipo de entidades por el literal d) del artículo 42 del citado decreto en concordancia con el Artículo 4 del Acuerdo 28 de 1995, a saber:

#### **ARTICULO 42. TARIFAS DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.**

*En desarrollo de lo dispuesto en el artículo 154 del decreto 1421 de 1993, las tarifas del impuesto de industria y comercio, sin incluir el impuesto complementario de avisos y tableros, según actividad, son las siguientes:*

##### **d) Para las actividades financieras**

ACTIVIDAD	CÓDIGO	TARIFA
Corporaciones de ahorro y vivienda.	401	8 por mil
Demás actividades financieras.	402	8 por mil

A manera de conclusión tenemos que los patrimonios autónomos NO son contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio en Santa Fe de Bogotá D.C., pues carecen de personería jurídica y no se encuentran determinados como tales en la legislación tributaria distrital.

Que en contrario las sociedades administradoras de estos fondos de pensiones son entidades financieras y tributarán como tal de acuerdo con la normatividad tributaria vigente.

### **CONCEPTO NO No.715**

Ref: Consulta No. 022410 de Septiembre 01 de 1998

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Retención por concepto de Regalías.

### **Pregunta**

1. ¿Los pagos a una Empresa sin domicilio en Colombia por concepto de regalías por la explotación de marca, está sujeto a retención de Impuesto de Industria y Comercio en Santa Fe de Bogotá?
2. ¿Los pagos a una persona natural por concepto de arrendamiento de bodegas está sujeto a retención de industria y comercio? Se debe registrar como responsable del Impuesto de Industria y Comercio? Está obligada llevar contabilidad para fines de este impuesto?

### **Respuesta:**

El Código de Comercio en el artículo 594 señala:

*“El contrato de licencia contendrá estipulaciones que aseguren la calidad de los productos o servicios producidos o prestados por el beneficiario de la licencia. El titular de la marca ejercerá control efectivo sobre dicha calidad y será solidariamente responsable frente a terceros por los perjuicios causados.  
....”*

Esta figura contractual en la legislación Colombiana es atípica, sin embargo la podemos definir como el contrato mediante el cual una empresa concede a empresas independientes, a cambio de cierto canon, el derecho de utilizar su marca para la venta de productos o servicios, es decir, la autorización de su propietario, para colocarla en productos que serán fabricados por el licenciado o por un tercero que le fabrica, desprendiéndose del vínculo contractual la obligación de hacer ( conceder el derecho a utilizar su marca a otra persona), la cual se enmarca en la definición de actividad de servicios contemplada en el artículo 28 del Estatuto Tributario Distrital parte Sustantiva que señala:

#### “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.”

Es importante anotar, que se entiende por obligación de hacer:

“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 las que tienen por objeto la entrega de una cosa, siempre y cuando que tal entrega no implique mutación de la propiedad, como lo debe de hacer el arrendador al arrendatario o el depositario al depositante”.<sup>18</sup>

Para delimitar la órbita de aplicación del impuesto de industria y comercio, es necesario analizar el hecho que lo genera, veamos como, el impuesto de Industria y Comercio, grava el ejercicio de las actividades Industriales, Comerciales o de Servicio. Así lo establece el artículo 1 del Acuerdo 21 de 1983, norma compilada en el Estatuto Tributario Distrital en el artículo 25, de la Parte Sustantiva, cuyo texto expresa:

#### “HECHO GENERADOR.

El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicio en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos”

La misma norma en el artículo 33 preceptúa:

#### “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.


....”

De la norma transcrita, se deduce claramente que la obligación tributaria se origina al realizar el hecho generador, cual es el ejercicio de la actividad en cualquiera de las formas previstas en la misma.

Entonces tenemos, que para generar el impuesto de Industria y Comercio en esta jurisdicción, derivado del desarrollo o ejecución de una actividad de servicio, como para este caso es la utilización de un bien ( Marca), no se requiere como requisito sine quanon que posean establecimiento de comercio o inmueble determinado, o que tenga domicilio en el país, basta que se den los presupuestos previstos en la norma transcrita anteriormente.

---

<sup>18</sup> OSPINA FERNANDEZ, G., Régimen General de las Obligaciones, Ed. Temis



Para efectos de la aplicación de la retención por compras de bienes o servicios del Impuesto de Industria y Comercio señalada en el artículo 6 del Acuerdo 28 de 1995 y el Decreto Reglamentario 053 de 1996, debemos tener en cuenta que este sistema de recaudo del impuesto opera cuando un agente de retención, compra unos bienes o servicios a un proveedor que es contribuyente del impuesto de Industria y Comercio en Santa Fe de Bogotá; por tanto es indispensable observar:

a) Que quien efectúe la compra tenga la calidad de agente de retención de los enumerados por el artículo 11 del Decreto 053 de 1996 bien sea como agente de retención permanente u ocasional; teniendo en cuenta que los primeros se caracterizan porque en todas sus compras de bienes o servicios, deben efectuar la correspondiente retención siempre y cuando la operación este sujeta a este mecanismo de recaudo y los segundos por el hecho de que por regla general en sus compras, no efectuarán la retención a menos de que se encuentren encuadrados dentro de las situaciones previstas en la norma para que puedan efectuar la retención de este impuesto.

La misma disposición señala como **agentes de retención permanente** a 1.- Las entidades estatales allí enumeradas. 2.- Los contribuyentes del impuesto de industria y comercio que se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y 3.- Los que mediante resolución del Director Distrital de Impuestos se designen como agentes de retención en el impuesto de industria y comercio.

Como **agentes de retención ocasionales** señala a: 1.- Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en la jurisdicción del Distrito Capital, con relación a los mismos. 2.- Los contribuyentes del régimen común, cuando adquieran servicios gravados, de personas que ejerzan profesiones liberales y 3°.- Los contribuyentes del régimen común cuando adquieran bienes de distribuidores no detallistas o servicios, de personas que no estén inscritas en el régimen común.

b) Que la persona que le provea los bienes o servicios al Agente de Retención sea contribuyente del impuesto de Industria y Comercio y no este exento o no sujeto a dicho impuesto de conformidad con los acuerdos que en esta materia haya expedido el Concejo Distrital.

c) Que la operación esté gravada con el impuesto de Industria y Comercio.

d) Que la operación se realice en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.

e) Que la operación no se realice entre agentes permanentes de retención del impuesto de industria y comercio.

f) Que la compra de la prestación del servicio en cuantía individual supere el monto de \$ 30.000.

g) Que la compra del bien en cuantía individual supere el monto de \$ 210.000.

h) Cuando la operación sea realizada entre dos contribuyentes del régimen común, y el comprador es agente de retención permanente.

De lo expuesto y para el caso en consulta, si es agente retenedor debe efectuar la retención del impuesto de industria y comercio en la medida en que los pagos efectuados por la explotación de una marca, sea resultado del cumplimiento del objeto contractual en la Jurisdicción del Distrito Capital.

Es importante aclarar además que el domicilio de la empresa que suministra la marca para su utilización, no tiene incidencia en la configuración del hecho generador del impuesto de industria y comercio, sino que es la realización de la actividad en desarrollo del contrato dentro de la jurisdicción de Santa Fe de Bogotá; en este orden de ideas, si la empresa tiene su domicilio en el exterior y realiza directa o indirectamente cualquiera de las actividades gravadas con el impuesto en jurisdicción del Distrito Capital, será objeto de retención cuando cumpla con los requisitos señalados en el punto anterior.

En cuanto se refiere a su segundo interrogante la Oficina Jurídico Tributario emitió conceptos No. 228 del 28 de noviembre de 1994 y 501 de Septiembre 30 de 1996, que trata el tema consultado.

#### **CONCEPTO No 716**

Ref: Reparto 241/98  
Tema: Industria y Comercio.  
Subtema: Actividad Económica

#### **Pregunta**

Bajo qué actividad económica en el Impuesto de Industria y Comercio debe clasificarse la elaboración de aromáticas o tisanas, cuya fase industrial es el secamiento de la respectiva yerba o planta y su empaque en la respectiva bolsa.

Este producto terminado constituye la materia prima para la aromática tomada como bebida por el consumidor final.

#### **Respuesta**

El artículo 26 del Decreto Distrital 423 de 1996 en concordancia con lo establecido en el artículo 7 del Acuerdo 21 de 1983, define la actividad industrial como:

##### ***ARTICULO 26. 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.*

Como vemos la actividad industrial tiene entre sus ítems la producción, extracción fabricación manufactura, preparación de cualquier clase de materiales y en general cualquier proceso de transformación por elemental que sea.

De lo anterior y como usted mismo lo manifiesta en su solicitud, en el proceso de elaboración de las aromáticas o tisanas existen dos procesos industriales como lo son el secamiento y empaque de las plantas bebestibles que con posterioridad se convertirán en la base para la preparación de bebidas aromáticas, ahora, veamos qué se entiende por secamiento y empaque

**EMPAQUE:** *(de empaçar). Acción y efecto de empaçar, Conjunto de materiales que forman la envoltura y armazón de los paquetes; como papeles, telas, cuerdas, cintas etc.*<sup>19</sup>

**SECAMIENTO:** *Acción y efecto de secar o secarse*<sup>20</sup>

Como se observa en estas definiciones para la elaboración de las aromáticas se requieren de procesos los cuales son vistos como industriales ya que son procesos de transformación de las plantas bebestibles en tisanas, motivo por el cual la actividad desarrollada es NETAMENTE INDUSTRIAL, y deberá tributar de acuerdo con las tarifas establecidas en el literal a) del artículo 42 del Decreto Distrital 423 de 1996 las cuales nos permitimos transcribir a continuación:

**“”ARTICULO 42. TARIFAS DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.**

En desarrollo de lo dispuesto en el artículo 154 del decreto 1421 de 1993, las tarifas del impuesto de industria y comercio, sin incluir el impuesto complementario de avisos y tableros, según actividad, son las siguientes:

**a) Para las actividades industriales**

<b>ACTIVIDAD</b>	<b>CODIGO</b>	<b>TARIFA</b>
<i>* Producción de alimentos, excepto bebidas; producción de calzado y prendas de vestir.</i>	101	3 por mil
<i>* Fabricación de productos primarios de hierro y acero; fabricación de material de transporte.</i>	102	5 por mil
<i>* Demás actividades industriales</i>	103	8 por mil

<sup>19</sup> Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, Editorial Espasa, Madrid, 1992, pag. 809.

<sup>20</sup> *Ibidem.* pag. 1853.

## CONCEPTO No 717

Ref: Reparto 229/98

Tema: Industria y Comercio.

Subtema: Territorialidad - Devolución de Retenciones.

### Pregunta

El Instituto Nacional de Vías entregó en concesión un tramo de la construcción de una carretera a una compañía constructora, para la administración de los recursos se celebró un contrato de fiducia de administración con una entidad fiduciaria, en los pagos realizados por la fiduciaria a la constructora se practicó la retención en la fuente por concepto de industria y comercio en Santa fe de Bogotá, a la tarifa del cinco (5) por mil, los valores retenidos fueron consignados a favor de la Dirección de Impuestos Distritales, pero de los totales de los dineros retenidos sólo un porcentaje corresponden a Santa Fe de Bogotá D.C., puesto que la obras de construcción se adelantan en jurisdicciones de diferentes municipios, que a su vez reclaman para sí, el correspondiente pago de impuesto de Industria y Comercio.

SE Pregunta:

- a. Se explique el procedimiento que debe seguir la constructora para solicitar la devolución de los pagos que por exceso fueron retenidos en Santa Fe de Bogotá D.C.
- b. Se explique si es posible que la Dirección de Impuestos Distritales realice el traslado de los dineros retenidos en exceso a los municipios propietarios reales de dichos impuestos.
- c. Se indique el procedimiento que debe seguir la constructora para que la fiduciaria sólo practique la retención en la fuente sobre los impuestos causados en Santa Fe de Bogotá.


### Respuesta

Como las tres Preguntas tienen mucha concordancia, para efectos de la Respuesta éstas se unificarán.

El hecho generador del impuesto de industria comercio y avisos establecido expresamente en el artículo 25 del Decreto 423 de 1996, dispone que el hecho imponible en este impuesto recae sobre la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios en jurisdicción del Distrito Capital, de manera directa o indirectamente por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sean que se cumplan en forma permanente u ocasional en inmuebles determinados con establecimientos de comercio o sin ellos.

Entonces tenemos que el ejercicio de una actividad es un conjunto de actos objetivos, la cual puede ser desarrollada en una o en varias jurisdicciones, y debemos tener en





cuenta para la determinación territorial del hecho generador, el lugar en donde se desarrolla la actividad, esto, teniendo en cuenta el principio de territorialidad, el cual prohíbe gravar en una jurisdicción, actividades que se ejerzan en otras jurisdicciones territoriales.

*En observancia al principio de territorialidad, concretamente sobre los ingresos obtenidos a través de establecimientos de comercio por la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios, el artículo 39 del Decreto Distrital 807 de 1993 preceptúo:*

***“En el caso de los contribuyentes del impuesto de industria, comercio y avisos y tableros, que realicen actividades industriales, comerciales y/o de servicios, en la jurisdicción de municipios diferentes al distrito capital a través de sucursales, agencias o establecimientos, deberá, llevar en su contabilidad registros que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en dicho municipio.***

***Igual obligación deberán cumplir quienes teniendo su domicilio principal en municipio distinto al Distrito Capital, realicen actividades industriales, comerciales y/o de servicios en su jurisdicción”.***

De otra parte el Consejo de Estado en sentencia de junio 22 de 1990 expediente 2180, al declarar la nulidad del parágrafo 4° del Acuerdo 21 de 1983 expedido por el Concejo del Distrito Especial de Bogotá, señaló con respecto a la territorialidad del tributo:

“Evidentemente, el concepto de ejercicio de actividad consagrado en el parágrafo 4° está basado en “el acto de venta de los productos o servicios o la suscripción del contrato respectivo”, ambos inaceptables dentro del contexto de la ley: el primero por su ambigüedad y porque mira más a la realización de la base gravable que del hecho imponible y el segundo porque trata de adoptar un criterio jurídico que no concuerda con la realidad.

Ya al resolver casos particulares, la Sala ha tenido oportunidad de manifestarse en contra del criterio que informa el parágrafo 4° acusado, con la consideración que siendo la materia imponible de este impuesto la actividad comercial, industrial o de servicios, lo relevante es determinar en dónde realiza esa actividad el sujeto gravado, no en dónde se entiende realizada la venta. Porque la venta es el hecho generador o manifestación externa del hecho imponible y a la vez elemento constitutivo de la base gravable y la territorialidad del tributo se predica de la materia imponible, no del hecho o base gravable.

Adoptar como criterio que define la realización de la actividad hechos como “la suscripción del contrato respectivo” se prestaría a insolubles conflictos entre distintos municipios o a trasladar artificiosamente el lugar de la causación del gravamen, desvirtuando la realidad comercial en la que se basa la Ley 14 de 1983.”

Resumiendo, para efectos de establecer la jurisdicción en la cual se genera el tributo cuando un agente económico ejecuta una actividad ya sea industrial, comercial o de servicio, se debe determinar el lugar o jurisdicción en la cual se manifiesta la realización

del hecho imponible, que en el impuesto de Industria y comercio es **en donde se lleva a cabo, ejecuta o realiza la actividad.**

De lo anterior se desprende que el contribuyente que ejecute actividades comerciales o de servicios fuera de la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, podría descontar de la base gravable del tributo del Distrito Capital los ingresos obtenidos por las ventas o servicios en otros municipios, siempre que demuestre:

a.- Que los ingresos obtenidos en actividades de comercio o de servicios se generan a través de un establecimiento debidamente registrado y

b.- Que haya tributado en el respectivo municipio.

Los contribuyentes pueden probar que ejercen actividades comerciales y de servicios fuera de la Jurisdicción de Santa Fe Bogotá D.C., mediante el registro del establecimiento comercial y la declaración y pago del impuesto respectivo en el otro municipio correspondiente al período que pretenda demostrar.

El sistema de retención opera respetando los aspectos sustanciales del Impuesto de Industria y Comercio, como es la base gravable del tributo y la territorialidad del impuesto, por lo tanto al efectuar la respectiva retención por compras, la retención se debe realizar sobre los ingresos causados en la Jurisdicción del Distrito Capital teniendo en cuenta además el principio de Justicia que consagra el artículo 2 del Decreto Distrital 807 de 1993, en el cual se estipula que se debe dar aplicación recta a las leyes, presidido este precepto por un relevante espíritu de justicia ya que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley no ha querido que coadyuve a las cargas públicas del Distrito; por lo cual tenemos que para que se configure la Retención por compras, la retención que debe hacer el agente de retención debe ser sólo por los pagos o abonos en cuenta respecto de los ingresos obtenidos en desarrollo de la actividad realizada en Santa Fe de Bogotá D.C. Y en cuanto respecta a las actividades de servicios realizadas en otro (s) municipio (s), no habría lugar a efectuar la retención ya que el impuesto a que haya lugar lo debe cancelar en el municipio correspondiente en donde se desarrolla la actividad.

Ahora bien, en cuanto respecta a las sumas de dinero retenidas en exceso por el agente de retención, y su mecanismo para obtener su devolución el artículo 8 del Decreto 053 de 1996 establece:

**“ARTICULO 8º. PROCEDIMIENTO CUANDO SE EFECTUAN RETENCIONES DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO POR MAYOR VALOR.** Cuando se efectúen retenciones del Impuesto de Industria y Comercio por un valor superior, siempre y cuando no se trate aplicación de tarifa en los casos que no se informe la actividad, el agente retenedor reintegrará los valores retenidos en exceso, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañando las pruebas cuando a ello hubiere lugar.

En el mismo período en que el retenedor efectúe el respectivo reintegro, descontará este valor de las retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio por

declarar y consignar. Cuando el monto de las retenciones sea insuficiente, podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos siguientes”(Se subraya).

De las normas transcritas tenemos que a la persona que se le retiene por servicios no causados en la jurisdicción del Distrito Capital, para obtener la devolución de los dineros retenidos en exceso, deberá solicitar al agente retenedor, mediante escrito la devolución de estas sumas, debiendo el retenedor devolver las sumas retenidas en exceso, para su pago en las jurisdicciones municipales correspondientes, y deberá descontar en el mismo período en que se efectúe el respectivo reintegro, el valor de las retenciones devueltas del valor de las retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio por declarar y consignar teniendo en cuenta que cuando el monto de las retenciones sea insuficiente, podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos inmediatamente siguientes

Para finalizar es importante aclarar que para que no se sigan practicando retenciones inadecuadas, deberá el contribuyente informar al agente retenedor su calidad de no sujeto del impuesto en Santa Fe de Bogotá, por los ingresos obtenidos en ejercicio de actividades realizadas en otras jurisdicciones, así sea que el pago se efectúe en el Distrito Capital, lo anterior de acuerdo con lo establecido en inciso tercero del artículo 17 del Decreto Distrital 053 de 1996 que establece:

**“ARTICULO 17º. TARIFAS DE RETENCION**

(...)

Es responsabilidad del proveedor suministrar en la factura o en documento escrito la actividad económica, la calidad de agente de retención o la calidad de exento o no sujeto del impuesto...”

**CONCEPTO No. 726**

Ref.: Sus comunicaciones SH-97-440-825 y SH-97-442-02-227.

Tema: Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros

Subtema: Establecimientos Públicos sujetos pasivos del tributo-No excluidos por su función administrativa.

**Pregunta**

1.- ¿Los establecimientos públicos de los órdenes nacional, departamental, municipal y distrital son sujetos pasivos del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, en caso afirmativo, cuál es la base gravable sobre la cual deben tributar?

2.- ¿Se consulta por parte de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, si a raíz de pronunciamientos efectuados por el Consejo de Estado en donde se considera que el Instituto de los Seguros Sociales cumple FUNCIONES ADMINISTRATIVAS cuando desarrolla la actividad de Seguridad Social en Salud; esta entidad no sería sujeto pasivo del citado tributo y si igual tratamiento tendrían las EPS privadas y cómo se liquidarían el impuesto?

## **Respuesta:**

Para soportar las disímiles posiciones respecto de la sujeción de los establecimientos públicos frente al Impuesto de Industria y Comercio, se han expuesto diferentes argumentos; para desarrollar este estudio a continuación presentamos un resumen de los más importantes para posteriormente señalar la forma y el por qué han sido desvirtuados todos y cada uno por parte del Consejo de Estado.

## **ARGUMENTOS:**

- 1.- PROHIBICION LEGAL DE GRAVARLOS CON EL TRIBUTO;
- 2.- NATURALEZA DEL SUJETO - FUNCIONES ADMINISTRATIVAS;
- 3.- AUSENCIA ANIMO DE LUCRO.

### **1.- PROHIBICION LEGAL DE GRAVARLOS CON EL TRIBUTO.**

Dentro de esta argumentación existen dos situaciones diferentes ha observar: la primera es la no sujeción de establecimientos educativos públicos y la segunda es la aplicación del concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado.

A. Para proceder con el estudio recordemos quiénes han sido llamados a ser sujetos pasivos del citado gravamen en la jurisdicción del Distrito Capital Santa Fe de Bogotá: Al respecto la Ley 14 de 1983, Artículo 32º estableció:

“ARTICULO 32º El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.”

De la lectura de este texto se infiere que como regla general cualesquiera persona natural o jurídica o sociedad de hecho, pública o privada, por cuanto no hacía distinción, que realizará actividades industriales, comerciales o de servicios en las jurisdicciones municipales, podría ser gravada con el Impuesto de Industria y Comercio, por autorización expresa de la Ley.


Seguidamente en el Artículo 39º numeral 2 consagró la misma Ley:

ARTICULO 39º No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:

(...)

2. Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además subsisten para los Departamentos y Municipios las siguientes prohibiciones:

d) La de gravar con el impuesto de Industria y Comercio, los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales in ánimo de lucro, los



partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud;

(...)"

Creada la regla general, es decir, autorización para gravar con el citado impuesto a todas las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho que realizarán el hecho generador, también se consagró la excepción preceptuando que los municipios tenían prohibido gravar a determinadas personas, dentro de las cuales cabe mencionarse los establecimientos educativos públicos y sin hacer distinción según pertenecieran al orden nacional, departamental o municipal.

Con posterioridad, el Concejo de Bogotá Distrito Especial expidió el Acuerdo No. 21 de 1983, por medio del cual se dictaron disposiciones sobre los impuestos de Industria, Comercio y de Avisos, dentro de las cuales se resalta:

“ARTICULO 4º ACTIVIDADES NO SUJETAS. No están sujetas a los impuestos de Industria, Comercio y de Avisos, las siguientes actividades.

4º La educación pública, las actividades de beneficencia, las actividades 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.


A través del Acuerdo 21 de 1983, Artículo 4º el Concejo de Bogotá Distrito Especial acató las prohibiciones contenidas en la Ley 14 de 1983, Artículo 39, numeral 2o. literal d) consagrando las actividades no sujetas frente a los impuestos a que se refería y dentro de estas contempló la educación pública.

B. Los establecimientos públicos del orden nacional no son sujetos pasivos del impuesto de Industria y Comercio por cuanto existe prohibición legal de gravarlos con el mismo; en este sentido el planteamiento se soporta en concepto del Consejo de Estado Sala de Consulta y Servicio Civil, de septiembre 1º de 1976., radicación 1079 que señala lo siguiente:

“...Por lo que hace a los establecimientos públicos, el artículo 43 del Decreto 3130 de 1968 establece que estas entidades, ‘como organismos administrativos que son, gozan de los mismos privilegios y prerrogativas que se reconocen a la Nación’. Disposición esta apenas obvia, pues ya se ha dicho que por definición, los establecimientos públicos hacen parte de la Administración.

Y acaso no está de más anotar aquí que el artículo 198 del Código de Régimen Político y Municipal dice que los bienes de los municipios no pueden ser gravados con impuestos directos nacionales o departamentales, Al contrario, los bienes nacionales tampoco pueden serlo por parte de los municipios, apunta la Sala.

En esas condiciones, parece claro que las entidades de que se trata, los establecimientos públicos, no pueden ser gravadas con impuestos, contribuciones o tasa de cualquier origen, Resultaría ‘extravagante’ que la Nación sea sujeto pasivo de tales imposiciones.



Y en este punto parece oportuno hacer un breve comentario en relación con la imposibilidad en que se encuentra la Nación para eximir a cualquier entidad del pago de impuestos o contribuciones de carácter departamental o municipal (CRPM, art. 129), en atención a que estas rentas pertenecen a los departamentos o a los municipios respectivamente, y ellos tienen autonomía para el manejo de sus bienes, que gozan de las mismas garantías de que goza el patrimonio de los particulares, según se lee en la misma Constitución Nacional (art. 183), y en el Código de Régimen Político y Municipal (art. 129)

No obstante lo anterior, piensa la Sala que en el caso que se viene tratando no hay propiamente una exención a favor de los establecimientos públicos del pago del impuesto predial y otros, el fenómeno es distinto: la Ley declara que los establecimientos públicos pertenecen a la Nación, hacen parte de la administración nacional y como tales, gozan de las mismas prerrogativas y privilegios de que goza la Nación, Es simplemente consecuencia obvia de su carácter y aplicación de un principio elemental, enunciado atrás, en virtud del cual la Nación no puede ser sujeto pasivo de gravámenes, cualquiera que sea la naturaleza de éstos. La exención supone sujeto gravable. En el caso de los establecimientos públicos, ese sujeto no existe: es el mismo Estado”

Por esta vía se consideró desde 1976 como no sujetos al Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros los establecimientos públicos del orden nacional.

No obstante, con posterioridad en 1988 el Concejo de Bogotá Distrito Especial expidió el Acuerdo Distrital No. 11, el cual en el Artículo 17º expresó:

ARTICULO 17º- ENTIDADES DE DERECHO PUBLICO: Son contribuyentes de los impuestos de Industria y Comercio y de Avisos, las sociedades de economía mixta y las empresas industriales y comerciales del Estado del orden nacional y departamental, con excepción de las taxativamente contempladas en la Ley 14 de 1983 y demás normas que las modifiquen.”  
(Subrayado fuera de texto):

Respecto de esta disposición es importante aclarar que aun refiriéndose a las entidades de derecho público, de su contenido se infiere que solamente involucraba a las empresas industriales y comerciales del Estado y a las sociedades de economía mixta, las cuales son diferentes de los establecimientos públicos, por lo tanto debe concluirse que este artículo guardó silencio sobre los mismos.

Con la Ley 49 DE 1990, Artículo 76 se consagró en favor de los establecimientos públicos del orden departamental la prohibición de gravarlos con el impuesto en mención, entre otra entidades, sin embargo, en Sentencia del 12 de septiembre de 1991 la Corte Suprema de Justicia declaró inexecutable dicha disposición. El texto demandado es del siguiente tenor:

“ARTICULO 76. Impuestos municipales. Los establecimientos públicos, las superintendencias, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta, del orden departamental, no estarán gravadas con el impuesto de industria y comercio ni con el impuesto predial y sus complementarios o sustitutivos:”

Con posterioridad el Decreto Ley 1421 de 1993, señaló en su artículo 160:

*“Artículo 160° Exenciones y conciliación de deudas con la Nación. Las exenciones y tratamientos preferenciales contenidos en las leyes a favor de la Nación y de los establecimientos públicos, respecto de los tributos distritales, quedan vigentes hasta el 31 de diciembre de 1994. Continuarán vigentes incluso a partir de dicha fecha, las exenciones y tratamientos preferenciales aplicables a las siguientes entidades nacionales: Universidades públicas, colegios, museos, hospitales pertenecientes a los organismos y entidades nacionales y el Instituto de Cancerología. Igualmente continuarán vigentes las exenciones y tratamientos preferenciales aplicables a los aeropuertos, las instalaciones militares y de policía, los inmuebles utilizados por la rama judicial y los predios del Inurbe destinados a la construcción de vivienda de interés social.*

(...)

Para la interpretación del artículo 160 debe tenerse que como este deroga los tratamientos preferenciales dados a los establecimientos públicos del Orden Nacional, como teníamos dos vigentes hasta la fecha de expedición del Decreto Ley 1421, debemos revisar como los afecta:

1. En cuanto a la prohibición legal de la Ley 14 de 1983 atrás referida de gravar a los establecimientos educativos públicos, como la norma advirtió que continuaría vigente para Universidades y colegios (establecimientos públicos del orden nacional), debe entenderse como que continuarían siendo no sujetos del impuesto por expresa prohibición legal.

2. Para los demás establecimientos públicos del orden nacional el tratamiento preferencial en los términos del concepto de la sala de consulta y servicio civil, estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1994 y por consiguiente solo continuarán con la no sujeción para el Impuesto de Industria y Comercio, si tienen la calidad de establecimientos públicos del orden nacional los museos, hospitales pertenecientes a los organismos y entidades nacionales y el Instituto de Cancerología.

Por consiguiente, dado que ni en las actividades no sujetas o exentas se establece tratamiento preferencial alguno sobre los establecimientos públicos, diferentes a las situaciones arriba contempladas; debe colegirse que en la medida que en estos se realice el hecho generador del mismo, es decir, actividades catalogadas como industriales, comerciales o de servicios por la norma respectiva, serán sujetos pasivos de este gravamen por cuanto no existe disposición que consagre lo contrario; con excepción de los establecimientos educativos públicos y de los demás del orden nacional que ordenó el Artículo 160 del Decreto Ley 1421 de 1993 continuarán vigentes, por cuanto la prohibición de gravarlos con el Impuesto de Industria y Comercio y de Avisos, está vigente.

## **2.- NATURALEZA JURIDICA DE LA ENTIDAD - FUNCIONES ADMINISTRATIVAS.**

La tesis parte del presupuesto que los establecimientos públicos cuando realizan funciones meramente administrativas no están gravados con el impuesto de industria y comercio ha sido expuesto por la jefatura jurídico tributaria mediante conceptos anteriores.

### 3.- AUSENCIA ANIMO DE LUCRO.

Estos entes no pueden ser sujetos por cuanto en ejercicio de las actividades propias de los mismos no existe ánimo de lucro. Este argumento ha sido expuesto por los actores en demandas contra el Distrito Capital.

Recientemente estos dos argumentos se esgrimieron como sustento de una demanda ante el Consejo de Estado, el cual los desechó así:

“De acuerdo con el contenido de los artículos 32, 34, 35 y 36 de la Ley 14 de 1983 y el artículo 1º del Acuerdo Municipal No. 61 de 1989 se infiere que el impuesto de industria y comercio se circunscribe al ejercicio de actividades industriales y comerciales en establecimientos, apoyándose en las nociones de empresa y actos comerciales a que se refiere el Código de Comercio y en ningún momento se refiere a funciones administrativas o a los elementos propios de éstas.

...que sus funciones son eminentemente administrativas y que por tanto es manifiestamente ilegal gravarlas con el impuesto de industria y comercio.”

Respecto de estos argumentos el Honorable Consejo de Estado consideró lo siguiente:

“Según los términos del recurso de apelación, la inconformidad de la demandante con la sentencia de primera instancia se plantea en el sentido de considerar que dado el carácter de establecimiento público de ..., no es posible que pueda realizar actividades comerciales, motivo por el cual tampoco puede ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.


En distintas oportunidades, la Sala ha precisado, que de acuerdo con los términos de la Ley 14 de 1983, la naturaleza jurídica de la persona o entidad respecto de la cual se configura el hecho generador del impuesto de industria y comercio, no es factor determinante de la calidad de sujeto pasivo de gravamen, ya que tal distinción no está provista en la Ley.

De igual forma, se ha considerado, que el ánimo de lucro propio de las actividades comerciales no constituye presupuesto legal para la procedencia del gravamen, en cuanto el hecho imponible surge por la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios destinadas a satisfacer las necesidades de la comunidad, ya sea que estas se cumplan de manera permanente u ocasional porque a los términos del artículo 36 ib, la enunciación de las actividades sobre las cuales recae la materia imponible no es taxativa sino enunciativa, razón por la cual, basta la comprobación del supuesto de hecho previsto como generador del tributo para que surja la calidad de sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.

Al respecto a

“A juicio de la Sala, el criterio a seguir para resolver la presente litis es el expuesto por esta Sección que en forma reiterada a señalado que a la luz de la Ley 14 de 1983 no es necesario dilucidar la naturaleza jurídica de la persona que realiza el hecho generador del impuesto, ni tampoco si persigue o no ánimo de lucro en la prestación del servicio gravado.





En efecto como acertadamente lo indica la señora Procuradora Séptima Delegada ante la Corporación, la Sala ya ha tenido la oportunidad de analizar idéntico asunto ala que ahora ocupa su atención, a través de diversos fallos, en los cuales se ha esgrimido similar argumentación, entre ellos, del 28 de noviembre de 1994, expediente No. 5839, Actor: Empresa Nacional de Telecomunicaciones “Telecom”, Consejero Ponente: Dr. Guillermo Chahín, ocasión en la cual la Sala expreso:

Pues bien, como quiera que el impuesto de industria y comercio que se discute se causo bajo la vigencia de la Ley 14 de 1983 y del Decreto 1333 de 1986 (artículo 195 a 213), la Sala considera irrelevante la afirmación de la actora en el sentido de que en un determinado tiempo funcionó como establecimiento público y luego como empresa industrial y comercial del Estado, porque el impuesto de industria y comercio según el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, en cuanto a materia imponible dispuso que recaee sobre todas alas actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales...

De igual forma en las sentencias de fechas 28 de julio de 1995 y 22 de noviembre de 1996 dictados dentro de los expedientes números 7148 y 7997, respectivamente, con ponencia del Dr. Julio E. Correa Restrepo se ha reiterado y complementado el anterior criterio, así:


“Como lo ha precisado la Sala en otras oportunidades, la Ley 14 de 1983 reguló íntegramente, en relación con el gravamen de industria y comercio, lo atinente al hecho generador, los sujetos pasivos, las exenciones y las prohibiciones a los municipios de gravar determinadas actividades, de tal manera que, si el impuesto recaee sobre las actividades industriales, comerciales o de servicios y si la Ley señala como sujetos pasivos a las personas naturales o jurídicas o sociedades de hecho, que realicen las citadas actividades, sin distinción en relación a su naturaleza jurídica, no le es dable al interprete entrar a hacer diferenciación, con el objeto de concluir que la empresa..., no se halla sujeta al gravamen en cuestión.”

“De otra parte se reitera, que la Ley 14 de 1983 al sentar las bases generales del impuesto, descartó el ánimo de lucro como factor determinante de la actividad ejercida o característica del sujeto pasivo.” (Sentencia de febrero 6 de 1998, Expediente 8683, Consejero Ponente doctor Julio Enrique Correa Restrepo, Actor: Administración Postal Nacional).”

---

Sentencia Consejo de Estado, Sección Cuarta, Magistrado Ponente doctor Julio E. Correa Restrepo, Expediente: 50422 del 6 de agosto de 1998.

De lo anteriormente expuesto se concluye que es sujeto del impuesto de Industria y Comercio cualesquiera persona natural, jurídica o sociedad de hecho, pública o privada que en la jurisdicción del Distrito Capital realice actividades industriales, comerciales o de servicios, es decir, el hecho generador del tributo, sin importar que estas actividades que realicen se cataloguen como funciones administrativas o que no le asista el ánimo de lucro al agente que las ejecuta; es decir, que todos los establecimientos públicos del orden nacional, departamental o municipal están gravados con el Impuesto de Industria y Comercio, salvo los establecimientos educativos públicos del orden nacional departamental o municipal y los establecimientos públicos del orden nacional que sean



museos, hospitales pertenecientes a los organismos y entidades nacionales y el Instituto de Cancerología.

Si el establecimiento público es sujeto pasivo del impuesto en mención porque realiza las actividades que constituyen hecho generador de este gravamen, deberá cumplir con todas y cada una de las obligaciones que tal situación conlleva como inscribirse en el Registro de Información Tributaria "RIT", actuar como agente retenedor cuando sea procedente y obviamente declarar y pagar el Impuesto de Industria y Comercio.

Respecto de la retención a título del Impuesto de Industria y Comercio debe aclararse que con base en las disposiciones del Decreto Distrital 053 de 1996, Artículo 11º, los establecimientos públicos, si bien son agentes retenedores permanentes es decir, deben practicar retención a los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio en todas sus compras de bienes o servicios, a ellos no les pueden practicar retenciones por compras por su calidad de agentes de retención permanente.

En cuanto a la base gravable sobre la cual deben tributar los establecimientos públicos, para ello deben tener en cuenta el artículo 34 del Decreto 423 de 1996, que señala:

*"El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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, exportaciones y la venta de activos fijos.*

*Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo."*

Es decir que los establecimientos públicos deben tributar sobre todos los ingresos netos propios, obtenidos en ejercicio de la realización de las actividades gravadas con el impuesto.

Finalmente y teniendo en cuenta las anteriores consideraciones mediante el presente pronunciamiento se modifican y complementan en cuanto al tema de establecimientos públicos como gravados con el Impuesto de Industria y Comercio, los conceptos números: 103, 209, 216, 225, 237, 378, 382, 383, 398, 589.

## CONCEPTO No. 727

Ref.: Consulta No. 268/3470

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Rendimientos por inversiones

### Pregunta

Los rendimientos generados por las inversiones realizadas por las entidades financieras diferentes a los bancos, deben hacer parte de la base gravable para efecto de liquidar el impuesto de Industria y Comercio y Avisos.

### Respuesta:


El Capítulo III de la Ley 14 de 1983 “Por la cual se fortalecen los fiscos de las Entidades Territoriales y se dictan otras disposiciones”, en los Artículos 41 a 48 regula el impuesto de Industria y Comercio aplicable al sector financiero, entendiéndose por tal, los bancos, corporaciones de ahorro y vivienda, corporaciones financieras, almacenes generales de depósitos, compañías de seguros generales, compañías reaseguradoras, compañías de financiamiento comercial, sociedades de capitalización y los demás establecimientos de crédito que defina como tales la Superintendencia Bancaria e instituciones financieras reconocidas por la ley.

Estas disposiciones se encuentran recopiladas también en el Decreto No. 1333 de 1986, nuevo código de Régimen Político y Municipal- Capítulos II y III, Artículos 195 a 213 y en el Decreto Distrital 423 de 1996 artículos 36 y ss.

De igual forma esta ley, determinó una base gravable particular para cada grupo constituida por conceptos acordes con la actividad de los mismos, como se advierte en el artículo 42, prescribiendo el legislador que el concepto que se propuso para efectos de la cuantificación de la base gravable es únicamente el de “ingresos operacionales”, por ser el que mejor refleja la capacidad tributaria de esas instituciones y permite una definición adecuada de las distintas fuentes de ingresos y no los ingresos brutos, esto quedó plasmado en la exposición de motivos de la citada ley. El Artículo 46 de la Ley 14 de 1983, estableció que los ingresos operacionales son los generados por los servicios prestados a personas naturales o jurídicas, en desarrollo del objeto social de la entidad. En consecuencia, independientemente de su fuente, solo formarían parte de la base gravable en la medida en que fueran operacionales y dentro de los conceptos específicos que para cada rubro estableció la ley.

Para desarrollar el tema consultado es necesario hacer algunas precisiones jurisprudenciales a saber:

Ha sido muy claro el Consejo de Estado en Sentencia de fecha julio 4 de 1997, Actor: Juan Rafael Bravo Arteaga, radicación 8091, al diferenciar los rubros de intereses y rendimientos de inversión, entendido el primero de ellos como el lucro producido por el



capital en desarrollo de las operaciones propias de su naturaleza y de su objeto social y que corresponde a la actividad financiera, realizada con entidades públicas, o en moneda extranjera, o en moneda nacional, y el de rendimientos concepto este que es genérico frente al de intereses que es específico, ya que se consideran rendimientos además de los intereses otros conceptos, tales como los descuentos, beneficios, ganancias, utilidades, etc.

Es de señalar que el Diccionario Técnico Contable concordado con el Estatuto Tributario Primera Edición 1998, define “intereses” como el costo que se paga a un tercero por utilizar recursos monetarios de su propiedad. Es la remuneración por el uso del dinero.

Ahora bien cuando se habla de rendimientos de inversión, debemos analizar qué se entiende por inversión.

**“Según el Tratadista Roy B Kester en su obra “Principios de Contabilidad” esta partida comprende los valores (acciones, bonos, obligaciones, títulos de Deuda, etc) propiedad de la empresa, que hayan sido emitidos por compañías, Estados, Municipios, etc. Por el carácter estacional de muchos negocios, es bastante frecuente que en determinadas épocas del año esté muy reforzada su disponibilidad en efectivo, lo que daría lugar a la consiguiente inmovilización de numerario, a menos que se proceda a su inversión en valores mobiliarios o en fondos públicos. Estos valores irán después realizándose y convirtiéndose en efectivo a medida que el negocio vaya necesitando ampliar sus disponibilidades para hacer frente a la explotación” (Negrillas ajenas al texto)**

Por su parte el Reglamento General de la Contabilidad y Plan Único de Cuentas 1995. Legis, señala que las inversiones están representadas en títulos valores y demás documentos a cargo de otros entes económicos, conservados con el fin de obtener rentas fijas o variables, de controlar otros entes o de asegurar el mantenimiento de relaciones con éstos.

En igual sentido el Diccionario Técnico Contable concordado con el Estatuto Tributario Primera Edición 1998, define por inversiones las representadas en títulos valores y demás documentos a cargo de otros entes económicos, conservados con el fin de obtener rentas fijas o variables, de controlar otros entes o de asegurar el mantenimiento de relaciones con éstos.

Con fundamento en las definiciones anteriores se deduce que los rendimientos que producen estas inversiones tales como descuentos, beneficios, utilidades, dividendos intereses etc. Corresponde a la denominación “Rendimientos de Inversión”.

El Consejo de Estado en Sentencia del 4 de julio de 1997, halló razón al accionante, ya que estimó que de conformidad con el artículo 42 de la Ley 14 de 1983, los únicos rendimientos que serían incluidos dentro de la base gravable del impuesto de industria y comercio, son aquellos que provengan de las inversiones de la sección ahorro de las entidades bancarias, haciendo también extensivo este rubro para los demás establecimientos de crédito calificados como tales por la Superintendencia Bancaria y entidades financieras definidas por la ley.

Si hacemos un análisis de la base impositiva de las entidades financieras, diferente de los bancos, para la cuantificación del impuesto, observamos que tanto las corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda, compañías de financiamiento comercial, almacenes generales de depósito y sociedades de capitalización, señalan los “intereses” como constitutivos de los ingresos operacionales; sin embargo en tratándose del específico rubro de los rendimientos provenientes de inversiones, la Ley solo incluyó expresamente para efectos del impuesto de Industria y Comercio en solo dos entidades del sector financiero, la obligatoriedad de incorporar en la base gravable, los rendimientos de inversión siendo el primero de ellos el de los bancos y los demás establecimientos de crédito, calificados como tales por la Superintendencia Bancaria y entidades financieras definidas por la ley, diferentes a las enumeradas por la ley 14 de 1983; en las cuales el único tipo de rendimientos por inversión diferente a los intereses sobre los que deben tributar son los rendimientos de inversión obtenidos exclusivamente de la sección de ahorro, y el segundo establecimiento financiero con igual tratamiento, corresponde a un rubro específico para las sociedades de capitalización en la cual incluye además de los intereses otros rendimientos financieros.

### **CONCEPTO No 0729**

Ref.: Oficio OJGE-459

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Sujeción de Establecimientos Públicos al Impuesto de Industria y Comercio, Sujeción de las EPS, IPS y Administradoras de Pensiones.

### **Pregunta**

Se consulta si la Caja Nacional de Previsión como Establecimiento Público adscrito al Ministerio de Trabajo, en su doble condición de EPS e IPS y administradora de Fondo de Pensiones de los trabajadores estatales, es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio, su base gravable, tarifa, y si es sujeto de retención por dicho concepto.

### **Respuesta**

En primer lugar debemos aclarar que este Despacho solo se pronuncia de manera general y por lo tanto no es plausible resolver casos particulares.

A) En relación con el tema de los Establecimientos Públicos, nos permitimos remitir fotocopias del concepto No 726 de 1998, mediante el cual esta oficina se pronunció sobre los temas de la consulta.

B) En relación con el tema de las Empresas Promotoras de Salud E.P.S., y de las Instituciones Prestadoras de Salud IPS, ya esta Oficina Jurídica se ha pronunciado mediante los conceptos No 485 y 487 (anexos), pero para una mayor claridad pasaremos a analizar los siguientes cuestionamientos:

1) La Ley 100 de 1993 en su artículo 182 referente a los ingresos de las Entidades Promotoras de Salud, expresa:

“Las cotizaciones que recauden las Entidades Promotoras de Salud pertenecen al Sistema General de Seguridad Social en salud.

Por la organización y garantía de la prestación de los servicios incluidos en el Plan de Salud Obligatorio para cada afiliado, el Sistema General de Seguridad Social en Salud reconocerá a cada Entidad Promotora de Salud un valor per cápita, que se denominará Unidad de Pago por capitación UPC. Esta Unidad se establecerá en función del perfil epidemiológico de la población relevante, de los riesgos cubiertos y de los costos de prestación del servicio en condiciones medias de calidad, tecnología y hotelería, y será definida por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud, de acuerdo con los estudios técnicos del Ministerio de Salud.” (Negrillas extrañas al texto)

Lo anterior implica que serían ingresos gravados para el impuesto de Industria y Comercio las unidades de pago por capitación UPC que reciban las EPS del régimen contributivo, en tanto que las Administradoras del Régimen Subsidiado ARS su ingreso se constituye por el 20 % de las Unidades de Pago por Capitación subsidiadas UPC-S, tal como claramente lo expreso el concepto No 643 de Marzo 13 de 1998, del cual nos permitimos hacer llegar una copia.

2) Como Institución Prestadora de Salud IPS, tienen como función la prestación de los servicios de salud a los afiliados del Sistema General de Seguridad Social en Salud, dentro de las Entidades Promotoras de Salud o fuera de ellas. Así las cosas las IPS realizan principalmente actividades de servicio y en ese sentido serán contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio.

No obstante lo anterior, existe una no sujeción en cabeza de los HOSPITALES ADSCRITOS O VINCULADOS AL SISTEMA NACIONAL DE SALUD, de acuerdo con el artículo 4º., numeral 4 del Acuerdo 21 de 1983, norma que fue recopilada en el literal d) del artículo 31 del Decreto 423 de 1996, sobre la cual esta oficina se pronunció mediante concepto No 657, del cual nos permitimos allegar una fotocopia.

C) Ahora, En cuanto a si es sujeto de retenciones debe tenerse en cuenta que el Decreto Distrital 053 de 1996 en concordancia con el artículo 127-2 del Decreto Distrital 807 de 1993, establece en el numeral 1º del artículo 11 al definir quiénes son agentes de retención, que serán agentes de retención permanente:

“1. Las siguientes entidades estatales:

La Nación, el Departamento de Cundinamarca, el Distrito Capital, los Establecimientos Públicos, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Sociedades de Economía Mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en la que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la Ley otorgue capacidad para celebrar contratos”. (Se subraya)

Por su parte el artículo 13 del mismo Decreto Distrital 053 de 1996 establece:

#### **ARTICULO 13. OPERACIONES NO SUJETAS A RETENCION**

La retención por compras no se aplicará en los siguientes casos:

(...)

4. En la venta de bienes o prestación de servicios que se realice entre agentes permanentes de retención del impuesto de industria y comercio.

(...)

6. Cuando la operación se realice entre dos contribuyentes del régimen común y el comprador no es agente de retención permanente”

Como corolario de lo anterior tenemos, que los establecimientos públicos son agentes de retención permanentes y que las operaciones que realicen este tipo de agentes de retención no son sujetas a retención, o sea que en ningún caso se podrá efectuar retención a un agente de retención permanente puesto que por disposición legal estos son precisamente los llamados a practicar retención por compra en toda ocasión en que adquieran bienes y servicios por encima de los topes mínimos establecidos para el efecto por la misma.

D) En relación con el Sistema General de Pensiones, el cual esta compuesto por dos regímenes excluyentes de conformidad con el artículo 12 de la Ley 100 de 1993, que expresa:

“ El Sistema General de Pensiones esta compuesto por dos regímenes solidarios excluyentes pero que coexisten , a saber:

- a. Régimen Solidario de Prima Media con Prestación Definida.
- b. Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad.”

En el primero de los casos (Régimen Solidario de Prima Media con Prestación Definida) los aportes de los afiliados y sus rendimientos **constituyen un fondo común de naturaleza pública**, que garantiza el pago de las prestaciones de quienes tengan la calidad de pensionados en cada vigencia, los respectivos gastos de administración y la constitución de reservas de acuerdo con lo dispuesto en la presente ley. (Literal b del artículo 32 de la Ley 100 de 1993.)

Para el régimen de Ahorro Individual con solidaridad, el conjunto de cuentas individuales de ahorro pensional **constituye un patrimonio autónomo** propiedad de los afiliados, denominado fondo de pensiones, el cual es **independiente del patrimonio de la entidad administradora**. (Literal d. del artículo 60 Ley 100 de 1993.), sobre el tema esta oficina se pronunció en el concepto No 713 del 5 de octubre de 1998. (Se anexa Fotocopia).

Respecto de sobre qué tipo de ingresos debe tributar las administradoras de pensiones bajo cualquiera de las dos clasificaciones existentes en la Ley 100 de 1993, es preciso aclarar que el artículo 104 de la misma Ley establece:

#### **“ARTICULO 104: COMISIONES:**

Las administradoras cobrarán a sus afiliados una comisión de administración cuyos montos máximos y condiciones serán fijados por la Superintendencia Bancaria, dentro de los límites consagrados en el artículo 20 de esta ley.

El gobierno reglamentará las comisiones de administración por el manejo de las cotizaciones voluntarias”

*Y este en sí constituye el ingreso propio de las administradoras de fondos de pensiones ya que es el que reciben como remuneración por el servicio de administración de los mismos, no debemos olvidar que los aportes que se hagan a cualquiera de los regímenes del Sistema General de Pensiones no son propiedad de las administradoras y mucho menos se constituyen en ingresos gravados para efectos del impuesto de Industria y Comercio, siendo así que será la base gravable el porcentaje (comisión) que le fija la Superintendencia Bancaria y sobre estos montos es sobre los cuales deberán tributar por concepto del impuesto de industria y comercio en Santa Fe de Bogotá D.C.*

**Así las cosas, el código de actividad por el que deberán tributar las Sociedades Administradoras de Fondos de Pensiones SAFP, del Régimen Solidario de Prima Media con Prestación Definida es el código 304 “Demás actividades de servicios”, al que le corresponde una tarifa del 7 por mil.**

### **CONCEPTO No. 730**

Ref: Consulta No. 090058

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Rendimientos Financieros Establecimientos Públicos

#### **Pregunta**


Los ingresos por intereses que se otorgan a los créditos, así como los ingresos que se obtienen por rendimientos financieros, correspondientes a recursos que han sido colocados mediante encargo fiduciario por parte del INURBE, como Establecimiento Público del orden nacional, son sujetos de aplicación del impuesto de Industria y Comercio.

#### **Respuesta**

En la solicitud usted señala, que para dar Respuesta al emplazamiento para corregir 07-5875 de fecha 13 de agosto de 1998, eleva consulta a esta oficina, y al respecto me permito indicar que los conceptos emitidos por este Despacho no responde a 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, es competencia de esta oficina la interpretación general y abstracta de las normas tributarias distritales, como se dijo inicialmente y bajo éstos parámetros absolveremos sus inquietudes.

Aun cuando los establecimientos públicos sean encargados principalmente de atender funciones administrativas según lo dispone el artículo 5 del Decreto Ley 1050, al desarrollar o realizar actividades que constituyen HECHO GENERADOR del impuesto en comento, se convierten en sujetos pasivos. El hecho generador de dicho impuesto, al tenor del artículo 25 del Decreto 423 de 1996, está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad





industrial, comercial o de servicio en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumpla en forma permanente u ocasional en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos.

Ahora bien, para determinar la base gravable, se deberá tener en cuenta lo señalado en el artículo 34 del Estatuto Tributario Distrital en la Parte Sustantiva que prevé:

“El impuesto de Industria y Comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en los ingresos 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, exportaciones y la venta de activos fijos.

Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

...”

Teniendo en cuenta, que el impuesto de industria y comercio grava las fases de actividad mercantil: la actividad industrial con el gravamen de industria y la actividad comercial con el gravamen de comercio y la actividad de servicios, para determinar si un establecimiento público realiza actividades que se subsumen en estas, se tendrá en cuenta las definiciones que sobre cada una de ellas para efectos del impuesto se encuentran compiladas en los artículos 26, 27 y 28 del Decreto 423 de 1996.

Del análisis sistemático y armónico de los artículos 25, 26, 27, 28 y 34 del referido decreto se infiere que al realizarse el hecho generador de actividades que se encuentran gravadas con el impuesto de industria y comercio, como lo son la actividad industrial, la comercialización de bienes y la prestación de servicios, los recursos provenientes por el ejercicio o realización de tales actividades en la jurisdicción del Distrito Capital, conforman la base gravable para efectos de la declaración del impuesto de industria y comercio.

Vistas las anteriores consideraciones de orden legal, entramos a determinar si los ingresos por intereses producto del otorgamiento de créditos hipotecarios, así como los ingresos que se obtienen por rendimientos financieros, correspondiente a recursos que han sido colocados mediante encargo fiduciarios, son ingresos constitutivos de base gravable en Santa Fe de Bogotá, D.C.

Como el primer tema consultado no es suficientemente claro, tenemos que referirnos a dos aspectos que se puedan presentar:

1) Cuando la Ley 03 de enero 15 de 1991, artículo 12, literal e) señala entre otras funciones que debe cumplir el INURBE para desarrollar su objeto social lo siguiente:

“ ...

e) Otorgar, excepcionalmente créditos hipotecarios directamente o a través de intermediarios financieros o con garantías bancarias, para el desarrollo de programas de soluciones de vivienda de interés social; o aquellos créditos de que trata el artículo 119 de la Ley 9 de 1989.”

2) En el evento contemplado en el Decreto 294 de 1981 artículo 7 que prevé:

#### DE LOS CRÉDITOS Y PLANES DE VIVIENDA

De acuerdo con las reglamentaciones existentes sobre la materia, los empleados públicos de la entidad, tendrán derecho a disfrutar de los servicio de crédito hipotecario a través del Fondo Rotatorio para Vivienda, igualmente sus empleados públicos gozarán de prelación en la adjudicación y escogencia de vivienda, dentro de los planes que al respecto desarrolle el INURBE.

#### PARÁGRAFO.-

Para Los servicios del Crédito Hipotecario, el INURBE, destinará al Fondo Rotatorio para vivienda una suma anual equivalente a 13.300 veces el salario mínimo legal mensual”

Para el caso que nos ocupa se configura una típica actividad comercial la que para efectos del impuesto en comento para Santa Fé de Bogotá se encuentra definida en el artículo 27 del Decreto 423 de 1996, así:

#### “ACTIVIDAD COMERCIAL.

Es actividad comercial la destinada al expendio, comprobante 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 servicio”. (subrayas fuera de texto)

Entre la enumeración de los actos de comercio que trae el artículo 20 del Código de Comercio en el numeral 3 está la actividad de recibo de dinero en mutuo a interés, con garantía o sin ella, para darlo en préstamo subsiguientes, só como dar habitualmente dinero en mutuo a interés, actividad mercantil que encuadra con la realizada por el consultante.

De lo anterior se concluye que si es el INURBE el encargado de otorgar los créditos en cumplimiento de su objeto social, o por el contrario es el Fondo Rotatorio para Vivienda, con personería jurídica diferente al establecimiento público antes señalado, el encargado igualmente de otorgar créditos hipotecarios a los funcionarios del INURBE, y sobre los mismos recibe ingresos por intereses, en ambos casos se configura el hecho generador del tributo y en consecuencia quien realice la(s) actividad(es) y obtenga los ingresos producto de los intereses que genere esta actividad debe declarar y pagar el impuesto de Industria y Comercio, Avisos y tableros.

Respecto a la segunda inquietud, en cuanto a los rendimientos financieros correspondientes a recursos colocados mediante encargo fiduciario y provenientes del Presupuesto General de la Nación, para cumplir con el objeto social de la entidad, que son recaudados por la misma y transferidos a la Dirección General del Tesoro.

Como estos rendimientos financieros no son el producto del desarrollo de actividades industriales, comerciales o de servicio, sino por el contrario son dineros que en cumplimiento de leyes preexistentes tienen como finalidad el cumplimiento del objeto para lo cual se constituye un ente determinado, razón por la cual se considera que tales ingresos, al no ser obtenidos como ya se dijo, de alguna actividad gravada, no se constituiría para efectos de este impuesto en base gravable.

En consecuencia, se concluye que es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio cualquier persona natural o jurídica o sociedad de hecho, pública o privada que en la jurisdicción del Distrito Capital realice el hecho generador del tributo, vale decir desarrolle actividades industriales, comerciales o de servicios, sin importar que estas actividades sean realizadas por los establecimientos públicos del orden nacional, departamental o distrital, salvo lógicamente los establecimientos públicos no sujetos de este impuesto por mandato legal.

### **CONCEPTO No.732**

Ref: Consulta No. 29478

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Actividad Económica

#### **Respuesta**

Esta Oficina reitera que es su deber dar interpretación general y abstracta a las normas tributarias sin embargo y dado que se profirió la Resolución No. 1195 del 17 de noviembre de 1998, que establece la nueva clasificación de actividades económicas para el Impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá (Resolución que se anexa), que empezará a regir a partir del año 1999, nos permitimos hacer las siguientes precisiones:

El hecho generador del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros establecido expresamente en el artículo 25 del Decreto 423 de 1996, dispone que el hecho imponible en este impuesto recae sobre la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios en jurisdicción del Distrito Capital, de manera directa o indirecta por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sean que se cumplan en forma permanente u ocasional en inmuebles determinados con establecimientos de comercio o sin ellos.

Se hace entonces necesario, entrar a establecer que es una actividad comercial y que es actividad de servicio dentro de la legislación vigente en materia de industria y comercio en Santa Fe de Bogotá D.C, definiciones previstas en los artículos 27 y 28 del Decreto 423 de 1996 que rezan:

**Artículo 27. 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.

**Artículo 28, 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. (Negrillas fuera de texto)

De la definición de actividad de servicios se advierten los siguientes presupuestos:

1. Debe tratarse de tareas, labores o trabajos de carácter material o intelectual que se concreten para quien las realiza en una labor de hacer.
2. Las tareas, labores o trabajos, deben ser hechas por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho.
3. No debe existir relación laboral entre quien ejecuta las labores y quien contrata con el la realización de las mismas.
4. Genera una obligación a cargo de quien contrata la realización de los trabajos, como es la de retribuir en dinero o en especie la prestación del servicio.

Ahora bien, como la actividad de instalación de sistemas contra incendio se encuadra dentro de los contratos de contenido de obra material se debe tener en cuenta al artículo 2053 del Código Civil que al tenor dispone:

**“Si el artífice suministra la materia para la confección de una obra material, el contrato es de venta; pero no se perfecciona sino por la aprobación del que ordenó la obra.**

**Por consiguiente, el peligro de la cosa no pertenece al que ordenó la obra sino desde su aprobación, salvo que se haya constituido en mora de declarar si la aprueba o no.**

**Si la materia es suministrada por la persona que encargó la obra, el contrato es de arrendamiento.**

**Si la materia principal es suministrada por el que ha ordenado la obra, poniendo el artífice lo demás, el contrato es de arrendamiento; en el caso contrario, de venta.**

**El arrendamiento de obra se sujeta a las reglas generales del contrato de arrendamiento, sin perjuicio de las especiales que le siguen”** (Negrillas fuera de texto)

Al respecto existe una Casación Civil proferida el 6 de mayo de 1969 que menciona lo siguiente:

**“El artículo 2053 del Código Civil -sobre los contratos para la confección de una obra material- contempla dos hipótesis en que el contrato asume la naturaleza ya**

de una venta, ya de un arrendamiento. Si quien encarga la confección de la obra llamado arrendatario, suministra la materia principal, y el arrendador pone lo demás, esto es, la obra de mano y en caso necesario los materiales accesorios el contrato toma la naturaleza de un arrendamiento. Tal es lo sucedido en el caso de autos; Salazar llevó su automóvil a reparar a los talleres del demandado; no cabe duda que este vehículo era la materia principal suministrada por el arrendatario, la compañía puso la obra de mano y los repuestos para efectuar las reparaciones, que fueron la obra contratada. En estas condiciones tampoco se revoca a duda que el contrato celebrado entre Salazar y la Sociedad, fue un contrato para la confección de una obra material, y que esta convención está prevista y regulada por los artículos 2053 y s.s. del Código Civil..”(Negrillas fuera de texto)

Por consiguiente, para establecer bajo qué tipo de actividad debe tributar quien realice la actividad de instalación de sistemas contra incendio se debe tener en cuenta:

1. Si quien instala el sistema contra incendio suministra todos los materiales que se instalan, el impuesto de industria y comercio se genera dentro de la actividad industrial porque no vende en sí los elementos que instala sino que convierte todos los elementos en un sistema contra incendio. Para la primera actividad debe tener en cuenta que se tipifica para efectos del Impuesto de Industria y Comercio, la **actividad industrial**. Es decir que para los años gravables 1998 y anteriores se debe declarar bajo el código de actividad 104 correspondiente a la tarifa del 8%o (“Demás actividades industriales”) y para el año gravable 1999 con la Resolución 1195 del 17 de noviembre de 1998, corresponde al código 103 y la tarifa del 8%o referente a “fabricación de otro tipo de maquinaria de uso general NCP”, esta actividad corresponde al código CIUC 2919 que incluye entre otros “la fabricación de otra maquinaria y equipo de uso general no clasificada en otra parte, incluso partes especiales de maquinaria y equipo de uso general.”

2. Si quien instala el sistema contra incendio no suministra los materiales sino que lo hace quien contrata su servicio, como se configura un contrato de arrendamiento se trata de una actividad de servicios. Es decir que para los años gravables 1998 y anteriores se debe declarar bajo el código de actividad 304 correspondiente a la tarifa del 7%o (“Demás actividades de servicios”) y para el año gravable 1999 con la Resolución 1195 del 17 de noviembre de 1998, corresponde al código 304, CIU-A.C.-D.C. 4543, referente a “trabajos de instalación de equipos”, con una tarifa del 7%o.

Por su parte en lo que tiene que ver con el servicio de recarga de extintores, para los años gravables 1998 y anteriores corresponde al código de actividad 304, a la tarifa del 7%o (“Demás actividades de servicios”) y para el año gravable 1999 corresponde el código de actividad 304 CIU-A.C.-D.C. 7495, referente a “actividades de envase y empaque”, con una tarifa del 7%o.

Finalmente en cuanto a la venta de extintores manuales e industriales se debe tener en cuenta dos eventualidades a saber:

- a) Si son ensamblados por la misma persona que los vende o si quien los vende contrata su ensamblaje, se debe declarar como actividad industrial, definida en el artículo 26 del Decreto Distrital 423 de 1996 que al tenor dispone:

**Actividad industrial: aquella destinada a 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. (Negrillas y subraya fuera de texto)**

Según lo anterior, para el año gravable 1998 y anteriores se debe declarar por el código 103 y la tarifa del 8%o (Demás actividades industriales) y desde el año 1999, según la Resolución 1195 de 17 de noviembre de 1998, corresponde al código 103 y la tarifa del 8%o referente a “fabricación de otro tipo de maquinaria de uso general NCP”, esta actividad corresponde al código CIUC 2919 que incluye entre otros “la fabricación de equipos para impeler, esparcir y asperjar líquidos y polvos accionados a mano o no; la fabricación de pistolas aspersores y aparatos similares, **extinguidores de incendio..**”

b) Para quien realice la actividad de vender los extinguidores que compró ya ensamblados, configura la actividad comercial que describe el artículo 25 del Decreto Distrital 423 de 1996, aquí se pueden dar eventualidades:

1. Que quien venda los extintores le suministre la materia prima al particular para que realice el ensamblaje de los mismos, en ese caso se considera como actividad industrial y se procede según lo señalado en el literal a) ya descrito o,
2. Que quien venda los extintores los obtenga del particular que los ensambla sin hacerles ningún proceso de transformación, en ese caso para el año 1998 y anteriores debe declarar según el código de actividad 204 y la tarifa del 8%o (“Demás actividades de comercio”) y desde el año 1999 según la Resolución 1195 de 1998 si se trata de venta de extintores manuales e industriales al por mayor, código 204 – CIIU-AC.D.C.5190 (“comercio al por mayor de productos diversos NCP”) o si se trata de venta de extintores manuales e industriales al por menor en establecimiento especializado, código 204 – CIIU-A.C.D- 5239, TARIFA DEL 8%o (“comercio al por menor de productos diversos NCP, en establecimientos especializados”).

Para finalizar es importante agregar, que cuando se configura el hecho de la realización de varias de las actividades que constituyen el hecho generador del impuesto de industria y comercio, como sería desarrollar tanto la actividad comercial propiamente dicha y la actividad de servicios, deberán discriminarse los ingresos obtenidos en cada una de dichas actividades y aplicar las correspondientes tarifas, para mayor claridad al respecto, se anexa fotocopia del concepto No 575 de junio 27 de 1997, sobre cuyo tema en la parte final del mismo, ésta oficina hizo pronunciamiento.

## CONCEPTO No. 733

Ref Radicación 031793

Tema: Retención ICA

Subtema: Causación - Modifica concepto No 603 de Sep. 17 de 1997

### Pregunta

Solicita se analice el concepto No. 603 de Septiembre 17 de 1997 emitido por esta Oficina, con relación al sistema de causación de la retención del impuesto de industria y comercio, por cuanto según su respetable criterio la aplicación del concepto en mención, infringe normas legales y precisas al respecto; obliga al sujeto de retención a calificar a sus clientes como agentes retenedores y a suponer que estos cumplen con el deber de retener, declarar y pagar; va en contravía de todos los procedimientos lógicos, contables y fiscales; Contradice el artículo 2º del Decreto 807 de 1993, entre otros.

### Respuesta

Aun cuando la posición jurídica de la Administración Tributaria Distrital al respecto se encuentra claramente definida en el concepto No 603 de septiembre 17 de 1997, pasamos a referirnos a los planteamientos de su comunicación en los siguientes términos:

- El tema primero de su comunicación que discurre en torno al artículo 127-1 adicionado por el Decreto 422 de 1996, en donde manifiesta que en su opinión este es aplicable solo al agente retenedor y no al sujeto de retención, puesto que se refiere a la contabilización de una compra y al registro de la retención que debe
- efectuar, declarar y pagar en el período fiscal correspondiente, independientemente de si ha o no realizado el pago, de nuestra parte, amerita los siguientes comentarios:

Para la aplicación del sistema de retención por compras de bienes o servicios del impuesto de industria y comercio establecido por el Acuerdo 28 de 1995 y el Decreto Reglamentario 53 de 1996, se debe tener en cuenta que este opera como método de recaudo anticipado del impuesto, el cual es cobrado a los contribuyentes por los diferentes agentes de retención en el momento en que se efectúe la operación de compra.

El Decreto Distrital 053 de 1996, al reglamentar el sistema de retenciones para el impuesto de industria y comercio en Santa Fe de Bogotá, define los agentes de retención, los sujetos de retención, causación de la retención, base de retención tarifas etc.

El Artículo 15 de la citada disposición, hace referencia a la causación de la retención en sentido general y señala:

**ARTÍCULO 15º.- CAUSACION DE LA RETENCIÓN.** La retención del impuesto de industria y comercio por compras se efectuará al momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero.

En esta definición del momento de causación de la retención como bien se puede observar como no se distingue si opera para el agente retenedor o el sujeto retenido, se debe aplicar para las dos situaciones.

En el concepto No. 603 se determinó contablemente el significado **del pago y del abono en cuenta**, por cuanto es el momento que la norma señala para efectuar la retención, y que se relacionan directamente con los sistemas de contabilidad de causación y de caja. Bien vale la pena traer a colación nuevamente en esta oportunidad lo señalado al respecto en la obra titulada Contabilidad Sistema de Información para las organizaciones, de Sinisterra Gonzalo y Henao Harvey, Editorial Mc. Graw Hill 1991 que señala:

**“ La contabilidad de causación, fundamentada en la norma del mismo nombre, estipula que los ingresos deben reconocerse en el período en que se realiza la venta o se presta el servicio con el fin de generar cifras de resultados mas confiables. Según esta norma las ventas, ingresos y ganancias se consideran causados:**

- Cuando se trate de actos que deban constar por escritura pública o documento privado en la fecha del otorgamiento.
- Cuando existan modalidades que tipifiquen una venta, así no se haya perfeccionado la transferencia de la propiedad, su tratamiento contable debe fundamentarse en la norma básica de la realidad económica y en norma técnicas específicas.
- En los demás casos en la fecha del documento en que conste el nacimiento del derecho de cobro.


**Esta misma dispone que los costos y gastos se deben reconocer en el período corriente en el que se incurren, independientemente de su fecha de pago.**

**La contabilidad de caja, sin embargo solo considera como ingresos del período las ventas y los servicios prestados al contado y como gasto y costo, los desembolsos realmente efectuados por la empresa.**

**En nuestro medio, el sistema de contabilidad de caja no tiene aceptación, solo se permite el sistema de causación.”**

En consecuencia la posición de la Administración Tributaria Distrital no puede ser diferente a la ya expresada, en el sentido de que tanto el agente retenedor como el sujeto de retención solo pueden seguir el parámetro señalado por el Decreto Distrital 053 de 1996, artículo 15, vale decir que el momento en el cual se debe efectuar la retención es en el del pago o abono en cuenta lo que ocurra primero. En principio, para las personas cuya contabilidad sea de causación, la retención se origina cuando nace la obligación de pagar; abono en cuenta, entendiéndose por PAGO la prestación de lo que se debe y por ABONO EN CUENTA, el reconocimiento que se hace contablemente de una obligación para su posterior pago; para quienes el sistema de contabilidad sea





de caja, la retención debe operar en el momento del pago; por consiguiente el proveedor del bien o servicio sujeto al mecanismo de retención por compras del impuesto de industria y comercio que conforme a las normas contables debe llevar contabilidad por el sistema de causación realiza una venta de un bien o servicio el cual consta en un documento o factura y registra en su contabilidad el ingreso respectivo por la fecha de la emisión del documento o factura en que conste la operación, al igual en esta misma fecha debe contabilizar como causada la respectiva retención sobre la operación realizada, independientemente de la fecha en que el agente retenedor realice el pago.

De lo anterior se infiere que no es conducente afirmar como se advierte en uno de los acápites de su escrito que el Artículo 127-1 del Decreto Distrital 807 de 1993 es aplicable al agente retenedor y no al sujeto de retención, pues la norma así no lo establece.


Aún cuando el segundo argumento del consultante no es suficientemente claro inferimos que lo que pretende señalar, es que el sujeto objeto de retención no puede suponer que quien recibe el bien o servicio es agente retenedor y que como tal ha cumplido con sus deberes formales y por lo tanto no se puede basar en el presunto cumplimiento de este. Al respecto entraremos a demostrar con base en preceptos legales que no le asiste la razón al peticionario frente a tal planteamiento, pues es precisamente el agente retenido en primera instancia, el que debe informar al agente de retención la actividad desarrollada en el momento en que se causa la retención con el objeto de establecer la tarifa que debe declarar y pagar el agente retenedor, veamos:

Según se expuso, la retención se causa al momento del pago o abono en cuenta, por el concepto sujeto a ella, surgiendo en consecuencia la obligación para el agente retenedor de retener, declarar y pagar y para quien presta el servicio suministrar en la factura o en documento escrito la actividad económica, la calidad de agente de retención o la calidad de exento o no sujeto del impuesto. El proveedor responderá por el mayor valor de las retenciones y las sanciones correspondientes cuando informe una actividad diferente a la real y que haya un menor valor en la retención.

El Artículo 122 del Decreto Distrital 807 de 1993, claramente precisa que los agentes de retención responderán por las sumas que estén obligados a retener y son los únicos responsables por los valores retenidos, salvo en los casos de solidaridad contemplados en el artículo 372 del E.T.N.

Por su parte el último inciso del Artículo 127 de la misma disposición dispone que las retenciones se declararán bimestralmente junto con la declaración de industria y comercio en el renglón que para el efecto se incluya en tal declaración.

En cuanto al tercer punto, relativo al período de declaración en el cual los sujetos retenidos deben descontar las retenciones que le han practicado, se debe señalar que efectivamente el Artículo 127-4 adicionado por el Decreto 422 de 1996, hace referencia al sujeto de retención, pero que en nada soporta la teoría planteada por el peticionario, por el contrario reafirma lo hasta aquí expuesto por este Despacho sobre la causación, bajo este entendido el citado Artículo permite llevar el monto del impuesto que se les



hubiere retenido, única y exclusivamente a cualquiera de los dos periodos fiscales inmediatamente siguientes, el citado Artículo señala:

*“Los contribuyentes de los impuestos distritales que hayan sido objeto de retención podrán llevar el monto del impuesto que se les hubiere retenido como un abono al pago del impuesto a su cargo, en la declaración del periodo durante el cual se efectuó la retención o en la correspondiente a cualquiera de los dos periodos fiscales inmediatamente siguientes.”*

Por consiguiente se modifica la posición tomada en el concepto No 603 de 1997 relativa a que el sujeto de retención podrá llevar el valor de las retenciones efectuadas durante el período, únicamente a la declaración privada en el cual se causó; sino que podrá como lo autoriza el artículo 127-4 descontarla de la declaración de ese período o de las dos declaraciones correspondientes a los periodos fiscales inmediatamente siguientes al período en el cual se efectuaron las retenciones.

Ahora, es de aclarar es que si bien es cierto, tanto el artículo 18 del Decreto 053 de 1996, como el artículo 127-4 del 423 de 1996, señalan que los sujetos deben llevar **el monto retenido en el período durante el cual se efectuó la retención**; para determinar en que período se causó o efectuó la retención y específicamente en materia del Impuesto de Industria y Comercio, se debe observar el ya mencionado artículo 15 del Decreto 053 de 1996 el cual señala que es el momento en que se realice el pago o abono en cuenta lo que ocurra primero; que opera de la forma ya señalada anteriormente.

Para finalizar, como la operatividad en la causación del sistema de retención por compras del Impuesto de Industria y Comercio como pago anticipado del impuesto que es, conserva la causación del impuesto mismo, que se genera sobre los ingresos obtenidos en el período, ingresos estos que se entienden realizados teniendo en cuenta el sistema contable utilizado para registrar los ingresos, porque al tiempo que se causa el ingreso generador del impuesto, así mismo se causa para el sujeto de retención la retención por compras.

Por consiguiente no es posible pensar que un período gravable exista mayor valor de retenciones a descontar que de impuesto a cargo o que se de el supuesto que menciona el consultante de realizar devoluciones de saldos a favor en las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio del contribuyente por este concepto; lo que si puede ocurrir es que si no se descontó en valor de una retención en la declaración del periodo en el cual se efectuó (pago o abono en cuenta lo que ocurra primero), la podrá realizar en cualquiera de las declaraciones de los dos periodos siguientes.

## CONCEPTO No 740

Ref: Consulta No 2929

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Territorialidad.

### Pregunta

Se necesita saber si la comisión que se obtiene en el exterior por la realización de una intermediación comercial realizada en Colombia, es gravada con el Impuesto de Industria y Comercio.

### Respuesta

Para contestar sus Preguntas primero debemos tener en cuenta que el Código de Comercio diferencia a los empresarios que ejercen actividades comerciales para beneficio de su propio patrimonio personal y comerciantes que realizan actividades mercantiles como auxiliares de otros empresarios en quienes realmente se radican los efectos y provechos de sus actos. Estos últimos reciben distintas denominaciones: representantes, comisionistas, corredores, agentes en general y están regulados en el Libro Cuarto, Título XIII del Mandato y Título XVI del Corretaje. Estos comerciantes en general realizan intermediación.


De las figuras en mención interesan la Comisión y el Corretaje.

La Comisión esta definida por el Código de Comercio como una especie de Mandato, en tanto que el comisionista celebra negocios actuando a nombre propio, aunque por cuenta ajena, es decir autorizado por un tercero, pero obligándose personalmente situación que no se presenta para este caso en particular.

Por el contrario encontramos que el Corretaje es “aquella figura en la que una persona con especial conocimiento del mercado, se ocupa de poner en relación a dos o mas personas con el fin de celebrar un negocio comercial, pero sin participar en la ejecución del contrato”(artículo 1340 Código de Comercio).

Al respecto y en relación con la diferencia entre el Corretaje y la Comisión, la Comisión Nacional de Valores en Circular Externa No 005 de junio 2 de 1991 dice al respecto:

“Es claro que el corredor no contrata por cuenta de las partes y que son estas últimas las que deben perfeccionar el negocio. De igual manera, una vez celebrado el negocio, corresponderá a las partes que lo han celebrado ejecutar las prestaciones correspondientes. El corredor no puede tampoco intervenir en esta segunda etapa, cumpliendo el contrato a nombre de una de ellas o de ambas, en la medida en que no puede estar vinculado a las partes por relaciones de colaboración, mandato y representación y que su actuación en el mercado publico está circunscrita al desarrollo del contrato de corretaje.



...En efecto, el comisionista es por definición un mandatario que actúa a nombre propio. Lo anterior significa que el comisionista celebra negocios jurídicos de compra y venta de valores por cuenta ajena, sin relevar el nombre de su cliente, obligándose personalmente...”

Para efectos del Impuesto de Industria y Comercio tenemos que el Decreto 423 de 1996 en su artículo 28 define la actividad de servicios de la siguiente manera:

“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 la 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”

Desde este punto de vista debemos considerar la actividad de intermediación como una actividad de servicio y no se puede considerar que la intermediación se encuentre inmersa dentro de las actividades comerciales, pues el artículo 27 del Decreto Distrital 423 de 1996 establece claramente cuales son consideradas como tales y como veremos dentro de ellas no se encuentra la intermediación,

Artículo 27.- Es actividad comercial, la destinada al expendio, compra venta 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 servicio**.(subrayado fuera de texto)

Es evidente entonces, que aunque esta actividad se encuentre definida por el Código de Comercio como actividad mercantil, en primer lugar no es expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, y además porque en la ejecución de esta actividad se está prestando un servicio.

Al respecto se ha pronunciado la Honorable Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Laboral, en Sentencia de junio 16 de 1981 al referirse al tema del corretaje cuando dice:

*“Dentro de la temática del corretaje habrá de observarse que la comisión es la contraprestación **del servicio de intermediación**, que presta el corredor”.*

De allí se colige que nos encontramos frente a la prestación de un **SERVICIO** por parte del intermediario, por esa razón también no se puede afirmar que nos encontremos frente a una actividad comercial.

Como complemento de lo anterior la Resolución 1195 de 1998 en concordancia con el artículo 42 del Decreto Distrital 423 de 1996, establece los códigos y las tarifas según la actividad desarrollada por el sujeto pasivo del Impuesto, que para el caso que nos ocupa, se enmarca dentro de las de servicios, bajo el código CIU A.C.D.C. No 7499, “Otras Actividades Empresariales N.C.P.”. tarifa 7%

Ya para aproximarnos mas al tema materia de controversia, tenemos que el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio se encuentra regulado en el artículo 25 del Decreto Distrital No 423 de 1996, el cual dice:

*“**HECHO GENERADOR.**- El hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumpla en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos”.*(subrayado fuera de texto)

Por su parte el inciso segundo del artículo 30 del mismo Decreto, señala que: Se entienden percibidos en el Distrito Capital los ingresos originados en actividades comerciales y de servicios cuando no se realizan o prestan a través de un establecimiento de comercio no registrado en otro municipio y que tributen en él.

Al respecto el Honorable Concejo de Estado en sentencia de junio 22 de 1990, expediente 2180, al declarar la nulidad del parágrafo 4º del Acuerdo 21 de 1983 expedido por el Concejo del Distrito Especial de Santa Fe de Bogotá, señalo sobre la territorialidad del tributo:

*“Ya al resolver casos particulares, la Sala ha tenido la oportunidad de manifestarse en contra del criterio que informa el parágrafo 4º acusado, con la consideración de que siendo la materia imponible de esta Impuesto la actividad comercial, industrial o de servicios, lo relevante es determinar donde realiza esa actividad el sujeto gravado, no en donde se entiende realizada la venta”.*

De lo anteriormente expuesto tenemos que el Impuesto de Industria y Comercio Grava el desarrollo de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital, y su base gravable esta compuesta por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos por el ejercicio de alguna de las actividades generadoras del tributo.

En consecuencia, para establecer cuando se genera el tributo a favor del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, se debe determinar si el hecho imponible, cual es la actividad industrial, comercial o de servicios, se realizo por el sujeto pasivo en la respectiva jurisdicción del Distrito Capital. Así si la actividad de intermediación se desarrolla en todo momento en la jurisdicción del Distrito Capital, se estaría generando tributo en favor de este ente territorial.

De todo lo anterior podemos concluir que para efectos del Impuesto de Industria y Comercio el lugar de pago o cancelación de los ingresos fruto de una determinada actividad comercial, no es lo que nos interesa, toda vez que lo que en realidad determina la sujeción a este Impuesto, respecto de un municipio dado, es la territorialidad del ejercicio de la actividad constitutiva del hecho generador. Así si la actividad se realiza en la jurisdicción del Distrito Capital, el Impuesto se causa, y se debe pagar en esta jurisdicción.

## CONCEPTO No 741

Ref.: Reparto 032/99

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Intermediación Comercial Código de Actividad

### Pregunta

1. Si se piensa a partir de 1999 realizar la actividad de agencia de lavandería, es decir que en ella no se lava la ropa sino simplemente la recibe de los usuarios y la entrega a la Planta de Lavandería quien es quien efectivamente ejecuta la acción de lavar, y luego la devuelve a la agencia para su entrega al usuario ¿debe tributar?
2. En el caso de que la Respuesta sea afirmativa, ¿Debe esta persona inscribirse como contribuyente del impuesto?
3. ¿Deberá tributar bimestralmente?

### Respuesta

En atención a su consulta nos permitimos informarle que:

1. En cuanto a su primera Pregunta, la definición del hecho generador del impuesto de industria comercio y avisos, se encuentra establecido expresamente en el artículo 25 del Decreto 423 de 1996, el cual preceptúa que el hecho imponible de este impuesto recae sobre *“el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos”*.

Los conceptos de dichas actividades, es decir actividad industrial, comercial y de servicios, se encuentran establecidos en los artículos 26, 27 y 28 del Decreto 423 de 1996 que rezan:

**“Artículo 26: Actividad Industrial:** Es actividad industrial la producción, extracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamble de cualquier clase de materiales y bienes y en general cualquier proceso de transformación por elemental que este sea.

(...)

**Artículo 27. 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.

**Artículo 28: 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.”*

Frente a la actividad descrita en la Pregunta nos encontramos frente a una actividad de intermediación comercial es decir en materia tributaria frente a una ACTIVIDAD DE SERVICIOS, actividad ésta, sujeta al impuesto de industria y comercio y por lo tanto quien la ejerza contribuyente del mismo.

2. Respecto de su segunda Pregunta, nos permitimos informarle que los contribuyentes del Impuesto de industria y comercio tienen como obligación inicial de conformidad con el artículo 35 del Decreto Distrital 807 de 1993, la de inscribirse en el Registro de información tributaria (R.I.T.), dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha de iniciación de actividades, observando el código de actividad que le corresponda, en particular para el desarrollo de la actividad que nos ocupa (Intermediación comercial) según el CIIU, AC, Revisión 3. Distrito Capital, le corresponde el Código 7499 (Otras actividades empresariales) con una tarifa del 7 por mil.

3. En cuanto respecta a su tercera Pregunta, es necesario aclararle primero que con la entrada en vigencia del Acuerdo 26 de 1999, en el Impuesto de Industria y Comercio están obligados a presentar la declaración del impuesto las personas naturales, jurídicas y las sociedades de hecho que realicen o desarrollen actividades gravadas con el impuesto en jurisdicción de Santa Fe de Bogotá D.C.

- a) Los contribuyentes pertenecientes al régimen COMUN, declararán y pagarán su impuesto de manera bimestralmente,.
- b) Los contribuyentes que ejerzan una profesión liberal, tributarán con las retenciones que les practiquen, y su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal concepto
- c) Los contribuyentes pertenecientes al régimen SIMPLIFICADO cumplirán con su obligación tributaria de conformidad con los parámetros establecidos en el artículo 8° del Acuerdo 26 de 1998, los cuales nos permitimos enunciar a renglón seguido.

El artículo 7° del Acuerdo 26 de 1998 establece que pertenecen al régimen simplificado los contribuyentes del impuesto de industria que cumplan con la totalidad de los siguientes requisitos:

1. Que sean personas naturales
2. Que tengan como máximo dos establecimientos de comercio
3. Que no sean importadores
4. Que no vendan por cuenta de terceros así sea a nombre propio
5. Que sus ingresos netos provenientes del ejercicio de actividades gravadas con el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros en el año fiscal inmediatamente anterior, sean inferiores a la suma de \$ 91.200.000. (valor absoluto año 1999)

6. Que su patrimonio bruto fiscal a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sea inferior a \$ 253.500.000 (valor absoluto año 1999)

Por su parte el artículo 8° de la misma norma estableció un sistema preferencial del impuesto de industria y comercio, determinado la contribución para los contribuyentes del régimen simplificado en salarios mínimos diarios vigentes, según los ingresos netos tributarios anuales de conformidad con la siguiente tabla:

RANGO DE INGRESOS	NETOS AÑO 1999 MINIMOS	SALARIOS DIARIOS
0	17.600.000	0
17.600.001	23.400.000	64.000
23.400.001	35.100.000	96.000
35.100.001	52.700.000	192.000
52.700.001	70.200.000	288.000
70.200.001	91.200.000	480.000

Lo anterior quiere decir que los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio pertenecientes al régimen simplificado **no presentarán declaración tributaria ni serán sujetos de retención y su impuesto será igual a la suma cancelada de acuerdo con el monto de pago fijado en la tabla anteriormente transcrita** en los recibos oficiales de pago que para el efecto prescriba de Dirección Distrital de Impuestos

A la anterior regla existen dos excepciones:

- Los contribuyentes pertenecientes al régimen simplificado podrán si así lo prefieren, presentar una declaración anual de conformidad con el procedimiento previsto en la normatividad general del Impuesto de Industria y Comercio y
- Los contribuyentes que pertenecientes al régimen simplificado que acogidos a este sistema, en el año gravable obtengan ingresos superiores a los rangos establecidos para este régimen, deberán como única opción el presentar una declaración anual liquidando el impuesto a cargo de conformidad con el procedimiento previsto en la normatividad general del impuesto.

A manera de conclusión tenemos, que el ejercicio de actividades de intermediación comercial se encuentran gravadas con el impuesto de industria y comercio, de la misma forma que quien ejerza dicha actividad será contribuyente del impuesto de industria y comercio, por lo cual deberá inscribirse como tal en el Registro de Información Tributaria (R.I.T.), teniendo en cuenta al momento de realizar la inscripción los parámetros legales establecidos para pertenecer al régimen simplificado, para poder pertenecer a este y tributar bajo los parámetros del régimen preferencial, o en su defecto inscribirse en el régimen común, y tributar conforme a la generalidad del impuesto.



## CONCEPTO No. 744

Ref.: Radicación 001848

Tema: Sistema de Retención por Compras.

Subtema: Agentes Retenedores en Proceso de Liquidación.

### Pregunta

Una empresa actualmente intervenida por la Superintendencia Bancaria; que no está ejerciendo su objeto social; canceló su registro nacional de vendedores y por lo tanto no es declarante de IVA.; que se encuentra en proceso de liquidación; ¿Debe efectuar retención del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, teniendo en cuenta que ha venido presentando oportunamente la declaración de este gravamen?

Adicionalmente solicita el contribuyente se tenga en cuenta para resolver su inquietud las restricciones a que se refiere el Artículo 222 del Código de Comercio.

*“ARTICULO 222. Disuelta la sociedad se procederá de inmediato a su liquidación. En consecuencia no podrá iniciar nuevas operaciones en desarrollo de su objeto y conservará su capacidad jurídica únicamente para los actos necesarios a la inmediata liquidación. Cualquier operación o acto ajeno a este fin, salvo los autorizados expresamente por la Ley, hará responsables frente a la sociedad, a los asociados y a terceros, en forma ilimitada y solidaria, al liquidador, y al revisor fiscal que no se hubiere opuesto.*

*El nombre de la sociedad disuelta deberá adicionarse siempre con la expresión “en liquidación”. Los encargados de realizarla responderán de los daños y perjuicios que se deriven por dicha omisión.”*


### Respuesta

En primer lugar deben precisarse los alcances del proceso de liquidación respecto de la capacidad de la sociedad que lo sufre para contratar:

El anteriormente transcrito Artículo 222 establece que la empresa en liquidación “no podrá iniciar nuevas operaciones en desarrollo de su objeto”, no obstante también prevé que “conservará su capacidad jurídica únicamente para los actos necesarios a la inmediata liquidación”.

Por lo tanto las sociedades en proceso de liquidación conservan su personería jurídica, al respecto, el Diccionario Técnico Tributario 1998, de Teresa Briceño de Valencia y Ramón Vergara Lacombe, del centro interamericano jurídico-financiero, página 231, al referirse al la disolución de sociedades contiene el siguiente comentario:

**“DISOLUCION DE SOCIEDADES**



Es una figura jurídica que da lugar a la liquidación de la sociedad y que puede ocurrir por causas legales o contractuales. La disolución de una sociedad no conlleva la desaparición inmediata de su personalidad jurídica, porque es necesario que el patrimonio social guarde su individualidad hasta que la liquidación se termine de otra manera, los acreedores sociales podrán perder el beneficio de su garantía...”

Concordante con lo anterior el Decreto Distrital 807 de 1993, Artículo 36, inciso tercero establece que “mientras el contribuyente no informe el cese de actividades, estará obligado a presentar las correspondientes declaraciones tributarias”, así mismo, este ordenamiento en el Artículo 28, Parágrafo dispone que “cuando la iniciación o el cese definitivo de actividades se presente en el transcurso de un período gravable, la declaración de industria, comercio y avisos y tableros deberá presentarse por el período comprendido entre la fecha de iniciación de la actividad y la fecha de terminación del respectivo período, o entre

la fecha de iniciación del período y la fecha del cese definitivo de la actividad, respectivamente. En este último caso, la declaración deberá presentarse dentro del mes siguiente a la fecha de haber cesado definitivamente las actividades sometidas al impuesto, la cual en el evento de liquidación, corresponderá a la indicada en el artículo 595 del Estatuto Tributario Nacional, para cada situación específica allí contemplada.

**“Artículo 595 Período fiscal cuando hay liquidación en el año.** En los casos de liquidación durante el ejercicio, el año concluye en las siguientes fechas:

- a) Sucesiones ilíquidas: en la fecha de ejecutoria de la sentencia que apruebe la partición o adjudicación, o en la fecha en que se extienda la escritura pública, si se optó por el procedimiento a que se refiere el Decreto Extraordinario 902 de 1988.
- b) Personas Jurídicas: en la fecha en que se efectúe la aprobación de la respectiva acta de liquidación, cuando estén sometidas a la vigilancia del Estado;
- c) Personas jurídicas no sometidas a vigilancia estatal, sociedades de hecho y comunidades organizadas. En la fecha en que finalizó la liquidación de conformidad con el último asiento de cierre de contabilidad; cuando no estén obligadas a llevarla, en aquella en que terminan las operaciones, según documento de fecha cierta.”

Hasta este punto se precisa que las sociedades en proceso de liquidación conservan su personería jurídica y deben cumplir con sus obligaciones formales (presentar declaraciones) y sustanciales (cancelar el valor de los tributos) frente a la Dirección Distrital de Impuestos por concepto de los tributos que esta administra, entre los cuales se incluye el de Industria, Comercio, Avisos y Tableros; hasta cuando cancelen la inscripción en el Registro de Información Tributaria “RIT” informando el cese de actividades; al respecto en el concepto No. 632 de la Oficina Jurídico Tributaria encontrarán las instrucciones relacionadas. (Se anexan copias).

Efectuada esta observación a continuación pasa a estudiarse el tema de la Retención por Compras, la cual fue establecida en el Artículo 6º del Acuerdo Distrital No. 28 de 1995 y reglamentada mediante el Decreto Distrital No. 053 de 1996, el cual en sus artículos 2º, 4º, 15º y 16º preceptúa:

“ARTICULO 2º SISTEMA DE RETENCION POR COMPRAS Y VENTAS. El sistema de retención por compras se aplica a los proveedores de bienes y servicios...”

“ARTICULO 4º OBLIGACION DE DECLARAR Y PAGAR EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO RETENIDO. Los agentes de retención deberán declarar y pagar bimestralmente el valor del impuesto de industria y comercio retenido, dentro de las fechas establecidas por la Secretaría de Hacienda para la declaración y pago del impuesto de industria y comercio, utilizando el mismo formulario para la declaración y pago del impuesto. (Subrayado fuera de texto).

(...)”

“ARTICULO 15º CAUSACION DE LA RETENCION. La retención del impuesto de industria y comercio por compras se efectuará al momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero.

ARTICULO 16º BASE DE LA RETENCION. La retención se efectuará sobre el valor total de la operación excluido el impuesto a las ventas facturado.”

La Retención por Compras presupone la realización de una negociación por medio de la cual el agente retenedor adquiere bienes o servicios al sujeto de retención; al respecto se anexa copia de los conceptos números 603 y 733 proferidos por la Oficina Jurídico Tributaria, a través de los cuales se explica el momento de causación de la Retención por Compras frente al Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros. Si no se realiza una operación sujeta a retención debe inferirse que no habrá lugar a practicarla, a este punto nacen dos vertientes para proseguir con el análisis, las cuales se desbordan con la siguiente pregunta:

Si por prohibición legal (Artículo 222 C.Co.) las sociedades en liquidación no pueden realizar operaciones en desarrollo de su objeto social y de hecho, según los presupuestos de la consulta, no se están haciendo, **¿ EN QUÉ FORMA SE TIPIFICARÍA UNA QUE ESTE SUJETA A LAS DISPOSICIONES QUE RIGEN EN MATERIA DE RETENCIÓN POR COMPRAS?**

Surgen dos alternativas para viabilizar una Respuesta a este interrogante:

#### **PRIMERA:**

Que la sociedad en liquidación efectivamente no contrata con ninguna persona la prestación de servicio gravados con el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, ni compra bienes; por lo tanto no practica retención.

#### **SEGUNDA:**

Que aun acatando la prohibición contenida en el Artículo 222 del Código de Comercio, la sociedad en proceso de liquidación para el cumplimiento de obligaciones con los acreedores o con ella misma, deba contratar en asuntos diferentes al desarrollo del objeto social, verbi gracia, la prestación de los servicios de personas que se desempeñan en ejercicio de profesiones liberales (Acuerdo 9 de 1992); en este caso se tipifica una operación sujeta a retención y debe practicarse teniendo en cuenta:

La sociedad aun goza de personería jurídica y debe cumplir los deberes formales y sustanciales que imponen las normas tributarias distritales incluyendo los fijados mediante el Decreto Distrital 053 de 1996 para agentes de retención; esto hasta tanto no deje de ser contribuyente del citado impuesto, es decir, se haya cancelado su inscripción en el registro de información tributaria RIT. por cese definitivo de actividades según las previsiones del Artículo 595 del Estatuto Tributario Nacional y del Artículo 36 del Decreto Distrital 807 de 1993.

Dadas las anteriores consideraciones esta Subdirección informa que los Agentes de Retención por Compras frente al Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros en proceso de liquidación como sociedades, deben practicar la Retención por Compras establecida mediante el Acuerdo 28 de 1995, Artículo 6º y reglamentada a través del Decreto Distrital 053 de 1996, cuando se den los presupuestos establecidos en estas normas y consignar su valor en la declaración del Impuesto de Industria y Comercio que presenta bimestralmente, sin perjuicio que no declaren ingresos y que no se liquide impuesto a cargo por haber cesado en desarrollo del objeto social.

### **CONCEPTO No 746**

Referencia: **Reparto 049/99.**

Tema: **Impuesto de Industria y Comercio**

Subtema: Retención Organismos Internacionales

### **Pregunta**

El Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior (ICETEX), practicó retención por concepto del Impuesto de Industria y Comercio a la Organización de Estados Iberoamericanos (O.E.I.).

Siendo la O.E.I. un organismo de carácter internacional con la cual existe convenio con el Ministerio de Relaciones exteriores y goza de privilegios y prerrogativas diplomáticas:

1. ¿Debe practicársele retención de Industria y Comercio?
2. ¿Cuál es el procedimiento a seguir para la devolución de los dineros retenidos o para que sean descontadas estas sumas en las declaraciones de 1999?

### **Respuesta**

En atención a su consulta nos permitimos informarle que:

Mediante Ley 30 de febrero 17 de 1989, fue aprobado el Acuerdo entre el Gobierno de la República de Colombia y la Oficina de Educación Iberoamericana.

La Organización de Estados Iberoamericanos para la Educación, la Ciencia y la Cultura, anteriormente denominada “Oficina de educación Iberoamericana” es un Organismo internacional de Carácter gubernamental para la cooperación entre los países

Iberoamericanos en los campos de la educación, la ciencia, la tecnología y la cultura en el contexto del desarrollo integral (Estatutos de la Organización de Estados Iberoamericanos para la educación la ciencia y la cultura).

Que para el cumplimiento de sus fines la Organización de Estados Iberoamericanos para la Educación, La ciencia y la Cultura, podrá celebrar Acuerdos y suscribir convenios y demás instrumentos legales con los Gobiernos Iberoamericanos, con otros gobiernos, Con Organizaciones Internacionales y con instituciones, centros y demás entidades educativas, científicas y culturales.

De lo anterior tenemos que la O.E.I. es un organismo internacional, y sin perjuicio de que en la vigente reglamentación tributaria distrital no se consagre taxativamente exención o tratamiento preferencial alguno para este tipo de organismos, en relación con el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos; existe disposición legal en virtud de la cual los mismos están exentos de los impuestos nacionales, departamentales o municipales en virtud de la Ley 6 de 1972 por medio de la cual se aprueba para Colombia la Convención de Viena de 1961, sobre relaciones internacionales y cuyos imperativos al respecto son del siguiente tenor:

“ LEY 6 DE 1972  
(NOVIEMBRE 15)

Por la cual se aprueba la “Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, hecha en Viena el 18 de abril de 1961”.

El Congreso de Colombia

DECRETA

Artículo único. Apruébese la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, hecha en Viena el 18 de abril de 1961, que a la letra dice:

“CONVENCION DE VIENA SOBRE RELACIONES DIPLOMATICAS

(...)

ARTICULO XXVIII.

Los derechos y aranceles que perciba la misión por actos oficiales están exentos de todo impuesto o gravamen

ARTICULO XXXIV

El Agente diplomático estará exento de todos los impuestos y gravámenes *personales o reales, nacionales regionales o municipales, con excepción:*

- a) de los impuesto indirectos de la índole de los normalmente incluidos en el precio de las mercancías o servicios;
- b) de los impuestos y gravámenes sobre los bienes inmuebles privados que radiquen en el territorio del estado receptor, a menos que el agente diplomático los posea por cuenta del estado acreditante y para los fines de la misión.

- c) de los impuestos sobre las sucesiones que corresponda percibir el Estado receptor, salvo lo dispuesto en el párrafo 4 del artículo 39;
- d) de los impuestos y gravámenes sobre los ingresos privados que tengan su origen en el Estado receptor, y de los impuestos sobre el capital que graven las inversiones efectuadas en empresas comerciales en el Estado Receptor;
- e) de los impuestos y gravámenes correspondientes a servicios particulares prestados;
- f) salvo lo dispuesto en el artículo 23, de los derechos de registro, aranceles judiciales, hipoteca y timbre, cuando se trate de bienes inmuebles.

#### ARTICULO XLVIII

La presente convención estará sujeta a la firma de todos los Estados miembros de las Naciones Unidas o de algún organismo especializado, así como de todo Estado Parte en el Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, y de cualquier otro Estado invitado por la Asamblea General de las Naciones Unidas a ser parte en la convención, ..." (se subraya)

Interpretando el contenido de la Convención de Viena de 1961, se colige un acuerdo de voluntades entre estados signatarios, en el sentido de no gravar con impuestos nacionales, departamentales o municipales a los estados, organismos internacionales y Misiones de Cooperación y asistencia técnica, Además, teniendo en cuenta que este tratado fue aprobado para nuestro país por medio de Ley 6ª de 1972, y se encuentra aún vigente, se deduce indefectiblemente que por expresa disposición legal está prohibido gravar a estos sujetos y respecto de sus inmuebles o bienes, así como del ejercicio de actividades propias del convenio (Acuerdo) internacional suscrito con el Gobierno de Colombia.

Seguidamente, conviene clarificar para efectos de aplicación de la prohibición legal frente a los tributos de carácter distrital, los alcances de los términos utilizados en el la citada Convención, específicamente el término de Exención, por cuanto se advierte una sustancial diferencia entre lo que pretendían acordar los miembros signatarios al momento de aprobar su texto y lo que consagran nuestras normas como exención:

Efectivamente, el tratado conlleva implícitamente la intención de los estados signatarios de liberarse recíprocamente, liberar a los organismos especializados internacionales, así como a los jefes de sus misiones diplomáticas de las obligaciones formales y sustanciales frente a los impuestos nacionales, departamentales o municipales que puedan recaer sobre sus bienes o el ejercicio de sus actividades diplomáticas o de ayuda y colaboración internacional; al hablar de liberación respecto del cumplimiento de deberes ha de presumirse lógicamente que esta debe ser total, por cuanto de ser parcial no produciría los efectos esperados por quienes ratificaron el tratado, así las cosas, cuando el texto citado menciona la palabra exentos, para efectos de su aplicación frente a la normatividad tributaria distrital debe entenderse la misma como NO SUJETOS por cuanto como se anotó anteriormente, existe prohibición legal de cobrar el tributo.

Con relación a las exenciones frente a los tributos de carácter municipal, la Constitución Política de Colombia de 1991, en su Artículo 296, establece:

“CONSTITUCION POLITICA DE COLOMBIA.

ARTICULO 294. La Ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317.”

Es claro el mandato constitucional al prohibirle a la Ley otorgar exenciones o tratamientos preferenciales respecto de los impuestos propiedad de los entes territoriales, sin embargo, no se opone el querer del constituyente primario a los planteamientos anteriormente expuestos por cuanto este se refiere a exenciones o tratamientos preferenciales y no a expresa prohibición legal de gravar con un determinado impuesto, por lo tanto, ha de colegirse que en relación con los imperativos constitucionales la Ley 6ª de 1972 está vigente respecto de los artículos citados y estudiados anteriormente.

Coadyuva lo anterior el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 que refiriéndose al Artículo 38 de la misma, el cual limitó el término de las exenciones otorgadas por los municipios sobre impuestos locales, estableció:


“No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:

1. Las obligaciones contraídas por el gobierno en virtud de tratados o convenios internacionales que haya celebrado o celebre en el futuro, y las contraídas por la Nación, los Departamentos o los Municipios mediante contratos celebrados en desarrollo de la legislación anterior.”

Dadas las anteriores consideraciones la Oficina Jurídico Tributaria informa que en tratándose del Impuesto de Industria y Comercio, los organismos de derecho internacional, como parte acreditante ante el Estado colombiano en el campo de las relaciones diplomáticas, no son sujetos de este tributo por expresa prohibición de Ley aprobatoria de tratado internacional. Motivo por el cual no serán sujetos a **retención del impuesto**

Claro el primer punto entraremos a dar Respuesta a su segunda inquietud, nos permitimos comunicarle que este Despacho mediante concepto No 0717 del 14 de octubre de 1998, se pronunció respecto del tema de la siguiente manera:

“El sistema de retención opera respetando los aspectos sustanciales del Impuesto de Industria y Comercio, como es la base gravable del tributo y la territorialidad del impuesto, por lo tanto al efectuar la respectiva retención por compras, la retención se debe realizar sobre los ingresos causados en la Jurisdicción del Distrito Capital teniendo en cuenta además el principio de Justicia que consagra el artículo 2 del Decreto Distrital 807 de 1993, en el cual se estipula que se debe dar aplicación recta a las leyes, presidido este precepto por un relevante espíritu de justicia ya que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley no ha querido que coadyuve a las cargas públicas del Distrito; por lo cual tenemos que para que se configure la Retención por compras, la retención que debe hacer el agente de retención debe ser sólo por los pagos o abonos en cuenta respecto de los ingresos obtenidos en desarrollo de la actividad realizada en Santa Fe de Bogotá D.C. Y en cuanto respecta a las



actividades de servicios realizadas en otro (s) municipio (s), no habría lugar a efectuar la retención ya que el impuesto a que haya lugar lo debe cancelar en el municipio correspondiente en donde se desarrolla la actividad.

Ahora bien, en cuanto respecta a las sumas de dinero retenidas en exceso por el agente de retención, y su mecanismo para obtener su devolución el artículo 8 del Decreto 053 de 1996 establece:

**“ARTICULO 8º. PROCEDIMIENTO CUANDO SE EFECTUAN RETENCIONES DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO POR MAYOR VALOR.** Cuando se efectúen retenciones del Impuesto de Industria y Comercio por un valor superior, siempre y cuando no se trate aplicación de tarifa en los casos que no se informe la actividad, el agente retenedor reintegrará los valores retenidos en exceso, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañando las pruebas cuando a ello hubiere lugar.

En el mismo período en que el retenedor efectúe el respectivo reintegro, descontará este valor de las retenciones por CONCEPTO NO del impuesto de industria y comercio por declarar y consignar. Cuando el monto de las retenciones sea insuficiente, podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos siguientes”(Se subraya).

De las normas transcritas tenemos que a la persona que se le retiene por servicios no causados en la jurisdicción del Distrito Capital, para obtener la devolución de los dineros retenidos en exceso, deberá solicitar al agente retenedor, mediante escrito la devolución de estas sumas, debiendo el retenedor devolver las sumas retenidas en exceso, para su pago en las jurisdicciones municipales correspondientes, y deberá descontar en el mismo período en que se efectúe el respectivo reintegro, el valor de las retenciones devueltas del valor de las retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio por declarar y consignar teniendo en cuenta que cuando el monto de las retenciones sea insuficiente, podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos inmediatamente siguientes

Para finalizar es importante aclarar que para que no se sigan practicando retenciones inadecuadas, deberá el contribuyente informar al agente retenedor su calidad de no sujeto del impuesto en Santa Fe de Bogotá, por los ingresos obtenidos en ejercicio de actividades realizadas en otras jurisdicciones, así sea que el pago se efectúe en el Distrito Capital, lo anterior de acuerdo con lo establecido en inciso tercero del artículo 17 del Decreto Distrital 053 de 1996 que establece:

**“ARTICULO 17º. TARIFAS DE RETENCION**  
(...)

Es responsabilidad del proveedor suministrar en la factura o en documento escrito la actividad económica, la calidad de agente de retención o la calidad de exento o no sujeto del impuesto...”



## CONCEPTO No 750

Ref. Consulta No 5500

Tema: Impuesto de Industria y Comercio - Impuesto Predial Unificado

Subtema: Exoneración Parqueaderos

### Pregunta

El Acuerdo 26 de 1998 estableció la exoneración del Impuesto de Industria y Comercio, así como del Impuesto Predial a las edificaciones nuevas que se construyan en el Distrito Capital y que se destinen al uso de parqueaderos públicos. ¿Qué requisitos se necesitan para acceder a esta exoneración?, ¿para qué sectores o localidades opera este beneficio?, ¿qué otros estímulos tributarios existen para la implementación de parqueaderos en el Distrito Capital?.

### Respuesta

El Acuerdo 26 del 28 de Diciembre de 1998, en su Artículo 14 establece:

#### ARTICULO DECIMO CUARTO:

Las edificaciones nuevas que se construyan en el área urbana del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá para estacionamientos públicos, entre la fecha de expedición de este Acuerdo y el 31 de diciembre del año 2001, estarán exentas del pago del Impuesto Predial Unificado, por un término de diez (10) años contados a partir del año siguiente a la terminación de la construcción. En igual sentido estarán exentas del pago del Impuesto de Delineación Urbana las obras correspondientes a los desarrollos arquitectónicos del parqueadero público a que se refiere el presente artículo.

La anterior exención será procedente siempre y cuando las edificaciones cumplan las condiciones establecidas en la normatividad legal vigente y que se expida para el Distrito Capital.


La norma en mención en su artículo 15 también establece:

#### ARTICULO DECIMO QUINTO:

Estarán exentos en un 100% del Impuesto de Industria y Comercio, los negocios que exploten el servicio de parqueaderos en las edificaciones a que se refiere el artículo anterior y que cumplan con las condiciones allí establecidas, por un término de diez (10) años contados a partir del inicio de la respectiva actividad de servicio.

Ahora bien, debemos tener en cuenta que el Decreto 321 del 29 de mayo de 1992 (que anexamos a la presente), establece la normatividad legal vigente para la construcción de estacionamientos públicos en el Distrito Capital, y en su Artículo 17 define los mismos así:

#### ARTÍCULO 17- DEFINICIÓN.



Los estacionamientos públicos son áreas o edificaciones destinadas a estacionamiento de vehículos para servicio al público, localizados en predios privados o zonas de uso público, cuyo promotor puede ser la administración pública o el sector privado. De esta definición se excluyen las áreas de estacionamiento que toda edificación debe proveer para sus usuarios o visitantes, las cuales están reguladas en capítulos anteriores.

De esta manera tenemos que de la anterior definición se excluyen los estacionamientos que son provistos para el uso de residentes de unas determinadas edificaciones, zonas o conjuntos de edificios residenciales, y solamente incluye aquellos estacionamientos destinados al servicio público, razón por la cual la exención que regulan los artículos 14 y 15 del Acuerdo 26 de 1998 solo puede cobijar a este tipo de construcciones.

También debemos tener en cuenta que la norma del Artículo 14 del Acuerdo 26 de 1998, en su inciso segundo establece que dichas edificaciones deben cumplir con las condiciones establecidas por la normatividad legal vigente para el Distrito Capital, al respecto debemos decir que el mencionado Decreto 321 de 1992, establece las condiciones o especificaciones que deben tener los estacionamientos en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.

Por su parte el Decreto 2150 de 1995, en su artículo 60, en concordancia con el Decreto 2111 de 1997, artículo 19, determina que todo titular de la Licencia de construcción deberá cumplir con las obligaciones que deriven de la respectiva licencia.

De allí concluimos que solo podrán hacerse acreedores a la exención de que habla el Acuerdo 26, los propietarios de los estacionamientos que cumplan con los requisitos establecidos en el Decreto 321 de 1992, y en la respectiva Licencia de Construcción podrán hacerse acreedores de la regulada exención.

Para efectos de que le sean informados los requisitos indispensables para obtener la licencia de construcción de un parqueadero su solicitud le será remitida a la Curaduría Urbana No 1

Par contestar su Pregunta acerca de a que sectores cobija esta exención, debemos decir que el Acuerdo 26 de 1998, no limitó en ningún momento el ámbito de aplicación de la norma analizada y que establece la exención, razón por la cual toda edificación nueva que se construya para estacionamiento público en la Jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de será sujeto de la exención de que habla el Acuerdo 26 de 1998.

De otra parte tenemos que el Decreto 807 de 1993, en su artículo 13, párrafo tercero determina:

“Dentro de los factores a que se refiere el numeral 3 de este artículo(Discriminación de los factores necesarios para determinar las bases gravables), se entienden comprendidas las exenciones a que se tenga derecho de conformidad con las normas vigentes, **las cuales se solicitarán en la respectiva declaración tributaria, sin que se requiera reconocimiento previo alguno y sin perjuicio del ejercicio posterior de la facultad de revisión de la Administración Tributaria Distrital.**(subrayado nuestro)

Así se concluye que las personas sujeto de una exención tributaria, no deberán hacer solicitud alguna para obtener la respectiva exención, ya que estas exenciones operan de pleno derecho. Pero en todo caso el contribuyente deberá cumplir con el deber formal de

declarar, deberá realizar y presentar la respectiva declaración tributaria dentro de los términos estipulados por la Administración Distrital.

De otra parte tenemos que la exención estudiada para el Impuesto Predial Unificado se configura a partir del año siguiente a la **terminación de la construcción**, y lo cobija por un término de 10 años contados a partir de ese momento, para el Impuesto de Delineación Urbana esta exención también opera de pleno derecho, por lo cual el beneficiario de la exención no deberá presentar declaración tributaria por concepto de este Impuesto, ni deberá cancelar el Impuesto para obtener la respectiva licencia de construcción; y Para el Impuesto de Industria y Comercio la exención cobija a partir del **inicio de la respectiva actividad de servicio**, y por un término de 10 años contados a partir de la apertura al público del respectivo establecimiento al público.

### **CONCEPTO No. 756**

Ref.: Radicación 003763

Tema: Obligaciones Formales

Subtema: Cancelación R.I.T. por fallecimiento Persona Natural

### **Pregunta**

Solicita usted se le indique cuál es el procedimiento a seguir para la clausura de un establecimiento de comercio de una persona natural fallecida, perteneciente al régimen simplificado que se encuentra en las siguientes condiciones:

- 1.- Inició actividades en el año 1997
- 2.- No se registró en el R.I.T.
- 3.- Presentó y canceló las liquidaciones privadas desde la fecha de iniciación de actividades.

### **Respuesta**

De conformidad con el artículo 33 del Decreto 423 de 1996 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.

Dentro de la relación jurídico tributaria que existe entre el fisco y el administrado, se distinguen cinco elementos fundamentales que constituyen su estructura y dentro de los cuales se encuentran los sujetos de la obligación tributaria, teniendo claro que el sujeto activo es aquel que impone la obligación y recibe el beneficio del pago del contribuyente.

Por sujeto pasivo debe entenderse aquella persona ya sea natural o jurídica *“a quien puede atribuírsele la realización del hecho impositivo de la obligación tributaria”* y que además *“puede pagar determinada suma de dinero a favor del Estado (Fisco o Sujeto*

*Activo) en cuanto posee la capacidad contributiva". (Diccionario Temático Tributario Pág. 270)*

Es decir que quien realiza el hecho generador del impuesto, en el caso en estudio del impuesto de industria y comercio, tendrá la calidad de sujeto pasivo con el compromiso legal de cumplir con las obligaciones formales que su calidad le impone.

No hizo exclusión el legislador frente a la categoría de persona capaz de contraer la obligación tributaria y determinó como sujeto pasivo, tanto la persona natural, como la persona jurídica nacida del acuerdo de voluntades para desarrollar un mismo fin ya sea legalmente constituida o como sociedad de hecho.

De tal suerte que incluye dentro del concepto de sujeto pasivo, todo ente sea natural o jurídico o aun de hecho con capacidad para realizar el hecho generador del impuesto en estudio.

Además de los sujetos, también se encuentran enunciados dentro de los elementos constitutivos de la relación jurídica tributaria: el hecho generador del impuesto, la base gravable, la tarifa y el período gravable a declarar.

De faltar alguno de los elementos descritos en el enunciado anterior, dejará de existir la relación jurídica entre quien recibe el tributo, y quien está obligado a pagarlo y a cumplir con los demás deberes impuestos por la ley.

Ahora bien, ha quedado claro que quien adquiere la calidad de sujeto pasivo del impuesto, adquiere también el compromiso de cumplir con las obligaciones que la norma fiscal impone.

Dentro de este tipo de obligaciones se encuentran las de tipo formal y las de tipo sustancial contenidas en los Decretos 423 de 1996, y 807 de 1993 y a su vez dentro de las primeras, es decir dentro de las formales, las siguientes:

- 1.- Obligación de inscribirse en el Registro de Información Tributaria R.I.T. dentro del plazo establecido en el artículo 35 del Decreto 807 de 1993, dentro de los dos meses siguientes al inicio de las actividades gravadas con el impuesto.
- 2.- Obligación de informar las novedades correspondientes incluyendo el cese definitivo de actividades; mientras no se reporte este último el contribuyente deberá continuar con las obligaciones formales a su cargo.
- 3.- Presentar correcta y oportunamente las declaraciones tributarias.
- 4.- Efectuar la Retención en la Fuente a que haya lugar en caso de que exista la obligación de hacerlo por tener la calidad de agente retenedor y como consecuencia presentar las declaraciones respectivas.

Ahora bien, en tratándose de personas naturales y de acuerdo con el artículo 94 del Código Civil Colombiano, "la existencia de la persona termina con la muerte" y por ende

el cumplimiento de las obligaciones de tipo personal que deben ser suplidas por aquellas personas específicamente determinadas y no por otras.

En efecto constituyen otras formas de extinguir las obligaciones el término extintivo, mediante el cual se pone fin a las obligaciones derivadas de contratos de tracto sucesivo como el suministro o el arrendamiento; **la muerte del acreedor o del deudor, cuando los contratos de que se trate sean “intuitu personae”** como el usufructo, el mandato, la sociedad colectiva entre otros, **como quiera que la obligación es intrasmisible a los herederos del difunto.** (Se resalta) (Tratado de las Obligaciones R.J. Pothier Página 338)

Sin embargo, para efectos tributarios existen casos señalados expresamente por el Legislador, en los cuales a pesar de la ausencia del sujeto pasivo titular, se determinan las personas que deben en su defecto, cumplir con las obligaciones formales, personas estas enunciadas en el artículo 11 del Decreto 807 de 1993 y que a la letra dice:

“ARTICULO 11 CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FORMALES.

Para el cumplimiento de las obligaciones formales relativos a los tributos distritales, serán aplicables los artículos 571, 572,572-1, y 573 del Estatuto Tributario Nacional, sin perjuicio de la obligación que le compete al administrador de los patrimonios autónomos de cumplir a su nombre los respectivos deberes formales.


**Artículo 571 Obligados a cumplir los deberes formales**

Los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir los deberes señalados en la ley o en el reglamento, personalmente o por medio de sus representantes, y a falta de éstos, por el administrador del respectivo patrimonio.

**Artículo 572 Representantes que deben cumplir deberes formales**

Deben cumplir los deberes formales de sus representados, sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas:

- a) Los padres por sus hijos menores, en los casos en que el impuesto debe liquidarse directamente a los menores;
- b) Los tutores y curadores por los incapaces a quienes representan;
- c) Los gerentes, administradores y en general los representantes legales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho. Esta responsabilidad puede ser delegada en funcionarios de la empresa designados para el efecto, en cuyo caso se deberá informar de tal hecho a la administración de Impuestos y Aduanas correspondiente.
- d) Los albaceas con administración de bienes por las sucesiones, a falta de albaceas, los herederos con administración de bienes y a falta de unos y otros, el curador de la herencia yacente;
- e) Los administradores privados o judiciales por las comunidades que administran a falta de aquellos, los comuneros que hayan tomado parte en la administración de los bienes comunes.

- 
- f) Los donatarios o asignatarios por las respectivas donaciones o asignaciones modales;
  - g) Los liquidadores por las sociedades en liquidación y los síndicos por las personas declaradas en quiebra o en concurso de acreedores y,
  - h) Los mandatarios o apoderados generales, los apoderados especiales para fines del impuesto y los agentes exclusivos de negocios en Colombia de residentes en el exterior, respecto de sus representados, en los casos en que sean apoderados de éstos para presentar sus declaraciones de renta o de ventas y cumplir con los demás deberes tributarios.

Así mismo conforme al artículo 573 los obligados al cumplimiento de los deberes formales de terceros responden subsidiariamente cuando omitan cumplir tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión.

No sucede igual con las obligaciones sustanciales o de pago que con anterioridad hubiera adquirido la persona y cuyo cumplimiento debe ser cubierto por la masa herencial.

Frente a este tipo de obligaciones sólo los eventos contemplados en el artículo 1625 del Código Civil concordante con los artículos 130 y siguientes del Decreto 807 de 1993 dan por terminadas las obligaciones ordenando para el efecto el primero de ellos: “ Toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de lo suyo consientan en darla por nula. Las obligaciones se extinguen además en todo o parte: 1. Por la solución o pago efectivo 2. Por la novación 3. Por la transacción 4. Por la remisión 5. Por la compensación 6. Por la confusión 7. Por la pérdida de la cosa que se debe 8. Por la declaración de nulidad o por la rescisión 9. Por el evento de la condición resolutoria y por la prescripción.

Se concluye de todo lo anteriormente expuesto, que con relación a las obligaciones sustanciales adquiridas por personas naturales, sólo se darán por terminadas en los casos previstos en el Código Civil y en los Decretos 423 de 1996 y 807 de 1993 que rigen nuestro ordenamiento tributario.

Pero con relación a las obligaciones de tipo formal, terminada la existencia del sujeto pasivo del impuesto por fallecimiento como lo presenta la consultante subsiste a cargo de los albaceas, los herederos o el curador de la herencia yacente conforme al literal d) del artículo del Decreto 807 de 1993 visto, el deber de cumplir con las obligaciones formales que la ley le había impuesto.

Así las cosas, los herederos deberán cumplir con las obligaciones de tipo formal registradas anteriormente dentro de las cuales se encuentra la de inscribirse en el Registro de Información Tributaria, cancelando la sanción correspondiente por inscripción extemporánea, e internar la novedad de clausura del establecimiento o de cese de actividades según el caso.

Finalmente conforme al artículo 71 del Decreto 807 de 1993 estudiado y al Decreto 1090 de 1998 por el cual se reajustan los valores absolutos expresados en moneda nacional



en las normas relativas a los impuestos distritales para el año de 1999, la Administración Distrital de Impuestos podrá imponer la sanción a que haya lugar por inscripción extemporánea o de oficio en el Registro de Información tributaria.

## CONCEPTO NO 757

Ref. Consulta No 72532

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Clasificación de Actividad. - Sociedades de Intermediación Aduanera

### Pregunta

En la Resolución 1195 de 1998 no se encuentra determinada de manera expresa las actividades desarrolladas por las sociedades de intermediación aduanera, ¿dónde deben clasificarse estas actividades?

### Respuesta:

Para contestar su Pregunta primero debemos determinar que se entiende por intermediación aduanera, y para esto nos remitimos al artículo 1 del Decreto 2532 de 1994, que señala:

**“... La intermediación aduanera es una actividad de naturaleza mercantil y de servicio orientada a facilitar a los particulares el cumplimiento de las normas legales existentes en materia de importaciones, exportaciones, tránsito aduanero y cualquier operación o procedimiento aduanero inherente a dicha actividad.**

**La intermediación aduanera constituye una actividad auxiliar a la función pública aduanera, sometida a las regulaciones especiales establecidas en éste decreto y demás normas legales que se expidan” (se subraya)**

A su turno dispone el literal C del artículo 3 del Decreto 2532 de 1994, que serán sujetos de intermediación aduanera :

**c) Las sociedades de intermediación aduanera: quienes actúan a nombre y por encargo de los terceros a que se refieren los literales anteriores, debidamente registradas ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo con los requisitos que ésta señala.”**

Del análisis de las disposiciones transcritas, así como del estudio efectuado sobre el régimen especial que reglamenta la actividad de intermediación aduanera contenido en el Decreto 2532 de 1994, modificado parcialmente por el Decreto 1285 de 1995 y las Resoluciones de la DIAN 2572 de 1996 Y 8874 de 1995 se establece la naturaleza eminentemente de servicio que entraña esta actividad.

Sin embargo, es preciso entrar a establecer la naturaleza misma de la actividad, a la luz de las disposiciones contenidas en el Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá.

Señala el artículo 25 del Decreto Distrital 423 de 1996 que el hecho generador del impuesto de industria y comercio, está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del D.C. de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumpla de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin el.

Dado que el Régimen de Aduanas, señala en forma expresa que la actividad de intermediación aduanera es una actividad mercantil y de servicio, se infiere del cotejo de las normas referidas, que como una de las actividades que constituyen hecho generador del impuesto de industria y comercio lo constituye la actividad de servicio, la intermediación aduanera se ajusta a las previsiones definidas en el artículo 28 del Decreto Distrital 423 de 1996 que a su tenor literal señala:

***“Artículo 27. 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.”**

Tiénesse entonces que la personas naturales o jurídicas que realicen o ejerzan el hecho generador, serán sujetos pasivos del impuesto, compelidos al cumplimiento de las obligaciones formales que rigen los impuestos distritales, y que se encuentran señaladas en el Decreto Distrital 807 de 1993, entre otras al registro de industria y comercio (artículo 35), a la presentación y pago de las declaraciones tributarias (artículos 12,26,27,28) dentro de los términos que para el efecto ha señalado la Dirección de Impuestos Distritales, como contribuyente perteneciente al Régimen Común.

De lo anterior tenemos que la intermediación es en últimas una especie de mandato por el cual se encomienda a una persona que se dedica profesionalmente a ello, la gestión y la ejecución de actos y operaciones *que faciliten a los particulares el cumplimiento de las normas legales existentes en materia de importaciones, exportaciones, tránsito aduanero y cualquier operación o procedimiento aduanero inherente a dicha actividad.*

Por otra parte y como se menciona en la consulta de la referencia la Resolución 1195 del 17 de noviembre de 1998 estableció la nueva clasificación de actividades económicas para el Impuesto de Industria y Comercio, adoptada por la tercera revisión del CIU, para el Distrito Capital, en esta clasificación bajo el código No 6390 se encuentra la actividad económica de “Actividades de otras agencias de transporte”, es deber de esta subdirección informarle que este Código incluye:

*“Los servicios de despachadores, la organización del transporte, la agrupación y el fraccionamiento de la carga, y la coordinación del transporte en nombre del expedidor o consignatario, la recepción y aceptación de la carga (incluso la recogida y entrega local), **LA PREPARACION DE LOS DOCUMENTOS DE TRANSPORTE,***



**LA TRAMITACION DE LAS FORMALIDADES DE ADUANA**, la verificación de las facturas y el suministro de información sobre las tarifas, la contratación de espacio en buques y aeronaves, el embalaje y desembalaje de cajas y cajones, la inspección, pesada y muestreo de la carga, etc. (subrayado nuestro)

De esta manera tenemos que las actividades que desarrollan las sociedades materia de estudio se enmarca en este Código de actividades y deberá tributar con una tarifa de 7 por mil

Para determinar la base gravable de las sociedades de intermediación aduanera nos remitimos al tenor de lo señalado en el artículo 34 del Decreto Distrital 423 de 1996, está constituida 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, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, por comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en ésta disposición.

La Ley 14 de 1983 establece que el Impuesto de Industria y Comercio recae sobre la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios que se realicen dentro de la jurisdicción de un municipio. Los sujetos pasivos del impuesto son aquellas personas que realizan el hecho generador del impuesto, es decir, aquellas que realizan una o varias de las actividades anteriormente descritas.

En el numeral 5 del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 se definió claramente la base gravable del impuesto de industria y comercio. Esta norma determina que la base gravable esta conformada por los **ingresos netos del contribuyente** obtenidos durante el período gravable. Igualmente determina que los ingresos netos se obtienen de restar del monto total de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los ingresos obtenidos por las actividades sujetas y exentas, los descuentos, las devoluciones, las rebajas, las exportaciones y los ingresos obtenidos por la venta de activos fijos. La misma norma establece que harán parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros y comisiones.

Entonces se tiene que la base gravable del impuesto de Industria y Comercio, la constituyen los ingresos propios del contribuyente; **es decir, los que reciba para sí mismo y no para otras personas**. Ajustándose a lo legalmente establecido, los ingresos recibidos por y a nombre de terceros, no forman parte de su base gravable para determinar el monto a pagar por concepto de Industria y Comercio, pero esto es siempre y cuando exista la figura de la intermediación comercial en los términos que señala el Código de Comercio.

## CONCEPTO No. 758

Ref: Radicado de abril 9 de 1.999

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Base para determinar las sanciones.

### Pregunta

Se consulta sobre ¿qué base se debe liquidar la sanción un contribuyente que presente su declaración en forma extemporánea, que no tuvo ingresos durante el año gravable, y que mensualmente en su contabilidad registra ingresos por ajustes por inflación ¿sobre los ingresos brutos o sobre el patrimonio líquido?

### Respuesta

El sistema integral de ajustes por inflación se encuentra regulado en el Estatuto Tributario Nacional en el Título V del Libro Primero referente al Impuesto Sobre la Renta y Complementarios, tuvo su origen en las facultades dadas por el artículo 90 de la Ley 75 de 1986 para expedir el decreto 2687 de 1988, el cual fue compilado en el mencionado Título V del Estatuto Tributario Nacional. Posteriormente la Ley 49 de 1990 Artículo 25 concede nuevamente facultades para reformar el Título V del Estatuto Tributario, relacionado con los ajustes integrales por inflación, las que se ejercieron con la expedición de los Decretos Extraordinarios 1744 y 2911 de 1991, (este último fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional en Sentencia de diciembre 14 de 1992) y reglamentado mediante los decretos 2912 de 1991 y 2077 de 1992.


Como se deja ver el sistema de Ajustes Integrales por Inflación tuvo su origen y razón de ser en el impuesto de renta para separar la determinación de dicho impuesto de los efectos de la inflación.

Expresamente el artículo 330 del Estatuto Tributario Nacional consagra que:

“Efectos contables y fiscales del sistema de ajustes integrales. El sistema de ajustes integrales por inflación a que se refiere el presente título produce efectos para determinar el impuesto de renta y complementarios y el patrimonio de los contribuyentes. **Este sistema no será tenido en cuenta para la determinación del impuesto de industria y comercio ni de los demás impuestos o contribuciones.**

Para efectos de la contabilidad comercial, también se utilizará a partir de 1992 el sistema de ajustes integrales por inflación de acuerdo con lo previsto en este título.”  
(Negrillas y subrayado fuera del texto)

De lo cual tenemos que como el realizar ajustes integrales por inflación es una medida de carácter fiscal, equivalente a expresar en valores reales todas las cuentas que posea una unidad económica, con el fin de establecer con mayor precisión sus resultados en un período de tiempo determinado, para efectos exclusivos de que el impuesto sobre la



renta se determine sobre bases reales. Por consiguiente no constituye un ingreso que deba ser gravado con el impuesto de industria y comercio.

El artículo 61 del Decreto Distrital 807 de 1993, referente a la Sanción por extemporaneidad señala:

**“ARTICULO 61. SANCION POR EXTEMPORANEIDAD.**

Los obligados a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al cinco por ciento (5%) del total del impuesto a cargo, objeto de la declaración tributaria, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto.

Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será equivalente al medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el periodo objeto de declaración, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el cinco por ciento (5%) a dichos ingresos, o de la suma de cinco millones de pesos (\$5.000.000). En caso de que no haya ingresos en el periodo, la sanción por cada mes o fracción de mes será del uno por ciento (1%) del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el diez por ciento (10%) al mismo, o de la suma de cinco millones de pesos (\$5.000.000). (Valores años base 1990).

En el evento en que la declaración sin impuesto a cargo corresponda al impuesto predial unificado, la sanción será equivalente al medio por ciento (0.5%) del autoavalúo establecido por el declarante para el periodo objeto de declaración, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el cinco por ciento (5%) a dicho valor, o de la suma de cinco millones de pesos (\$5.000.000).

Esta sanción se cobrará sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento en el pago del impuesto a cargo del contribuyente o declarante.”

De lo anterior tenemos que como quiera que los ajustes integrales por inflación sólo tienen efectos fiscales para determinar el impuesto sobre la renta, no es válida la aplicación de sanciones que involucren estos valores como parte de los ingresos brutos sobre los cuales se determine la sanción a que se refiere el artículo 61 del Decreto Distrital 807 de 1993 y por consiguiente el contribuyente que no tenga en su contabilidad mayores ingresos reflejados que los resultados de aplicar la medida fiscal de los ajustes integrales por inflación, se le debe tasar la sanción sobre el patrimonio líquido del año anterior

## CONCEPTO No.759

Ref.: SH-98-440-945.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Base gravable, Instituciones financieras Parte Exenta Corrección Monetaria, Corporaciones de Ahorro y Vivienda.

### Pregunta

Refiriéndose al contenido del Decreto 423 del 26 de junio de 1996, Artículo 37, numeral 3, literal d) sobre la base gravable especial frente al Impuesto Industria y Comercio para el sector financiero, específicamente corporaciones de ahorro y vivienda y luego de elaborar juicioso análisis de los antecedentes normativos de dicha disposición; cuestiona sobre si estas entidades deben incluir en la base gravable del citado gravamen la totalidad de ingresos representados por corrección monetaria por cuanto no está expresamente señalado por la Ley ni por el Concejo distrital la forma de calcular la parte exenta.

“ARTICULO 37. BASE GRAVABLE ESPECIAL PARA EL SECTOR FINANCIERO.

*La base gravable para el sector financiero señalado en el inciso primero del artículo anterior, se establecerá así:*

(...)

3. Para las corporaciones de ahorro y vivienda, los ingresos operacionales del bimestre representados en los siguientes rubros:

- a) Intereses
- b) Comisiones
- c) Ingresos varios, y
- d) Corrección monetaria, menos la parte exenta.

(...)”

### Respuesta

Para adentrarnos en el tema y con el fin de hacer algunas precisiones necesarias para el desarrollo del concepto cobra vital importancia tratar de interpretar el contenido de la normatividad que guarda estrecha relación con el mismo; básicamente debemos recordar los antecedentes normativos a través de los cuales se ha establecido la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio para el sector financiero; en particular cabe mencionarse la Ley 57 de 1981, Ley 14 de 1983, el Acuerdo Distrital No. 21 del mismo año y el Decreto Ley 1333 de 1986. El texto de estas disposiciones es el siguiente:

“Ley 14 de 1983

Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones

(...)

CAPITULO III

Impuesto de industria y comercio al sector financiero

ART. 41. Los Bancos, corporaciones de ahorro y vivienda, corporaciones financieras, almacenes generales de depósito, compañías de seguros generales, compañías reaseguradoras, compañías de financiamiento comercial, sociedades de capitalización y los demás establecimientos de crédito que definan como tales la Superintendencia Bancaria e instituciones financieras reconocidas por la ley, son sujetos del impuesto municipal de industria y comercio de acuerdo con lo prescrito por esta ley.

ART. 42. La base impositiva para la cuantificación del impuesto regulado en la presente ley se establecerá por los concejos municipales o por el Concejo del Distrito Especial de Bogotá, de la siguiente manera:

(...)

3. Para las corporaciones de ahorro y vivienda, los ingresos operacionales anuales representados en los siguientes rubros:

- a) *Intereses;*
- b) *Comisiones;*
- c) *Ingresos varios, y*
- d) *Corrección monetaria, menos la parte exenta.*

(...)

En primer lugar se precisa que en la Ley 14 de 1983 al definirse la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio para las corporaciones de ahorro y vivienda se incluyó la parte de la corrección monetaria y se expresó “menos la parte exenta”; es decir, que a este punto la misión del legislador se concretó a circunscribir el campo de acción de la autorización dada a los entes territoriales para gravar a esta parte del sector financiero, describiendo los ingresos susceptibles de integrar la base impositiva.

Autorizado el Distrito Especial de Bogotá para gravar con el Impuesto de Industria y Comercio las actividades realizadas por el sector financiero al interior de su jurisdicción, mediante el Acuerdo 21 de 1983, adoptó las disposiciones de la Ley 14 de 1983, Artículos 41 y siguientes, estableciéndose:

“Acuerdo 21 de 1983

(...)

## CAPITULO VIII

### Impuesto de industria y comercio y de avisos al sector financiero

ART. 97. Entidades Financieras como sujetos pasivos. A partir de la vigencia del presente acuerdo, grávense con el impuesto de industria y comercio en el Distrito Especial de Bogotá, de conformidad con las normas establecidas en la Ley 14 de 1983, los bancos, las corporaciones de ahorro y vivienda...

ART. 98. Base impositiva. La base impositiva para la cuantificación del impuesto regulado en el presente capítulo se establecerá así:

(...)

3. Para las corporaciones de ahorro y vivienda, los ingresos operacionales anuales representados en los siguientes rubros:

(...)

d) Corrección monetaria, menos la parte exenta.”

El Cabildo Distrital, autoridad impositiva en materia tributaria, incorporó en el inmediatamente transcrito artículo 98, el parámetro a que se refiere la Ley 14 de 1983, Artículo 42, numeral 3, literal d) respecto de la base gravable para las corporaciones de ahorro y vivienda, sin modificación alguna. Con posterioridad al Acuerdo 21 de 1983, se expidió el Decreto Ley 1333 de 1986 haciéndose nuevamente alusión al tema en estudio y preceptuándose en el Artículo 207, lo siguiente:

“La base impositiva para la cuantificación del impuesto regulado en el artículo anterior se establecerá por lo concejos municipales o por el Concejo del Distrito Especial de Bogotá, de la siguiente manera:

(...)

3) Para las corporaciones de ahorro y vivienda los ingresos operacionales anuales representados en los siguientes rubros:

- A. Intereses.
- B. Comisiones.
- C. Ingresos varios.
- D. Corrección monetaria, menos la parte exenta. (El subrayado en nuestro).

Con el Código de Régimen Político y Municipal el Presidente de la República mantuvo los lineamientos trazados en la Ley 14 de 1983 para establecer la base gravable en operaciones realizadas por las corporaciones de ahorro y vivienda, específicamente en la parte de la corrección monetaria, de donde, si no existe norma posterior modificatoria debe entenderse continua, tal como se encuentra compilado en el Decreto 423 de 1996 Artículo 37, anteriormente transcrito.

A este punto cabe una segunda precisión: las disposiciones incorporadas en la Ley 14 de 1983, Artículos 41 y 42 se encuentran vigentes sin haber sufrido modificación alguna.

La tercera precisión es que en la Ley 14 de 1983 lo que el legislador ejerció fue su facultad de determinar los parámetros estructurales del Impuesto de Industria y Comercio de propiedad de los municipios y Distrito Capital de Bogotá y en el caso específico determinó Sujetos pasivos, Hecho Generador, Base Gravable de la Entidades Financieras como actividad gravada de este impuesto.

La cuarta precisión cual es la de análisis en particular, surge en específico cuando la norma determina que uno de los rubros de los ingresos operacionales que comprenden la base gravable de las corporaciones de ahorro y vivienda es la CORRECCION MONETARIA MENOS LA PARTE EXENTA, pero nunca se determina ni por ley, ni por Acuerdo de Concejo Distrital que en principio es el único ente con capacidad para otorgar exenciones, que correspondía a esa parte exenta, posible de deducir en la base gravable de los ingresos operacionales por corrección monetaria.

Por consiguiente, es claro que ni con las normas legales sustento de la base gravable a entidades financieras, ni en posteriores se consagró algún tipo de exención ni tratamiento preferencial alguno **frente al Impuesto de Industria y Comercio para las corporaciones de ahorro y vivienda, sino que define una base impositiva especialísima.**

Al revisar el estudio juicioso realizado por el consultante, nos indica que si es posible tomar como parámetro para determinar la parte exenta, de los ingresos operacionales por corrección monetaria base gravable de las Corporaciones de Ahorro y Vivienda, la determinada por la Ley 20 de 1979 para el Impuesto sobre la Renta y el Patrimonio, cuando advierte:


**“3. En la actualidad las entidades financieras y la Superintendencia Bancaria toman como referencia para el cálculo de la mencionada parte exenta normatividad de impuestos nacionales así:**

- La Ley 20 del 16 de abril de 1979- por la cual se crean estímulos, se fomenta la capitalización del país y se dictan otras disposiciones en materia tributaria -, Capítulo II, artículo 6 hace referencia a la corrección monetaria exenta así:

“ (...) se consideran ganancias ocasionales, para toda clase de contribuyentes:

1°...

2°. Las que resultaren para el ahorrador en virtud de la corrección monetaria en las Unidades de Poder Adquisitivo Constante UPAC en la parte que exceda de los ocho primeros puntos, los cuales se reducirán proporcionalmente si tales unidades solo hubieren estado una fracción del año en el patrimonio del contribuyente. El gravamen por este concepto comprenderá tanto las ganancias líquidas en el último día del año o período gravable como las liquidadas periódicamente a tiempo de cada retiro, hecho con anterioridad a ese día. Hasta los primeros ocho puntos de los recibidos por corrección monetaria constituye **renta exenta, para el ahorrador.**”(Subrayas y negrilla extraños al texto).



Como al expedirse la Ley 14 de 1983, Artículo 42 se guardó silencio o no definió que comprendía para el Impuesto de Industria y Comercio “menos la parte exenta”, se dejó un vacío normativo.

Para llenar los vacíos existentes en las leyes en el Artículo 8° de la Ley 153 de 1887 el legislador consagró la figura de la ANALOGIA como un mecanismo de integración del derecho, en los siguientes términos:

“Cuando no haya Ley exactamente aplicable al caso controvertido, se aplicarán las leyes que regulen casos o materias semejantes, y en su defecto, la doctrina constitucional y las reglas generales del derecho”.(Subrayado ajeno al texto).

Para el eminente tratadista doctor Marco Gerardo Monroy Cabra en su libro Introducción al Derecho, Sexta Edición, Editorial Temis, página 282 esta “Consiste en aplicar a un caso no previsto en la Ley la norma que rige otro caso semejante o análogo, cuando existe la misma razón para resolverlo de igual manera (*Ubi eadem est legislatio, ibi eadem est legis dispositio*)” y agrega: “Se dice que la analogía es un principio de integración del derecho, por cuanto mediante ella se agregan a este soluciones que no ha formulado. La analogía representa una extensión de la ley a casos distintos de los expresamente previstos.”

El Diccionario Jurídico Colombiano con enfoque en la Legislación Nacional, Primera Edición 1998, de Luis F. Bohórquez B. y Jorge I. Bohórquez B. define la analogía en los siguientes términos:

“...es un razonamiento que va de lo particular a lo particular coordinado. Se habla de aplicación analógica de enunciados jurídicos cuando uno de estos, que se ha formulado para un supuesto determinado, se aplica a un supuesto distinto, que coincide con el primero en sus aspectos esenciales. Procederá la aplicación analógica de las normas, cuando estas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otros semejantes entre los que se aprecia idéntica razón.”

“El principio de analogía o argumento A SIMILI, consagrado en el artículo 8 de la Ley 153 de 1887, supone estas condiciones: A. Que no haya ley exactamente aplicable al caso controvertido. B. Que la especie legislada sea semejante a la especie carente de norma, y C. Que exista la misma razón para aplicar a la última el precepto instatuido respecto de la primera...”

Bajo el Artículo 8° de la Ley 153 de 1887 y ayudados por las definiciones de analogía anteriormente transcritas, advertimos que la pretensión de definir la parte exenta en el Impuesto de Industria y Comercio para entidades financieras, por la norma específica del Impuesto sobre la Renta y patrimonio que determina una exención para los ingresos por corrección monetaria, no sería válida ni siquiera por la integración de normas que autoriza la analogía, puesto que la especie legislada como es sobre el Impuesto a la Renta tributo del orden nacional es totalmente diferente, independiente y autónomo del Impuesto de Industria y Comercio tributo municipal que tiene una estructura sustancial totalmente diferente a la del impuesto que se propone analogar y, adicionalmente, las exenciones o no sujeciones que expresa y taxativamente contemplan tanto la legislación nacional como la distrital para uno y otro de estos impuestos, no guardan relación las unas con las otras. Por consiguiente, no sería de recibo importar



normatividad sustantiva propia de impuestos de carácter nacional para liquidar una parte exenta del Impuesto de Industria y Comercio, esgrimiendo la aplicación de la ANALOGIA.

Además es bien sabido que la integración de la Ley Tributaria por la analogía no es admisible en Derecho Tributario en virtud del principio de Legalidad en la Determinación de los Tributos que señala el artículo 338 de la Constitución Nacional, conforme al cual la ley debe “directamente” fijar los elementos fundamentales de la obligación tributaria.

Procedimiento de integración que el Modelo de Código Tributario para América Latina, tampoco acepta para exenciones cuando señala en su Artículo 16:

**“La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos legales, pero en virtud de ellos no pueden crearse tributos ni exenciones.”**

En este sentido se ha pronunciado el Honorable Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta en sentencia de febrero 16 de 1996, Expediente No. 7283, al considerar:

“...La anterior posición no la comparte la Sala, en primer lugar, porque como antes se anotó, las normas básicas de establecimiento del tributo, que en atención al principio de legalidad, no admiten interpretación analógica ni extensiva de ninguna especie, es decir a cuya taxatividad debe estarse el intérprete...”.

De las referencias constitucionales, doctrinales y jurisprudencias podemos concluir que es admisible la analogía en derecho tributario, salvo en lo relativo a los elementos fundamentales de la obligación tributaria, a las exclusiones o exenciones y a las infracciones tributarias.

De otra parte, de aceptarse la tesis en virtud de la cual con la Ley 14 de 1983 aplicada por integración con la Ley 20 de 1979, se creó una exención del Impuesto de Industria y Comercio para el sector financiero corporaciones de ahorro y vivienda, en la parte de los ingresos por corrección monetaria, estaríamos frente a un patético caso de inconstitucionalidad sobreviniente en los términos del Artículo 9 de la Ley 153 de 1887, por cuanto la Constitución Nacional de 1991, Artículo 294 prohíbe expresamente que mediante la Ley se otorguen exenciones o tratamientos preferenciales en materia de impuestos de propiedad de las entidades territoriales.

“La Ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidad<sup>4</sup>es territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317.”

De lo anteriormente expuesto esta Subdirección concluye e informa que en la actualidad no existe en el ordenamiento disposición normativa que le permita a las corporaciones de ahorro y vivienda descontar porcentaje alguno de los ingresos provenientes de corrección monetaria para efectos de establecer la base gravable frente al impuesto de Industria y Comercio, ya que aun habiéndose establecido en la Ley 14 de 1983, Artículo 42 la definición de la base gravable Incluyendo la expresión “menos la parte exenta”, no se expresó en la misma la exención a que se refería el legislador nacional al momento de expedirla.

## CONCEPTO No. 772

Ref: Rad. 078613 de 99/05/03.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Territorialidad, actividad industrial

### Pregunta

Una empresa manufacturera, contribuyente del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, toma para efectos de la liquidación de su impuesto la totalidad de sus ingresos, incluyendo las ventas realizadas en otros municipios. Los clientes de la ciudad de Cali practican la retención por ICA por lo cual nos permitimos Preguntar:

1. ¿Sería procedente descontar en Santa Fe de Bogotá las retenciones practicadas en Cali?
2. ¿De no ser posible lo anterior, podríamos declarar los ingresos en la ciudad de Cali y pagar los impuestos correspondientes, aplicando las retenciones citadas, y descontando en nuestra declaración de Santa Fe de Bogotá, los ingresos ya gravados en Cali?.

### Respuesta

El hecho generador del impuesto de industria comercio y avisos establecido expresamente en el artículo 25 del Decreto 423 de 1996, dispone que el hecho imponible en este impuesto recae sobre la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios en jurisdicción del Distrito Capital, de manera directa o indirecta por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sean que se cumplan en forma permanente u ocasional en inmuebles determinados con establecimientos de comercio o sin ellos.

Debe destacarse de la definición en tanto interesa a la absolución de la consulta, que la realización de cualesquiera de las actividades que constituyen el hecho generador del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos, no está ligada a que deban ejecutarse a través de establecimiento de comercio, entendido este como el conjunto de bienes organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa, según definición del artículo 515 del Código de Comercio

Precisado lo anterior, es necesario determinar el alcance de cada una de las actividades que constituyen el hecho generador para efectos del Impuesto de Industria y Comercio en Santa Fe de Bogotá D.C., cuales son actividad industrial, comercial o de servicios, al tenor de las definiciones de que tratan los artículos 26, 27, 28 respectivamente del Decreto Distrital 423 de 1996 así:

**“Artículo 26: Actividad Industrial:** Es actividad industrial la producción, extracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamble de cualquier clase de materiales y bienes y en general cualquier proceso de transformación por elemental que éste sea.

PARAGRAFO: Para efecto del impuesto de industria y comercio, es actividad artesanal aquella realizada por personas naturales de manera manual y des automatizada, cuya fabricación en serie no sea repetitiva e idéntica, sin la intervención en la transformación de más de cinco personas, simultáneamente.

**Artículo 27. 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.

**Artículo 28, Actividad de servicio:** Es actividad de servicio, toda tarea, labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual”.

Ahora bien, respecto de la territorialidad del tributo para actividades industriales y la determinación de la base gravable cuando realiza ventas en diferentes jurisdicciones, tenemos que el Consejo de Estado en sentencia del 12 de Mayo de 1995, Sección IV, expediente No. 5226 en donde se confirma la interpretación dada al Numeral 2º del Artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, al afirmar *“Sencillamente, prevé la norma que para la actividad industrial (Elaboración de bienes mediante procesos de manufactura o de transformación) realizada en Santa Fe de Bogotá (hecho generador del tributo) se consideran como ingresos provenientes de la comercialización de tales bienes, (base gravable) y en manera alguna está impidiendo que aquellos Municipios en donde también se desarrolla la actividad fabril, no grave los ingresos provenientes de la comercialización de la producción”*.

La misma corporación, en sentencias anteriores, respecto del desarrollo de la actividad industrial y de la actividad comercial en un mismo municipio aclaró:

“ De acuerdo con la definición o descripción conceptual contenida en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, el expendio o distribución de mercancías en principio se entiende como actividad comercial, salvo cuando está considerada por la misma ley como industrial o de servicios, como es, precisamente, la venta o distribución efectuada por el sujeto que está dedicado a la fabricación, manufactura y ensamble de cualquier clase de materiales o bienes (art. 34). De allí se concluye que ejerciendo un sujeto en un municipio la actividad industrial (producción), ésta continúa siéndola cuando en el mismo municipio distribuye o vende sus productos, en razón de la salvedad que a la definición de actividad comercial hace en la parte final el artículo 35 cuando dispone que “se entiende por actividades comerciales las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías...y las demás definidas como tales por el Código de Comercio y cuando no estén consideradas por el mismo código o por la ley, como actividades industriales o de servicios”. (Sentencia de Octubre 13 de 1989)

De la misma forma en sentencia de abril 19 de 1991 sostuvo:

“ Si el hecho generador lo constituye la actividad (comercial en este caso) desarrollada en una jurisdicción municipal determinada, no pudiendo ser gravada en municipio diferente (como por ejemplo puede ser el de la sede fabril) corresponde a aquella municipalidad gravar dicha actividad, como quiera que es sujeto activo del impuesto de industria y comercio generado dentro de su jurisdicción territorial”

Por su parte la Corte Suprema de Justicia sobre el mismo asunto en sentencia de Octubre 17 de 1991- Sala Plena- dijo:


“Únicamente si el fabricante decide ejercer actividades de mercadeo en este otro ente territorial, se tipificará el impuesto de industria y “comercio” a favor del mismo y por tanto pasará a ser, en esta nueva situación, su sujeto activo en cuanto hace a esta actividad nada más”.

Es claro que como la actividad industrial y la comercial son dos hechos generadores que se configura con total independencia, y sobre lo cual la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 17 de octubre de 1991, proceso 2331 al pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo 77 de la Ley 44 de 1990 manifestó:

“a) pues bien, en el primer evento, se observa claramente que el fabricante frente al proceso económico de la producción actúa como tal y por ello despliega una inequívoca actividad, pues, como su objetivo es “colocar su producción” esto es desprenderse de ella para llegar al consumidor, puede valerse de sí mismo de modo directo y siempre y cuando- se repite - que al actuar así no cumpla tarea de comerciante, o también puede servirse de comerciante intermediario para tal objetivo. En las dos situaciones, sea que la venta se efectúe en el municipio de la planta fabril o en otro municipio el industrial corona su proceso económico de tal y entonces habrá de tributar en el primero de éstos dos entes territoriales sobre los ingresos brutos (base gravable) obtenidos en ambos siéndole vedado al segundo municipio, de acuerdo con esta intelección, ejercer la potestad tributaria sobre la actividad industrial.” (Se subraya)

De las normas anteriormente transcritas, tenemos que se encuentran gravados en el Distrito Capital todos los ingresos obtenidos como producto de la comercialización de la producción independientemente de los lugares donde la realizara y no le procedía deducir los ingresos por comercialización obtenidos en las demás jurisdicciones, ya que en esas jurisdicciones no se está gravando la actividad industrial sino la comercial, ya que esa comercialización se convierte en actividad adicional o diferente, esto es, se configura el hecho generador de la “actividad comercial” como tal, y por tanto esos municipios pueden cobrar el impuesto causado en el ejercicio de dicha actividad.

Cabe precisar que el concepto de comercialización de la producción para los efectos anteriormente analizados, es uno solo. Es decir, que no le es permitido distinguir al interprete, cuando la misma norma lo ha hecho, más aún cuando se ha precisado en forma clara los alcances de la expresión.



Para una mayor claridad se reproducen apartes de la Sentencia de Diciembre 13 de 1996, Expediente 8017 Consejera Ponente Dra. Consuelo Sarria Olcos que él mismo alude en su escrito y que reza:

“Así las cosas, puesto que el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 es suficientemente claro en cuanto a que el impuesto de la actividad industrial debe satisfacer en el municipio de la sede fabril o industrial, teniendo por base imponible el total del ingreso bruto generado por la comercialización de la producción, no cabe duda de que, en el caso, el municipio de Manizales **obró con sujeción a la aludida norma al haber adicionado, a los ingresos declarados, la fracción de los ingresos obtenidos por la demandante en la comercialización de su producción en otros municipios, excluidos injustificadamente de la base gravable de la sede industrial.**” (Negrillas extrañas al texto)

De lo anterior tenemos, que si una empresa desarrolla actividades industriales en jurisdicción del Distrito Capital, el gravamen por esta actividad se debe pagar en esta ciudad que es donde se encuentra ubicada la fábrica o planta industrial, tomando como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción, sin tener en cuenta si la venta total de los productos se realiza en Bogotá o en otras jurisdicciones, siendo en este último caso (Comercialización fuera de Santa Fe de Bogotá D.C.) deber del contribuyente el pagar el impuesto de industria y comercio tomando como base los ingresos obtenidos por el ejercicio de la actividad comercial en el municipio en cuya jurisdicción se desarrolla esta actividad, bajo los mecanismos que ese municipio tenga para la recaudación de sus tributos, es decir mediante declaración y pago o mediante la figura de la retención si la ha adoptado.

A manera de conclusión tenemos que no es factible el descontar de la base gravable en Santa Fe de Bogotá D.C., en el ejercicio de una actividad industrial, los valores retenidos en otra jurisdicción por el ejercicio de una actividad comercial, actividad esta que si bien es cierto se encuentra ligada a la actividad fabril, como parámetro para obtener la base gravable en la ciudad en donde se encuentra ubicada la planta industrial, es una actividad gravable y totalmente independiente para efectos de la determinación del impuesto de industria y comercio en los municipios en donde se desarrolla, los cuales tendrán dentro de los parámetros legales, derecho al cobro de dicho tributo por los ingresos obtenidos en el ejercicio de la actividad comercial en sus jurisdicciones.

## CONCEPTO No 773

Ref. Radicación 73316 del 24/03/99

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Contrato de Mandato Modificación parcial concepto No 592.

### Pregunta

Solicita el contribuyente la atención y colaboración a fin de que mediante concepto oficial se aclaren los siguientes interrogantes:

El artículo 29 del Decreto Reglamentario 3050 del 23 de diciembre de 1997 establece que en los contratos de mandato, el mandatario es la persona encargada de practicar todas las retenciones del impuesto sobre la renta, ventas y timbre, considerando para el efecto la calidad del mandante. Así mismo, el mandatario debe cumplir con todas las obligaciones inherentes al agente retenedor.

Por su parte el inciso segundo del artículo 4 del D.R. 053 de 1996 dispone lo siguiente:

“Los agentes de retención que no son contribuyentes del impuesto de industria y comercio presentarán la declaración de retención del impuesto de industria y comercio en el formulario para declarar y pagar este impuesto, diligenciando solamente los renglones correspondientes a retenciones, sanciones, total saldo a cargo y los correspondientes a la sección de pago”

De acuerdo con lo anterior pregunta:

1. Quien es el encargado de los contratos de mandato ( con representación o sin ella), del cumplimiento de las obligaciones de retener, declarar y pagar y certificar el impuesto de industria y comercio retenido, si hay lugar a ello, siendo el mandatario un no contribuyente de ICA?
2. En caso de que el mandatario no contribuyente de ICA sea obligado al cumplimiento de los deberes formales (retener, declarar, pagar y certificar) deberá este aplicar lo establecido en el citado inciso segundo del artículo 4 del Decreto Reglamentario 053 de 1996?
3. Por otro lado, en relación con el contenido de los artículos 7 y 8 del Acuerdo Distrital 026 de 1998, ¿un contribuyente del régimen común de ICA debe practicarle retención en la fuente por este impuesto a quienes pertenecen al régimen simplificado?

## Respuesta

Respecto de su primer cuestionamiento encuentra esta oficina que de acuerdo con lo establecido en el artículo 1262 del Código de Comercio, el mandato comercial es un contrato por medio del cual una parte se obliga a celebrar o ejecutar uno o más actos de comercio por cuenta de otra.

El mandato comprenderá los actos para los cuales haya sido conferido y aquellos que sean necesarios para su cumplimiento. No comprenderá a contrario sensu, aquellos actos que excedan el giro ordinario del negocio o negocios encomendados, salvo que se haya otorgado autorización expresa y especial.

De conformidad con el artículo 2156 del Código Civil si el mandato comprende uno o más negocios será un mandato general, y de la misma manera para todos con una o más excepciones determinadas.

Para efectos de la aplicación de las normas de administración, declaración, liquidación y pago de las retenciones aplicables al impuesto de industria y comercio se tomarán las disposiciones contempladas para el Impuesto al Valor Agregado IVA, de conformidad con lo que disponga el Estatuto Tributario Nacional, por expreso mandato del artículo 6 del Acuerdo 28 de 1995.

En igual sentido el inciso primero del mismo artículo del Acuerdo 28 de 1995 prescribe que el sistema de normas sobre retenciones por compras que se deban practicar cuando se realice el pago o abono en cuenta que rija para el IVA a nivel nacional, se aplicará para el impuesto de industria y comercio.

Así mismo, el artículo 5 del Decreto Distrital 053 de 1996 establece que: *“ las normas de administración, declaración y liquidación y pago de las retenciones aplicables al impuesto a las ventas, de conformidad con lo que disponga el Estatuto Tributario Nacional, serán aplicables al las retenciones del impuesto de industria y comercio y a los contribuyentes de este impuesto, siempre y cuando no sean contrarias a las disposiciones especiales que sobre esta materia rijan para el sistema de retenciones del impuesto de industria y comercio”*.

Frente al tema de retención que deba practicar el mandatario a nombre y por cuenta del mandante, no existe en las normas vigentes que regulan el sistema de retenciones por compras en el Distrito Capital, disposición alguna que regule la retención en los contratos de mandato.

Conforme al artículo 29 del Decreto Nacional 3050 de 1997 por expreso mandato de la ley, *en los contratos de mandato incluida la administración delegada el mandatario practicará al momento del pago o abono en cuenta todas las retenciones del impuesto sobre la renta, ventas y timbre establecidas en las normas vigentes, teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante. Así mismo cumplirá con todas las obligaciones inherentes al agente retenedor.*

Sobre este tema ha conceptualizado la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales manifestando que:

“El mandatario debe facturar, y de igual forma cuando adquiera bienes o servicios en cumplimiento del mandato la factura también debe ser expedida a nombre del mandatario de acuerdo al artículo 30 del Decreto 1514 de 1998, en consecuencia debe practicar todas las retenciones vigentes que correspondan a los pagos o abonos que realice por las adquisiciones a su nombre acorde con las facturas que le son expedidas.

Para efectos de soportar los respectivos costos, deducciones o impuestos descontados o devoluciones a que tenga derecho el mandante, el mandatario deberá expedir al mandante una certificación donde se consigne la cuantía y concepto de ésta, la cual debe ser avalada por contador público o revisor fiscal según las disposiciones legales vigentes sobre la materia, como en efecto lo señala el artículo 31 del Decreto 1514 de 1998 citado inicialmente.

Por otra parte, el mandante practicará la retención en la fuente sobre el valor de los pagos o abonos en cuenta a favor del mandatario por concepto de honorarios. “ (DIAN Oficio No. 010363 del 11 de febrero de 1999)

De la misma forma se pronunció en oficio 035558 de mayo 19 de 1998, de la siguiente forma:

#### **“INTERPRETACION JURIDICA:**

De acuerdo con el artículo 29 del decreto 3050 de 1997, en los contratos de mandato en general, incluida la administración delegada, corresponde al mandatario practicar en el momento del pago o abono en cuenta todas las retenciones a que haya lugar atendiendo a la calidad de agente retenedor o no que tenga el contratante, es decir, si se trata de pagos por cuenta del mandante, y este no es agente retenedor, no habrá lugar a efectuar retención en la fuente

El contratista, (administrador delegado), cumplirá con todas las obligaciones inherentes al agente retenedor, entre ellas la presentación de las declaraciones de retención.

(...)”

Ahora bien, respecto de la retención del impuesto de industria y comercio, debemos precisar que la reglamentación de este recaudo anticipado se encuentra establecida en el Decreto 053 de 1996.

Al estudio del Decreto en mención se colige, que este sistema de recaudo obliga a quienes cumplan con las siguientes condiciones:

Que quien efectúe la compra de bienes y servicios tenga la calidad de agente retenedor, ya sea **permanente u ocasional** de conformidad con el artículo 11 del Decreto 053 de 1996 y que son quienes a continuación se relacionan.

#### **ARTICULO 11°. AGENTES DE RETENCION**

*Los agentes de retención del impuesto de industria y comercio por compras, pueden ser permanentes u ocasionales:*



## Agentes de Retención Permanentes

1. La Nación, El Departamento de Cundinamarca, El Distrito Capital, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del estado, las sociedades de economía mixta con participación estatal superior al 50%, entidades descentralizadas indirectas, directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación estatal mayoritaria en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos. (Se resalta)

2. *Los contribuyentes que se encuentren catalogados como Grandes Contribuyentes y,*

3. *Los que mediante Resolución del Director Distrital de Impuestos se designen como agentes de retención de este impuesto.*

## Agentes de Retención Ocasionales

1. Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país, la prestación de servicios gravados en la jurisdicción del Distrito Capital, con relación a los mismos. (Se subraya)

2. Los contribuyentes del régimen común cuando adquieran servicios gravados con profesionales independientes y,

3. Los contribuyentes del régimen común cuando adquieran bienes de distribuidores no detallistas o servicios de personas que no están inscritas en el régimen común

Determinó igualmente el párrafo del artículo 11 del mismo Decreto que los contribuyentes del régimen simplificado nunca actuarán como agentes de retención.

Ahora, conforme al artículo 12 del decreto en estudio *“la retención del impuesto de industria y comercio por compras se aplicará por los agentes de retención a los contribuyentes que sean proveedores de bienes y servicios, siempre y cuando no se trate de una operación no sujeta a retención”*

A su turno, el artículo 13 del Decreto 053/96 determinó que operaciones no serán sujetas a retención en la fuente por este concepto y para el efecto prescribió:

**OPERACIONES NO SUJETAS A RETENCION** *La retención por compras no se aplicará en los siguientes casos:*

1. *Cuando los sujetos sean exentos o no sujetos al impuesto de industria y comercio de conformidad con los Acuerdos que en esa materia haya expedido el Concejo Distrital.*
2. *Cuando la operación no esté gravada con el impuesto de industria y comercio.*
3. *Cuando la operación no se realice en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá*

4. *En la venta de bienes o prestación de servicios que se realice entre agentes permanentes de retención del impuesto de industria y comercio.*
5. *Cuando el comprador no sea agente retenedor.*
6. *Cuando la operación se realice entre dos contribuyentes del régimen común y el comprador es agente de retención permanente.*

Con relación a su segundo interrogante sobre si en caso de que el mandatario no contribuyente de ICA sea obligado al cumplimiento de los deberes formales (retener, declarar, pagar y certificar) debemos tener en cuenta que si bien es cierto que en principio para ser agente de retención se requiere ser contribuyente del impuesto de industria y comercio, también es cierto que por disposición expresa del artículo 6 del Acuerdo 28 de 1995, en concordancia con lo establecido en el artículo 5º del decreto Distrital 053 de 1996, las normas de administración, recaudo, etc, del impuesto al valor agregado (IVA) serán aplicables al impuesto de industria y comercio, es por ello que existiendo una norma (artículo 29 del Decreto Nacional 3050 de 1997) aplicable al IVA, que establece una obligación, no regulada en forma alguna por la normatividad tributaria distrital, en la cual se establece como obligación de los mandatarios en los en los contratos de mandato incluida la administración delegada de practicar al momento del pago o abono en cuenta todas las retenciones del impuesto sobre las ventas, teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante.

Es decir que en este caso, lo realmente importante, para determinar si un mandatario debe practicar o no retenciones al impuesto de industria y comercio, **es la calidad o no de agente retenedor del mandante**, no importando si el mandatario es o no agente de retención, o sea, lo verdaderamente determinante para la práctica de retenciones en este tipo de contratos es la calidad del mandante y no la del mandatario

**En este sentido se modifican el concepto No 592 del 28 de agosto de 1997.**

Finalmente respecto de su tercer interrogante, el Acuerdo 26 de 1998 estableció para los contribuyentes del régimen simplificado un sistema preferencial, dentro del cual estipuló que aquellos contribuyentes que cumplan con los requisitos para pertenecer al régimen simplificado **no presentarán declaración tributaria ni serán sujetos de retención.**

Establece el inciso segundo del artículo 8º. Del Acuerdo 26 de 1998:

“Los contribuyentes previstos en el inciso anterior no presentarán declaración ni serán sujetos de retención y su impuesto será igual a la suma cancelada de acuerdo con el monto del pago aquí fijado en los recibos oficiales de pago que para el efecto prescriba la Dirección de Impuestos Distritales”.

Sin embargo, contempló como excepción a lo anteriormente expuesto que los profesionales independientes son contribuyentes del impuesto de industria y comercio y así quedó estipulado por quien legisló en el párrafo 1o del artículo 9 del Acuerdo 26 de 1998 que a la letra dice:

“Los profesionales independientes son contribuyentes del impuesto de industria y comercio y su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal concepto”.

## CONCEPTO No. 775

Ref.: Radicación No 74474

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Donaciones-Modifica los conceptos No 92, 95, 127, 286, 323.

### Pregunta

1. Las donaciones recibidas por una fundación sin ánimo de lucro, deben ser incluidas en la base gravable para la liquidación del Impuesto de Industria y Comercio?
2. Si esas donaciones recibidas son transferidas para la compra de activos fijos, que tratamiento deben recibir?

### Respuesta:

Para contestar sus Preguntas en primer lugar debemos determinar que se entiende por donación y por activo fijo.

## DONACIONES

**Las donaciones están reguladas en el Código Civil LIBRO TERCERO, Título XIII, Artículo 1.443 que determina:**

### ARTICULO 1443 - CONCEPTO

La donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere, gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra persona que acepta.


## ACTIVOS FIJOS

Según el Diccionario Técnico Tributario, de Teresa Briceño de Valencia y Ramón Vergara Lacombe, edición 1998, Editorial centro interamericano jurídico-financiero, página No. 26, como activos fijos se entiende “los bienes corporales muebles e inmuebles que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios de los contribuyentes. Un activo fijo es el que presenta las siguientes características:

- a) Que sean de naturaleza realmente duradera.
- b) Que no esté destinado a la venta dentro del giro ordinario del negocio.
- c) Que se usen en el negocio en desarrollo del giro ordinario de sus actividades.”

De otra parte, contablemente un activo es la representación financiera de un recurso obtenido por el ente económico como resultado de eventos pasados, de cuya utilización se espera que fluyan a la empresa beneficios económicos futuros.

Señaladas las nociones anteriores y con el fin de establecer algunas relaciones que interesan para el desarrollo del concepto, es importante hacer referencia al hecho



generador del Impuesto de Industria y Comercio, según lo preceptuado en el Artículo 25 del Decreto 423 de 1996:

**“ARTICULO 25: HECHO GENERADOR:** El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la Jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos”

El hecho generador del impuesto de Industria y Comercio es la realización de actividades comerciales, industriales o de servicios en jurisdicción de Santa Fe de Bogotá D.C.. La definición de estas actividades surge de lo establecido en los Artículos 26, 27 y 28 del Decreto 423 de 1996 que a continuación transcribimos:

**“Artículo 26: Actividad Industrial:** Es actividad industrial la producción, extracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamble de cualquier clase de materiales y bienes y en general cualquier proceso de transformación por elemental que este sea. .

PARAGRAFO: Para efecto del impuesto de industria y comercio, es actividad artesanal aquella realizada por personas naturales de manera manual y desautomatizada, cuya fabricación en serie no sea repetitiva e idéntica, sin la intervención en la transformación de más de cinco personas, simultáneamente.

Artículo 27. **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.

**Artículo 28, 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.

Informada la noción de hecho generador, el siguiente paso es referirnos a la constitución o conformación de la base gravable para la liquidación del impuesto en cuestión, precisamente de esta hacen parte los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante un período gravable (bimestral o anual) con ocasión del ejercicio de las actividades enunciadas anteriormente, así lo dispone el Artículo 34 del Decreto 423 de 1996, que dice:

#### **ARTICULO 34. BASE GRAVABLE.**

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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, exportaciones y la venta de activos fijos.(subrayado fuera de texto)**

Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

PARAGRAFO PRIMERO. Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

PARAGRAFO SEGUNDO. Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta.


Los ingresos encuentran su definición en el Artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 como *“aquellos que representan flujo de entrada de recursos, en forma de incremento del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas en un período, que no provienen de los aportes de capital.”*

Dentro de los ingresos y como una clasificación que emerge para efectos tributarios tenemos los denominados “ingresos brutos”, entendiéndose como tales, *“ la suma de todos los ingresos obtenidos en el período gravable, son los ingresos obtenidos por el ejercicio de cualquiera de las actividades sujetas al impuesto de industria, comercio y avisos, tales como las actividades industriales, comerciales o de servicios”.*

Integran el conjunto de ingresos brutos todos los ordinarios y extraordinarios que perciba el contribuyente como retribución al ejercicio de una actividad gravada con el Impuesto de Industria y Comercio y están llamados a integrar la base impositiva para liquidación de este tributo, con las excepciones contempladas en la norma definidora de la base gravable (Artículo 34 del Decreto 423 de 1996).

Se entiende como ingresos ordinarios “todos aquellos que se reciben o causan regularmente, como los percibidos en razón de un objeto social o dentro de un giro ordinario de un negocios, como extraordinarios “aquellos que se reciben o causan en actividades diferentes al objeto social, al giro ordinario de los negocios, o en general no provenientes de actividades regulares. Respecto de los segundos, estos aunque son producto de la realización de una actividad diferente de las previstas en el objeto social del ente económico, o diferente a las realizadas en el giro ordinario de los negocios del mismo ente social, también son percibidos en desarrollo de una actividad que en si misma se constituye en hecho generador de este Impuesto.

Es claro que la finalidad del legislador al crear el Impuesto de Industria y Comercio, fue la de gravar a los sujetos que realizan una de las actividades de las contempladas en la ley creadora del tributo. Por consiguiente, debemos tener en cuenta que para que los ingresos estén gravados deberá existir una relación de causalidad entre su percepción y el gravamen mismo; la cual entendemos existe cuando los percibidos son producto o



consecuencia de la realización del hecho generador; constituyéndose ese hecho en la causa única de la relación tributaria.

Tratado el tema de los ingresos susceptibles de ser gravados, se debe analizar concretamente si a la luz de la normatividad tributaria distrital vigente las donaciones en sí mismas son fuente de base impositiva para la liquidación del Impuesto de Industria y Comercio. Para el evento es pertinente retomar la definición de donación y estudiar sus diferentes clases, por cuanto solo de este análisis puede confirmarse o desvirtuarse este hecho.

En primer lugar, cuando la donación se presenta como un acto donde se **transfiere la propiedad de un bien gratuita e irrevocablemente a una persona** llamada donatario, por parte de otra llamada donante.

En este evento la donación no se presenta como remuneración a un servicio prestado, por lo tanto no debe edificarse esta en un ingreso ordinario o extraordinario constitutivo de base gravable del Impuesto de Industria y Comercio, ya que la causa que preside la intención del donante es el espíritu de liberalidad o *animus donandi* abstractamente considerado, y en ningún caso retribuir un servicio, que según lo anteriormente expuesto es el fundamento real que conlleva al nacimiento de la obligación tributaria.

Seguidamente y con el fin de profundizar en el tema, proyectados desde otro panóptico soportado en disímil clase de donación recurriremos al criterio del Tratadista ARTURO VALENCIA ZEA, expresado en su obra Derecho Civil, Tomo IV, de los Contratos, así: “no existe Donación cuando el adquirente, a cambio del enriquecimiento, hace un sacrificio igual a la ganancia que recibe, o cuando lo donado se da en gratificación de servicios”, y agrega “dada esta circunstancia, no es donación el pago de una obligación natural, pues en el tiempo pasado existió la contraprestación”.

En este evento el concepto mismo de la donación se ve desvertebrado por cuanto su elemento esencial a saber, “*animus donandi*”, desaparece de su contexto configurándose un ánimo de retribución. De donde, si la retribución es atribuible a la prestación de un servicio gravado o como contraprestación por un bien o producto objeto de comercialización, cuya actividad sea gravada con el Impuesto de Industria y Comercio, según las disposiciones normativas vigentes al respecto, es decir, fuente de ingresos ordinarios o extraordinarios, en sí misma se integra como parte de la base impositiva.

Bajo esa misma óptica tenemos que existen diversos tipos o figuras de donación en el Código Civil Colombiano, que no poseen el elemento en mención “*animus donandi*”, entre las cuales tenemos las llamadas “Donaciones Remuneratorias” contempladas en el Artículo 1.490 ibídem; ya que en estas expresamente se está señalando que se hacen como contraprestación a un servicio prestado. Este hecho conlleva a que la remuneración sea un ingreso susceptible de ser gravado con el Impuesto en mención.

También tenemos las llamadas “Donaciones a Condición” contempladas en el Artículo 1.460 del mismo ordenamiento, en las cuales el donatario para obtener incremento patrimonial está sujeto a la condición que le imponga el donante. El cumplimiento de esta condición por parte de una persona llamada donatario, puede constituirse en la prestación

de un servicio, o en la ejecución de una labor a favor de otra persona que le remunera con la Donación; evento en el cual desapareciendo la causa de la donación nos encontramos frente a un ingreso que también es susceptible de ser gravado con el Impuesto de Industria y Comercio.

De otra parte tenemos las contempladas en el Artículo 1.150 del C.C. y denominadas “Donaciones Modales”, que según el mismo Arturo Valencia Zea “son aquellas sometidas a un modo. El Modo en general, es una prestación que se le impone al donatario, es decir, el cumplimiento de una obligación”, y continua “allí el modo redundo en beneficio de un tercero, esto es, aquellas en que un tercero adquiere una prestación de cumplimiento. Esto ocurre cuando se dona una casa de habitación, pero se exige que el donatario suministre una pensión de alimentos a determinada persona, la cual queda facultada para exigírsela.”

En los anteriores ejemplos existe directa o indirectamente una retribución por la prestación de un servicio, ya sea a favor del donante o a favor de un tercero, que considerado bajo la órbita de las operaciones gravadas con el Impuesto tantas veces mencionado y erigiéndose como incremento patrimonial en un ingreso con las características establecidas en el Artículo 38 del Decreto 2649 de 1993, se ve afectada para efectos de reportarse dentro de los ingresos ordinarios y extraordinarios informados en la declaración correspondiente al período dentro del cual se ha recibido por parte del donatario.

En conclusión, sin perjuicio de la existencia de figuras jurídicas denominadas donaciones en las cuales no existe el animus donandi para efectos de determinar la base impositiva para la liquidación del Impuesto de Industria y Comercio, deberá tenerse en cuenta que si estas se reciben en contraprestación o remuneración por la realización de cualesquiera actividad industrial, comercial o de servicios realizada por el donatario, de donde como tales son ingresos ordinarios o extraordinarios, según el caso y si no están incluidos dentro de las deducciones a que se refiere el Decreto 423 del 26 de junio de 1996, Artículo 34 que establece la base gravable, harán parte de la misma.

### **CONCEPTO No.777**

Ref: Radicación No. 077431 de abril 26 de 1999.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Reintegro de retenciones.

### **Pregunta**

Refiriéndose al Decreto 053 de 1996, Artículo 8º, pregunta:

1. Si por cualquier evento se retuvo un mayor valor a título del Impuesto de Industria y Comercio a una persona, la norma faculta descontar este valor de más retenido en la declaración del respectivo bimestre. ¿Que sucede entonces cuando el valor retenido de más a alguien supera el valor total de las demás retenciones?

2. Como el monto de las retenciones es insuficiente y el formulario diseñado por la administración no permite mostrar el saldo a favor y cuando se trata de un agente de retención que no es contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio; ¿cómo se procede en estos casos para los efectos de presentación de la declaración?

### Respuesta

La norma a que alude el peticionario expresa:

“Decreto Número 053 30 ENE. 1996

“Por medio del cual se reglamenta el sistema de retenciones para el impuesto de industria y comercio y se dictan otras disposiciones”

(...)

**ARTICULO 8°. PROCEDIMIENTO CUANDO SE EFECTUAN RETENCIONES DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO POR MAYOR VALOR.** Cuando se efectúen retenciones del impuesto de industria y comercio por un valor superior, siempre y cuando no se trate aplicación de tarifa en los casos que no se informe la actividad, el agente retenedor reintegrará los valores retenidos en exceso, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañando las pruebas cuando a ello hubiere lugar.(Subrayado ajeno al texto)

En el mismo período en que el retenedor efectúe el respectivo reintegro, descontará este valor de las retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio por declarar y consignar. Cuando el monto de las retenciones sea insuficiente, podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos siguientes.


Esta disposición preceptúa que si un agente retenedor del Impuesto de Industria y Comercio practica retenciones en exceso a un contribuyente de este tributo, siempre y cuando no se trate de aplicación de tarifa en los casos que no se informe la actividad; a solicitud de este formulada por escrito deberá reintegrarle y posteriormente descontar las sumas respectivas de las retenciones que va a consignar en la declaración correspondiente al período gravable dentro del cual se realice el reintegro, o en los períodos siguientes cuando el monto de las practicadas sea insuficiente.

Los agentes de retención a título del Impuesto de Industria y Comercio por regla general son contribuyentes del mismo, no obstante, existen dos excepciones en que sin serlo, las personas naturales o jurídicas de derecho público o privado están obligados a practicarla, así:

1. Entidades estatales (Artículo 11°, numeral 1. del Decreto 053 de 1996);
2. Aquellos que mediante Resolución sean designados como tales por el Director Distrital de Impuestos (Artículo 11°, numeral 3. del Decreto 053 de 1996);

Deben cumplir los deberes formal de presentar la declaración y sustancial de pagar el Impuesto de Industria y Comercio quienes sean sujetos pasivos del mismo, es decir, los





que realicen el hecho generador, sin embargo y en tratándose de los agentes de retención estos deben declarar así no sean contribuyentes, por cuanto de esta forma consignan las retenciones que hayan practicado durante los diferentes bimestres, al respecto el Artículo 4°. del Decreto Distrital 053 de 1996 establece:

“Los agentes de retención deberán declarar y pagar bimestralmente el valor del impuesto de industria y comercio retenido, dentro de las fechas establecidas por la Secretaría de Hacienda para la declaración y pago del impuesto de industria y comercio, utilizando el mismo formulario para la declaración y el pago del impuesto.

Los agentes de retención que no son contribuyentes del impuesto de industria y comercio presentarán la declaración de retención del impuesto de industria y comercio en el formulario para declarar y pagar este impuesto, diligenciando solamente los renglones correspondientes a retenciones, sanciones, total saldo a cargo y los correspondientes a la sección de pago.(Subrayado ajeno al texto).

(...)”

Se ha subrayado: diligenciando solamente los renglones correspondientes a retenciones, sanciones, total saldo a cargo y los correspondientes a la sección de pago, para puntualizar que los agentes de retención que no son contribuyentes del gravamen no deben diligenciar la parte concerniente a la liquidación privada sino que se limitan a utilizar el formulario para consignar las sumas que hayan retenido a sus proveedores de bienes o servicios por concepto No del Impuesto de Industria y Comercio.

Por consiguiente, un agente de retención por compras a título del Impuesto de Industria y Comercio que no es sujeto pasivo del mismo, sólo tiene que presentar la declaración respectiva en el evento que haya practicado retenciones durante el período al cual ésta corresponde. En este orden de ideas si el obligado a retener realiza devolución de retenciones practicadas en exceso, en aplicación del artículo 8° del Decreto Distrital 053 de 1996, las puede descontar del monto de las practicadas en período en el cual haya efectuado la retención.

Ante esta situación de descuento de retenciones, por devolución realizada por el agente retenedor que no es sujeto pasivo del impuesto, se pueden presentar diferentes eventualidades

1. Que en el período en que ocurrió la devolución de retención su hubieren practicado retenciones que superen el valor por retenciones a descontar por objeto de la devolución; debe presentar la declaración declarando y liquidando el saldo a consignar y efectuando el descuento.
2. Que la retenciones practicadas en el período sean insuficientes para descontar de las mismas el valor de las sumas devueltas, en este caso, podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos siguientes hasta completar el valor de la devolución.
3. Que en el período en el que ocurrió la devolución no hubiese practicado retenciones y como estos sujetos sólo tienen obligación de declarar en los períodos en los cuales se efectúen retenciones sólo podrá practicar el descuento en el período o períodos en los cuales haya efectuado retenciones.

## CONCEPTO No 780

Ref: Consulta No 82788.

Tema: Impuesto de Industria, y Comercio y Avisos.

Subtema: Territorialidad del Impuesto - Pago de prestación de servicios en Divisas.

### Pregunta

¿Una empresa colombiana que presta un servicio en Santa Fe de Bogotá a una sociedad extranjera, y que recibe el pago por concepto de la prestación de ese servicio en Divisas, canalizadas a través de un banco que sirve como intermediario, está obligada a declarar y pagar el Impuesto de Industria y Comercio por ese concepto?

### Respuesta

Antes de proceder a dar Respuesta a las inquietudes planteadas a través de la Pregunta, debemos partir de la definición del hecho generador del impuesto de industria comercio y avisos, establecido expresamente en el artículo 25 del Decreto 423 de 1996, cuando dispone que el hecho imponible del Impuesto recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados con establecimientos de comercio o sin ellos.


Por su parte el artículo 28 del Decreto 423 de 1996 al definir la actividad de servicio establece:

**Artículo 28, 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.*

De otra parte tenemos que la base gravable del tributo en Santa Fe de Bogotá de acuerdo con lo establecido en el artículo 34 del Decreto Distrital 423 de 1996 se define como:

El Impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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, exportaciones y la venta de activos fijos.

Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo...”



El artículo 30 ibídem, señala que: Se entienden percibidos en el Distrito los ingresos de actividades comerciales o de servicios cuando no se realicen o presten a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él.

Así las cosas tenemos que el impuesto de industria y comercio grava el desarrollo de actividades industriales, comerciales o de servicios en jurisdicción de Santa Fe de Bogotá y su base gravable está compuesta por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos por el ejercicio de alguna de las actividades generadoras del tributo.

El Consejo de Estado en sentencia de junio 22 de 1990 expediente 2180, al declarar la nulidad del parágrafo 4° del Acuerdo 21 de 1983 expedido por el Concejo del Distrito Especial de Bogotá, señaló con respecto a la territorialidad del tributo:

“Evidentemente, el concepto de ejercicio de actividad consagrado en el parágrafo 4° está basado en “el acto de venta de los productos o servicios o la suscripción del contrato respectivo”, ambos inaceptables dentro del contexto de la ley: el primero por su ambigüedad y porque mira más a la realización de la base gravable que del hecho imponible y el segundo porque trata de adoptar un criterio jurídico que no concuerda con la realidad.

Ya al resolver casos particulares, la Sala ha tenido oportunidad de manifestarse en contra del criterio que informa el parágrafo 4° acusado, con la consideración que siendo la materia imponible de este impuesto la actividad comercial, industrial o de servicios, lo relevante es determinar en dónde realiza esa actividad el sujeto gravado, no en dónde se entiende realizada la venta. (Negrilla fuera de texto).

Resumiendo, para efectos de establecer la jurisdicción en la cual se genera el tributo cuando un agente económico ejecuta una actividad de Servicio, se debe determinar el lugar o jurisdicción en la cual se manifiesta la realización del hecho imponible, que en el impuesto de Industria y comercio es en donde se lleva a cabo, ejecuta o realiza la actividad de servicios y no el lugar donde se ejecuta el pago.

Los contribuyentes pueden probar que ejercen actividades comerciales y de servicios fuera de la Jurisdicción de Santa Fe Bogotá D.C., mediante el registro del establecimiento comercial y la declaración y pago del impuesto respectivo en el otro municipio correspondiente al período que pretenda demostrar, de lo contrario debe incluir los ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital dentro de la base gravable del Impuesto en mención para declarar y pagar en Santa Fe de Bogotá.

Ahora bien, para contestar su Pregunta en el sentido de que por el hecho de que la empresa nacional reciba el pago por concepto de la prestación del servicio a través de un intermediario financiero (banco), y bajo la figura de divisas, es exenta del pago del Impuesto de Industria y Comercio, debemos determinar primero que se entiende por divisa.

Según el Régimen Explicado de Renta de Legis Editores se entiende por Divisa las monedas extranjeras que tienen curso en el mercado financiero internacional.

Por su parte el Diccionario Técnico Contable de Legis Editores determina que las Divisas son monedas, billetes de banco o efectos mercantiles de cualquier país extranjero.

De lo anterior tenemos que divisas son todo tipo de moneda legal de un país diferente a Colombia, y respecto a las mismas la normatividad contable vigente estableció la figura de la “Moneda Funcional”, establecida en el Artículo 50 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, que dice:

Artículo 50 -D.R. 2649/93 Moneda Funcional

La moneda funcional en Colombia es el Peso.

*Las transacciones realizadas en otras unidades de medida deben ser reconocidas en la moneda funcional, utilizando la tasa de conversión aplicable a la fecha de su ocurrencia.*

*Sin embargo, normas especiales pueden autorizar o exigir el registro o la presentación de información contable en otras unidades de medida, siempre que estas puedan convertirse en cualquier momento a la moneda funcional.*

De lo anterior concluimos que en el caso de que una empresa colombiana obtenga ingresos o pagos representados en divisas o monedas de curso legal de un país diferente a Colombia, deberá en todo caso y para efectos de determinar y reflejar esos ingresos en la contabilidad de la empresa, Y COMO CONSECUENCIA DE ELLO PARA REALIZAR LA RESPECTIVA DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO, reconocer esos ingresos en la moneda funcional que como se dijo anteriormente es el peso colombiano, esta situación se ve reflejada en el Artículo 32 del Estatuto Tributario Nacional que dice:

Artículo 32 –Ingresos en Divisas Extranjeras

*Las rentas percibidas en divisas extranjeras se estiman en pesos colombianos por el valor de dichas divisas en la fecha del pago liquidadas al tipo oficial de cambio.*

Ahora el tipo oficial de cambio, se determina con base en la Resolución 21 de 1993, Artículo 96 de la Junta Directiva del Banco de la República, modificada por la Resolución Externa No 1 de 1997 de la misma entidad, que dice:

Artículo 96- Tasa de Cambio Representativa del Mercado

Para los efectos previstos en la presente resolución, se entiende por “tasa de cambio representativa del mercado” el promedio aritmético simple de las tasas ponderadas de las operaciones de compra y venta de divisas pactadas para cumplimiento el mismo día efectuadas por bancos comerciales, corporaciones financieras, la Financiera Energética Nacional, y el Banco de Comercio Exterior de Colombia en las ciudades de Santa Fe de Bogotá, Barranquilla, Cali y Medellín calculada sobre la operaciones del día anterior y certificada por la Superintendencia Bancaria con

base en la información disponible. Para el cálculo de dicha tasa se deberán excluir las operaciones de ventanilla y las de derivados sobre divisas.

Para concluir, y retomando el hecho de que la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio, está constituida por los ingresos ordinarios y extraordinarios del contribuyente de acuerdo con lo establecido en el artículo 34 del Decreto Distrital 423 de 1996; Y que los pagos en divisas son consecuencia de la prestación de un servicio gravado con el Impuesto, y como consecuencia de ello un ingreso susceptible de ser gravado, debemos decir que para efectos de ser incorporados en la contabilidad y para el pago del Impuesto en mención deben ser representados en la moneda funcional (que para el caso es el peso colombiano), y liquidados conforme a las normas antes citadas.

### **CONCEPTO No. 788**

Ref: Radicación 087083 de junio 25 de 1999

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos

Subtema: Impuesto de Avisos y Tableros

### **Pregunta**


Se Pregunta el consultante, sobre la obligatoriedad de pagar el Impuesto de Avisos y Tableros en una empresa comercial ubicada en un edificio de propiedad horizontal cuyo aviso se encuentra en el hall del piso, es decir, el aviso es interno no es visible al público por el exterior del mismo.

### **Respuesta:**

El Impuesto de Avisos y Tableros, tuvo su origen en la Ley 97 de 1913, en concordancia con la Ley 84 de 1915. De acuerdo con el Artículo 1º Literal k) de la primera ley, el hecho generador del impuesto en cuestión consiste en la colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches de tranvías, estaciones de ferrocarriles y, cualquier establecimiento público.

Del anterior concepto podemos establecer que el hecho económico contemplado como elemento fáctico del impuesto es el uso de lugares públicos y el hecho generador o manifestación externa del hecho económico, la colocación de avisos y tableros.

El artículo 37 de la Ley 14 de 1983 reglamentado por el artículo 10 del Decreto 3070 del mismo año, complementó su estructura, conservó el hecho económico que genera el impuesto, pero vinculándolo a una actividad industrial, comercial o de servicio y fijó los parámetros para su liquidación y cobro. Estableció una base uniforme para su determinación y lo supeditó al impuesto de industria y comercio de manera tal que sí no se configura este, tampoco aquel.



Significa que, el sujeto pasivo del tributo es la persona natural o sociedad en general que desarrollando una actividad comercial, industrial o de servicios usa el espacio público para difundir la buena fama o nombre comercial de que disfruta su actividad, su establecimiento o sus productos a través de los tableros, avisos o vallas.


Para el caso en consulta es bien importante entrar a definir el concepto de Espacio Público, para establecer si las áreas de circulación interna de un edificio de propiedad horizontal constituyen o no espacio público, para que se pueda configurar uno de los elementos constitutivos del hecho generado del impuesto de avisos y tableros. El Artículo 5 de la Ley 9 de 1989 define el Espacio Público como “...*el conjunto de inmuebles públicos y los elementos arquitectónicos y naturales de los inmuebles privados, destinados por su naturaleza, por su uso o afectación, a la satisfacción de necesidades urbanas colectivas, que trascienden, por tanto, los límites de los intereses individuales de los habitantes*”. Este concepto ha sido recogido en forma reiterada, por el Consejo de Estado en fallos del 31 de marzo de 1995, exp. 5746; del 12 de mayo de 1995, exp. 5549; del 14 de julio de 1995, expedientes No. 7092 y 7093 y del 06 de febrero de 1998, exp. 8710.

Ley Decreto Nacional No. 1504 de agosto 04 de 1998, “Por el cual se reglamenta el manejo del espacio público en los planes de ordenamiento territorial”, señala en el Artículo 3°, que el espacio público comprende, entre otros, los siguientes aspectos:

“...

- a) Los bienes de uso público, es decir aquellos inmuebles de dominio público cuyo uso pertenece a todos los habitantes del territorio nacional, destinados al uso disfrute colectivo.
- b) Los elementos arquitectónicos, espaciales y naturales de los inmuebles de propiedad privada que por su naturaleza, uso o afectación satisfacen necesidades de uso público;
- c) Las áreas requeridas para la conformación del sistema de espacio público en los términos establecidos en este Decreto.

El Artículo 5° de la misma disposición señala que el espacio público está conformado por el conjunto de elementos constitutivos y complementario, que a su vez se dividen, por elementos constitutivos naturales tales como áreas de conservación y preservación del sistema orográfico o de montañas (cerros, montañas, colinas, volcanes y nevados) y elementos constitutivos artificiales o construidos en donde se señala entre otros, que son también elementos constitutivos del espacio público las áreas y elementos arquitectónicos especiales y naturales de propiedad privada que por su localización y condiciones ambientales y paisajísticas, sean incorporadas como tales en los planes de ordenamiento territorial y los instrumentos que lo desarrollen, como cubiertas, fachadas, paramentos, pórticos, antejardines, cerramientos; de igual forma señala este Decreto, que se considera parte integral del perfil vial, y por ende del espacio público, los antejardines de propiedad privada.



Visto en términos generales la reglamentación vigente en torno concepto de espacio público, pasamos a referirnos a la incidencia que puede tener ésta con respecto a los interiores de los inmuebles sometidos al régimen de propiedad horizontal, para lo cual es necesario traer a colación la normatividad existente sobre la materia:

El régimen de propiedad horizontal fue creado por la Ley 182 de 1948 y permite individualizar los distintos apartamentos en que se divide una edificación o una urbanización para establecer los derechos de propiedad sobre cada una de las unidades prediales desagregadas.

La misma Ley en el Artículo 2 y 3 señala:

“ARTÍCULO 2°. Cada propietario será dueño exclusivo de su piso o departamento, y comunero en los bienes al uso común.

ARTÍCULO 3°. Se reputan bienes comunes y del dominio inalienable e indivisible de todos los propietarios del inmueble, los necesarios para la existencia, seguridad y conservación del edificio y los que permitan a todos y cada uno de los propietarios el uso y goce de su piso o departamento, tales como el terreno, los cimientos, los muros, la techumbre, la habitación del portero y sus dependencias, las instalaciones generales de calefacción, refrigeración, energía eléctrica, alcantarillado, gas y agua potable; los vestíbulos, patios, puertas de entrada, escaleras, accesorios, etc. (subraya fuera de texto).

Por su parte la Ley 428 de 1998 la cual adiciona y reglamenta lo relacionado con las unidades inmobiliarias cerradas sometidas al régimen de propiedad horizontal, en el artículo 3° establece que: *“Las unidades inmobiliarias cerradas son conjuntos de edificios, casas y demás construcciones integradas arquitectónica y funcionalmente que comparten elementos estructurales y constructivos, áreas comunes de circulación, recreación, reunión, instalaciones técnicas, zonas verdes y de disfrute visual; cuyos copropietarios participan proporcionalmente en el pago de las expensas comunes, tales como los servicios públicos comunitarios, vigilancia, mantenimiento y mejoras.*

...

*Parágrafo. Las áreas de circulación, de recreación, de uso social, zonas verdes, de servicios y los espacios públicos son de dominio inalienable e imprescriptible de la persona jurídica que integra la copropiedad.”*

Del análisis de las normas antes citadas podemos inferir que las propiedades horizontales, deben de disponer de áreas comunes privadas, que satisfagan las necesidades de las personas que la habitan y su relación con la comunidad, tales como la circulación, recreación, etc., las cuales son de dominio de todos los propietarios del inmueble. Sin embargo la norma prevé que el espacio público se puede predicar también, de los elementos arquitectónicos y naturales de los inmuebles privados que por su ubicación y condiciones ambientales, satisfagan necesidades urbanas colectivas que trasciendan los límites individuales de los habitantes.

En este sentido se ha pronunciado reiteradamente el Consejo de Estado en sentencias del 31 de marzo de 1995, expediente 5746; del 12 de mayo de 1995, expediente 5549

y 14 de julio de 1995, expediente 7093. Vale la pena traer a colación algunos de los apartes de la última Sentencia que hemos señalado:

*“De conformidad con la norma transcrita forman parte del espacio público los elementos arquitectónicos y naturales de los inmuebles privados....”*

*En el caso de autos, los avisos de la contribuyente, aunque ubicados dentro de los predios de su propiedad privada, están utilizando el espacio público para anunciar el nombre comercial de la empresa, los cuales son observados por el público desde la autopista que conduce de Cali a Yumbo...”*

## **CONCEPTO No 792**

Ref: Radicación 6208 del 10/03/99

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Recuperación de gastos otros ingresos

### **Pregunta**

Un contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio paga el total de un determinado gasto en beneficio de los empleados de la empresa (Ej. Casino-restaurante, combustibles, comunicaciones) Los empleados como contraprestación reintegran una parte de esos gastos, aunque para la empresa es un menor valor del gasto, contablemente se registra como otros ingresos por simple presentación contable, es decir es una recuperación de gastos, cuando contablemente se causa un gasto pero se recupera parte del mismo

Se Pregunta:


¿Estos ingresos hacen parte o no de la base gravable, o si por el contrario se deben restar del total de los ingresos para establecer así la base gravable correcta?.

### **Respuesta**

Dando contestación a su inquietud debemos en primera instancia retomar el concepto No 604 de Septiembre 19 de 1997, mediante el cual este despacho se pronunció sobre lo que debe entenderse por ingresos ordinarios y extraordinarios en el impuesto de industria y comercio, por lo cual nos permitimos transcribir apartes de dicho concepto:

La Ley 14 de 1983, establece que el impuesto de Industria y Comercio recae sobre la realización de actividades comerciales industriales y de servicios que se realicen dentro de la jurisdicción de un municipio. Los sujetos pasivos del impuesto son aquellas personas que realicen el hecho





generador del impuesto, es decir, aquellas que realizan una o varias actividades anteriormente descritas.

En el numeral 5o. del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, se definió claramente la base gravable del impuesto de industria y comercio. Esta norma determina que la base gravable está conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. Igualmente determina que los ingresos netos se obtienen de restar del monto total de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los ingresos obtenidos por las actividades no sujetas y exentas, los descuentos, las devoluciones, las rebajas, las exportaciones y los ingresos obtenidos por la venta de activos fijos. La misma norma establece que harán parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros y comisiones.


Con lo anterior es importante definir que el ingreso ordinario del contribuyente ha de entenderse como aquel ingreso obtenido por el desarrollo o ejercicio de la actividad gravada. A su vez ingresos extraordinarios, se entienden como los ingresos que se obtienen por concepto diferente al del ejercicio de la actividad del contribuyente, pero que reportan un incremento en los ingresos del contribuyente; por ejemplo, los ingresos obtenidos por arrendamientos cuando la actividad comercial que realiza el contribuyente no sea la de arrendar bienes muebles o inmuebles. (...)

Los artículos 39 y 40 del Decreto Reglamentario No.2649 de 1993, el cual constituye la regulación integral de los principios de contabilidad generalmente aceptados en concordancia con la Ley 43 de 1990, definen:

“ARTICULO 39. Costos. Los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos.

ARTICULO 40. Gastos. Los gastos representan flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un periodo, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes.”

*Por consiguiente, y teniendo en cuenta que tal y como se observa los costos o gastos no representan ingresos, por el contrario son erogaciones y flujos de salida de recursos que en momento alguno son deducibles de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio, ya que este grava son los ingresos netos obtenidos por el contribuyente, que se obtienen de restar a la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios única y exclusivamente los ingresos correspondientes a actividades exentas, no sujetas, devoluciones, rebajas, descuentos, exportaciones y venta de activos fijos.*



Así las cosas, tenemos, que la base gravable la componen los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos por el contribuyente por el ejercicio de una actividad, se está industrial, comercial o de servicios durante el período gravable, menos, las deducciones que la ley autoriza, pero se hace necesario determinar si los pagos que efectúan los trabajadores en el caso que nos ocupan hacen parte de los ingresos gravables del contribuyente, o simplemente deben ser vistos como recuperación de gastos por cuenta de terceros.

El artículo 30 del Decreto 2649 de 1993, establece

“Ingresos: Los ingresos representan flujos de entrada de recursos en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un período, que no provienen de aportes de capital.

Por su parte el artículo 96 de la norma *ibídem* preceptúa:

“**ART.96.** Reconocimiento de ingresos y gastos. En cumplimiento de las normas de realización, **asociación** y asignación, los ingresos y los gastos se deben reconocer de tal manera que se logre el adecuado registro de las operaciones en la cuenta apropiada, por el monto correcto y en el período correspondiente, para obtener el justo cómputo del resultado neto del período. (Se subraya)

Por su parte el artículo 13 de la misma norma establece:

**ART. 13 Asociación:** Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generará beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente”.

En consecuencia, a pesar que la compañía debe contabilizar esta recuperación de gastos debido a que la dinámica de las cuentas establecidas en el Decreto 2650 de 1993, (plan único de Cuentas para comerciantes) no permite realizar “créditos” o “abonos” en gastos, sino exclusivamente cuando ocurre la cancelación de saldos al cierre del ejercicio, esto no significa que tales registros provengan de ingresos entendidos como tales en su definición económica y contable.

Así las cosas, tenemos que los dineros recibidos, como recuperación de gastos, además de que no constituye un ingreso producto del ejercicio de una actividad gravada, afirmar lo contrario sería desconocer una realidad económica toda vez que el sujeto pasivo no ha percibido en forma cuantitativa un ingreso, ni ha efectuado una actividad que lo genere, por lo cual no hacen parte de la base gravable para la determinación del impuesto de industria y comercio, puesto que como fue anotado anteriormente su registro como ingresos se debe única y exclusivamente a un formalismo contable y no a una realidad económica, ya que su naturaleza intrínseca no es la de ser un ingreso sino son recuperaciones de gastos efectuados o realizados por cuenta de terceros.

## CONCEPTO No. 793

Ref: Radicación no. 084776 del 09 de junio de 1.999

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

Subtema: Código de actividad sociedad inversionista y tratamiento tributario ingresos obtenidos en la venta de inversiones catalogadas como activos fijos.

### Pregunta

A. Una sociedad inversionista recientemente constituida tiene como objeto principal:

1. La inversión en acciones, cuotas sociales o partes de interés en cualquier tipo de sociedad mercantil, así como la inversión en cualquier tipo de bienes inmuebles y cualquier otro tipo de bienes que generen rentas a la sociedad a través de los dividendos, participaciones, intereses, arrendamientos, etc.
2. La prestación de servicios de asesoría a terceros en el área administrativa, financiera y gerencial.

B. La sociedad que no se encuentra sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, viene contabilizando sus ingresos originados de la actividad propia de su objeto social, de la siguiente forma:

1. Los dividendos, intereses o rendimiento devengados se viene contabilizando bajo el Código Contable 4150 del Plan Único de Cuentas PUC.
2. El valor de la utilidad generada en la venta de Inversiones Temporales que resulta de la diferencia entre el precio de enajenación y el costo de las mismas, se viene contabilizando bajo el Código Contable 4240 del PUC.
3. El valor de la utilidad generada en la venta de sus inventarios representados en bienes raíces (como casas y apartamentos) que resulta de la diferencia entre el precio de enajenación y el costo de los mismos, se viene contabilizando bajo el Código 424516 del PUC
4. La sociedad va a adquirir inversiones en acciones y/o participaciones (con carácter de **activos fijos**), para ser poseídos por mas de un año, con el fin de obtener rentas fijas y controlar otras empresas.
5. La sociedad opera sin avisos publicitarios

### Pregunta

1. Qué código de actividad le corresponde a la Sociedad para efectos de industria y comercio?
2. Está obligada a liquidar y pagar impuestos de avisos?
3. Los ingresos a declarar bimestralmente son los obtenidos directamente por los códigos contables indicados anteriormente en los numerales 1,2 y 3 del literal B?

4. Qué tratamiento tributario – gravado o exento – tienen los ingresos obtenidos en la venta de las inversiones catalogadas como activos fijos?

### Respuesta

En primera instancia es necesario anotar que al tenor de lo preceptuado en el artículo 28 del Decreto Distrital 400 de 1.999, el hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Los artículos 29, 30 y 31 del Decreto Distrital 400 de 1.996 definen lo que ha de entenderse por actividades industriales, comerciales o de servicios.

#### “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...”

#### “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.”

El artículo 20 del Código de Comercio, prescribe:

*“Son mercantiles para todos los efectos legales:*

- 1. La adquisición de bienes a título oneroso con destino a enajenarlos en igual forma, y la enajenación de los mismos;*
- 2. La adquisición a título oneroso de bienes muebles con destino a arrendarlos; el arrendamiento de los mismos; el arrendamiento de toda clase de bienes para subarrendarlos, y el subarrendamiento de los mismos;*
- 3. El recibo de dinero en mutuo a interés, con garantía o sin ella, para darlo en préstamo, y los préstamos subsiguientes, así como dar habitualmente dinero en mutuo a interés;*
- 4. La adquisición o enajenación, a título oneroso, de establecimientos de comercio, y la prenda, arrendamiento, administración y demás operaciones análogas relacionadas con los mismos;*
- 5. La intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones;*

6. *El giro, otorgamiento, aceptación, garantía o negociación de títulos-valores, así como la compra para reventa, permuta, etc, de los mismos;*
  7. *Las operaciones bancarias, de bolsas, o de martillos;*
  8. *El corretaje, las agencias de negocios y la representación de firmas nacionales o extranjeras;*
- ...(Resaltado fuera de texto).

#### “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.”

De conformidad con lo prescrito en el artículo 38 del Decreto Distrital 400 del 28 de junio la base gravable del impuesto de industria y comercio, está conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período objeto de declaración. 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos.


En la Resolución No. 1195 expedida por el Secretario de Hacienda de Santa Fe de Bogotá, el 17 de noviembre de 1.998, mediante la cual se estableció la nueva clasificación de actividades económicas para el impuesto de industria y comercio, adoptada por la tercera revisión del CIU A.C.D.C., para el Distrito Capital, bajo el código 74101 se encuentra relacionada la actividad económica “Actividades jurídicas y de contabilidad, teneduría de libros y auditoría; asesoramiento en materia de impuestos; estudios de mercados y realización de encuestas de opinión pública; asesoramiento empresarial y en materia de gestión como consultoría profesional.” Al respecto, es deber de esta Subdirección informarle que esta clase de actividad incluye:

Las actividades desarrolladas por sociedades jurídicas o de hecho:

Las actividades jurídicas como: el asesoramiento y la representación en casos civiles, penales, y de otra índole, es decir: la representación de los intereses de una parte contra los de otra, sea o no ante tribunales u otros órganos judiciales. En general estas actividades son realizadas o supervisadas por abogados.

Los casos civiles pueden consistir en violaciones de los derechos privados o civiles de personas naturales o jurídicas, como por ejemplo, casos de responsabilidad civil, divorcios, etc. Las acciones penales suponen delitos contra el estado y suelen ser iniciadas por este.

La provisión de conceptos en relación con conflictos laborales, asesoramiento de tipo general, la preparación de documentos jurídicos distintos de los relacionados con pleitos, como escrituras de constitución, contratos de sociedad colectiva y documentos similares para la formación de sociedades.



Actividades relacionadas con la preparación de escrituras, testamentos, fideicomisos, etc.

Las actividades de contabilidad, teneduría de libros y auditoría; asesoramiento en materia de impuestos como: las actividades de registro contable de transacciones comerciales para empresas y otras entidades, la preparación de estados de cuentas, el examen de dichos estados y la certificación de su exactitud, la preparación de declaraciones de renta y patrimonio para personas y empresas.

Actividades de asesoramiento y representación conexas (excepto la representación jurídica) realizadas en nombre de clientes ante las autoridades tributarias.

Las actividades de investigación de mercados y realización de encuestas de opinión pública como: los estudios sobre mercados potenciales, la aceptación y el grado de difusión de productos y sobre los hábitos de compra de los consumidores, con miras a promover las ventas y desarrollar nuevos productos, así como las encuestas de opinión pública sobre cuestiones políticas, económicas y sociales.

Las actividades de asesoramiento empresarial y en materia de gestión como: la prestación de asesoramiento, orientación y asistencia operativa a las empresas.

Estas actividades abarcan las relaciones públicas, por ejemplo, pueden consistir en la creación de una imagen o la formación de una opinión dada acerca del cliente para mejorar sus relaciones con el público, los medios de información y otros sectores sin recurrir a anuncios pagados, actos de beneficencia, obras de caridad, actividades políticas y de cabildeo.

Las actividades relacionadas con la planificación, organización, funcionamiento, eficiencia y control, información administrativa, etc; de asesoramiento y gestión combinados; como por ejemplo, las de ingenieros y economistas, agrónomos o los agricultores, etc; de arbitraje y conciliación entre la gerencia y el personal. Se incluye también la gestión de sociedades de cartera.

Las actividades mercantiles descritas en el artículo 20 del Código de Comercio, por no estar específicamente relacionadas dentro de los Códigos de Actividad contenidos en la Resolución No. 1195 del 17 de noviembre de 1.998, podrán enmarcarse dentro del Código de Actividad 52693 – Otros tipos de comercio ncp-.

Ahora bien, con relación a las actividades de inversión en sociedades a través de la suscripción de acciones, esta subdirección trae a colación, la sentencia proferida por el Consejo de Estado el 22 de marzo de 1.996 dentro del expediente No. 7444, en los siguientes términos:

“... .El tema de controversia que ahora debe resolver la Sala fue analizado y precisado al decidir, en sentencia de segunda instancia, con ponencia del doctor Delio Gómez Leyva, el proceso No. 4548, originado por demanda de la misma parte actora....


En esa oportunidad dijo la Sala:

“Para tal fin, el numeral 4 del artículo 110 del Código de Comercio exige que en la escritura de constitución se exprese: “El objeto social, esto es, la empresa o negocio de la sociedad, haciendo una enumeración clara y completa de las actividades

principales”. Entonces, es a partir de esta enunciación que se haga de la actividad a desarrollar por la sociedad que procede su calificación, bien como civil o mercantil; como lo ha entendido la doctrina de los mercantilistas, no es la voluntad de los asociados la que imprime el carácter de civil o mercantil al ente asociativo, sino la naturaleza de los actos a desarrollar, por cuanto si son de naturaleza mercantil, la sociedad será mercantil, así la voluntad de los asociados sea otra; al igual que si el objeto social comprende actividades civiles y mercantiles, la prevalencia de éstas, por disposición de la ley, le imprimen al ente asociativo la naturaleza de sociedad comercial. (Subrayado fuera de texto)

“Entre los distintos puntos de divergencia que se pueden señalar entre las personas naturales y jurídicas, existen dos de marcada relevancia: Los referentes a la capacidad y a la adquisición de la calidad de comerciante. La persona natural posee capacidad ilimitada salvo los casos de inhabilidad o incapacidad etc.- lo cual quiere decir, que la persona natural está provista *de capacidad para realizar cualquier actividad comercial -excepto las prohibiciones legales, los monopolios impuestos por la ley, cláusulas contractuales, o actividad sólo desarrollable por personas jurídicas-*. Por el contrario, la persona jurídica comercial tal como lo señala el artículo 99 del Código de Comercio, su capacidad está circunscrita al desarrollo de la empresa o actividad prevista en su objeto social, lo que conlleva, como consecuencia, el de tener una capacidad limitada, porque al ser la persona jurídica de creación legal, ha querido el legislador que tanto los socios como terceros, conozcan de antemano las operaciones que pueden ser desarrolladas por la sociedad.

“De otra parte, en cuanto al ejercicio profesional de actividades mercantiles, como factor determinante para adquirir la calidad de comerciante, sólo es predicable en relación con las personas naturales de acuerdo a lo previsto en el artículo 10 del Código de comercio, quienes adquieren el status de comerciante por el ejercicio profesional de actos calificados como mercantiles. Este ejercicio profesional de actos de comercio, por el contrario, no es el que impone o determina la mercantilidad de una sociedad, por cuanto a término del artículo 100 ibídem, “Se tendrán como comerciales, para todos los efectos legales, las sociedades que se formen para la ejecución de actos o empresas mercantiles”; basta, pues, que el objeto social contemple la realización de éstos para que sea predicable la existencia de una persona jurídica comerciante, sin consideración a que exista un ejercicio habitual de estas operaciones. Cabe agregar, de otra parte, que la voluntad colectiva de quienes constituyen una sociedad impone la existencia de una organización propia a la actividad económica a desarrollar, que es necesaria para lograr el fin a perseguir por los asociados a través del contrato asociativo, cual es, el de obtener unas utilidades para repartir. 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 anteriores planteamientos que ahora reitera la Sala, resultan válidos para resolver la controversia planteada por las mismas partes y en relación con el mismo tributo.

En efecto, según las pruebas allegadas al expediente el objeto social de la actora está expresamente establecido así:

“Toda clase de inversiones de bienes raíces y muebles, en acciones, partes de interés, cuotas, bonos, cédulas y demás títulos valores y papeles bursátiles. Parágrafo: Se entienden incluidos en el objeto social los actos directamente relacionados con el mismo y los que tengan como finalidad ejercer los derechos y cumplir las obligaciones legal y convencionalmente derivadas de la existencia y actividad de la sociedad”.

Por su parte, de conformidad con las normas que regulan el impuesto de industria y comercio, y concretamente de la ley 14 de 1.983, el hecho generador de dicho tributo lo constituye “la actividad comercial, industrial y de servicio” y la base gravable la constituyen los ingresos provenientes de su ejercicio.

Lo anterior indica que la ley grava la actividad mercantil, esto es la ejercida de manera habitual por quien tiene la calidad de comerciante sea que lo haga en forma permanente o no.

Y son comerciantes según lo define el artículo 10 del Código de Comercio:

“Las personas que profesionalmente se ocupan de algunas de las actividades que la ley considere mercantiles.”


Y son mercantiles, aquellas actividades que se hallan contempladas en el artículo 20 del mismo Código de Comercio, concepción que ratifica el artículo 21 ibídem, que considera como tales “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”

**Y en el caso de autos, tratándose de una persona jurídica, con el carácter de sociedad, que como tal es comerciante, creada precisamente con ese objeto, el de realizar una actividad mercantil y ejecutar actos de comercio, su actividad es gravada con el impuesto de industria y comercio.**

Lo anterior de conformidad con lo previsto en los artículos 21 numerales 5 y 100 del Código de Comercio, según los cuales son mercantiles los actos de intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, y se tendrán como comerciales, para todos los efectos legales, las sociedades que se formen para la ejecución de actos o empresas mercantiles. Si la empresa social comprende actos mercantiles y actos que no tengan esa calidad, la sociedad será comercial.

**En consecuencia si la actividad de la sociedad es calificada como mercantil por el Código de Comercio, su ejercicio en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, la hace sujeto pasivo del tributo y la base gravable está constituida**





**por los ingresos que obtuvo la compañía dentro del territorio de este Distrito por dicha actividad comercial en el año inmediatamente anterior.” (Resaltado fuera de texto.)**

No obstante lo anterior y con el fin de establecer el tratamiento tributario que tienen **los ingresos obtenidos en la venta de las inversiones catalogadas como activos fijos**, considera importante la Subdirección traer a colación apartes de la Sentencia proferida por el Concejo de Estado el 5 de marzo de 1.999 dentro del expediente No. 9086- Actor CASA TORO S.A.:

“Se trata en esta oportunidad, de resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, quien controvertió la decisión de primera instancia por considerar, que el objeto social de la actora al estar referido a la enajenación de toda clase de bienes muebles, cobija la actividad de inversionista de la sociedad, actividad que tiene la naturaleza de comercial y por ello debe ser gravada con el impuesto de industria y comercio, a pesar que no la desarrolle de manera profesional.


Así, pues, tal como se indicó en el proyecto original, debe precisar la Sala si los dividendos recibidos por la actora, en su calidad de accionista de las sociedades ....., deben formar parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio por el año gravable de 1.992, como consecuencia de ser considerados como provenientes del ejercicio de actividad comercial, como lo pretende la parte demandada, o si por el contrario, deben excluirse dado que su obtención no implica el ejercicio de actividad comercial, como lo pretende la actora y lo aceptó el Tribunal al acceder a las súplicas de la demanda.

Así el hecho generador en el impuesto de industria y comercio, es el ejercicio de la actividad industrial, comercial o de servicios, y la base gravable está determinada por el importe de los ingresos brutos percibidos en desarrollo de las referidas actividades.

En el caso que ocupa la atención de la Sala, la sociedad ha venido sosteniendo a lo largo del proceso, desde la vía gubernativa, que el monto de los ingresos excluidos de la base gravable, corresponden a dividendos obtenidos como resultado de inversiones permanentes que se tienen en otras sociedades, y no como resultado de la compra y venta de acciones, motivo por el cual no se encuentra desarrollando actividad comercial alguna en relación con tales inversiones.

Sobre este aspecto estima la Sala que **la inversión en acciones, cuyo objeto es formar parte del activo fijo, no puede ser considerada como actividad objeto de gravamen, como quiera que su adquisición no corresponde al giro ordinario de los negocios de la sociedad**, cuyo objeto social principal se halla referido a la fabricación, ensamble, importación, exportación, compra, venta y en general cualquier tipo de negociación de vehículos automotores y sus partes, accesorias y de maquinaria agrícola o industrial.

**Así al quedar establecido que las acciones no se hayan comprendidas dentro del activo movable de la sociedad, sino de su activo fijo, en atención a que su negociación no forma parte del objeto social principal**



**de la actora**, no puede entenderse que con dichas acciones se realice actividad gravada, pues del solo hecho de que la sociedad sea mercantil, no se deriva que sus activos fijos estén gravados con el impuesto de industria y comercio, pues ni siquiera la utilidad en la venta de activos fijos se encuentra sujeta al tributo, por expresa disposición de la Ley 14 de 1.983 y del Acuerdo 21 de 1.983.

En relación con la sujeción del impuesto de industria y comercio, en relación con la obtención de dividendos cuando ellos no se derivan de la actividad principal de la sociedad, la Sala en el fallo 3412 de fecha agosto 21 de 1.992, posteriormente reiterado en los fallos 4209 del 25 de septiembre de 1.992, 5206 del 1 de julio de 1.994 y 5128 del 11 de febrero de 1.994, entre otros, expresó:

“La Administración Distrital en este sentido se equivocó cuando concluyó que la sociedad era sujeto pasivo del impuesto primordialmente por ser inversionista accionista de la Compañía ( ) de la cual recibe dividendos” los cuales son obtenidos en desarrollo de una actividad ejercida en el Distrito Especial de Bogotá”

Entiende la Sección que la sola actividad de inversionistas de recursos propios no puede identificarse como actividad de servicio, ni menos calificarse como actividad comercial como pretende la Administración Distrital, con remisión al numeral 5° del Artículo 20 del Código de Comercio. Tampoco puede, en razón de la independencia jurídica de sociedad y socio confundirse la actividad de la promotora o partícipe en el capital de una compañía con el objeto social que esta última desarrolle.

De lo anteriormente expuesto se concluye que la sola actividad inversionista que ejerció la recurrente en su condición de accionista de otra sociedad que desarrolla su objeto social en Colombia, no podía deducirse la condición de sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio, porque aquella no encaja dentro de las actividades gravadas” . (Resaltado y subrayado fuera de texto)

De lo expuesto anteriormente se infiere que:

1. Si dentro del objeto social principal de la sociedad están comprendidas las actividades calificadas por el numeral 5° del artículo 20 del Código de Comercio como mercantiles y estas se ejercen en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, la sociedad es sujeto pasivo del tributo y la base gravable está constituida por los ingresos obtenidos en esta ciudad.
2. Por el contrario, si los ingresos se obtienen por la venta de inversiones catalogadas como activos fijos, la sociedad no se encuentra sujeta al impuesto de Industria, Comercio y Avisos, y por lo tanto, estos ingresos deben excluirse de la base gravable respectiva.

Finalmente, sobre el impuesto complementario de avisos y tableros, se pronunció esta Subdirección mediante concepto No. 788 del 03 de agosto de 1.999.

## CONCEPTO No 794

Ref: Consulta No 90978

Tema: Impuesto de Industria, Comercio y Avisos.

Subtema: Consorcios y Uniones Temporales

### Pregunta.

Los consorcios y uniones temporales están en la obligatoriedad o no de realizar retenciones por concepto de Impuesto de Industria y Comercio?

### Respuesta.

Para contestar su interrogante primero debemos observar que entendemos por Consorcio y por Unión Temporal, así tenemos que el artículo 7o. de la Ley 80 de 1993 preceptúa:


1o. Consorcio: “Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman”.

2o. Unión Temporal: “Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación en la ejecución de cada uno de los miembros de la unión temporal”.

El párrafo 2o. Ibídem indica que para efectos impositivos, a los consorcios y uniones temporales se les aplicará el régimen previsto en el Estatuto Tributario para las sociedades pero en ningún caso, estarán sujetos a doble tributación.

Los consorcios y uniones temporales son considerados como entes capaces para contratar administrativamente de conformidad con el artículo 6o. de la Ley 80 de 1993, que expresa:

**“DE LA CAPACIDAD PARA CONTRATAR.** Pueden celebrar contratos con las entidades estatales las personas consideradas legalmente capaces en las disposiciones vigentes. También podrán celebrar contratos con las entidades estatales, los consorcios y uniones temporales...”



Disposición esta que en momento alguno les otorga personería jurídica, ni les permite sean considerados como sociedades de hecho.

Dicha capacidad para contratar sólo se predica cuando se está en presencia de propuestas para celebrar contratos eminentemente administrativos; a la luz de lo anterior se determina que los Consorcios y Uniones Temporales son el resultado de que dos a más personas en manera conjunta presenten una misma propuesta para adjudicar, celebrar y ejecutar contratos administrativos y en ningún momento adquieren personalidad ni capacidad jurídica para todos los efectos, ya que su creación y finalidad es la anteriormente descrita; de lo que se infiere su temporalidad, no siendo por tanto personas jurídicas o sociedades de hecho susceptibles de ser gravadas con el impuesto de Industria y Comercio a tenor del artículo 31 de la Ley 14 de 1983.

Ahora bien respecto de las entidades anteriormente definidas por la Ley el H. Consejo de Estado en sentencia de julio 23 de 1987 Sala de Consulta y Servicio Civil Mg. Dr. Jaime Betancur Cuartas Radicación 128 deja expuesto sobre la institución del consorcio:


“El consorcio no genera una nueva sociedad mercantil, porque al no estar constituida con todos los requisitos legales, no forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados (art 98 del C. de Co). Por similares razones tampoco es una sociedad irregular (art 500 del C. de Co). Tampoco es una sociedad de hecho en definición legal, y por esta misma carece de personería jurídica (C. del Co arts 98 y 499). Ni la ley lo considera Cuenta en Participación, que además, carece de personería jurídica (art 509 C. de Co). De otra parte, el Registro del Consorcio como establecimiento de comercio en una cámara de Comercio constituye un mero instrumento de publicidad que no genera por ley personería jurídica”.

En sentencia de mayo 3 de 1995 la misma Corporación con ponencia del Mg. Dr. Roberto Suarez Franco Radicación 684 se dice igualmente:

“La institución del consorcio, tal como se prevé por el artículo 7 de la Ley 80, presupone primero que toda una pluralidad de personas unidas por convención o acuerdo y quienes presentan una propuesta unificada para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato.

Se trata de una unidad asociativa entre personas naturales o jurídicas que por compartir un objetivo común se comprometen de manera solidaria a responder de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato.

De lo anterior se sigue que en el consorcio no se da origen a una persona jurídica distinta de quienes lo integran por cuanto estos mantienen su personalidad individual, propia e independiente sin perjuicio de que para los efectos de contratación se obre de consumo mediante representante que para el efecto se designe; sin embargo, la unión de las entidades o personas consorciales no origina un nuevo sujeto del derecho con capacidad jurídica autónoma.”



De acuerdo a lo anterior los consorcios y uniones temporales son entes sin personería jurídica, los cuales se configuran cuando determinadas personas naturales o sociedades jurídicas, se asocian para adelantar conjuntamente contratos administrativos, siendo relevante en este tipo de entes, la responsabilidad solidaria en la ejecución del contrato por parte de las personas que participan en él.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 28 del Decreto Distrital 400 de 1999, el Impuesto de Industria y Comercio recae en cuanto a materia imponible sobre todas las actividades industriales, comerciales y de servicios que ejerzan o realicen directa o indirectamente en determinada jurisdicción las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que las desarrollen de manera permanente u ocasional en inmueble determinado con establecimiento de comercio o sin él..

Al no reunir el Consorcio y la Unión Temporal las características de Persona Jurídica o Sociedad de Hecho y ser más bien entes de carácter transitorio para efectos de contratación administrativa, no cumplen con la condición para ser sujetos pasivos del impuesto de Industria y Comercio.

Es importante resaltar que cada persona de las que conforman el Consorcio o la Unión Temporal en la medida en que realicen actividades gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio son sujeto pasivo del tributo y deben declarar y pagar conforme a los ingresos obtenidos por el desarrollo de dicha actividad, obligaciones estas que recaen en los consorciados y en los que se han unido en Unión Temporal, razón por la cual llevan cada uno su contabilidad y declaran en forma independiente sobre sus ingresos netos menos las devoluciones, rebajas y descuentos a que tengan derecho.

Ahora bien, para determinar si los Consorcios son o no agentes de retención del Impuesto de Industria y Comercio, debemos decir que la retención por compras a título del Impuesto de Industria y Comercio, fue creada a través del Acuerdo Distrital Número 28 de 1995 y reglamentada por medio del Decreto Distrital 053 de 1996, posteriormente estas normas fueron objeto de compilación en el Estatuto Tributario de Santa Fe de Bogotá, Libro II, Parte Procedimental, Decreto 807 de 1993, Artículos 127 y siguientes, preceptuando:

**“ARTICULO 127. SISTEMA DE RETENCION EN EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.**

**RETENCION POR COMPRAS**

(...)

Los sujetos obligados a retener el Impuesto de Industria y Comercio son aquellos que cumplan los requisitos y topes consagrados para ser retenedor del IVA.”

**“ARTICULO 127-2. AGENTES DE RETENCION.**

Los agentes de retención del Impuesto de Industria y Comercio por compras, pueden ser permanentes u ocasionales:

## AGENTES DE RETENCION PERMANENTES.

### 1. Las siguientes entidades estatales:

La Nación, el Departamento de Cundinamarca, el Distrito Capital,...

2. Los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio que se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

3. Los que mediante resolución del Director Distrital de Impuestos se designen como agentes de retención en el Impuesto de Industria y Comercio. (Subrayado fuera de texto)

## AGENTES DE RETENCION OCASIONALES

4. Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en la jurisdicción del Distrito Capital, con relación a los mismos.
5. Los contribuyentes del régimen común, cuando adquieran servicios gravados, de personas que ejerzan profesiones liberales.
6. Los contribuyentes del régimen común cuando adquieran bienes de distribuidores no detallistas o servicios, de personas que no estén inscritas en el régimen común.

**PARAGRAFO.** Los contribuyentes del régimen simplificado nunca actuarán como agentes de retención.

El principio general que rige en materia de retenciones establece que solo serán agentes de retención quienes sean contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio y que pertenezcan al régimen común, consagrándose únicamente dos excepciones a saber:

3. Las entidades estatales que aún sin ser contribuyentes deben actuar como agentes de retención y,
4. Aquellos que a través de resolución designe para el evento el Director de Impuestos Distritales.

De esta manera por no ser los consorcios y las uniones temporales, sujetos pasivos del Impuesto de Industria y Comercio, y mientras no estén consagrados dentro de las excepciones anteriormente previstas, no podrán actuar como agentes retenedores del Impuesto de Industria y Comercio.

## CONCEPTO No 797

Ref: Consulta No 90450  
Tema: Impuesto de Industria y Comercio.  
Subtema: Explotación Ganadera

### Pregunta

La producción ganadera, se encuentra gravada con el impuesto de Industria y Comercio?, ¿ los ingresos financieros, producto de ingresos obtenidos y fruto de una actividad no sujeta se encuentran gravados con dicho Impuesto?

### Respuesta

Reiteradamente y desde la expedición de la ley 26 de 1904 el legislador ha prohibido a los departamentos y a los municipios gravar la producción agropecuaria primaria.

Ratificando esta prohibición la Ley 14 de 1983 en su artículo 39 dispone que continuará vigente.


**“ARTICULO 39.** No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continúa vigentes (...)

2. Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904, además, subsisten para los Departamentos y Municipios las siguientes prohibiciones:
  - c) La de imponer gravámenes de ninguna clase o denominación a la producción primaria agrícola, ganadera y avícola, sin que se incluya en esta prohibición las fábricas de productos alimenticios o toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que éste sea.

Esta disposición fue incorporada al Distrito Capital por el numeral 1º del artículo 4 del Acuerdo 21 de 1983 y compilada por el literal a) del artículo 35 del Decreto Distrital 400 de 1999, que establece:

**Artículo 35. 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.



Lo anterior significa, que cuando se hace referencia a la producción primaria bien sea agrícola, ganadera o avícola, la **no sujeción** es aplicable para quienes desarrollen la actividad de cultivo de la tierra y cría de aves y ganado desde su etapa inicial hasta su distribución.

La actividad de venta de ganado y carne, es una actividad económica que reviste sin embargo especiales particularidades, según sea la forma como llega a su expendio final, lo que hace necesario entrar a diferenciar los siguientes aspectos:

La norma en mención hace especial claridad en el sentido de otorgar la referida no sujeción a la actividad de **producción primaria** agrícola o ganadera, quiere esto decir que en dicha actividad no puede estar incurso tipo alguno de transformación sobre el producto, sea agrícola o ganadero, y es por esta razón por la cual- si podemos hablar de actividad primaria, no sujeta esta al Impuesto de Industria y Comercio.

Si por el contrario la actividad conlleva el desarrollo de un proceso de transformación, como por ejemplo la actividad de preparación y disposición de la res - ganado en pie-convertida en carne (alimento) para su venta, allí si nos encontramos en presencia de una actividad industrial, toda vez que el bien: la res, es transformada para su venta en carne; en tal supuesto dicha actividad es sujeta al Impuesto de Industria y Comercio, por lo que deberán consultarse las tarifas del impuesto de industria y comercio, contempladas en la Resolución 1195 de 1998, por medio de la cual se adoptó la Clasificación Industrial Internacional Uniforme CIIU Rev 3º A.C.D.C. para el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.

Ahora bien, si lo que ocurre es que nos encontramos frente a la llamada venta de carne en canal donde lo que se comercializa es la carne del animal, o se **compra y vende** el animal vivo, entendiendo dicha venta como una actividad ajena a la producción, nos encontramos ante una actividad clasificada para efectos del impuesto de Industria y Comercio, dentro de las actividades de comercio.

En conclusión, la no sujeción opera si nos encontramos frente a la simple producción ganadera primaria, es decir a la cría y venta de ganado en pie, donde no se ha efectuado sobre el producto ningún tipo de transformación sobre el producto, caso en el cual ya entramos al campo de la industria y comercialización de un producto actividades gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio.

Ahora bien, en cuanto a la jurisdicción en la cual se causa el Impuesto de Industria y Comercio por la realización de una de las actividades gravadas tenemos que el Artículo 28 del Decreto 400 de 1999 establece:

**Artículo 28. Hecho Generador.** *El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.*



Ahora bien, respecto de los ingresos financieros obtenidos de ingresos resultantes de una actividad no sujeta al impuesto de industria y comercio, debemos decir que el Decreto 400 de 1999, en su Artículo 38 establece:


**Artículo 38. Base Gravable.** El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

De la norma anterior se concluye que los ingresos financieros hacen parte de la base gravable del impuesto, y es allí donde para el caso en estudio se presentan tres diferentes situaciones a saber:

1. Un primer caso donde el contribuyente realiza alguna de las actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, de manera tal que el mismo recibe unos réditos o ingresos que constituyen la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio, caso en el cual los ingresos financieros que ingresen al patrimonio del contribuyente fruto de los ingresos provenientes de la actividad gravada, formaran o harán parte de la base gravable del mismo impuesto.
2. Un segundo caso se presenta cuando la persona natural o jurídica, se dedica a la realización de una actividad no sujeta al referido impuesto, evento en el cual los ingresos obtenidos por la realización de dichas actividades, no formaran o no entrarán a formar parte de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio.
3. Caso diferente se presenta si la persona natural o jurídica fuera de la actividad no sujeta al Impuesto (como por ejemplo a la actividad de producción primaria agrícola o ganadera), se dedica de manera permanente a otras actividades diferentes de estas, como la compra y venta de títulos valores, inversiones de capital o cualquiera otro acto de los enumerados como comerciales por los Artículos 20 y 21 del Código de Comercio, actividades que les generan unos rendimientos financieros, y es allí donde debemos determinar si la ejecución de dichos actos está o no gravada con el impuesto de Industria y comercio, para lo que se debe observar si quien la ejerce ostenta o no la calidad de comerciante. Sobre este tema se ha pronunciado el Consejo de Estado, en sentencia de segunda instancia, con ponencia del doctor Delio Gómez Leyva, el proceso No.4548, actor BESMIT LTDA., Expresando:

“Entre los distintos puntos de divergencia que se pueden señalar entre las personas naturales y jurídicas, existen dos de marcada relevancia: los referentes a la capacidad y a la adquisición de la calidad de comerciante. La persona natural posee capacidad ilimitada salvo los casos de inhabilidad o incapacidad etc. lo cual quiere decir, que la persona está provista de capacidad para realizar cualquier actividad comercial excepto las prohibiciones legales, los monopolios impuestos por la ley,



cláusula contractuales, o actividad solo desarrollable por personas jurídicas. Por el contrario la persona jurídica comercial tal como lo señala el artículo 99 del Código de Comercio, su capacidad está circunscrita al desarrollo de la empresa o actividad prevista en su objeto social, lo que conlleva como consecuencia, el de tener una capacidad limitada, porque al ser la persona jurídica de creación legal, ha querido el legislador que tanto los socios como terceros conozcan de antemano las operaciones que pueden ser desarrolladas por la sociedad.

De otra parte, en cuanto al ejercicio profesional de actividades mercantiles, como factor determinante para adquirir la calidad de comerciante, solo es predicable en relación con las personas naturales de acuerdo a lo previsto en el artículo 10 del Código de Comercio, quienes adquieren el status de comerciante por el ejercicio profesional de actos calificados como mercantiles. Este ejercicio profesional de actos de comercio, por el contrario, no es el que impone o determina la mercantilidad de una sociedad, por cuanto a término del artículo 100 ibídem, se tendrán como comerciales, para todos los efectos legales, las sociedades que se formen para la ejecución de actos o empresas mercantiles; basta, pues que el objeto social contemple la realización de éstos para que sea predicable la existencia de una persona jurídica comerciante, sin consideración a que exista ejercicio habitual de estas operaciones. Cabe agregar, de otra parte, que la voluntad colectiva de quienes constituyen una sociedad impone la existencia de una organización propia a la actividad económica a desarrollar, que es necesaria para lograr el fin a perseguir por los asociados a través del contrato asociativo, cual es, el de obtener unas utilidades para repartir. 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 invertir, es o no generadora del impuesto de Industria y comercio.

En conclusión, si la persona sea natural o jurídica se dedica única y exclusivamente al ejercicio de una actividad primaria agrícola o ganadera, los ingresos financieros que obtenga fruto de esa actividad no deben ser gravados con el impuesto de industria y comercio, por el contrario si la persona ejerce la actividad de invertir de manera permanente, y como una actividad autónoma, deberá tributar por esta respecto de los ingresos financieros o dividendos que obtenga.

## CONCEPTO No 801

Ref: Reparto No 76362

Tema: Impuesto de Industria Y Comercio

Subtema: Clasificación de Actividad, Distribución de gas, Venta de Accesorios de gas

### Pregunta

1. La Resolución 1195 de 1998 estableció la clasificación de la actividades económicas para el Impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, nuestra empresa se dedica a la venta de accesorios de gas, y distribución de G.L.P, ¿en qué código de actividad debo ubicar dichas actividades?
2. Como debo tributar respecto de los rendimientos financieros y respecto de los dividendo?

### Respuesta

Para dar Respuesta a su Pregunta primero debemos señalar que el Decreto 423 de 1996, artículo 33 señala que el Impuesto de Industria y Comercio es un gravamen que recae sobre toda persona natural o jurídica, o sociedad de hecho, que realice el **hecho generador** de la obligación tributaria, entendiendo este a la luz del artículo 25 del mismo decreto como:

**“el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos”.**

Para este caso en particular tenemos que la norma en mención en su artículo 27 determina que 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 definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios.”**

De esta manera y refiriéndonos a la actividad de “venta de accesorios de gas (cilindros y tanques); (repuestos y accesorios) y distribución de G.L.P.”, debemos decir que esta es una actividad netamente comercial para efectos del Impuesto de Industria y Comercio.

Por otra parte y como se menciona en la consulta de la referencia la Resolución 1195 del 17 de noviembre de 1998 estableció la nueva clasificación de actividades económicas para el Impuesto de Industria y Comercio, adoptada por la tercera revisión del CIU, para el Distrito Capital, en esta clasificación bajo el código CIU No 5239 se

encuentra la actividad económica “Comercio al por menor de productos diversos **No Clasificados Previamente** en establecimientos especializados”, es deber de esta subdirección informarle que esta clasificación incluye:

5239 Comercio al por menor de productos diversos ncp, en establecimientos especializados

Esta clase incluye:

Para efectos tributarios se incluye las demás actividades de comercio al por menor en establecimientos especializados no clasificadas en otra parte.

De esta manera la actividad de venta de accesorios de gas, se enmarca bajo ese genero de actividades (5239), y deberá tener una tarifa de ocho (8) por mil.

De otra parte debemos decir que la Resolución 172 del 18 de febrero de 1999, modifico el Código CIU No 51511, y el cual quedo clasificada la actividad económica de “Comercio al por mayor y al por menor de combustibles derivados del petróleo”, es deber de esta subdirección informarle que la clasificación CIU A.C.D.C. Rev 3º incluye:

*51511 Comercio al por mayor y al por menor de combustibles derivados del petróleo*

***Esta clase incluye:***

*El comercio al por mayor de combustibles derivados del petróleo*

*El comercio al por mayor y/o al por menor de gas propano envasado en bombonas o cilindros de distribución domiciliaria.*

***Exclusiones:***

El comercio al por menor de combustibles derivados del petróleo para automotores se incluye en la clase 5051 (comercio al por menor de combustible para automotores).

De esta manera tenemos que la actividad de distribución de gas propano se enmarca en ese código de actividad (51511), y deberá tributar con una tarifa de 10 por mil.

Ahora bien, respecto de los ingresos financieros obtenidos de ingresos resultantes de una actividad no sujeta al impuesto de industria y comercio, debemos decir que el Decreto 400 de 1999, en su Artículo 38 establece:

**Artículo 38. Base Gravable.** El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

De la norma anterior se concluye que los ingresos financieros hacen parte de la base gravable del impuesto, y es allí donde para el caso en estudio se presentan tres diferentes situaciones a saber:

1. Un primer caso donde el contribuyente realiza alguna de las actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, de manera tal que el mismo recibe unos réditos o ingresos que constituyen la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio, caso en el cual los ingresos financieros que ingresen al patrimonio del contribuyente fruto de los ingresos provenientes de la actividad gravada, formaran o harán parte de la base gravable del mismo impuesto.
2. Un segundo caso se presenta cuando la persona natural o jurídica, se dedica a la realización de una actividad no sujeta al referido impuesto, evento en el cual los ingresos obtenidos por la realización de dichas actividades, no formaran o no entrarán a formar parte de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio.
3. Caso diferente se presenta si la persona natural o jurídica fuera de la actividad no sujeta al Impuesto (como por ejemplo a la actividad de producción primaria agrícola o ganadera), se dedica de manera permanente a otras actividades diferentes de estas, como la compra y venta de títulos valores, inversiones de capital o cualquiera otro acto de los enumerados como comerciales por los Artículos 20 y 21 del Código de Comercio, actividades que les generan unos rendimientos financieros, y es allí donde debemos determinar si la ejecución de dichos actos está o no gravada con el impuesto de Industria y comercio, para lo que se debe observar si quien la ejerce ostenta o no la calidad de comerciante. Sobre este tema se ha pronunciado el Consejo de Estado, en sentencia de segunda instancia, con ponencia del doctor Delio Gómez Leyva, el proceso No.4548, actor BESMIT LTDA., Expresando:

“Entre los distintos puntos de divergencia que se pueden señalar entre las personas naturales y jurídicas, existen dos de marcada relevancia: los referentes a la capacidad y a la adquisición de la calidad de comerciante. La persona natural posee capacidad ilimitada salvo los casos de inhabilidad o incapacidad etc. lo cual quiere decir, que la persona está provista de capacidad para realizar cualquier actividad comercial excepto las prohibiciones legales, los monopolios impuestos por la ley, cláusulas contractuales, o actividad solo desarrollable por personas jurídicas. Por el contrario la persona jurídica comercial tal como lo señala el artículo 99 del Código de Comercio, su capacidad está circunscrita al desarrollo de la empresa o actividad prevista en su objeto social, lo que conlleva como consecuencia, el de tener una capacidad limitada, porque al ser la persona jurídica de creación legal, ha querido el legislador que tanto los socios como terceros conozcan de antemano las operaciones que pueden ser desarrolladas por la sociedad.

De otra parte, en cuanto al ejercicio profesional de actividades mercantiles, como factor determinante para adquirir la calidad de comerciante, solo es predicable en relación con las personas naturales de acuerdo a lo previsto en el artículo 10 del Código de Comercio, quienes adquieren el status de comerciante por el ejercicio profesional de actos calificados como mercantiles. Este ejercicio profesional de actos de comercio, por el contrario, no es el que impone o determina la mercantilidad



de una sociedad, por cuanto a término del artículo 100 ibídem, se tendrán como comerciales, para todos los efectos legales, las sociedades que se formen para la ejecución de actos o empresas mercantiles; basta, pues que el objeto social contemple la realización de éstos para que sea predicable la existencia de una persona jurídica comerciante, sin consideración a que exista ejercicio habitual de estas operaciones. Cabe agregar, de otra parte, que la voluntad colectiva de quienes constituyen una sociedad impone la existencia de una organización propia a la actividad económica a desarrollar, que es necesaria para lograr el fin a perseguir por los asociados a través del contrato asociativo, cual es, el de obtener unas utilidades para repartir. 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 invertir, es o no generadora del impuesto de Industria y comercio.

En conclusión, si la persona sea natural o jurídica se dedica única y exclusivamente al ejercicio de una actividad no gravada por el Impuesto de Industria y Comercio, los ingresos financieros que obtenga fruto de esa actividad no deben ser gravados con el impuesto de industria y comercio, por el contrario si la persona ejerce la actividad de invertir de manera permanente, y como una actividad autónoma, deberá tributar por esta respecto de los ingresos financieros o dividendos que obtenga, y bajo el Código CIU A.C.D.C. Rev 3º No 52693, que incluye.

52693 Otros tipos de comercio ncp

**Esta clase incluye:**

Las demás actividades de comercio definidas como tales por el código de comercio siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios

De esta manera tenemos que la actividad en mención se enmarca en ese Código de Actividad, y deberá tributar con una tarifa de 8 por mil.

## CONCEPTO No 802

Ref.: Memorando SH-99-440-494-99/07/07.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Contrato de Cuentas en participación

### Pregunta

Cuando estamos en presencia de un Contrato de Cuentas en Participación:

1. ¿Quién es el obligado tributariamente por la realización de las actividades gravadas con el Impuesto de Industria Comercio y Avisos y Tableros?.
2. ¿Quién es el obligado tributariamente por la realización de las actividades gravadas con el Impuesto de Azar y Espectáculos?.

### Respuesta

#### ASPECTOS GENERALES

El contrato de cuentas en participación se encuentra definido en el artículo 507 del Código de Comercio que establece

“ **Art. 507.-** La participación es un contrato por el cual dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.”

El contrato de cuentas en participación se define entonces como un contrato de carácter asociativo, por el cual una persona, contribuye, mediante aportaciones de capital, o en la forma convenida, al negocio de un comerciante, haciéndose partícipe de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen.<sup>21</sup>

Es un contrato que puede ser celebrado por personas naturales o por *personas jurídicas*<sup>22</sup> las cuales deberán sujetarse a los requisitos legales para ejercer actividades mercantiles.

En el contrato de cuentas en participación se observan claramente dos personas, un partícipe gestor y un partícipe no gestor o inactivo, al respecto los artículos 508 al 514 del Código de Comercio se establecen las reglas del contrato de la siguiente manera:

#### LIBERTAD DE ESTIPULACION

<sup>21</sup> DICCIONARIO JURIDICO COLOMBIANO, Editorial Jurídica Nacional, Primera Edición, 1998, pág. 193.

<sup>22</sup> Superintendencia de Sociedades, Ofi. 220-5051, de marzo 2 de 1994.

ART. 508.—La participación no estará sujeta en cuanto a su formación a las solemnidades prescritas para la constitución de las compañías mercantiles. El objeto, la forma, el interés y las demás condiciones se regirán por el acuerdo de los partícipes.

#### CARENCIA DE PERSONERÍA JURÍDICA

ART. 509.—La participación no constituirá una persona jurídica y por tanto carecerá de nombre, patrimonio social y domicilio. Su formación, modificación, disolución y liquidación podrán ser establecidas con los libros, correspondencia, testigos o cualquiera otra prueba legal.

#### RELACIONES CON TERCEROS

ART. 510.—El gestor será reputado único dueño del negocio en las relaciones externas de la participación.

Los terceros solamente tendrán acción contra el administrador, del mismo modo que los partícipes inactivos carecerán de ella contra los terceros.

#### RESPONSABILIDAD DEL PARTÍCIPE NO GESTOR

ART. 511.—*La responsabilidad del partícipe no gestor se limitará al valor de su aportación. Sin embargo, los partícipes inactivos que revelen o autoricen que se conozca su calidad de partícipe, responderán ante terceros en forma solidaria con el gestor. Esta solidaridad surgirá desde la fecha en que haya desaparecido el carácter oculto del partícipe.*

#### DERECHOS DEL PARTÍCIPE NO GESTOR

ART. 512.—*En cualquier tiempo el partícipe inactivo tendrá derecho a revisar todos los documentos de la participación y a que el gestor le rinda cuentas de su gestión.*

#### RELACIONES ENTRE PARTÍCIPE

ART. 513.—*Salvo las modificaciones resultantes de la naturaleza jurídica de la participación, ella producirá entre los partícipes los mismos derechos y obligaciones que la sociedad en comandita simple confiere e impone a los socios entre sí.*

### NORMAS PARA LO NO PREVISTO

ART. 514.—*En lo no previsto en el contrato de participación para regular las relaciones de los partícipes, tanto durante la asociación como a la liquidación del negocio o negocios, se aplicarán las reglas previstas en este código para la sociedad en comandita simple y, en cuanto éstas resulten insuficientes, las generales del título primero de este mismo libro.*

Al respecto podemos desglosar los siguientes aspectos como características del contrato de cuentas en participación:

1. Es un contrato de colaboración, en el cual pueden participar dos o más personas (incluidas las jurídicas) que ostenten la calidad de comerciantes.
2. Está conformado por un partícipe gestor que ejecuta las operaciones y figura frente a terceros como dueño del negocio.



Los demás partícipes llamados inactivos, son pasivos en la negociación y deben permanecer ocultos, so pena de responder solidariamente con el gestor desde que su nombre se conozca (art. 511 del C. Co.).

3. Las operaciones que se realizan como objeto del contrato pueden ser una o varias, pero deben estar expresamente determinadas en el contrato.

4. tanto los partícipes gestores como los inactivos, contribuyen con el negocio en común, sea en dineros, valores, bienes muebles e inmuebles

5. debe quedar claramente establecido en el contrato la proporción con la cual participan los partícipes en cuanto respecta a las utilidades o pérdidas del negocio.

De la misma forma debemos tener en cuenta que no nos encontramos frente a una sociedad sea esta regular, irregular o sociedad de hecho cuando se habla del contrato de cuentas en participación, si no frente a un verdadero contrato, así sus disposiciones dentro del Código Comercio se ubiquen dentro del Título X del Libro II de las sociedades:

Se debe observar el contrato de cuentas en participación es una forma de asociación de personas **distintas de una sociedad**, porque la celebración del contrato no da nacimiento a una nueva persona jurídica diferente de las que constituyeron el contrato.

De la misma forma tenemos que dentro de las cuentas en participación no nace un patrimonio común.

Como apoyo observemos algunos aportes doctrinarios:

*“La participación es un contrato como, cualquiera otro, con una nominación propia y una reglamentación independiente, el cual se añadió en el Título X del Libro de las sociedades, por razones que obedecen más a la historia que a la técnica jurídica y opinamos que se debería ubicar su reglamentación en el libro de los contratos mercantiles.*

*(...)*

*las razones expuestas para argumentar que la PARTICIPACIÓN no es UNA SOCIEDAD, las podemos sintetizar de la siguiente manera:*

*a) En el contrato de cuentas en participación, no se crea una persona jurídica en diferencia con la sociedad, cuya consecuencia inmediata es el surgimiento de una nueva personalidad. En el contrato de cuentas en participación se presenta una simple relación contractual entre los diferentes partícipes sin que nazca un nuevo ente jurídico distinto de las personas de los socios (...)*

*b) Las cuentas en participación, no producen la aparición de un patrimonio común entre gestor y partícipes, pues las aportaciones de los partícipes inactivos ingresan en el patrimonio del partícipe activo o gestor, quien adquiere su titularidad. No se presenta una aportación a ningún patrimonio común además que no la hay, pues no se formó una persona jurídica diferente(...)*

c) Otra nota diferencial entre la participación y la sociedad la anota Garrigues, señalando incluso la diferencia de la sociedad irregular y es lo que denomina LA GESTIÓN. En las cuentas en participación, la gestión del negocio se lleva exclusivamente por el partícipe activo quien recibió y se apropió de los fondos, mientras que en la sociedad, la gestión se rige por los administradores designados en la forma prevista en los estatutos o en la ley, según la clase de sociedad.

d) También se anota como criterio diferenciador, que en la sociedad debe existir la *AFFECTIO SOCIETATIS*, que no se presenta en la participación. Efectivamente, no existe en la participación el ánimo de permanecer en sociedad para realizar unas finalidades comunes, sino, más bien, en participar en un negocio o negocios determinados para obtener un rendimiento por los partícipes ocultos; (...)

(...)  
Por todo lo anterior, concebimos la participación como un contrato autónomo, que goza de muchas semejanzas con otras figuras, especialmente con la sociedad, pero que tiene una naturaleza jurídica propia, con una regulación específica para los intereses que en ella se aglutinan, que implica una gestión individual, pero con resultados comunes y repartibles.”<sup>23</sup>

En síntesis, como se puede observar el autor no es partidario de darle el carácter societario al contrato de cuentas en participación.

De las normas y doctrina transcrita tenemos entonces, que en el contrato de Cuentas en Participación no existe responsabilidad solidaria entre el gestor y los inactivos y, si aparece, es con un carácter restringido, excepcional.

En síntesis, no poseyendo el Contrato de Cuentas carácter societario, no se encuadra dentro de la figura de persona jurídica ni tampoco dentro de la figura de la sociedad de hecho.

Como colorario de lo anterior, hemos eliminado la posibilidad de que quienes participan en un contrato de Cuentas en Participación y realicen actividades gravadas con los dos impuestos estudiados deban tributar por los ingresos recibidos como si fueran una sociedad, independientemente del carácter que revista esta.

Aclarada, la situación del contrato de cuentas en participación desde el punto de vista de su no-constitución como sociedad y responsabilidad independiente entraremos a dilucidar desde el punto de vista tributario cuales son las obligaciones por la realización de los hechos generadores de los impuestos de Industria y Comercio y el de Azar y Espectáculos.

## IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

Al respecto el artículo 28 del Decreto 400 de 1999 al definir el hecho generador del impuesto de industria y comercio establece

---

<sup>23</sup> ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto, Contratos Mercantiles, Tomo I, Biblioteca Jurídica DIKE, Medellín 1995. Págs. 451 a 453.

**“Artículo 28. Hecho Generador.** El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.”  
(Se subraya)

Ahora, tenemos de un lado que se sostiene que la sola participación a cualquier título dentro de un Contrato de Cuentas en Participación es, de acuerdo con el Código de Comercio, un acto de naturaleza mercantil.

**“Artículo 20.** *Son mercantiles para todos los efectos legales:*  
(...)  
19) *Los demás actos y contratos regulados por la ley mercantil*”

El Contrato de Cuentas en Participación, es de aquellos regulados únicamente por la ley mercantil en los artículos 507 y s.s. de nuestro Código de Comercio, al respecto el artículo 21 del Código de Comercio establece:

**“Artículo 21:** “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.”

Al tener la calidad de comerciantes los partícipes de un Contrato de Cuentas en participación, los actos relacionados con el interés en una o varias operaciones mercantiles se reputan actos de comercio para lo cual observaremos el artículo 10 del Código de Comercio:


**“Artículo 10:** “Son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles.”

La calidad de comerciante se adquiere aunque la actividad mercantil se ejerza por medio de apoderado, intermediario o interpuesta persona.”

Como vemos, en virtud de las normas transcritas tenemos que el Contrato de Cuentas en participación es reputado mercantil.

Ahora bien, Independientemente de que en el Contrato de Cuentas en Participación, quien realiza la gestión de los negocios mercantiles sea el partícipe gestor y este aparezca frente a terceros como único dueño del negocio, es claro que los partícipes inactivos, ejercen actividades mercantiles así sea a través de interpuesta persona, es decir, del partícipe gestor

De igual manera, el artículo 507 que define el Contrato de Cuentas en Participación, establece que es un contrato por el cual **dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes. (Se resalta)**. Así, sólo quien tenga la calidad de comerciante puede celebrar este tipo de contrato. Con la celebración del mismo aparece un reconocimiento tácito de la calidad de comerciante pues de lo contrario, celebrado por otro tipo de



persona, supondría la existencia de otro tipo de contrato pero no del de Cuentas de Participación.

En síntesis, el desarrollo de un Contrato de Cuentas en Participación, por su misma naturaleza se enmarca dentro de la actividad mercantil. Así, es en virtud de la ley, que el Contrato de Cuentas en Participación objetiva y subjetivamente es un acto de naturaleza mercantil.

Clara la naturaleza del contrato, entraremos a estudiar los sujetos que participan en el mismo, el artículo 37 del decreto 400 de 1999 define a los sujetos pasivos del impuesto como:

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.  
(...)


De lo cual tenemos, que dentro del contrato de Cuentas en Participación no existe una sociedad, ni es una persona jurídica, y mucho menos es una sociedad de hecho, por lo mismo no existe otra posibilidad que quienes participen en el contrato sean estas personas naturales o jurídicas a título de partícipes gestores o partícipes inactivos quienes estén obligados a cumplir con las obligaciones tributarias a título personal apoyados en la definición del hecho generador del impuesto de ICA.

Ya que tenemos que el hecho generador del ICA es la **realización directa o indirecta** de actividades con el tributo, es claro que a pesar que la ejecución de las operaciones mercantiles pactadas en el contrato de Cuentas en Participación, las realiza únicamente el gestor, (persona natural o jurídica), también es claro, que los partícipes inactivos (personas naturales o jurídicas) también realizan de manera indirecta, actividades gravadas y obtienen ingresos en la Jurisdicción del Distrito Capital por este concepto .

Ya que de un lado, se dice que los partícipes inactivos realizan la actividad a título indirecto, puesto que si bien el gestor se reputa único dueño del negocio y, en general, así figura en las relaciones que surgen con los terceros, es claro que el interés de los partícipes inactivos deviene en el resultado final de los negocios que el gestor se ha comprometido realizar, beneficiándose o resultando perjudicado de la gestión de aquel.

Obviamente reconoce este Despacho que quien realiza directamente las actividades gravadas con el impuesto de ICA es el partícipe Gestor, pero existen intereses de los partícipes inactivos expresados en el contrato de Cuentas en Participación que no dejan duda sobre la realización indirecta de aquellos de los hechos generadores del impuesto.

Así, si el objeto del Contrato de Cuentas en Participación es tomar interés en una o varias operaciones mercantiles, es claro que tanto el partícipe gestor como los partícipes inactivos realizan la operación mercantil objeto del contrato uno directamente (gestor) otros indirectamente (inactivos), y por consiguiente deben tributar por los ingresos que obtengan en virtud del contrato de cuentas en participación bajo el mismo código de actividad.



Por último, respecto de la base gravable de ICA para quienes explotan este negocio, tenemos que tanto el partícipe gestor como el partícipe inactivo, desarrollan actividades gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio en esta jurisdicción, motivo por el cual deberán tributar con base en el porcentaje de distribución acordado en el Contrato de Cuentas en participación, pero teniendo claro que es sobre la totalidad de los ingresos netos que perciba en el ejercicio de la actividad o actividades para cada uno, no existiendo posibilidad de descontarse costo o gasto alguno.

## **IMPUESTO DE AZAR Y ESPECTÁCULOS.**

El Decreto Distrital 400 de 1999 define el hecho generador del al sujeto pasivo del Impuesto de Azar y Espectáculos:

**Artículo 72. Hecho Generador.** El hecho generador del impuesto de azar y espectáculos está constituido por la realización de uno de los siguientes eventos: espectáculos públicos, apuestas sobre toda clase de juegos permitidos, rifas, concursos y similares y ventas por el sistema de clubes.

Por su parte el artículo 81 de la misma norma define a los sujetos pasivos de este tributo como:

**Artículo 81. Sujetos Pasivos.** Son sujetos pasivos de este impuesto todas las personas naturales o jurídicas que realicen alguna de las actividades enunciadas en los artículos anteriores, de manera permanente u ocasional, en la jurisdicción del Distrito Capital

De igual forma los artículos 78 y 79 de la norma idem, al pronunciarse sobre la base gravable del tributo así como sobre la causación del mismo establecen:

**Artículo 78. Base Gravable.** *La base gravable será el valor de los ingresos brutos, obtenidos sobre el monto total de:*

*Las boletas de entrada a los espectáculos públicos.*


*Las boletas, billetes, tiquetes, fichas, monedas, dinero en efectivo o similares, en las apuestas de juegos.*

*Las boletas, billetes, tiquetes de rifas.*

*El valor de los premios que deben entregar en los sorteos de las ventas bajo el sistema de clubes, en las rifas promocionales y en los concursos.*

**Artículo 79. Causación.** *La causación del impuesto de azar y espectáculos se da en el momento en que se efectúe el respectivo espectáculo, se realice la apuesta sobre los juegos permitidos, la rifa, el sorteo, el concurso o similar.*

**PARÁGRAFO:** *Este impuesto se causa sin perjuicio del impuesto de industria y comercio a que hubiere lugar.*



En tal sentido, las persona naturales o jurídicas que realicen el hecho generador del impuesto de Azar y Espectáculos están gravadas con el mismo, teniendo como base para la liquidación del tributo, los ingresos brutos obtenidos sobre el monto total de boletas, billetes, fichas, monedas, dinero en efectivo, etc.

Para realizar el estudio emplearemos un razonamiento similar al expuesto en el estudio del impuesto de Industria y comercio.

Según el artículo 74 el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que realice el hecho generador. La norma guarda silencio al respecto de si la realización del hecho generador deba ser directa o pueda realizarse de manera indirecta, y como es bien sabido que donde la norma no diferencia no le está dado al interprete diferenciar, por lo cual podría concluirse que el hecho generador en el impuesto de Azar y Espectáculos se puede realizar a título directo o indirecto.

En cuanto al sujeto pasivo de la obligación, se hace necesario retomar apartes de la Sentencia C- 537 del 23 de noviembre de 1995, Proferida por la Corte Constitucional en la cual se concluye:

**b) En relación con el sujeto pasivo del impuesto:** , no obstante en el caso de las disposiciones acusadas, es indeterminado en la ley, pero es determinado, por las siguientes razones, es indeterminado, porque no se señala en forma clara y expresa en quien recae, pero es determinable, por cuanto el ejercicio de la actividad, de la elaboración y producción de billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas, hace surgir la identidad de la persona. En otros términos, la naturaleza del hecho conduce a la identidad de la persona, y por este camino, a la identificación del sujeto pasivo del impuesto, dándose así aplicación al principio de legalidad del tributo.

De esa manera, es claro conforme a lo anterior, que en el caso del Impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas en toda case de juegos permitidos – artículo 12 de la Ley 69 de 1946 y literal c) del artículo 3º de la Ley 33 de 1969-, el sujeto pasivo responsable de pagar el tributo, es la persona, empresario, dueño o concesionario que quiera llevar a cabo la actividad relacionada con el juego o el espectáculo.

Cabe advertir, que las normas mencionadas establecen que el impuesto se cobra es sobre “el valor de cada boleta o tiquete de rifas y apuestas”, así como sobre el premio que se paga de las mismas, por lo que en este último caso, el sujeto pasivo corresponderá a quien deriva utilidad o provecho económico del juego. Así pues, es claro para la Corte como en todo caso, es determinable el sujeto pasivo del impuesto.” (Subrayado ajeno al texto)

Como vemos, el sujeto pasivo en este impuesto es aquel que se beneficia de la explotación de la actividad de azar. En este sentido, es innegable que, tanto el gestor como los partícipes inactivos pueden beneficiarse de tal explotación, puesto que juntos obtienes ingresos por la realización del hecho generador, a tal punto que la misma esencia del contrato de cuentas en participación establece que debe existir proporción delimitada con la cual participan los integrantes del contrato, en cuanto respecta a las utilidades o pérdidas del negocio.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que los partícipes realizan el hecho generador del impuesto de Azar y Espectáculos sea de manera directa o indirecta. Debemos asumir que la base gravable será determinada de acuerdo con el porcentaje de ingresos brutos que de conformidad con lo estipulado en el contrato les corresponden sin descontarse los premios efectivamente entregados.

**NOTA DE RELATORIA:** este concepto fue publicado el 13 de septiembre de 1999 en el Registro Distrital 1981.

### **CONCEPTO No.806**

Ref. Radicación 089253  
Tema: Impuesto de Industria y Comercio  
Subtema: Inicio de actividades

### **Pregunta**

Se Pregunta el consultante:


- Que se entiende por inicio de actividades, e inicio de operaciones, para efectos del registro de Industria, Comercio, Avisos y Tableros?.
- Qué pasa con las empresas constituidas con anterioridad al 17 de diciembre de 1993, que creó la obligación de registrarse ante la Dirección Distrital de Impuestos (RIT), las cuales ya venían presentando sus declaraciones y no aparece su registro ante dicha entidad. Como se registra?. Si se aplica sanción cual es el valor?.
- Para liquidar la sanción por extemporaneidad según el Decreto 807, artículo 61, sobre la base del Patrimonio Líquido, se toma sin ajuste por inflación?. Se toma la revalorización de los activos fijos?

### **Respuesta:**

Para poder analizar el primer cuestionamiento, es necesario referirnos a la Ley 14 de 1983, ley de fortalecimiento de los fiscos municipales, la cual definió los elementos estructurales del impuesto de industria, comercio y avisos: sujetos activos y pasivos, base gravable y tarifa. Hacemos referencia específicamente a lo preceptuado por el artículo 32 de esta disposición:

**“Artículo 32.** El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimiento de comercio o sin ellos.” ( Subraya fuera de texto).

Es de especial importancia de acuerdo a esta definición, hacer claridad sobre los conceptos de hecho imponible y hecho generador del impuesto de industria, comercio y



avisos para determinar en cada caso el momento en el cual surgen para el sujeto pasivo las obligaciones formales.

El hecho imponible o materia imponible es el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicio que según los artículos 29, 30 y 31 del Decreto Distrital 400 de 1999, se definen como:

**“Artículo 29. 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.

**Artículo 30. Actividad Comercial.** Es actividad comercial, la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancía, 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 servicio.

**Artículo 31: 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.”.

De lo anterior se puede colegir que el momento en el cual se configura el **hecho imponible**, es cuando el sujeto pasivo realiza un conjunto de operaciones y actos propios para desplegar su actividad mercantil, es aquí cuando surge para el contribuyente la obligación inicial de inscribirse ante la Dirección Distrital de Impuestos, informando los establecimientos donde ejerce sus actividades gravadas, y por otra parte de presentar las declaraciones por cada período dentro de los plazos y en los sitios señalados por la administración distrital, independientemente de la ocurrencia del hecho generador, al que nos referiremos posteriormente.

Hay que tener en cuenta que la definición recogida en el artículo 32 de la Ley que hemos venido analizando, refleja la filosofía del impuesto de industria y comercio plasmada en la exposición de motivos de esta ley, cual es la contribución de la persona por utilizar la infraestructura urbana y el mercado que genera de la comunidad territorial, en consecuencia, en el momento en que se hace uso de ella con fines industriales, comerciales o de servicio, se configura la relación tributaria con sus consecuentes derechos y obligaciones entre las partes.

Por su parte el **hecho generador** lo constituye la forma externa del hecho o materia imponible. Es en consecuencia el presupuesto establecido por la ley para tipificar el pago y cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación sustancial del tributo. Por lo tanto en la fecha en que se realizan los ingresos por el ejercicio de la actividad industrial, comercial o de servicio, nace la obligación del contribuyente de efectuar el pago, independientemente de que por la ocurrencia del hecho imponible con anterioridad, le haya surgido la obligación de cumplir con otras obligaciones fiscales



como inscribirse en el registro informático tributario RIT o presentar la declaración sin pago.

Ahora bien, el artículo 35 del Decreto Distrital 807 1993, referente a los deberes formales de los contribuyentes del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, concretamente lo atinente a la inscripción en el registro correspondiente. La citada norma es del siguiente tenor:

“ ARTÍCULO 35. INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.

Los contribuyentes del impuesto de industria, Comercio y Avisos y Tableros, estarán obligados a inscribirse en el registro de industria y Comercio, informando los establecimientos donde ejerzan las actividades industriales, comerciales o de servicios, mediante el diligenciamiento del formato que la administración tributaria adopte para el efecto.

Quienes inicien actividades, deberán inscribirse dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha de iniciación de sus operaciones.” (Se subraya)

Como el primer cuestionamiento del consultante, radica precisamente en los términos utilizados en el último inciso de la norma antes transcrita, pasaremos a señalar como define el Diccionario de la Lengua Española; Real Academia Española, Vigésima Primera Edición, cada uno de ellos:

“INICIAR: (Del Lat. Initariare) Tr. Comenzar o promover una cosa. Iniciar un debate...; dársela a conocer; descubrírsele ...


OPERACIÓN: (Del Lat. Operatio - Onis ) F. Acción y efecto de operar. 2. Ejecución de una cosa 3. Negociación o contrato sobre valores o mercaderías. Operación de bolsa, de descuento, etc. 4 Mat. Conjunto de reglas que permiten, partiendo de una o varias cantidades o expresiones, llamadas datos, obtener otras cantidades o expresiones, llamadas resultados....”

OPERAR: ( Del Lat. Operari) Tr. Realizar, llevar a cabo algo ...3. Intr. Producir las cosas el efecto para lo cual se destina 4. Obrar, trabajar; ejecutar diversos menesteres u ocupaciones. 5. Negociar, especular, realizar acciones comerciales de compra, venta, etc.

ACTIVIDAD: (Del Lat. Activitas – atis) F. Facultad de obrar. 2. Diligencia, eficacia 3. Prontitud en el obrar. 4. Conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad”.

Como podemos observar de las definiciones señaladas, las acepciones operación y actividad, guardan estrecha relación en su significado; por eso al hacerse una interpretación del artículo 35 del Decreto 807 de 1993 debemos de entender que el querer del legislador es de conceder al contribuyente un plazo máximo de dos meses a la ocurrencia del hecho imponible cual es el inicio de su actividad económica.

La inscripción por fuera del término establecido genera una sanción denominada sanción por inscripción extemporánea, que dará lugar a cobrarse cuando el



contribuyente en forma voluntaria efectúa la inscripción; esta sanción tiene un valor de \$ 50.000 por cada año o fracción de año calendario de extemporaneidad en la inscripción (valor base año gravable 1999). También puede llegar a presentarse la sanción por inscripción de oficio, cuando es la administración quien efectúa la inscripción, en este caso la sanción es de \$ 100.000, por cada año o fracción de año calendario de retardo en la inscripción (valor base año gravable 1999).

No sobra reiterar lo que en concepto No. 455 de Marzo 28 de 1996 ha expresado este despacho en el sentido de que la disposición contenida en el artículo 19 del Código de Comercio, relacionada con la inscripción en el registro mercantil, constituya una presunción legal de inicio de actividades, la cual por su mismo efecto admite prueba en contrario y aunque legalmente se puede partir de ella, si en realidad el contribuyente inicio actividades gravables con el impuesto de industria, comercio y avisos antes de la inscripción en el registro mercantil, debe tomarse obviamente esta fecha y no la de inscripción ante Cámara de Comercio.

Ahora bien respecto al segundo cuestionamiento es de señalar que para los contribuyentes que iniciaron actividades en años anteriores a 1994 y respecto de los cuales no se les exigía la obligación de la inscripción, esta se efectuará con la presentación de la declaración del impuesto de industria y comercio por el año gravable de 1993.

Los contribuyentes cuyas actividades comenzaron a ser gravadas con el impuesto a partir del 1° de enero de 1994, cumplirán con la obligación de inscribirse presentando oportunamente la correspondiente declaración. (Artículo 12 Decreto 130 de 1994).

Frente al último cuestionamiento, nos permitimos remitirle fotocopia del CONCEPTO NO No. 0758 emitido por esta Subdirección el día 9 de abril de 1999 y que guarda estrecha relación con el tema consultado.

**NOTA: En relación a la consulta efectuada Aspecto Rit, comedidamente te informo que la situación presentada tiene su origen en el no diligenciamiento por parte del Contribuyente del Formulario para Fines Tributarios.**

**Diligencia que debió surtir en el momento de la Inscripción y que deberá ser subsanada en la Cámara de Comercio respectivamente. Lo anterior en virtud del convenio interinstitucional el cual señala que todos los Contribuyentes registrados a partir del 15-04-02, deberán adelanta todas las actuaciones relacionadas con Novedades de Industria y Comercio en la misma Cámara de Comercio ante la cual efectuaron su registro**

## CONCEPTO No. 807

Ref: Radicación 087743  
Tema: Impuesto de Industria y Comercio  
Subtema: Retención Encargo Fiduciario.

### Pregunta

Se plantean el consultante algunos interrogantes, los cuales podemos resumir así:

1. ¿Le corresponde a la fiduciaria encargada de la Administración, manejo e inversión de los recursos de una entidad oficial, efectuar toda la retención del impuesto de Industria y Comercio?
2. ¿Siendo un agente retenedor, en virtud al hecho de tratarse de un organismo estatal, no transfiere esa condición al patrimonio autónomo constituido?
3. ¿Dónde debe consignar un contratista el valor correspondiente a retención en la fuente sobre el impuesto de Industria y Comercio y que actuación deberá adelantar una entidad para velar por el cumplimiento de ese requisito, en caso de que no le realice la fiducia?
4. ¿Qué efectos tiene el no haberse practicado oportunamente las retenciones, el pago y la declaración correspondiente, en el caso de existir la obligación de hacerlo?

### Respuesta

Estimamos procedente iniciar el estudio del tema consultado señalando que a partir de la Ley 45 de 1923, conocida como Ley Bancaria, apareció la figura denominada Encargo Fiduciario, recogido hoy en día en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero. Y la Fiducia Mercantil, consagrada en el Código de Comercio en el artículo 1226, las cuales son definidas en los siguientes términos en su orden:

#### ESTATUTO ORGANICO DEL SISTEMA FINANCIERO:

“ART. 146.- **Normas generales de las operaciones fiduciarias. 1. Normas aplicables a los encargos fiduciarios.** En relación con los encargos fiduciarios se aplicarán las disposiciones que regulan el contrato de fiducia mercantil, y subsidiariamente las disposiciones del código de comercio que regulan el contrato de mandato, en cuanto unas y otras sean compatibles con la naturaleza propia de estos negocios y no se opongan a las reglas especiales previstas en el presente estatuto.

#### CODIGO DE COMERCIO:

“ La fiducia mercantil es un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para

cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de este o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.

Una persona puede ser al mismo tiempo fiduciante y beneficiario.

Solo los establecimientos de crédito y las sociedades fiduciarias, especialmente autorizados por la Superintendencia Bancaria, podrán tener la calidad de fiduciarios.”

La doctrina ha diferenciado entre la fiducia mercantil y el encargo fiduciario al señalar:

“Se entiende por negocios fiduciarios aquellos actos de confianza en virtud de los cuales una persona entrega a otra uno o más bienes determinados, transfiriéndole o no la propiedad de los mismos con el propósito que éste cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero. Si hay transferencia de la propiedad de los bienes estaremos ante la denominada fiducia mercantil regulada en el artículo 1226 y siguientes del Código de Comercio, fenómeno que no se presente en los encargos fiduciarios, también instrumentados con apoyo en las normas relativas al mandato, en los cuales solo existe la mera entrega de los bienes (Superbancaria, Circ. Básica Jurídica, Título V, pág. 1, divulgada mediante Circ. Externa 007, ene. 19/96).”

De las definiciones transcritas se pueden señalar los elementos más característicos de cada uno de ellos así:

- a. Por disposición expresa del atrás transcrito artículo 1226 del Código de Comercio, es característica de la fiducia mercantil la transferencia de la propiedad de los bienes materia de fideicomiso por parte del constituyente o fideicomitente al fiduciario.
- b. Esta transferencia otorga el derecho de dominio, pues se efectúa para que el fiduciario administre los bienes o posiblemente los enajene, no para su beneficio, sino para cumplir las finalidades determinadas a favor del beneficiario o fideicomisario.
- c. El beneficiario o fideicomisario puede ser el mismo constituyente (fiduciante o fideicomitente) o un tercero.
- d. La fiducia mercantil debe originarse en un contrato, la mayor de las veces elevado a escritura pública, a no ser que tenga por origen un acto testamentario.
- e. Los bienes que constituyen el fideicomiso son un patrimonio autónomo del fiduciario pero separado y diferente del resto de los bienes que conforman su patrimonio (arts. 1233 y ss del C.de Co.).
- f. Al término del contrato, los bienes fideicometidos jamás por causa del negocio fiduciario, pueden quedar en cabeza del fiduciario sino que han de pasar a la persona designada por el contrato o, si hay silencio al mismo fideicomitente o a sus herederos (arts. 1242 y 1244 del C.del Co.).

A contrario sensu el encargo fiduciario, más parecido al mandato que a la fiducia mercantil, se caracteriza por la entrega de bienes sin transferencia de dominio del constituyente al fiduciario para que cumpla la finalidad determinada en beneficio de un

tercero o del propio constituyente, tampoco en este negocio jurídico se constituye un patrimonio autónomo.

De manera que es procedente entrar a transcribir la definición de mandato dada en el artículo 1262 del Código de Comercio, por la similitud que guarda con el encargo fiduciario. “ *El mandato comercial es un contrato por el cual una parte se obliga a celebrar o ejecutar uno o más actos de comercio por cuenta de otra*”. En virtud de la anterior definición es esencial al mandato que el mandatario se haga cargo del negocio o negocios por cuenta y riesgo del mandante, de manera que los actos de aquel, en cuanto actúe en su carácter de tal, produce efectos no sobre su propio patrimonio sino sobre de quien le ha confiado sus negocios. Además, los bienes que recibe en ejercicio del mandato no le pertenecen, sino que pertenecen al mandante.

Ahora bien es necesario mencionar la regulación específica de la fiducia y el encargo fiduciario en el régimen de contratación administrativa, por cuanto el tema consultado involucra esta figura contractual frente a una entidad estatal cual es el Ministerio de Minas y Energía que por mandato expreso de la ley 143 de junio 11 de 1994, en el artículo 13, permite celebrar contrato de fiducia mercantil con una entidad fiduciaria, encargada de manejar los recursos presupuestales, igualmente los actos y contratos que se realicen en desarrollo del respectivo contrato de fiducia.

De acuerdo con el nuevo Estatuto General de Contratación de la Administración Pública (Ley 80 de 1993), se puede establecer dos modalidades de negocio fiduciario que puede contratar las entidades estatales, a saber, los encargos fiduciarios y la fiducia pública, conceptos que la citada ley no entra a definir, miremos lo que su texto expresa:


#### “ARTICULO 32. DE LOS CONTRATOS ESTATALES.

(...)

##### 5°. Encargos fiduciarios y fiducia pública.

Las entidades estatales solo podrán celebrar contratos de fiducia pública, cuando así lo autorice la ley, la Asamblea Departamental o el Concejo Municipal, según el caso. (declarado Inexequible por la Corte Constitucional, sentencia C- 086 del 1° de marzo de 1995).

Los encargos fiduciarios que celebren las entidades estatales con las sociedades fiduciarias autorizadas por la Superintendencia Bancaria, tendrán por objeto la administración o el manejo de los recursos vinculados a los contratos que tales entidades celebren. Lo anterior sin perjuicio de lo previsto en el numeral 20 del artículo 25 de esta ley.



Los encargos fiduciarios y los contratos de fiducia solo podrán celebrarse por las entidades estatales con estricta sujeción a lo dispuesto en el presente estatuto, únicamente para objetos y con plazos precisamente determinados. En ningún caso las entidades públicas fideicomitentes podrán delegar en las sociedades fiduciarias la adjudicación de los contratos que se celebren en desarrollo del encargo o de la fiducia pública, ni pactar su remuneración con cargo a los rendimientos del fideicomiso, salvo que éstos se encuentren presupuestados.

(...)“


La fiducia que se autoriza para el sector público en esta ley, nunca implicará transferencia de dominio sobre bienes o recursos estatales, ni constituirá patrimonio del propio de la respectiva entidad oficial, sin perjuicio de las responsabilidades propias del ordenador del gasto. A la fiducia pública le serán aplicables las normas del código de comercio sobre fiducia mercantil. (la subraya es nuestra).

Del texto transcrito podemos entonces inferir que la fiducia pública se le deben aplicar las normas contenidas en los artículos 1226 a 1244 del Código de Comercio, referente a la fiducia mercantil con las siguientes cuatro salvedades:

1. La fiducia pública no implica transferencia de la propiedad de los bienes o recursos fideicometidos.
2. Tampoco constituye un patrimonio autónomo afecto a la finalidad de la fiducia, en manos de la sociedad fiduciaria.
3. La adjudicación de los subcontratos deben ser realizada por la entidad estatal fideicomitente.
4. No se puede pactar que la comisión de la sociedad fiduciaria sea tomada de los rendimientos del fideicomiso, salvo que estos se encuentren presupuestados.

Por regla general en este tipo de contratos públicos no se constituye patrimonio autónomo, sin embargo observamos que la misma ley ha establecido excepciones, como ocurre con los patrimonios autónomos que se constituyen para el desarrollo de procesos de titularización de activos e inversiones y para el pago de pasivos laborales que se contrataran en forma directa por disposición del inciso 9 del parágrafo 2 del artículo 41 de la Ley 80 de 1993.

Ahora bien, de lo antes expuesto podemos concluir que para el caso consultado se configura el contrato estatal denominado Encargo Fiduciario, y como sobre el particular la Superintendencia Bancaria en la Circular Básica Jurídica se pronunció distinguiendo entre fiducia mercantil y encargo fiduciario



atribuyéndole a éste último las normas del contrato de mandato, nos remitiremos al tratamiento tributario que esta Subdirección la ha dado a esta figura y para ello haremos mención a alguno de los apartes consignados en el concepto No. 0773 de Mayo 31 de 1999, que coadyuvarán a la solución de los interrogantes planteados y del cual remitimos fotocopia:

“ (...)

Con relación a su segundo interrogante sobre si en caso de que el mandatario no contribuyente de ICA sea obligado al cumplimiento de los deberes formales (retener, declarar, pagar y certificar) debemos tener en cuenta que si bien es cierto que en principio para ser agente de retención se requiere ser contribuyente del impuesto de industria y comercio, también es cierto que por disposición expresa del artículo 6 del Acuerdo 28 de 1995, en concordancia con lo establecido en el artículo 5º del decreto Distrital 053 de 1996, las normas de administración, recaudo, etc. del impuesto al valor agregado (IVA) serán aplicables al impuesto de industria y comercio, es por ello que existiendo una norma (artículo 29 del Decreto Nacional 3050 de 1997) aplicable al IVA, que establece una obligación, no regulada en forma alguna por la normatividad tributaria distrital, en la cual se establece como obligación de los mandatarios en los contratos de mandato incluida la administración delegada de practicar al momento del pago o abono en cuenta todas las retenciones del impuesto sobre las ventas, teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante.

Es decir que en este caso, lo realmente importante, para determinar si un mandatario debe practicar o no retenciones al impuesto de industria y comercio, es la calidad o no de agente retenedor del mandante, no importando si el mandatario es o no agente de retención, o sea, lo verdaderamente determinante para la práctica de retenciones en este tipo de contratos es la calidad del mandante y no la del mandatario.”

Es de concluir que cuando una entidad estatal de las enumeradas en el Artículo 11 del Decreto Distrital 053 de 1996, confía el manejo de sus recursos presupuestales a una entidad fiduciaria, es decir, se los entrega para la administración, manejo e inversión de los recursos vinculados a los contratos, a ésta le compete cumplir con las obligaciones fiscales que se originen del encargo fiduciario, así, si el mandante ostenta la calidad de agente permanente de retención, cada vez que el mandatario realice operaciones en virtud de las cuales adquiera bienes o servicios de personas contribuyentes del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, en operaciones sujetas a este gravamen y sin que se encuentre en los eventos en los cuales no proceda la retención, deberá practicar las correspondientes.

Por último, y para dar Respuesta a los dos últimos interrogantes, es de agregar que en el evento de no cumplir con la obligación de declarar y pagar bimestralmente el valor del impuesto de industria y comercio retenido, dentro de las fechas establecidas por el Secretario de Hacienda, en su condición de agente retenedor, da vía para que la Dirección Distrital de impuestos, previo procedimiento establecido por la norma, le imponga las sanciones correspondientes. Para mayor ilustración me permito remitirle fotocopia del concepto No. 654 de Mayo 11 de 1998.

## CONCEPTO No 808

Ref: Radicación No. 096152

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Código de Actividad materiales de construcción

### Pregunta

Se Pregunta el consultante, si la comercialización de piedra natural la que se utiliza para el recubrimiento de fachadas, pisos y chimeneas y el de mármol y granito natural en tabletas para pisos y enchapes y láminas para la elaboración de mesones, le corresponde la actividad económica 51411?

### Respuesta

El Decreto Distrital 400 de 1999 en su artículo 30, señala lo que se debe entender por actividad comercial. Su texto expresa:

“ **Artículo 30. 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.”

Con fundamento en la definición transcrita, se infiere claramente que la comercialización de piedra natural utilizada para diferentes fines como por ejemplo, recubrimiento de fachadas, pisos, chimeneas etc., así como la comercialización de tabletas y mesones de mármol y granito para pisos y enchapes, está inmersa dentro de ese contexto y en consecuencia entraremos a indicar el código y la tarifa correspondiente a la actividad comercial realizada.

De conformidad con la Resolución 172 del 18 de febrero de 1999 “Por medio de la cual se realizan adiciones a la Resolución 1195 del 17 de noviembre de 1998”, determina que para las actividades descritas, corresponde el Código CIU- A.C. DISTRITO CAPITAL No.51411, “comercio al por mayor y al por menor de materiales de construcción”, con tarifa del cinco (5) por mil,

**“51411 Comercio al por mayor y al por menor de materiales de construcción.**

#### **Esta clase incluye:**

Para efectos tributarios el comercio al por mayor y al por menor de materiales de construcción, cemento, piedra, arcilla, arena, productos refractarios, productos metálicos estructurales y sus partes, prefabricadas para edificaciones, etc..

El comercio al por mayor y al por menor de maderas sin desbastar y productos de la elaboración primaria de la madera y artículos para la construcción no clasificados *previamente*”.



## CONCEPTO No. 809

Ref: Radicación no. 090507 del 28 de julio de 1.999.

Tema: Impuesto de industria, comercio y avisos.

Subtema: No sujeción producción primaria agrícola a quien la vende.

### Pregunta

Qué es la producción primaria agrícola, específicamente el cultivo de flores para efectos del impuesto de industria y comercio. La venta resultado de esa producción está gravada con dicho gravamen?

### Respuesta:

En primera instancia y con el fin de establecer lo que ha de entenderse por producción primaria agrícola se hace necesario remitirnos a la definición de unidad de producción agropecuaria prevista en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas, Revisión 3 adaptada para Colombia (CIIU Rev 3 A.C.) establecida por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística DANE, de la cual extraemos el siguiente texto:

#### **“Producción específicamente agrícola**

Se considera como producción específicamente agrícola, la realizada en unidades de producción agropecuaria en donde más del 50% del área total útil de la unidad de producción agropecuaria – upa- este sembrada, y además aquellas en que se cumplan las tres condiciones siguientes: Que el área sembrada sea menor del 50% del área total útil de la upa; que el área dedicada a la actividad pecuaria sea menor del 85% del área total útil; y que los ingresos obtenidos como resultado del ejercicio económico y/o el monto de los inventarios en su ejercicio económico por la actividad agrícola, representen más del 66% de los totales de la upa.

La producción específicamente agrícola se clasifica en producción especializada y producción no especializada de acuerdo con el siguiente criterio:

Se considera como producción agrícola especializada, aquella realizada en unidades de producción que dentro del ejercicio económico dedican más del 50% del área sembrada al cultivo de una sola especie o al de varias especies y utilizan la misma tecnología de producción (como por ejemplo, cultivo de cítricos o de hortalizas, etc.). La superficie en barbecho, en descanso y los bosques naturales o artificiales, no se consideran dentro del área sembrada.

Se considera como producción agrícola no especializada, la realizada en unidades de producción que dentro del ejercicio económico tienen menos del 50% de su área útil dedicada al cultivo de una sola especie o al de varias especies y utilizan la misma tecnología de producción (como por ejemplo, cultivo de cítricos o de hortalizas, etc.).

## 112 producción especializada de flor de corte bajo cubierta y al aire libre

### Esta clase incluye:

El cultivo especializado de especies de flor de corte que se realiza con una infraestructura especial, consistente en invernaderos con estructura de madera o metálica, con cubierta de plástico, sistema de riego por goteo, o por aspersión, o manual controlado; sala de clasificación y empaque; cuartos fríos.

El cultivo de flor al aire libre y bajo cubierta (que no cumpla con las características antes mencionadas) siempre y cuando ocupe más del 50% del área sembrada dentro de la unidad de producción agrícola.

La producción de semillas de flores, esquejes, bulbos, etc, para la propagación de especies de flor de corte; plantas madres.

También se incluye el cultivo de diferentes especies a partir de tejidos vegetales, realizado "in vitro" en el laboratorio; los cultivos hidropónicos y el cultivo especializado de hongos comestibles.

### Exclusiones:

Las actividades de floristerías, se incluye en la clase 5239 (comercio al por menor de productos diversos ncp, en establecimientos especializados.)

El Diccionario Técnico Tributario del Centro Interamericano Jurídico-Financiero- de los autores Teresa Briceño de Valencia y Ramón Vergara Lacombe, define lo que ha de entenderse por agricultura, en la parte correspondiente a "Renta bruta en agricultura", en los siguientes términos:

"Se entiende la agricultura como el conjunto de actividades como la labranza y el cultivo de la tierra, las plantas y los árboles que se siembran en un determinado período y las cosechas se pueden presentar en períodos posteriores como es el caso de los cultivos de mediano y tardío rendimiento. Los ingresos en esta parte provienen de la venta de productos agrícolas, cuando la persona ha realizado la siembra, cultivo y recolección de la materia prima...."

No se consideran como mercantiles las enajenaciones de los productos de sus cosechas que hagan los agricultores quedando así excluidos de la calificación de comerciantes. La simple compra y venta de productos agrícolas o que provengan de la agricultura sí constituyen renta comercial....."

Ahora bien, desde la expedición de la Ley 26 de 1.904 el legislador ha prohibido a los departamentos y a los municipios gravar la producción primaria.

El artículo 39 de la Ley 14 de 1.983, prescribió:

“No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continúan vigentes

(...)

2. Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1.904, además subsisten para los Departamentos y Municipios las siguientes prohibiciones:

- a) La de imponer gravámenes de ninguna clase o denominación a la producción primaria agrícola, ganadera y avícola, sin que se incluya en esta prohibición las fábricas de productos alimenticios o toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que éste sea...”

Esta prohibición también fue contenida en el Decreto Extraordinario 1333 de 1.986 (Código de Régimen Político y Municipal), en el literal a) del numeral 2º. Del artículo 259.

El artículo 4º del Acuerdo 21 de 1.983, prescribió:

**“Actividades no sujetas.** *No están sujetas a los impuestos de industria, comercio y de avisos, las siguientes actividades:*

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

(...)”

El literal a) del artículo 35 del Decreto Distrital 400 del 28 de junio de 1.999, por el cual se expidió el cuerpo jurídico que compila las normas sustanciales vigentes de los tributos distritales, recoge esta no sujeción.

Adicionalmente, considera importante esta subdirección, traer a colación apartes de la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca el 5 de septiembre de 1.995 dentro del proceso 9504 (confirmada por el Consejo de Estado el 19 de abril de 1.996), así:

*“Se contrae la litis a determinar la legalidad de la actuación administrativa que ordenó el registro oficioso de la sociedad Microplantas Ltda y le liquidó de aforo el impuesto de Industria, Comercio y Avisos por los años gravables de 1.986, 1.987, 1.988, 1.989 y 1.990.*

*Respecto a la posibilidad de gravar con el impuesto de Industria y Comercio la actividad productora agrícola primaria, este Tribunal en proceso donde se expusieron similares fundamentos de hecho y de derecho, en sentencia de 27 de Enero de 1.994, con ponencia de la Dra. MARIA INES ORTIZ BARBOSA, sostuvo:*

“Para resolver la Sala advierte que el artículo 39 de la Ley 14 de 1.983 prescribe en su numeral 2º literal a):

“ARTICULO 39. **No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:**

- .....
2. Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1.904; además, subsisten para los Departamentos y Municipios las siguientes prohibiciones:
    - a) La de imponer gravámenes de ninguna clase o denominación a la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola, sin que se incluyan en esta prohibición las fábricas de productos alimenticios o toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que éste sea.

.....”

“Para la Sala la disposición transcrita contiene una expresa prohibición de gravar la producción primaria agrícola prohibición que impide al Distrito determinar el tributo local a los ingresos percibidos por el ejercicio de tal actividad por carecer de facultad impositiva para ello. En el sub-lite esta es la actividad principal de la sociedad y con la inspección realizada a la finca de Funza se comprobó que no existe proceso de transformación del producto.

Es indudable que la norma en comento es aplicable al Distrito por expreso mandato del artículo 40 ib. Y por ende bajo ningún pretexto pueden someterse al gravamen local a la producción primaria agrícola sin proceso de transformación, como ocurre en el sub-lite, pues la prohibición impide al Distrito determinar el tributo, menos aún cuando pretende como se informa en los actos acusados que es la comercialización y no la producción la actividad que se grava.

“En efecto, está probado en el expediente que el objeto social de la compañía es el establecimiento, desarrollo y explotación de cultivos de flores y el mercadeo de tal explotación (certificado de existencia y representación fl. 19 a 21), que la administración practicó visita para verificar la actividad de la empresa por sugerencia del funcionario sustanciador (fl 165) y en la visita se determinó tal actividad como la principal fuente de ingresos tanto por venta de flores en el país como en el exterior (fl. 161); practicada en esta jurisdicción inspección judicial en la finca en donde se encuentran los cultivos y habiendo observado el proceso de producción se verificó que no existe transformación del producto ni aún elemental (fl.178 y 179) y que en la sede social que opera en Bogotá la actividad es meramente administrativa (fl. 180 y 181) y relacionada con la misma producción de flores.

“En tales condiciones es irrelevante si en la primera venta que se efectúa por el productor las flores se destinan para el país o para la exportación, frente al hecho de que se trata de producción agrícola primaria sin transformación, por lo cual los ingresos percibidos por la empresa por venta de flores y pies de las mismas (esquejes) no se encuentra sujeto al tributo local y por ende en este punto habrán de anularse los actos demandados y la Sala se siente relevada de estudiar los demás argumentos.”

En esta oportunidad la Sala reitera los planteamientos anteriores que son igualmente válidos para decidir el presente proceso.



Según certificado de existencia y representación de la demandante obrante a folios 20 y ss. Del expediente se observa que su objeto social es “La investigación, producción, industrialización, comercialización, importación y exportación de material de propagación de plantas ornamentales, hortícolas, frutales y otras también podrá comercializar importar y exportar flores cortadas...”.

El objeto descrito junto con las demás pruebas allegadas tales como los estados de pérdidas y ganancias de los años gravables en discusión (fols.143 a 157 exp.), donde consta que la demandante solo obtuvo ingresos por la venta de esquejes, ingresos estos que fueron denunciados en las declaraciones de renta tal como lo comprobó la misma administración y consta en el anverso del acta de visita (fol. 164 exp.), no dejan duda de que la sociedad actora Microplantas Ltda, se halla en las condiciones *previstas en la norma para ser considerada no sujeta al impuesto de Industria y Comercio por las vigencias y las actividades objeto de la litis....*”

De lo expuesto anteriormente, podemos colegir:

1. Los ingresos obtenidos por la producción primaria agrícola, entendiéndose por esta el proceso de siembra, cultivo, recolección de los frutos y distribución o venta de los mismos, sin que se aplique a ellos un proceso de transformación por elemental que éste sea, no están gravados con el impuesto de industria, comercio y avisos, por ser no sujeta la actividad referida a la producción primaria agrícola.
2. Los ingresos obtenidos por la venta de productos agrícolas que realiza el sujeto que compra los productos a quien los siembra, cultiva o recolecta, están gravados con el impuesto de industria, comercio y avisos, pues en este caso, los ingresos se obtienen por el ejercicio de una actividad comercial, entendiéndose por esta, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 30 del Decreto Distrital 400 del 29 de junio de 1.999, *“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.”*

## CONCEPTO No 810

Ref.: Consulta No 094031

Tema : Impuesto de Industria Y Comercio.

Subtema: CERT :

### Pregunta

Tomando como referencia una persona jurídica, los CERT, constituyen base gravable del Impuesto de Industria y Comercio?

Estos incentivos tributarios se contabilizan en las cuentas del ingreso (429503) y con claridad no sé, sí sobre ellos se debe pagar ICA.

## Respuesta:

Para dar Respuesta a su inquietud se hará referencia en forma general de algunos de los descuentos tributarios que existen para el Impuesto de Renta y posteriormente veremos su incidencia en el Impuesto de Industria y Comercio.

Los descuentos tributarios son valores que por disposición de la ley se pueden restar del impuesto determinado según la liquidación privada, son beneficios fiscales que tienen por objeto evitar la doble tributación, o incentivar determinadas actividades útiles para el país.

### CLASIFICACION


Los descuentos tributarios se pueden clasificar en:

1. Descuentos para evitar la doble tributación.
  - a) Por impuestos pagados en el exterior, y
  - b) A favor de empresas colombianas de transporte aéreo y marítimo internacional.
2. Descuentos por incentivar actividades útiles para el desarrollo del país o de utilidad social.
  - a) Por cultivar árboles o descuentos por reforestación.
  - b) Por efectuar inversiones o aportes en los fondos mutuos de inversión, fondos de pensiones y otros;
    - c) Por CERT para incentivar las exportaciones;
  - d) El IVA pagado en la adquisición de bienes de capital, y
  - e) Las donaciones hechas a las Universidades aprobadas por el Icfes, que sean entidades sin ánimo de lucro.

### FUNCION

De lo anterior tenemos que el CERT, es un descuento tributario que busca incentivar la actividad de exportación en el País y su función es la devolución que el gobierno da a favor del exportador por su actividad de exportación, ya sea de la totalidad o una porción de los impuestos indirectos, tasas y contribuciones que éste hubiere pagado y promoverá la actividad exportadora.

### UTILIZACION



Los certificados de reembolso tributario podrán ser utilizados por su valor nominal para el pago de:

- a) Impuesto sobre la renta y complementarios;
- b) Gravámenes arancelarios;
- c) Impuestos a las ventas, y
- d) Otros impuestos, tasas, o contribuciones a condición de que el pago de los mismos, mediante el certificado de reembolso tributario, se acepte por las entidades que los perciben previo el acuerdo que, para tal fin, celebren éstas con el Banco de la República

Una vez señalados algunos aspectos generales de los descuentos tributarios y más específicamente de los Certificados de Reembolso Tributario nos referiremos al Impuesto de Industria y Comercio, para saber que incidencia tienen en su base gravable.

## IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.

**El impuesto de Industria y Comercio, comprende los impuestos de industria y comercio, y su complementario el impuesto de avisos y tableros, autorizados por la Ley 97 de 1913, la Ley 14 de 1993 y los Decretos 1333 de 1986 y 1421 de 1993.**

En los artículos 28, 37, 38 del Decreto 400 de 1999 se señalan el hecho generador del impuesto, sujeto pasivo y la base gravable los cuales transcribiremos a continuación:

*“Artículo 28. Hecho Generador. El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.”*  
(Se subraya)

El **hecho generador** lo constituye la forma externa del hecho o materia imponible. Es en consecuencia el presupuesto establecido por la ley para tipificar el pago y cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación sustancial del tributo. Por lo tanto en la fecha en que se realizan los ingresos por el ejercicio de la actividad industrial, comercial o de servicio, nace la obligación del contribuyente de cumplir con sus deberes sustanciales de pago del tributo. El CERT es un reembolso que no tiene origen por una de las actividades que generen el Impuesto de Industria y Comercio.

Respecto a la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio en el Artículo 38 del Decreto 400 de 1999 se estableció:

**“ARTICULO 38. Base Gravable:** El impuesto de Industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

PARAGRAFO PRIMERO. Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

PARAGRAFO SEGUNDO. Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta”

De lo anterior podemos concluir que si el legislador previo que el contribuyente de Industria y Comercio, restará de la totalidad de los ingresos entre otros, lo correspondiente por exportaciones, y los certificados de Reembolsos Tributarios “CERT” son reembolsos que el gobierno otorga a los exportadores y como los ingresos por concepto de exportación se restan de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio estos reembolsos no harán parte de la base gravable del mismo.

## **CONCEPTO No. 811**

Ref: Consulta No. 094468

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Exención Cajas de Compensación Familiar.

### **Pregunta**

Surge la inquietud del consultante en lo siguiente:

1. Cuando la inversión realizada por las cajas de compensación familiar en un mismo año exceda el 80%, el mayor valor invertido se tendrá en cuenta para gozar de la exención en los años subsiguientes a aquel en el cual se efectuó la inversión?
2. En el evento en que el saldo de la inversión no equivalga al 80% del impuesto de industria, comercio y avisos para tener derecho a la exención deberá invertirse el monto faltante?

### **Respuesta:**

Con la expedición del Acuerdo 18 de 1996, el Concejo de Santa Fe de Bogotá Distrito Capital concede exención temporal del impuesto de industria y comercio a las Cajas de



Compensación Familiar por un término de cinco (5) años contados a partir de la fecha de terminación de los respectivos convenios suscritos de conformidad con el Acuerdo 026 de 1991. El texto del Artículo 1° del citado Acuerdo 18, es del siguiente tenor:

*ARTICULO PRIMERO: Las Cajas de Compensación Familiar estarán exentas en un cien por ciento (100%) del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, siempre y cuando celebren convenios de administración de parques distritales y pacten inversiones en los mismos. Previo a la celebración del convenio, la Caja de Compensación, conjuntamente con el Instituto Distrital para la Recreación y el Deporte, o quien haga sus veces, determinarán anualmente los proyectos en los cuales se invertirán los recursos.*

*Las Cajas de Compensación invertirán anualmente como mínimo el ochenta por ciento (80%) del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, determinado de acuerdo con lo señalado en el parágrafo primero de este Artículo. Esta inversión la podrá realizar la caja misma o a través de asociaciones que constituyan con otras entidades sin ánimo de lucro, en los estratos uno, dos, y tres. (subraya fuera de texto)*

Con fundamento en la norma transcrita se colige sin dificultad que en las declaraciones del impuesto del impuesto de industria, comercio y avisos que en su condición de sujetos pasivos de estos impuestos deben presentar las Cajas de Compensación Familiar, obligación de la que no están exonerados, deberán deducirse de la base gravable los ingresos percibidos por el ejercicio de la actividad exenta, en forma directa, por cuanto esta exención opera de pleno derecho.

Ahora bien, el parágrafo segundo del artículo transcrito, determina con toda claridad que para que las Cajas de Compensación tengan derecho a la exención invertirán anualmente como mínimo el 80% del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, nótese que la norma se limita a establecer parámetros mínimos no máximos de inversión para hacerse acreedores a la exención, las normas vigentes sobre la materia no contemplan la posibilidad de cuando la inversión realizada en un mismo año exceda el porcentaje señalado se tenga en cuenta para gozar de la exención en los años subsiguientes a aquel en el cual

se efectuó la inversión. En consecuencia y para dar Respuesta a su primer planteamiento, esta Subdirección conceptúa que no es viable tener en cuenta para gozar de la exención en los años subsiguientes, las inversiones efectuadas en periodos anteriores que superen el porcentaje mínimo establecido en el Acuerdo 18 de 1996.

A contrario sensu, en el evento en que el porcentaje de inversión sea inferior al señalado en el acápite anterior, es decir se encuentre fuera de los parámetros establecidos por la norma, perderá el derecho al beneficio de exención y en consecuencia tendrá que entrar a corregir las declaraciones siguiendo los lineamientos señalados en Artículo 63 del Decreto Distrital 807 de 1993.

Es importante señalar, que el contribuyente que ha cometido una inexactitud en su declaración y no la corrige voluntariamente, la administración en uso de su facultad de revisión puede expedir liquidación oficial, imponiendo las sanciones a que haya lugar.

## CONCEPTO No. 812

Ref: Radicación No. 90675

Tema: Impuesto ICA

Subtema: Cesación definitiva de Actividades

### Pregunta

El artículo 36 del decreto 807 de 1993 determina que:

“Los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros que cesen definitivamente en el desarrollo de las actividades sujetas a dicho impuesto, deberán informar tal hecho dentro de los dos (2) meses siguientes al mismo.

Más adelante el mismo artículo señala:

“Mientras el contribuyente no informe el cese de actividades, estará obligado a presentar las correspondientes declaraciones tributarias”


Basado en lo anterior, me permito hacer las siguientes Preguntas:

¿Qué se entiende como cese definitivo para aplicar este artículo?

En el evento de no obtener ingresos en uno o varios bimestres, debidamente demostrados debe el contribuyente presentar declaración por éstos períodos (en ceros) o simplemente omitir la declaración en estos períodos, al considerar lo establecido en el artículo 26 del decreto 807 de 1993 que indica que sólo están obligados a presentar declaración por cada período, al considerar lo establecido en el artículo 26 del decreto 807 de 1993 que indica que sólo están obligados a presentar declaración por cada período, las personas naturales o jurídicas que realicen, de conformidad con las normas sustanciales, dentro del Distrito Capital, las actividades gravadas o exentas del impuesto.”

### Respuesta

Por cese de actividades debe entenderse la terminación del desarrollo de las actividades de una empresa, entendiendo como “actividades” el ejercicio del objeto social o del fin para el cual fue creada, si se trata de una persona jurídica, o las actividades que hayan sido desarrolladas durante un determinado tiempo, por una persona natural o una sociedad de hecho.



El cese definitivo de actividades de una persona, bien natural o bien jurídica, es en esencia una circunstancia que se traduce finalmente en el no ejercicio de la actividad que venía ejerciendo el contribuyente, abstención que debe darse en forma radical y permanente, y situación que el legislador quiso formalizar con el reporte correspondiente a la Cámara de Comercio del lugar respectivo y a la administración de impuestos, para el caso en estudio la Dirección Distrital de Impuestos.

De esta manera quedó plasmada tal obligación en el artículo 36 del Decreto Distrital 807 de 1993 que transcribe quien consulta, pues no sólo determinó el artículo un tiempo determinado para cumplir con la obligación de registrar tal novedad, sino que condicionó el cumplimiento de la obligación formal de declarar por parte del administrado a la realización de tal condición.

Ahora bien, de la misma manera como el comerciante debe registrar el inicio de sus actividades inscribiéndose para tal efecto en la Cámara de Comercio respectiva, la cual constituye una presunción legal y de la misma manera, cumpliendo con este deber formal en la administración de impuestos correspondiente, debe por expreso mandato legal, una vez ha decidido terminar con el ejercicio de su(s) actividad(es) informarlo en el registro correspondiente, lo cual a su vez, también constituye una presunción igualmente de tipo legal.

La simple ausencia de ingresos no implica para la administración de impuestos una cesación terminante de los hechos que generan el impuesto.

Para que pueda entenderse que se trata de un cese definitivo, es necesario probar esta circunstancia ante la autoridad que lo requiera como en el caso de impuestos a la Administración Tributaria, a fin de que pueda registrarse la novedad como definitiva, toda vez que el cese temporal no modifica los efectos jurídicos existentes, **pues la sola omisión de ingresos no exime al contribuyente de la obligación de declarar el impuesto al que está obligado en las fechas y en los lugares señalados para tal efecto**, quien deberá presentar las declaraciones correspondientes conforme a lo que ordena en inciso 3º. del artículo 36 del Decreto Distrital 807 de 1996.

El cese definitivo de actividades supone, como presunción legal, la cancelación en el registro mercantil como comerciante en caso de tratarse de una persona natural ó la disolución de la sociedad en caso de una persona jurídica legalmente constituida.

Luego, si se trata de una persona natural, deberá registrar en la Cámara de comercio la cesación de su actividad, novedad ésta que deberá también ser inscrita en el registro de información tributaria.

Si se trata de una persona jurídica deberá atenderse a lo establecido para ellas en los códigos y normas tributarias concordantes.

Las causales de disolución de las sociedades se encuentran determinadas por el legislador en el artículo 218 del Código de Comercio dentro de las cuales se encuentran:

- Por vencimiento del término previsto para su duración en el contrato, si no fuere prorrogado válidamente antes de su expiración.
- Por la imposibilidad de desarrollar la empresa social, por la terminación de la misma o por la extinción de la cosa o cosas cuya explotación constituye su objeto.
- Por reducción del número de asociados a menos del requerido en la ley para su formación o funcionamiento o por aumento que exceda del límite máximo fijado en la misma ley;
- Derogado por la Ley 222/95
- Por las causales que expresa y claramente se estipulen en el contrato;
- Por decisión de los asociados, adoptada conforme a las leyes y al contrato social.
- Por decisión de autoridad competente en los casos expresamente previstos en las leyes, y
- Por las demás causales establecidas en las leyes, en relación con todas o algunas de las formas de sociedad que regula este código.

La Doctrina ha establecido que ***“la decisión de disolver la compañía, trae como primera consecuencia la obligación del representante legal de dar a ese acto plena eficacia jurídica, por cuanto compromete los intereses de los accionistas y de los terceros. Por estas razones la ley exige para su perfeccionamiento el cumplimiento de las solemnidades previstas para las reformas estatutarias es decir, elevar a escritura pública y efectuar su registro en la cámara de comercio del domicilio social”*** al tenor de lo dispuesto en el código de comercio artículo 219 inciso 2º. En concordancia con el artículo 158 ibídem.

De otra parte ordena el artículo 222 del mismo código, que *“disuelta la sociedad se procederá de inmediato a su liquidación. En consecuencia, no podrá iniciar nuevas operaciones en desarrollo de su objeto y conservará su capacidad jurídica únicamente para los actos necesarios a la inmediata liquidación. Cualquier operación o acto ajeno a este fin, salvo los autorizados expresamente por la ley, hará responsables frente a la sociedad, a los asociados y a terceros en forma ilimitada y solidaria, al liquidador, y al revisor fiscal que no se hubiere opuesto.”*

Y continúa determinando:

“El nombre de la sociedad disuelta deberá adicionarse siempre con la expresión “ en liquidación”. Los encargados de realizarla responderán de los daños y perjuicios que se deriven por dicha omisión.”

De todo lo anterior se concluye que mientras no se lleve a cabo con las formalidades debidas la disolución de la sociedad, ésta deberá dar cumplimiento a las obligaciones formales fiscales contraídas, como son (para el régimen común) entre otras, la de presentar debidamente de manera oportuna y dentro de los plazos y en los lugares señalados para el efecto las declaraciones tributarias a que este obligada, tal y como lo ordena el artículo 36 del decreto procedimental 807 de 1993.

Ahora bien, el Decreto Distrital 807 de 1993, Artículo 28 en su párrafo, señala:

“PARAGRAFO: Cuando la iniciación o el cese definitivo de actividades se presente en el transcurso de un periodo declarable, la declaración de industria, comercio y avisos y tableros deberá presentarse por el período comprendido entre la fecha de iniciación de actividad y la fecha de terminación del respectivo periodo, o entre la fecha de iniciación del periodo y la fecha del cese definitivo de la actividad, respectivamente. En este último caso, la declaración deberá presentarse dentro del mes siguiente a la fecha de haber cesado definitivamente las actividades sometidas al impuesto, la cual, en el evento de liquidación, corresponderá a la indicada en el artículo 595 del Estatuto Tributario Nacional, para cada situación específica allí contemplada.” (Subrayado fuera de texto).

De la norma anteriormente transcrita, se deduce que para efectos de la presentación de las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio con ocasión del cese de actividades, las personas jurídicas deben observar lo dispuesto en el artículo 595 del Estatuto Tributario Nacional que señala las fechas en las cuales se presume la liquidación de éstas, así:

*b) Personas Jurídicas: en la fecha en que se efectúe la aprobación de la respectiva acta de liquidación, cuando estén sometidas a vigilancia del Estado;*

*c) Personas jurídicas no sometidas a vigilancia estatal, sociedades de hecho y comunidades organizadas: en la fecha en que finalizó la liquidación de conformidad con el último asiento de cierre de contabilidad; cuando no estén obligadas a llevarla, en aquélla en que terminan las operaciones, según documento de fecha cierta.” (Subraya fuera de texto).*

Este artículo hace una referencia específica estableciendo qué debe entenderse por cese de actividades, haciendo una diferenciación según se trate de personas jurídicas vigiladas por el estado y las no vigiladas, preceptuando para las primeras que para efectos fiscales han cesado actividades en la fecha en se efectúe la aprobación de la respectiva acta de liquidación. Situación, respecto de la cual se debe precisar en qué momento se entiende aprobada el acta de liquidación, así:

El acta de liquidación se aprueba al momento de su protocolización a través de la escritura pública correspondiente.

Efectivamente, preceptúa el Código de Comercio, Artículo 247:

“ARTICULO 247.- Pagado el pasivo externo de una sociedad, se distribuirá el remanente de los activos sociales entre los asociados, conforme a lo estipulado en el contrato o a lo que ellos acuerden.

La distribución se hará constar en el acta en que se exprese el nombre de los asociados, el valor de su correspondiente interés social y la suma de dinero o los bienes que reciba cada uno a título de liquidación.

Tal acta se protocolizará en una Notaría del lugar del domicilio social, junto con las diligencias de inventario de los bienes sociales y con la actuación judicial en su caso.  
(Subrayado fuera de texto):

PAR.- Cuando se hagan adjudicaciones de bienes para cuya enajenación se exijan formalidades especiales en la Ley, deberán cumplirse estas por los liquidadores. Si la formalidad consiste en el otorgamiento de escritura pública, bastará que se eleve a escritura la parte pertinente del acta indicada.”

Se infiere de la lectura del Artículo 247 transcrito, que la norma no exige requisito adicional para el acta de liquidación diferente a su protocolización a través de escritura pública, por lo tanto, debe entenderse desde éste acto la aprobación de la respectiva acta de liquidación, formalidad ésta que indicará sin lugar a dudas la terminación de la existencia jurídica de la sociedad.

Corroborar la tesis expuesta el contenido de la sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta, Consejero Ponente doctor Germán Ayala Mantilla, Actor Panificadora Muñoz Mahecha Ltda., de fecha mayo 17 de 1996, cuando expresa en la página No. 3 lo siguiente:

“Ahora bien , **para efectos fiscales, hasta tanto no se otorgue la respectiva escritura pública de liquidación de la persona jurídica, esta continúa vigente bajo el nombre PANIFICADORA MUÑOZ MAHECHA LTDA. “en liquidación”**, con el mismo Nit asignado por la Dirección de Impuestos Nacionales, cuyo deber formal de presentar las respectivas declaraciones de renta le corresponde a las personas que señalan los literales c) y g) del artículo 572 del Estatuto Tributario, según el caso.”

Por consiguiente, para dar cumplimiento a lo ordenado en el párrafo del artículo 28 del Decreto Distrital 807 de 1993, en concordancia con el Estatuto Tributario Nacional, Artículo 595, el contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio, persona jurídica vigilada por el Estado deberá presentar la declaración dentro del mes siguiente a la fecha de haber cesado definitivamente las actividades sometidas al impuesto; es decir, dentro del mes siguiente al día en que se protocolizó el acta de liquidación de la sociedad.

Ahora, tratándose de personas jurídicas no vigiladas por el Estado, la declaración deberá presentarse dentro del mes siguiente a la fecha de haber cesado definitivamente las actividades sometidas al impuesto; es decir, dentro del mes siguiente a la fecha en que finalizó la liquidación de conformidad con el último asiento de cierre de contabilidad; cuando no estén obligadas a llevarla, en aquella en que terminan las operaciones, según documento de fecha cierta.

Lo anterior sin olvidar, que también debe darse aplicación al artículo 36 del Decreto Distrital 807 de 1993, que preceptúa como obligación formal del contribuyente que cesa en sus actividades, informar ese hecho dentro de los dos (2) meses siguientes a su ocurrencia, so pena de estar obligado a presentar las declaraciones hasta tanto no se informe lo correspondiente a la Administración Tributaria Distrital.

## CONCEPTO No.814

Ref.: Radicación no.100015a de marzo 30 de 1999

Tema: Procedimiento

Subtema: Identificación del declarante Industria y Comercio

### Pregunta

Refiriéndose a la correcta identificación del contribuyente al momento de diligenciar el formulario correspondiente a la declaración de este tributo, realiza las siguientes Preguntas:

¿ En los formularios del Impuesto de Industria y Comercio debe colocarse como identificación el NIT o el número de Cédula de Ciudadanía del representante legal de la sociedad?

¿ En qué consiste la presentación en debida forma de una declaración tributaria?

### Respuesta

En los formularios del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros correspondientes a la vigencia fiscal de 1999 encontramos en las casillas que deben ser llenadas por los declarantes y específicamente en la sección “B- DATOS GENERALES” y en el numeral “2. **DOCUMENTO DE IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE**”; así mismo, en la parte pertinente de las instrucciones para llenar el formulario la Administración le informa a quien lo está diligenciando lo siguiente:

*“**IDENTIFICACION.** Marque con X el recuadro respectivo y escriba el número de C.C. (Cédula de Ciudadanía o Tarjeta de Identidad) o NIT (Número de Identificación Tributaria) según el caso.*

*Son claros tanto el formulario como las instrucciones para diligenciamiento del mismo al solicitar a las personas que declaran que señalen el número de identificación del “**CONTRIBUYENTE**” por lo tanto no debe haber lugar a interpretación diferente.*

*Para adentrarnos en el tema recordemos la definición de contribuyente:*

*CONTRIBUYENTE: Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de los cuales se realiza el hecho generador de la obligación sustancial (2, A.2 D.R 825/78, 792)... (Diccionario Técnico Tributario de Teresa Briceño de Valencia y Ramón Vergara Lacombe, del centro interamericano jurídico-financiero, 1998 páginas 140 y 141.*

*El Hecho generador del Impuesto en mención “está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos” y es sujeto pasivo del mismo la persona natural o jurídica, o la sociedad de hecho que lo realiza.*

En consecuencia, el deber de cumplir las obligaciones formales (presentar la declaración) y sustanciales (pagar el Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros) recae en **las personas naturales, jurídicas o las sociedades de hecho** que en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá realicen actividades industriales, comerciales o de servicios. Como el asunto en estudio es acerca del cumplimiento del deber formal de declarar, el Estatuto Tributario Nacional en el artículo 571 previó según la capacidad jurídica para actuar de las personas quien debe cumplir con las obligaciones formales.

El Artículo 571 del Estatuto Tributario Nacional consagra que “los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir los deberes formales señalados en la ley o en el reglamento, **personalmente o por medio de sus representantes,** y a falta de éstos, **por el administrador del respectivo patrimonio.**

Adicionalmente señalan el mismo ordenamiento en el Artículo 572 los representantes que deben cumplir deberes formales al preceptuar:

a) Los padres por sus hijos menores, en los casos en que el impuesto deba liquidarse directamente a los menores;

b) Los tutores y curadores por los incapaces a quienes representan;

**c) Los gerentes, administradores y en general los representantes legales, por las personas jurídicas o sociedades de hecho, Esta responsabilidad puede ser delegada en funcionarios de la empresa designados para el efecto, en cuyo caso se deberá informar de tal hecho a la administración de impuestos y Aduanas correspondiente. (Literal modificado Ley 223/95, art. 172)**

d) Los albaceas con administración de bienes, por las sucesiones; a falta de albaceas, los herederos con administración de bienes, y a falta de unos y otros, el curador de la herencia yacente;


e) Los administradores privados o judiciales, por las comunidades que administran; a falta de aquellos, los comuneros que hayan tomado parte en la administración de los bienes comunes;

f) Los donatarios o asignatarios por las respectivas donaciones o asignaciones modales;

g) Los liquidadores por las sociedades en liquidación y los síndicos por las personas declaradas en quiebra o en concurso de acreedores, y

h) Los mandatarios o apoderados generales, los apoderados especiales para fines del impuesto y los agentes exclusivos de negocios en Colombia de residentes en el exterior, en los casos en que sean apoderados de estos para





*presentar sus declaraciones de renta o de ventas y cumplir los demás deberes tributarios.*

*Es preciso revisar que según artículo 73 del Código Civil las personas son naturales y jurídicas, define a las personas naturales el artículo 74 como:*

***“ todos los individuos de la especie humana, cualquiera sea su edad, sexo, extirpe o condición.”***

*Y el artículo 663 define la persona jurídica como:*

***“...una persona ficticia capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente.***

***Las personas jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones.***

*Así las cosas, los sujetos pasivos del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros pueden presentar la declaración de este tributo personalmente o a través de representante legal, contractual o judicial; este hecho conlleva el surgimiento de una teoría en virtud de la cual en algunos eventos el contribuyente es una persona diferente de aquella que cumple el deber formal de declarar, por cuanto entre estas dos figuras se generan algunas diferencias, a saber:*

### ***Primera***

#### ***EN CUANTO A SU NATURALEZA JURÍDICA***

*El CONTRIBUYENTE puede ser una persona natural, jurídica o de hecho.*

*El DECLARANTE debe ser una persona natural.*

### ***Segunda***

#### ***CON RELACION A LA ACTIVIDAD QUE REALIZAN***

*El CONTRIBUYENTE es la persona natural, jurídica o sociedad de hecho que realiza el hecho generador del gravamen.*

*El DECLARANTE es la persona natural que cumple con la obligación formal, es decir, presentar la declaración correspondiente.*

### ***Tercera***

#### ***EN CUANTO A LA IDENTIFICACIÓN***

*El CONTRIBUYENTE que es persona natural se identifica con la Cédula de Ciudadanía o Tarjeta de Identidad, según sea mayor o menor de edad; las personas jurídicas y las*

sociedades de hecho se identifican con el Número de Identificación Tributaria “NIT” asignado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales “DIAN”.

El DECLARANTE se identifica con la Cédula de Ciudadanía.

De otra parte, se hace necesario recordar el contenido del Artículo 558 del Estatuto Tributario Nacional, el cual establece o consagra una equivalencia: **“Para efectos de normas de procedimiento tributario, se tendrán como equivalentes los términos de contribuyente o responsable”**; con el fin de interpretar sus alcances en coordinación con el Artículo 571 ibídem. Al respecto el Decreto 807 de 1993, Artículo 11 sobre cumplimiento de deberes formales, remitiéndose al Artículo 572-1 del E.T.N., inciso tercero, establece:

*“Los apoderados generales y los mandatarios especiales serán solidariamente responsables por los impuestos anticipos, retenciones, sanciones e intereses que resulten del incumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales del contribuyente. (Ley 6/92, Art. 66)*

Adicionalmente, el mismo ordenamiento en el Artículo 573 dispone:


*“Responsabilidad subsidiaria de representantes por incumplimiento de deberes formales.*

*Los obligados al cumplimiento de deberes formales de terceros responden subsidiariamente cuando omitan cumplir tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión.”*

Según las disposiciones anteriormente transcritas, si bien es cierto que el sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio es uno solo y está llamado a cumplir los deberes formal de presentar la declaración respectiva y sustancial de pagar el gravamen, también lo es que dada la circunstancia en la cual el contribuyente bien sea porque es una ficción jurídica como ocurre con las personas jurídicas o por las personas naturales incapaces, las cuales para poder cumplir con sus obligaciones lo hacen por intermedio de sus representantes judiciales o extrajudiciales que debe ser una persona natural, el término contribuyente y declarante tienen la misma significación.

De lo anterior se colige que con relación al cumplimiento de deberes formales y sustanciales respecto de los tributos existen diversas responsabilidades asumibles por diferentes personas, trátase de naturales o jurídicas, sin embargo, de ninguna manera debe entenderse que haya cambios respecto de la persona que por realizar el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio es sujeto pasivo del mismo, por cuanto y aunque esta figura se vea fraccionada para estos efectos, continua siendo una sola denominada el “CONTRIBUYENTE”, ya que lo que el representante hace es actuar a nombre de su representado como si fuera él mismo.

A este punto la teoría que aplaude una diferencia entre los conceptos de contribuyente y declarante se ve ostensiblemente atenuada por cuanto la segregación se da única y exclusivamente para el cumplimiento de precisas obligaciones que no pueden ser realizadas sino por determinadas personas, dada la incapacidad legal para actuar del



*sujeto pasivo en este caso nos referimos a la presentación de la declaración, acto que solamente puede realizar una persona natural. Adicionalmente sirve para desvirtuar esta posición el hecho de que la figura del representante legal, contractual o judicial no pueda existir sin la del representado y que sus actos siempre son realizados a nombre de la persona a quien asiste.*

*Por consiguiente, tenemos que para identificar correctamente a cualesquier “CONTRIBUYENTE” es necesario consignar en el formulario respectivo, los datos que se señalan a continuación, sin que pueda omitirse alguno so pena de tenerse la declaración por no presentada, en los términos del artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1999..*

*1.- El nombre y “NIT” de la persona jurídica o natural que es sujeto pasivo del impuesto, este dato se coloca en la sección “B- DATOS GENERALES” y en el numeral “2. DOCUMENTO DE IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE y,*

*2.- El nombre, firma y número de la Cédula de Ciudadanía de la persona que presenta la declaración (sección del formulario correspondiente a “F-FIRMAS”).*

*Al respecto en el instructivo para llenar el formulario se informa:*

*“F-FIRMAS*

*Esta declaración debe estar firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar...”*

*En cuanto al segundo interrogante, la presentación en debida forma de una declaración, se informa que este hecho implica el hacerlo de acuerdo con el procedimiento señalado en la normatividad tributaria distrital Decretos Distritales 400 de 1999 y 807 de 1993 y los instructivos que para el evento se informen a la ciudadanía por parte de la Secretaría de Hacienda Distrital.; dentro de los plazos que esta haya fijado y en las entidades autorizadas para recaudar impuestos.*

## CONCEPTO No. 822

Ref: Radicación No. 098427 del 30 de septiembre de 1.999.

Tema: Procedimiento

Subtema: Sanción extemporaneidad

### Pregunta

Para liquidar la sanción por extemporaneidad según el Decreto No. 807, artículo 61 sobre la base del patrimonio líquido.

- a. Se toma la revalorización del patrimonio (ajustes por inflación)
- b. Se toma el superávit por valorización

### Respuesta

El inciso segundo del artículo 61 del Decreto Distrital 807 de 1.993 que regula la sanción por extemporaneidad en la presentación de las declaraciones tributarias, prescribe:


"Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será equivalente al medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el periodo objeto de declaración, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el cinco por ciento (5%) a dichos ingresos, o de la suma de cinco millones de pesos (\$5'000.000). **En caso de que no haya ingresos en el periodo, la sanción por cada mes o fracción de mes será del uno por ciento (1%) del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior**, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el diez por ciento (10%) al mismo, o de la suma de cinco millones de pesos (\$5'000.000). (Valores años base 1.990)..." (Resaltado fuera de texto).

Sobre la inclusión o no de los ajustes integrales por inflación para determinar la base de la sanción de que trata el artículo referido anteriormente, esta Subdirección se pronunció mediante concepto No. 0758 del 9 de abril del año en curso, del cual anexo fotocopia para los fines pertinentes.

Ahora bien, con respecto a la inclusión o no del Superávit por valorización y teniendo en cuenta que la norma en comento establece que en caso de que no haya ingresos la sanción deberá aplicarse sobre el patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, se hace necesario efectuar las siguientes precisiones:

El artículo 282 del Estatuto Tributario Nacional, define el patrimonio líquido, así:

**"Concepto.** El patrimonio líquido se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha."



El artículo 261 del Estatuto Tributario Nacional, establece que "el patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable.

De conformidad con lo establecido en el artículo 262 ibídem, entiéndese por derechos apreciables en dinero, los reales y personales, en cuanto sean susceptibles de ser utilizados en cualquier forma para la obtención de una renta.

El artículo 68 del Decreto 2553 de 1.987 establece:

"El patrimonio de la empresa se encuentra constituido por los aportes de los accionistas o propietarios, el superávit de capital, el superávit por valorizaciones, la utilidad en cambio no realizada, las ganancias apropiadas y no apropiadas menos las pérdidas acumuladas..."

El artículo 71 ibídem prescribe:

"La valorización de inversiones y de propiedades planta y equipo se debe registrar como superávit por valorizaciones y presentar por separado dentro del patrimonio."

La Superintendencia de sociedades en oficio 310-37974 del 2-09-96, compilado en el libro Doctrinas Contables 1.997- Superintendencia de Sociedades- Ministerio de Desarrollo Económico- Impresores Técnicos Producción Gráfica Ltda, pag. 109

### **" El superavit por valorización no es sujeto de capitalización.**


...El superávit por valorización es una cuenta patrimonial que representa una utilidad potencial, hasta el momento en que se realice el activo que dio origen al mismo, razón por la cual no es susceptible de ser distribuido ni capitalizado.

Al tenor del artículo del estatuto mercantil, las reservas ocasionales que se ordenen en un ejercicio determinado, pueden modificarse en cuanto a su destinación o distribuirse, según lo decida la Asamblea General de Accionistas.

Ahora bien, si se opta por la distribución, ésta, conforme al artículo 455 ibídem, puede hacerse en dinero o en acciones de acuerdo con la determinación adoptada por él.

De lo expuesto anteriormente, se concluye que las cuentas de revalorización del patrimonio y la reserva a disposición de la junta directiva para futura capitalización se pueden capitalizar; no así el rubro de superávit por valorización. "

El superávit de capital ha sido definido tradicionalmente por la teoría contable como el mayor valor que adquieren los activos durante el tiempo que se explote el negocio con operaciones que afectan directamente el patrimonio.



Según el Plan Único de Cuentas, el superávit de capital incluye el valor que refleja el incremento patrimonial ocasionado por primas en colocación de acciones, donaciones, el crédito mercantil y el Know how formados y la valorización de activos.

### **Prima en colocación de aportes.**

De acuerdo con el artículo 84 del Decreto 2649 de 1.993 la prima en la colocación de aportes representa el mayor valor cancelado sobre el valor nominal o sobre el costo de los aportes, el cual se debe contabilizar por separado dentro del patrimonio.

Este rubro resulta del mayor importe pagado por el accionista o socio sobre el valor nominal de la acción o aporte.

### **La prima en colocación de aportes y el crédito mercantil**

Es frecuente encontrar en los balances de las sociedades el rubro prima en colocación de acciones o aportes, cancelado por socios que ingresan con posterioridad a la constitución de la sociedad.

Los socios nuevos reconocen a los antiguos, a través de su aporte al patrimonio neto, la capacidad que tiene la empresa de generar utilidades por encima de las normales o de la rentabilidad por ellos esperada para su inversión.

Tal prima no es otra cosa que el reconocimiento del goodwill o crédito mercantil que no ha sido registrado en los estados financieros del ente económico.

El superávit de capital por crédito mercantil formado por el ente económico resulta de la estimación de las futuras ganancias en exceso de lo normal, así como de la valorización anticipada de la potencialidad del negocio. El Plan Único de Cuentas lo codifica como, 3215-Crédito mercantil.

### **Donaciones**

El Decreto 2649 de 1.993 no hace mención especial de este rubro, en tanto que el Decreto 2650 de 1.993 señala que la cuenta 3210. Donaciones, "registra los valores acumulados que el ente económico ha recibido por concepto de donaciones de bienes y valores". Estas contribuciones pueden provenir de los propietarios del negocio o de terceros y recibirse en efectivo o en especie.

### **Know how**

De acuerdo con lo previsto en el Plan Único de Cuentas, bajo este rubro del superávit de capital se registra el valor apreciable en dinero del conocimiento práctico sobre la manera de hacer o lograr algo con facilidad y eficiencia, aprovechando al máximo los esfuerzos, habilidades y experiencias acumuladas en un arte o técnica. El Plan Único de Cuentas lo codifica bajo el número 3220.

## Valorizaciones

De acuerdo con el artículo 85 del Decreto 2649 de 1.993 las valorizaciones representan el mayor valor de los activos, con relación a su costo neto ajustado, establecido con sujeción a las normas técnicas. Dichas valorizaciones se deben registrar por separado dentro del patrimonio.

Las valorizaciones no son otra cosa que una ganancia para el ente económico, así como las desvalorizaciones se constituyen en pérdida para el mismo.<sup>24</sup>

De lo anteriormente expuesto se colige que, el superávit por valorización hace parte del patrimonio líquido y por lo tanto, deberá tenerse en cuenta para determinar la sanción de extemporaneidad prevista en el inciso segundo del artículo 61 del Decreto Distrital 807 de 1.993.

### CONCEPTO No. 827

Ref: Radicación No. 093908

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Industria de Pescado

### Pregunta

Solicita concepto para definir la responsabilidad tributaria de un contribuyente cuya empresa domiciliada en Santa Fe de Bogotá, tiene por objeto la cría y producción de pescado fuera de esta jurisdicción pero realiza la totalidad de las ventas al por mayor en esta última ciudad.

Se Pregunta:

1. ¿La actividad se configura como producción primaria y por tanto es no sujeta?
2. ¿Es actividad comercial en Bogotá (act5125) y producción primaria fuera de esa jurisdicción?

### Respuesta

Con ocasión al mandato conferido por el Decreto 678 de 1998 mencionado no es posible para esta oficina dar respuesta a casos particulares y concretos, razón por la cual procederemos a responder su consulta en los siguientes términos:

Respecto de su primer interrogante tenemos que en efecto el artículo 4º. Del Acuerdo 21 de 1983 establece dentro de las actividades no sujetas la producción primaria agrícola, ganadera y avícola, conceptos éstos dentro de los cuales no se encuentra la actividad piscícola.

---

<sup>24</sup> Cámara de Comercio de Bogotá, Perspectivas y aplicación de la contabilidad en Colombia, Santa Fe de Bogotá, D.C. , pags.

Es por esta razón que en tratándose de una actividad que no se encuentra expresamente determinada como no sujeta del impuesto de industria y comercio, se tiene como una actividad gravada con eses impuesto encontrándose contenida y codificada dentro de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme de todas las actividades económicas, tercera revisión adaptada para Colombia establecida por el Departamento Nacional de Estadística DANE cuya comercialización se encuentra numerada bajo los códigos:

5223 Comercio al por menor de carnes (incluye aves de corral), productos cárnicos, pescados y productos de mar, en establecimientos especializados

**Esta clase incluye:**

*El comercio al por menor de carnes, incluye carnes de aves de corral, productos cárnicos, tales como: productos de salsamentaria, etc..*

*El comercio al por menor de pescado fresco, preparado o en conserva, mariscos y otros productos de mar.*

5125 Comercio al por mayor de productos alimenticios, excepto café trillado

**Esta clase incluye:**

*El comercio al por mayor de frutas, legumbres y hortalizas, productos lácteos, huevos, aceites y grasas comestibles, carnes y productos cárnicos, productos de la pesca, azúcar, panela, productos de confitería y productos farináceos, café transformado, te, chocolate y especias, etc..*

**Exclusiones:**

El comercio al por mayor de materias primas agrícolas, se incluye en la clase 5121 (comercio al por mayor de materias primas, productos agrícolas, excepto café y flores).

El comercio al por mayor de café pergamino y de pasilla de producción, se incluye en la clase 5122 (comercio al por mayor de café pergamino).

El comercio al por mayor de café trillado, se incluye en la clase 5126 (comercio al por mayor de café trillado).



En segundo lugar en cuanto se refiere a la actividad que se ejerce en otro municipio, es decir, fuera de esta jurisdicción y si debe tributarse por actividad comercial o industrial se tiene que ya con anterioridad esta Subdirección mediante el concepto No. 772 del 24 de mayo de 1999 se había pronunciado respecto de la territorialidad del tributo y la base gravable que debe determinarse y para el efecto expuso:

“ ...

Ahora bien, respecto de la territorialidad del tributo para actividades industriales y la determinación de la base gravable cuando realiza ventas en diferentes jurisdicciones, tenemos que el Consejo de Estado en sentencia del 12 de mayo de 1995, sección IV expediente No. 5226 en donde se confirma la interpretación dada al numeral 2º. Del artículo 154 del decreto 1421 de 1993 al afirmar: “Sencillamente prevé la norma que para la actividad industrial ( Elaboración de bienes mediante procesos de manufactura o de transformación) realizada en Santa Fe de Bogotá ( hecho generador del tributo) se consideran como ingresos provenientes de la comercialización de tales bienes, (base gravable) y en manera alguna está impidiendo que aquellos Municipios en los que también se desarrolla la actividad fabril, no grave los ingresos provenientes de la comercialización de la producción.”

Más adelante dijo:

“ Es claro que como la actividad industrial y la comercial son dos hechos que se configuran con total independencia y sobre lo cual la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 17 de octubre de 1991, proceso 2331 al pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo 77 de la ley 44 de 1990 manifestó: “ a) pues bien, en el primer evento, se observa claramente que el fabricante frente al proceso económico de la producción actúa como tal y por ello despliega una inequívoca actividad, pues, como su objetivo es “ colocar su producción” esto es desprenderse de ella para llegar al consumidor, puede valerse de sí mismo de modo directo y siempre y cuando – se repite- que al actuar así no cumpla tarea de comerciante, o también puede servirse de comerciante intermediario para tal objetivo. En las dos situaciones, sea que la venta se efectúe en el municipio de la planta fabril o en otro municipio el industrial corona su proceso económico de tal y entonces habrá de tributar en el primero de éstos dos entes territoriales sobre los ingresos brutos (base gravable) obtenidos en ambos siéndole vedado al segundo municipio, de acuerdo con esta intelección, ejercer la potestad tributaria sobre la actividad industrial” (Se subraya)

...

Para mayor claridad se reproducen los apartes de la sentencia de Diciembre 13 de 1996, Expediente 8017 Consejera Ponente Dra Consuelo Sarria Olcos que el mismo alude en su escrito y que reza: “ Así las cosas, puesto que el artículo 77 de la ley 49 de 1990 es suficientemente claro en cuanto a que el impuesto de la actividad industrial debe satisfacer en el municipio de la sede fabril o industrial, teniendo por base imponible el total del ingreso bruto generado por la comercialización de la producción, no cabe duda de que, en el caso, el municipio de Manizales **obró con sujeción a la aludida norma al haber adicionado, a los ingresos declarados, la fracción de los ingresos obtenidos por la demandante en la comercialización de su producción en otros municipios, excluidos injustificadamente de la base gravable de la sede industrial”**

(Apartes tomados del Concepto No. 0772 de fecha Mayo 24 de 1999 de

Se concluye de todo lo anterior que si un contribuyente ejerce actividades de tipo industrial en esta jurisdicción, el impuesto a pagar deberá liquidarse adicionando los ingresos brutos que provengan de la comercialización de la producción, sin tener en cuenta si la venta total de los productos se realiza en Bogotá o en otras jurisdicciones.

En caso de que el proceso de comercialización y venta se realice en este Distrito Capital, jurisdicción diferente de la sede fabril, en esta ciudad, **será contribuyente de este impuesto, por la actividad comercial desarrollada**, deberá tomar como base los ingresos que haya obtenido por la venta de los bienes o productos y tributar por esta actividad de comercio, y cumplir con las obligaciones tributarias y el cumplimiento de las mismas, como es la presentación y pago de las declaraciones en los lugares y fechas señalados para tal efecto.

Finalmente y a fin de corroborar lo anteriormente expuesto me permito transcribir apartes de la Sentencia de fecha 9 de julio de 1999 proferida por el Consejo de Estado Magistrado Ponente Daniel Manrique Guzmán en la cual ratificó:

“En el caso, no siendo cuestión discutida o discutible que la accionante tuviera su planta industrial o sede fabril única en Santa Fe de Bogotá, resulta incuestionable que el impuesto por la actividad industrial debía pagarse en el **Distrito Capital sobre la totalidad** de los ingresos brutos percibidos por **la comercialización de la producción, independientemente del municipio en que ésta se realizará**. Como la actora no lo hizo así. También es claro que la adición de ingresos por medio de la liquidación de revisión impugnada, se ajustó a la ley.

(...)

A propósito de la sentencia de exequibilidad, que la actora invoca en sustento de sus planteamientos, dicho fallo es muy claro cuando dice, en uno de sus apartes, que si el empresario actúa a la vez como industrial y como comerciante (caso de la actora) **“responderá entonces en un caso como fabricante**, habiendo de pagar el impuesto de industria y comercio únicamente en **el municipio de la planta** y como empresario industrial no puede ser gravado en municipio distinto. **Y en otro caso, como comerciante, tributará solamente al municipio en donde cumple su actividad de mercado**, que puede ser el mismo de la sede fabril u otro municipio, se en cada uno de estos entes territoriales o en algunos de ellos actúa como comerciante, y sin que en ningún caso se grave el empresario industrial más de una vez sobre la misma base gravable” (obviamente alude a la base gravable de la actividad industrial) (destacados fuera de texto)

No es exacto, pues, como repetidamente lo sostiene la actora, que se le haya fijado a ella ‘la carga de pagar un impuesto por una actividad sobre la cual ya tributó en otro municipio, ni que se le obligue a ‘pagar dos veces sobre el mismo hecho, ni menos que esté tributando “ dos veces sobre la misma actividad”, o, en fin, que en su caso se haya configurado un “ doble gravamen” o “ doble o múltiple imposición”.

Los elementos que universalmente son identificables en la doble o múltiple tributación, son la unidad de sujeto pasivo, la **unidad de causa o de hecho imponible** y la unidad o pluralidad de sujeto activo, siendo el elemento característico definitivo del fenómeno, el segundo, la unidad de causa o hecho imponible. Pero como ya se dijo, siendo sustancialmente diferentes las actividades industrial y comercial, obviamente se configura una pluralidad de causas o hechos imponibles, frente a unos mismos sujeto activo y pasivo, que descarta cualquier hipótesis de doble imposición.

En conclusión, si como industrial o fabricante, la sociedad actora asumió, además, las responsabilidades de comerciante en otro municipio, debió tributar sobre las dos actividades que es el claro sentido de las normas jurídicas vigentes, en cuyo caso la actuación administrativa impugnada se produjo conforme a derecho y el fallo que la mantuvo debe confirmarse en este punto.” ( Consejo de Estado Sentencia de fecha 9 de julio de 1999 Actor Granitos y Mármoles S.A.)

Claro el concepto de territorialidad, tenemos para el caso que nos ocupa que el contribuyente manifiesta realizar la actividad de la piscicultura en otra jurisdicción a la de Bogotá, por lo cual, para determinar si es actividad no sujeta en esa jurisdicción sugerimos elevar solicitud de concepto a la entidad tributaria del municipio.

### **CONCEPTO No. 828**

Ref: Radicación 132827  
Tema: Impuesto de Industria y Comercio  
Subtema: Producción de esmeraldas.

### **Pregunta**

Se Pregunta el consultante: ¿Una sociedad cuyo objeto social es la exportación de esmeraldas, las cuales se compran en bruto para tallarlas, engastarlas y pulirlas con el fin de producir verdaderas piedras preciosas, para luego exportarlas, es sujeta a tributar y en caso de serlo, cuál sería el código aplicable?

### **Respuesta**

El Decreto Distrital 400 de 1999, en el artículo 28, al referirse al hecho generador del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros señala:

“ El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa fe 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 37, define el sujeto pasivo en los siguientes términos:

“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.

...”

De la interpretación armónica de las citadas normas se infiere que es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho que en jurisdicción del Distrito capital realice actividades industriales, comerciales o de servicios, a menos que la actividad ejercida o el sujeto que la realiza, tenga contemplado en forma expresa un tratamiento preferencial que lo excluya de la sujeción o del pago del impuesto de industria, comercio y avisos (no sujeción o exención).


En cuanto al tratamiento preferencial, citamos las no sujeciones establecidas en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y acogidas por el artículo 35 del Decreto Distrital 400 de 1999, siendo de interés para el momento la contemplada en el literal b) a saber: “La Producción nacional de artículos destinados a la exportación”; por consiguiente y a su tenor, se debe conjugar dos elementos esenciales para que se tipifique la no sujeción, pues no basta con la producción de artículos sino, es requisito sine qua non que se destinen a la exportación.

Refiriéndonos al caso concreto, cuando la producción de la esmeralda, ( corte, tallado y labrado) es destinada en su totalidad a la exportación y si ésta constituye la única actividad realizada por el sujeto, no habrá lugar a presentar declaración por concepto del impuesto de Industria, Comercio y Avisos, será considerada como actividad no sujeta.

Caso contrario ocurre, cuando la producción nacional no es destinada en su totalidad a la exportación, sino que es comercializada en esta jurisdicción, o el contribuyente desarrolla otro tipo de actividades gravables, evento en el cual se configura el hecho generador del impuesto de industria y comercio, con las consecuentes obligaciones y deberes de los sujetos pasivos, entre la que se encuentra, la presentación de las declaraciones; en estos casos el sujeto pasivo al momento de diligenciar la declaración, restará de la base gravable lo correspondiente a actividades exentas y no sujetas, así como las exportaciones entre otras.

En relación con el tema, este Despacho se ha pronunciado en reiteradas oportunidades, es así que se permite remitir el concepto No.345 del 23 de junio de 1995 cuya síntesis es la siguiente:

“...Las exportaciones son deducibles de la base gravable, pero no por ello la persona natural, jurídica o sociedad de hecho se debe abstener de declarar, sino que es un deber hacerlo tomando como base gravable los demás ingresos ordinarios y extraordinarios que la ley no los contemple como deducibles o exentos. La forma de declarar por regla general es bimestral y si no cumple con esta obligación en el término que consagra la ley, se debe liquidar una sanción de extemporaneidad sobre el impuesto a cargo, si es que éste resultare, o sobre los ingresos brutos si no hay lugar al impuesto o en la medida en que el contribuyente no hubiera obtenido ingresos por la actividad realizada, la sanción se hará con base en el patrimonio del año inmediatamente anterior”



En este orden de ideas, el artículo 154 numeral 5o del Decreto Ley 1421 de 1993, establece en forma general la base gravable a aplicar en cuanto al Impuesto de Industria y Comercio se trata, expresando que ésta se conforma con los ingresos netos obtenidos durante un período gravable; los cuales resultan de restar a los ingresos brutos, (ordinarios) y extraordinarios) las actividades exentas y no sujetas, las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. Aclara este artículo que forman parte de la base gravable los rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que la ley no haya excluido expresamente.

Como se ha expuesto, el proceso de corte, tallado y labrado de la esmeralda lo podemos enmarcar como constitutivo de actividad industrial, teniendo en cuenta la definición que de esta hace el artículo 29 del Decreto Distrital 400 de 1999:

**“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”

Siendo así y conforme a la clasificación de actividades económicas para el impuesto de industria y comercio establecidas mediante Resolución 1195 del 17 de noviembre de 1998, dicha actividad se encuentra ubicada dentro del Código CIU A.C.D.U. No. 3691 **Fabricación de joyas y de artículos conexos**, con tarifa 8%, esta clase incluye:

“ ...  
la producción de piedras preciosas y semipreciosas, cortadas, labradas o talladas (incluso diamantes), es decir, piedras no solo cortadas, limpias y desbastadas, sino también trabajadas.  
... ”

Sin embargo, cuando la producción es destinada a la exportación en forma total, no será sujeto del impuesto de industria y comercio, o si es destinada en forma parcial serán deducción de la base gravable.

#### **CONCEPTO No. 834**


Ref : Radicación No. 05857 del 29 de noviembre de 1.999.

Tema: Distrito Capital como sujeto pasivo de los impuestos distritales.

Pregunta

**Los predios cedidos a título gratuito al Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá en 1.996, por la liquidada Empresa Distrital de Servicios Públicos -EDIS- y entregados a la Unidad Ejecutiva de Servicios Públicos, creada mediante Decreto 782 del 30 de noviembre de 1.994, que tiene el mismo nivel y jerarquía dentro de la estructura administrativa del Distrito Capital que las Secretarías de Despacho y Departamentos Administrativos, deben pagar o no el impuesto Predial Unificado. ?**

**Lo anterior debido a que la Unidad requiere construir en el cementerio del sur bóvedas para la inhumación de adultos, y para la expedición de la licencia, la**



**Curaduría solicita copia del recibo de pago del impuesto predial del último ejercicio fiscal. Desde el año 1.997 no se han presentado declaraciones por este concepto.**

### **Respuesta**

En primera instancia y con el fin de dilucidar el interrogante se hace necesario recordar lo señalado en la exposición de motivos del Acuerdo 16 de 1.999:

La ley tributaria que regula la relación existente entre el Estado y los contribuyentes, para hacer efectiva la satisfacción de los tributos, establece como elementos esenciales constitutivos de éstos, los siguientes: Sujeto activo: entidad pública titular del crédito fiscal; sujeto pasivo: persona natural o jurídica conminada al pago del impuesto, que adquiere esta condición al realizar el hecho generador o imponible del tributo; hecho generador o hecho imponible: acontecimiento de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria; base gravable: factor variable que fija en cada caso la cuantía que servirá de base en la determinación del impuesto y la tarifa, que es un factor constante para aplicar a la base gravable y liquidar el tributo.

Los contribuyentes de los impuestos distritales deben cumplir con dos tipos de obligaciones: La formal, que implica la presentación de una declaración tributaria liquidando un impuesto a cargo y la sustancial que corresponde al pago del impuesto liquidado

La normatividad tributaria distrital consagra para los diferentes impuestos una serie de exenciones y exclusiones como tratamientos preferenciales concedidos a diferentes tipos de contribuyentes. Por voluntad del legislador, en la exención se libera al sujeto pasivo del cumplimiento de la obligación sustancial de pagar el impuesto pero subsiste la obligación de presentar la respectiva declaración tributaria; en la exclusión se libera al sujeto pasivo tanto de la obligación de pagar el impuesto como de la de presentar la declaración.

En las exenciones y exclusiones se configuran todos los elementos estructurales del tributo (sujetos, hecho generador y base gravable) pero por dispensa del legislador estos contribuyentes han sido eximidos de las obligaciones tributarias sustancial o formal; es decir, de no ser por el tratamiento preferencial dado, deberían cumplir con los deberes formales y sustanciales que les imponen las normas tributarias ya que en estos casos se cumplen todos los presupuestos necesarios para la configuración del tributo.

De otra parte es importante anotar que para que la obligación tributaria nazca a la vida jurídica requiere que existan dos personas que se constituyan en los extremos de la relación jurídica. Cuando uno de esos extremos no existe, o cuando concurren en una misma persona o sujeto las calidades de acreedor y deudor, se verifica de derecho una confusión que extingue la deuda, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 1.724 del Código Civil, que reza:

"Cuando concurren en una misma persona las calidades de acreedor y deudor, se verifica de derecho una confusión **que extingue la deuda y produce iguales efectos que el pago**"  
(Resaltado fuera de texto).

Ahora bien, es importante distinguir en materia tributaria, la figura de la **no sujeción**, que se aplica a aquellos sujetos que por la conjugación de los elementos estructurales del tributo no se encuentran inmersos en la condición de sujetos pasivos del impuesto, por la imposibilidad de conjugarse en estricta forma los elementos constitutivos del impuesto, ya sea por inexistencia de alguno de ellos o porque existe confusión entre los sujetos que constituyen los extremos de la relación jurídico tributaria, debido a que a la vez ostentan la calidad de sujeto activo con la de sujeto pasivo. Estos son no contribuyentes o no sujetos de la obligación tributaria por la imposibilidad de configurarse en estricta forma los elementos constitutivos, lo que genera inexistencia de la obligación por sustracción de materia o imposibilidad para exigir el cumplimiento de ésta.

La **no sujeción** no constituye un tratamiento preferencial de exención o exclusión, ya que en ésta no se configura la obligación y por lo tanto, cuando se da esta figura, el Distrito Capital no está dejando de percibir ingreso alguno, pues la obligación es inexistente, diferente a lo que ocurre con el sujeto pasivo del tributo a quien se le otorga un beneficio fiscal porque este sujeto de no ser por la dispensa legal concedida, debería tributar como cualquier ciudadano.

La normatividad actual frente a los tributos distritales establece que es Sujeto Activo de los impuestos distritales, el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

Para efectos del impuesto Predial Unificado, el artículo 17 del Decreto Distrital 400 del 28 de junio de 1.999, prescribe:


**"Sujeto Pasivo.** Es sujeto pasivo del impuesto predial unificado, la persona natural o jurídica, propietaria, poseedora de predios ubicados en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.

Responderán solidariamente por el pago del impuesto, el propietario y el poseedor del predio.

Cuando se trate de predios sometidos al régimen de comunidad serán sujetos pasivos del gravamen los respectivos propietarios, cada cual en proporción a su cuota, acción o derecho del bien indiviso.

Si el dominio del predio estuviere desmembrado, como en el caso del usufructo, la carga tributaria será satisfecha por el usufructuario..."

Es decir, en el caso del impuesto Predial Unificado de los bienes inmuebles de propiedad del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, en los extremos de la relación



jurídica tributaria, concurren el Sujeto Activo y el Sujeto Pasivo del tributo, situación que genera confusión de la deuda y por consiguiente, extinción de la obligación fiscal.

Adicionalmente a lo anterior, el artículo 170 del Decreto Nacional 1333 de 1.986 - Código de Régimen Político y Municipal, prescribe:

"Los bienes de los municipios no pueden ser gravados con impuestos directos nacionales, departamentales o municipales..."

Antes de la expedición del Acuerdo 16 de 1.999, los artículos 11 y 12 del Acuerdo 11 de 1.988, establecían que los inmuebles del Distrito Especial de Bogotá, destinados a cumplir las funciones propias de la creación de cada dependencia, así como los destinados a la conservación de hoyas, canales y conducción de aguas, embalses, colectores de alcantarillado, tanques, plantas de purificación, servidumbres activas, plantas de energía y de teléfonos, vías de uso público, sobrantes de construcción estaban exentos del impuesto predial. Y que en consideración a su especial destinación, los bienes de uso público de que trata el artículo 674 del Código civil, están exentos del impuesto predial y la sobretasa catastral a partir de la fecha de su afectación con tal calidad.

El establecimiento de exención previsto en el Acuerdo 11 de 1.988 generó una imprecisión jurídica frente a los inmuebles del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, para efectos del impuesto Predial Unificado, pues tal y como lo hemos venido analizando, en estos casos se configura una no sujeción que implica la liberación total de las obligaciones tributarias por extinción de la obligación, por lo tanto, no es dable jurídicamente la exención, pues esta se da cuando se configura la obligación y en los casos en que concurre simultáneamente en los extremos de la relación jurídica como acreedor y deudor el distrito Capital, la obligación fiscal se extingue por confusión.

De otra parte, es importante anotar que, hasta 1.993 para hacerse acreedor a las exenciones previstas en la normatividad tributaria distrital, debía solicitarse reconocimiento previo a la extinta Junta Distrital de Hacienda y a partir del año gravable 1.994 de conformidad con lo previsto en el Parágrafo tercero del artículo 13 del Decreto Distrito 807 de 1.993, debían solicitarse en la respectiva declaración tributaria, sin que se requiriera reconocimiento previo alguno y sin perjuicio de la facultad posterior de revisión de la Administración Tributaria Distrital. Estos trámites no fueron surtidos por el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, lo cual generó cartera inexistente jurídicamente en el sistema predial, debido a que existe confusión en los extremos de la relación jurídico-tributaria, que originan la extinción de la obligación en los términos del artículo 1.724 del Código Civil.

Para corregir la imprecisión jurídica, las razones expuestas anteriormente fueron la motivación presentada por la Administración Tributaria Distrital para la expedición del Acuerdo 16 de 1.999, que en su artículo primero preceptúa:

"Los sujetos signatarios de la convención de Viena, la Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana y **el Distrito Capital entendido como tal, la Administración**



**Central, la alcaldía Mayor, los fondos de Desarrollo Local, Las Secretarías, los Departamentos Administrativos, y los Establecimientos Públicos no son contribuyentes, esto es, no sujetos de los Impuestos Predial Unificado, Industria y Comercio, Avisos y Tableros; Unificados de Vehículos y Delineación Urbana." (Subrayado fuera de texto)**

El artículo Segundo ibídem, establece que este Acuerdo regirá a partir de la fecha de su publicación. Fue publicado el 9 julio de 1.999 en el Registro Distrital No. 1938.

El impuesto Predial Unificado de conformidad con lo establecido en el artículo 14 del Decreto Distrital 400 del 28 de junio de 1.999, se causa el 1º de enero del respectivo año gravable, por lo tanto, la no sujeción prevista en el acuerdo 16 de 1.999, será aplicable a partir del 1º de enero del año 2.000.

No obstante lo anterior, es importante resaltar que, independientemente de la vigencia del Acuerdo 16 de 1.999, para efectos del Impuesto Predial Unificado de los inmuebles de propiedad del Distrito Capital ubicados en esta jurisdicción, el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, no es contribuyente del impuesto respectivo, por existir extinción de la obligación tributaria por confusión en los términos del artículo 1.724 del Código Civil.

Como corolario de lo anterior tenemos que, en los casos en que el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, sea titular del derecho de dominio de inmuebles ubicados en esta jurisdicción no será sujeto pasivo del impuesto Predial Unificado, es decir, no será contribuyente de este tributo, por existir concurrencia del sujeto activo y pasivo del tributo, que genera extinción de la obligación fiscal por confusión en los extremos del vínculo obligacional del tributo y por consiguiente, no está obligado a cumplir deberes formales ni sustanciales por este concepto por vigencia fiscal alguna.

Una vez claro que el Distrito Capital no puede ser sujeto activo y sujeto pasivo del tributo por presentarse confusión en la obligación, que extingue el vínculo obligacional, debemos precisar que solamente las entidades relacionadas en el artículo Primero del Acuerdo 16 de 1.999, se encuentran comprendidas dentro de la no sujeción, estas son: la Administración Central, la Alcaldía Mayor, los Fondos de Desarrollo Local, las Secretarías, los Departamentos Administrativos, y los Establecimientos Públicos.

Del artículo en mención debe entenderse por sector central del Distrito Capital las entidades que no gozan de autonomía administrativa y no poseen personería jurídica propia tales como las secretarías y los departamentos administrativos, a estos se deben sumar las alcaldías locales y las juntas administradoras, que no son entes autónomos; estas entidades por pertenecer al sector central del Distrito Capital no están obligadas frente a la Administración Tributaria Distrital.

Ahora bien, para efectos del impuesto Predial Unificado, se hace necesario efectuar las siguientes precisiones, frente a los entes descentralizados como son: los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales y las sociedades de economía mixta del orden distrital, para los cuales la situación tributaria es diferente:

La razón primordial es porque el artículo 6 del Acuerdo 11 de 1.988 estableció que los bienes inmuebles de propiedad de los establecimientos públicos y sociedades de economía mixta del orden nacional, departamental, municipal y distrital, y las empresas industriales y comerciales del Estado del orden nacional, departamental y distrital, deberán pagar el impuesto Predial y sobretasa catastral a favor del Distrito Especial de Bogotá.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 5 del Decreto 1050 de 1.968, los establecimientos públicos, son organismos creados por la ley, o autorizados por esta, encargados principalmente de atender funciones administrativas, conforme a las reglas del derecho público, y que reúnen las siguientes características:


- a) Personería jurídica
- b) Autonomía administrativa y
- c) Patrimonio independiente, constituido con bienes o fondos públicos comunes o con el producto comunes o con el producto de impuestos, tasas o contribuciones de destinación especial.

El artículo 6 del Decreto 1050 de 1.968 prescribe que las empresas industriales y comerciales, son organismos creados por la ley, o autorizados por esta, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial conforme a las reglas del derecho privado, salvo las excepciones que consagra la ley, y que reúnen las siguientes características:

- a) Personería jurídica
- b) Autonomía administrativa y
- c) Capital independiente, constituido totalmente con bienes o fondos públicos comunes, los productos de ellos, o el rendimiento de impuestos, tasas o contribuciones de destinación especial.

De conformidad con lo preceptuado en el artículo 8 ibídem, las sociedades de economía mixta, son organismos constituidos bajo la forma de sociedades comerciales con aportes estatales y de capital privado, creados por la ley o autorizados por esta, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial conforme a las reglas del derecho privado, salvo las excepciones que consagre la ley.

De lo anteriormente expuesto, se colige que los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales y las sociedades de economía mixta del orden distrital, por tener personería jurídica propia, autonomía administrativa y patrimonio independiente, son los titulares del derecho de dominio de los inmuebles a su cargo, y no el Distrito Capital, y en estos casos en los extremos de la relación jurídico tributaria no concurren tanto el sujeto activo como el pasivo y no se origina confusión, por lo tanto, estas entidades son sujetos pasivos del impuesto Predial Unificado frente a los inmuebles de su propiedad. Sin embargo, los establecimientos públicos de conformidad con lo prescrito en el artículo primero del Acuerdo 16 de 1.999, a partir del año gravable 2.000 no son contribuyentes del impuesto Predial Unificado.



De otra parte, vale la pena anotar que de conformidad con lo establecido en el Parágrafo único del Artículo 11 del Acuerdo 11 de 1.988, las empresas de Energía, Acueducto y Teléfonos del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, son sujetos pasivos del impuesto Predial Unificado, por los inmuebles destinados a su manejo administrativo y operativo y sobre los inmuebles que no estén destinados a la conservación de hoyas, canales y conducción de aguas, embalses, colectores de alcantarillado, tanques, plantas de purificación, servidumbres activas, plantas de energía y de teléfonos, los cuales están cobijados por la no sujeción.

Ahora bien, con relación a los Fondos de Desarrollo Local definidos por el artículo 2 del Decreto Nacional 3130 de 1.968 como: "*Los fondos son un sistema de manejo de cuentas de parte de los bienes o recursos de un organismo, para el cumplimiento de los objetivos contemplados en el acto de su creación y cuya administración se hace en los términos en este señalados. **Cuando a dichas características se sume la personería jurídica, las entidades existentes y las que se creen conforme a la ley, lleven o no la mención concreta de fondos rotatorios, son establecimientos públicos.***" (Subrayado fuera de texto) por ser éstos entidades del Distrito Capital con personería jurídica con la categoría de establecimientos públicos, por lo tanto, titulares del derecho de dominio de sus bienes inmuebles, son sujetos pasivos del impuesto Predial hasta la vigencia fiscal 1.999, sobre los inmuebles de su propiedad, pues allí no se configura la confusión y de conformidad con lo preceptuado en el artículo primero del Acuerdo 16 de 1.999, a partir del año gravable 2.000 son no contribuyentes del impuesto Predial Unificado.

Finalmente, considera importante anotar esta Subdirección que para efectos de los impuestos de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, sobre Vehículos Automotores y Delineación Urbana, son aplicables los mismos argumentos expuestos en este concepto frente a la no sujeción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, por existir extinción de la obligación tributaria por confusión en los extremos del vínculo obligacional de los tributos, independientemente de la vigencia del Acuerdo 16 de 1.999.

La excepción la constituyen los Establecimientos Públicos y los Fondos de Desarrollo Local, que han sido sujetos pasivos de los tributos relacionados anteriormente, a los que el Acuerdo 16 de 1.999 otorgó un tratamiento preferencial. Estas entidades, teniendo en cuenta la fecha de causación de los diferentes impuestos distritales, serán acreedoras a la no sujeción contemplada en el Acuerdo 16 de 1.999, así:

El impuesto Predial Unificado de conformidad con lo establecido en el artículo 14 del Decreto Distrital 400 del 28 de junio de 1.999, se causa el 1º de enero del respectivo año gravable, por lo tanto, la no sujeción será aplicable a partir del 1º de enero del año 2.000.

El impuesto sobre Vehículos Automotores, según lo prescrito en el artículo 57 del Decreto Distrital 400, se causa el 1º de enero de cada año. En el caso de los vehículos automotores nuevos, el impuesto se causa en la fecha de solicitud de la inscripción en el registro terrestre automotor, que deberá corresponder con la fecha de la factura de venta, o en la fecha de solicitud de internación; por lo tanto, la no sujeción para este impuesto, será aplicable a partir del año gravable 2.000, exceptuando a los vehículos

nuevos adquiridos con posterioridad al 9 de julio de 1.999, fecha en que entró en vigencia el Acuerdo en comento, los cuales no serán objeto de este impuesto.

El impuesto de Delineación Urbana, de acuerdo con lo establecido en el artículo 64 del Decreto Distrital 400 de 1.999, se causa cuando se presente el hecho generador, es decir, en la fecha de expedición de la licencia para la construcción, ampliación, modificación, adecuación y reparación de obras y urbanización de terrenos en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá; por lo tanto, la no sujeción será aplicable en los casos en que se configure el hecho generador con posterioridad a la fecha en que entró en vigencia el Acuerdo 16 de 1.999.

El impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, según lo preceptuado en el artículo 32 del Decreto Distrital 400 de 1.999, es un impuesto de período y éste es bimestral, por lo tanto, el Acuerdo 16 de 1.999, podrá aplicarse a partir del período comprendido entre los meses de septiembre y octubre de 1.999.

En los anteriores términos se modifican los conceptos Nos. 354 del 30 de junio de 1.995, 555 del 20 de marzo de 1.997 en lo pertinente con la sujeción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá al impuesto Predial Unificado, 673 del 10 de junio de 1.998, 675 del 10 de junio de 1.998, 690 del 17 de julio de 1.998 y 714 del 08 de octubre de 1.998.

NOTA DE RELATORÍA: CONCEPTO AMPLIADO POR EL CONCEPTO 1135

### **CONCEPTO No 835**

Ref: Consulta No 098195

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Cambio de Régimen común a Régimen Simplificado

### **Pregunta**

No me encontraba al frente de mi negocio para el 30 de junio de 1999 y la persona que estaba al frente desconocía que para esa fecha se debía registrar el cambio de régimen ante la Dirección de Impuestos distritales

Cumplo con todos los requisitos del régimen simplificado y adicionalmente a la presente solicitud de concepto, solicito me sea tenido en cuenta la tributación que he cumplido bajo la normatividad del Acuerdo 28 (sic) de 1995, durante los años de 1996-1997 y 1998.

Aspiro a que mi solicitud muy encarecida, dadas las características económicas, sea resuelta favorablemente al ser incluida dentro de los beneficiarios del Acuerdo 26 de 1998.

Desde cuando tengo los beneficios del tratamiento preferencial del Acuerdo 26 de 1998 y cuál es el procedimiento a seguir para acogerme a dicho tratamiento preferencial.?

Al mismo tiempo, deseo consultarles, desde cuando tengo los beneficios del tratamiento preferencial del Acuerdo 26 de 1998 y cuál es el procedimiento a seguir para acogerme a dicho tratamiento Preferencial?

Debo seguir declarando como régimen común, cuando pertenezco al régimen simplificado. ? Debo declarar en ceros por los dos bimestres que faltan al presente año. ?

Debo presentar la declaración anual de acuerdo con la resolución que expida el Secretario de Hacienda Distrital.?

## Respuesta

Para dilucidar las inquietudes del contribuyente haremos un cuadro comparativo de la reglamentación que ha determinado los requisitos para pertenecer al régimen simplificado durante las vigencias fiscales 1996 a 1999, teniendo en cuenta que desde 1996 se aplicó el Acuerdo 28 de 1995 y su Decreto Reglamentario 053 de 1996, y a partir de 1999 el Acuerdo 26 de 1998.

ARTICULO 7 ACUERDO 28/1995	ARTICULO 28 DECRETO 053/96	ARTICULO 7 ACUERDO 26/98
<p><b><i>“Pertenece al régimen simplificado, los contribuyentes del impuesto de Industria y Comercio, que cumplan con la totalidad de los siguientes requisitos:</i></b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li><b><i>1. Que sean personas naturales.</i></b></li> <li><b><i>2. Que tengan como máximo dos establecimientos de comercio y que sean distribuidores detallistas.</i></b></li> <li><b><i>3. Que no sean importadores.</i></b></li> <li><b><i>4. Que no vendan por cuenta de terceros así sea a nombre propio.</i></b></li> </ol>	<p><b>ARTICULO 28.- REGIMEN SIMPLIFICADO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO. Pertenecen al régimen simplificado, los contribuyentes del impuesto de Industria y Comercio, que cumplan con la totalidad de los siguientes requisitos:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li><b>1° Que sean personas naturales.</b></li> <li><b>2° Que tengan como máximo dos establecimientos de comercio y que sean distribuidores detallistas.</b></li> <li><b>3° Que no sean importadores.</b></li> </ol>	

**5. Que sus ingresos netos provenientes de la actividad comercial en el año inmediatamente anterior sean inferiores a la suma de cuarenta y cuatro millones setecientos mil pesos (\$44.700.000), (valor año base año 1994).**

**6. Que su patrimonio bruto fiscal a 31 de diciembre del año fiscal inmediatamente anterior sea inferior a ciento veinticuatro millones doscientos mil pesos (\$ 124.200.000). (valor base año 1994).**

Los profesionales...

**Los contribuyentes del régimen simplificado de industria y comercio no cobrarán el impuesto ni presentarán declaración; su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal concepto.**

**Sin perjuicio....**

PARAGRAFO

**En consecuencia, el impuesto de industria y comercio sólo se causará bimestralmente."**

**4° Que no vendan por cuenta de terceros así sea a nombre propio.**

**5° Que sus ingresos netos provenientes de la actividad comercial en el año inmediatamente anterior sean inferiores a la suma de CINCUENTA Y CUATRO MILLONES DE PESOS (\$54.000.000), valor base año 1996.**

**6° Que su patrimonio bruto fiscal a 31 de diciembre del año fiscal inmediatamente anterior, sea inferior CIENTO CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$ 150.000.000), valor base año 1996."**

**"ARTICULO SEPTIMO: REGIMEN SIMPLIFICADO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA, COMERCIO, AVISOS Y TABLEROS.**

*Pertenecen al régimen simplificado los contribuyentes del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros que cumplan con la totalidad de los siguientes requisitos:*

**1° Que sean personas naturales.**

**2° Que tengan como máximo dos establecimientos de comercio.**

**3° Que no sean importadores.**

**4° Que no vendan por cuenta de terceros así sea a nombre propio.**

**5° Que sus ingresos netos provenientes del ejercicio de actividades gravadas con el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros en el año fiscal inmediatamente anterior sean inferiores a la suma de \$ 77.900.000, (Año base 1998).**

**6° Que su patrimonio bruto fiscal a 31 de diciembre del año fiscal inmediatamente anterior sea inferior \$ 216.500.000, (Año base 1996)."**

**En el párrafo segundo transitorio del artículo 9 del Acuerdo 26 de 1998, se determinó:**

**"Los contribuyentes que cumplan con las condiciones previstas para pertenecer al régimen simplificado y que a partir de la vigencia del acuerdo 28 de 1995 hayan declarado bimestralmente, podrán acogerse a este régimen**

***siempre y cuando registren el cambio de régimen ante la Dirección de Impuestos Distritales a más tardar el 30 de junio del año 1999.”***

En el Acuerdo 28 de 1995 y en el Decreto 053 de 1996 se establecieron requisitos para pertenecer al régimen simplificado, vigente durante los años 1996, 1997 y 1998; los cuales fueron modificados y regulado desde 1999 con la reglamentación establecida en el Acuerdo 26 de 1998.

Así mismo, en el artículo 30 del Decreto 053 de 1993 determinaba una condición para que los contribuyentes que tributaran por el régimen común, pudiesen tributar bajo las reglas del régimen simplificado, señalando:

*“ARTICULO 30°.- CAMBIO DE REGIMEN COMUN AL SIMPLIFICADO. Los contribuyentes sometidos al régimen común, sólo podrán acogerse al régimen simplificado cuando demuestren que en los tres (3) años fiscales, anteriores, se cumplieron, por cada año, las condiciones establecidas en el artículo 28 del presente Decreto.”*

*Ahora bien, una vez transcritas las normas, mediante las cuales se regulaba el sistema del régimen simplificado anterior al Acuerdo 26 de 1998 y los requisitos establecidos mediante el Decreto Distrital 053 de 1996 para el cambio de régimen haremos la siguiente precisión:*

*Solamente podían pertenecer al régimen simplificado las personas que realizaran actividad comercial y cumplieran los requisitos establecidos en el artículo 28 del Decreto 053 de 1996 y para aquellos contribuyentes que por no cumplir en alguna vigencia en la que se aplicó el Acuerdo 28 de 1995 los requisitos del régimen simplificado, debieron tributar por el régimen común y para poder cambiar de régimen, tributando bajo el régimen simplificado, debían durante tres años consecutivos cumplir las condiciones del régimen. Por ejemplo si un contribuyente cumplía en el año 1996 las condiciones del régimen común, pero en 1997 cumplía las condiciones del régimen simplificado, solo podría tributar por éste régimen hasta el año 2000.*

*Nótese como el cambio de régimen común a simplificado que señala el artículo 30 del Decreto 053 1996 y en el cual se exige para ello que se demuestre que en los tres años anteriores se cumplieron los requisitos determinados en el artículo 28 del Decreto 053 de 1996, no se puede aplicar y la razón primordial se centra, en que los requisitos que el Decreto 053 de 1996 exigiría cumplir para la vigencia 1999 y posteriores no son aplicables, en virtud del artículo 7 del Acuerdo 28 de 1995 que modificó los requisitos para pertenecer al régimen simplificado del Impuesto de Industria y Comercio.*

*Por consiguiente para las vigencias 1999 y posteriores, el artículo 30 del Decreto Distrital 053 de 1996 se estima una disposición insubsistente, porque frente a ella ocurre lo prescrito en el artículo 3 de la Ley 153 de 1887, como insubsistencia de una disposición legal por existir una ley nueva (Acuerdo 26 de 1998) que regula íntegramente la materia a que la anterior disposición se refería (Artículo 30 Decreto 053 de 1996).*

Por lo cual tenemos, que los contribuyentes que en 1998 tributaron bajo el régimen común que regulaba el Acuerdo 28 de 1995, si en 1999 cumplen los requisitos que exige el Acuerdo 26 de 1998 para pertenecer al régimen simplificado pueden tributar desde ese año bajo las condiciones que regulan ese régimen, sin importar si registraron el cambio de régimen con posterioridad al 30 de Junio del año 1999.

Las condiciones que regulan el régimen simplificado están establecidas en el Acuerdo 26 de 1998, y señalan que el contribuyente puede tributar por el sistema general presentando declaración anual y pagando el tributo hasta el 15 de marzo del año 2000 o acogiéndose al sistema preferencial de pago, que consiste en el pago anual del Impuesto en los recibos de pago prescritos por la administración distrital, cuyo plazo para cancelar lo correspondiente al año 1999 vence el 15 de marzo de 2000 y en el cual el contribuyente debe pagar los siguientes valores en salarios mínimos según el rango de ingresos netos obtenidos en el año 1999 de conformidad con el artículo 8 del Acuerdo 26/98.

RANGO DE INGRESOS	NETOS AÑO	No SALARIOS MINIMOS DIARIOS
<b>0</b>	<b>15.000.000</b>	<b>0</b>
<b>15.000.001</b>	<b>20.000.000</b>	<b>8</b>
<b>20.000.001</b>	<b>30.000.000</b>	<b>12</b>
<b>30.000.001</b>	<b>45.000.000</b>	<b>24</b>
<b>45.000.001</b>	<b>60.000.000</b>	<b>36</b>
<b>60.000.001</b>	<b>77.900.000</b>	<b>60</b>

Además debe recordar el contribuyente que le asiste un deber de cumplir con el deber formal de informar esta novedad de cambio de régimen para quienes venían tributando por el régimen común en el año 1998 en las siguientes oportunidades:

1. Hasta antes del 30 de junio de 1999, en aplicación del párrafo segundo transitorio del artículo 9 del Acuerdo 26 de 1998.
2. A más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de finalización del primer período declarable, en aplicación del artículo 37 del Decreto Distrital 807 de 1993. (Hasta el 31 de enero del año 2000). De no hacerlo así la Dirección los clasificará e inscribirá de conformidad con los datos estadísticos que posea. Esto último sin perjuicio de la facultad consagrada en el artículo 508 –1 del Estatuto Tributario Nacional.

La posición plasmada en el presente pronunciamiento modifica la contenida en el Concepto 782 del 13 de julio de 1999 en lo pertinente.



## CONCEPTO No 840

Ref: Radicación 098800

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Asociaciones Gremiales

### Pregunta

Se Pregunta el consultante, si las cámaras de comercio de otros países, con sede en Santa Fe de Bogotá D.C., calificada como entidad sin ánimo de lucro, cuyo objeto social es promover y apoyar los intereses comerciales, industriales y turísticos de Colombia, así como las relaciones comerciales con los correspondientes países y otros países amigos y el de fomentar las buenas relaciones y el intercambio comercial a través del suministro de datos e informaciones mediante publicaciones y en lo posible servicios en general a sus afiliados con el fin de alcanzar y cumplir tales objetivos. Este tipo de entidades se podrían catalogar como asociaciones o gremios sin ánimo de lucro, para efectos de la no sujeción del impuesto de industria, comercio y avisos.

### Respuesta

Es necesario manifestarle que con fundamento en la norma antes citada, esta Subdirección carece de facultad legal para pronunciarse sobre situaciones particulares y concretas en las que se encuentran los consultantes, razón por la cual lo aquí expuesto debe entenderse referido a situaciones de carácter general y abstracta.

En primera instancia recordemos que conforme a lo preceptuado en el artículo 78 del Código de Comercio, las Cámaras de Comercio son instituciones de orden legal, con personería jurídica creadas por el gobierno nacional, de oficio o a petición de los comerciantes.

Sobre el tema es importante traer a colación apartes de la Sentencia. C.144, abril. 20/93, proferida por la Corte Constitucional, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz:

**“Naturaleza de las cámaras de comercio.** Las cámaras de comercio no son entidades públicas, pues no se avienen con ninguna de las especies de esta naturaleza contempladas y reguladas en la Constitución y la ley. Si bien nominalmente se consideran “instituciones de orden legal” (C.Co., art. 78), creadas por el gobierno, lo cierto es que ellas se integran por los comerciantes inscritos en su respectivo registro mercantil (C.Co.). La técnica autorizatoria y la participación que ella reserva a la autoridad pública habida consideración de las funciones que cumplen las cámaras de comercio, no permiten concluir por sí solas su naturaleza pública. Excluida la función de llevar el registro mercantil, las restantes funciones de las cámaras, su organización y dirección, la fuente de sus ingresos, la naturaleza de sus trabajadores, la existencia de estatutos que los gobiernan, extremos sobre los cuales no es necesario para los efectos de esta providencia entrar a profundizar, ponen de presente que sólo a riesgo de desvirtuar tales elementos no se puede dudar sobre su naturaleza corporativa, gremial y privada” (Subraya fuera de texto)

De igual forma el tratadista Gabino Píñón en su libro “Introducción al Derecho Comercial”, Edit. Temis, 1985, págs , manifiesta:


**“Naturaleza de las cámaras.** Se trata, desde luego, de personas jurídicas de derecho privado, que no forman parte de la administración pública, a pesar de que son creadas por el Gobierno y de que cumplen algunas funciones públicas delegadas en ellas o encomendadas a ellas, según lo previsto en el artículo 86 del Código. Por eso es precisamente por lo que el gobierno está meramente representado en sus juntas directivas con no menos de la tercera parte de sus miembros, según lo previsto en el artículo 80 del Código; y por eso mismo la representación de las cámaras como personas jurídicas la ejerce el funcionario (presidente, gerente, etc) que elija la junta directiva, en armonía con sus estatutos o reglamentos internos. Sin que ese carácter privado se altere por el hecho de que el gobierno, por medio de la Superintendencia de Industria y Comercio, apruebe esos estatutos o reglamentos, así como sus presupuestos y ejerza, en general, el control o vigilancia que se prevé en los artículos 82, 86, 87, 91 y 94 del Código. Control que tiene su justificación en la importancia de las funciones que cumplen o pueden cumplir las cámaras en la organización del comercio, como colaboradoras del gobierno en un campo tan amplio y tan complejo como es el de la vida comercial.”

Así pues, las cámaras de comercio son instituciones, no de simple iniciativa privada, pues deriva su existencia de la autorización legal dada por el gobierno, para lo cual deberá acreditar los siguientes requisitos:

- a) Las condiciones económico – sociales, la importancia comercial y las necesidades de la región donde haya de operar, a través de los estudios que para el efecto se consideren pertinente.
- b) Que la jurisdicción de la nueva cámara de comercio esté conformada por uno (1) o más municipios, cuyo número total de habitantes no sea inferior a doscientos cincuenta mil (250.000), circunstancia que se acreditará mediante certificación expedida por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DANE. (D.R. 1252/90).

Así conformadas las cámaras, podemos decir que su naturaleza es de carácter gremial, con todas las prerrogativas y beneficios tributarios inherentes a este tipo de asociaciones.

Ahora bien, efectuadas las anteriores precisiones, entramos a definir si una entidad extranjera sin ánimo de lucro, cuyo objeto es promover y apoyar los intereses comerciales, industriales y turísticos de Colombia, así como las relaciones comerciales con otros países y el de fomentar las buenas relaciones y el intercambio comercial a través del suministro de datos e información mediante publicaciones, se puede catalogar como asociaciones de profesionales o gremiales sin ánimo de lucro, y así hacerse acreedor al beneficio de la no sujeción del impuesto de industria, comercio y



avisos; para ello señalaremos en primera instancia cual es el hecho que genera la obligación tributaria:

El Decreto Distrital 400 de 1999, en el artículo 28, al referirse al hecho generador del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros señala:

“ El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa fe 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 37, define el sujeto pasivo en los siguientes términos:

“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.  
...”

De la interpretación armónica de las citadas normas se infiere que es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho que en la jurisdicción del Distrito capital realice actividades industriales, comerciales o de servicios, a menos que la actividad ejercida o el sujeto que la realiza, tenga contemplado en forma expresa un tratamiento preferencial que lo excluya de la sujeción o del pago del impuesto que nos ocupa (no sujeción o exención).

Las no sujeciones se encuentran establecidas en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y acogidas por el artículo 35 del Decreto Distrital 400 de 1999, siendo de interés para el momento las contempladas en el literal d) del Artículo 35 del Decreto referido a saber: *“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.”* (subraya)

Ahora bien, entremos a señalar, lo que se entiende por asociaciones de profesionales o gremiales; dichos entes son personas jurídicas de derecho privado, compuestas por una pluralidad de personas que se establecen para la realización de un objeto común; la Corte Suprema de Justicia en sentencia de agosto 10 de 1937 las definió, así:

“Pluralidad de personas que reúnen sus esfuerzos y actividades para una finalidad no lucrativa, sino de orden espiritual o intelectual o deportivo o recreativo.”

Vale decir que las actividades que efectúan las asociaciones tienen por finalidad la defensa de los intereses comunes a una actividad o profesión.

Refiriéndonos al término Gremial, la legislación colombiana no la define, por lo que acudiremos a la definición dada por el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua y la suministrada por los autores y doctrinantes.

El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua señala:

“GREMIAL: Pertenciente a gremio, oficio o profesión (...)

Según la misma obra, GREMIO constituye el “...5. *Conjunto de personas que tienen un mismo ejercicio, profesión o estado social*”.

El profesor Manuel Ossorio en su Diccionario de Ciencias Jurídicas políticas y Sociales expresa: (página 339)

“Gremio. Conjunto de personas que desempeñan un mismo oficio o profesión, y que se aúnan para defender sus intereses comunes y lograr mejoras también de carácter común”.

Por su parte el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas señala:

“Gremio. En sentido general, conjunto de personas que ejercen la misma profesión u oficio o poseen el mismo estado social. (...)

Debe tenerse en cuenta lo preceptuado en la Ley 50 de 1984 artículo 11 que establece que cuando las entidades mencionadas en el artículo 39, numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 199,3 realicen actividades industriales o comerciales, quedan sujetas al impuesto de industria, comercio y avisos en lo relativo a tales actividades.

Precisemos el alcance del concepto “ánimo de lucro”, pues es requisito indispensable para que se configure la no sujeción. Al respecto vale la pena traer a colación el concepto doctrinal No. 211 emitido por la Oficina Jurídico Tributaria, en donde se expresa lo siguiente:

“Referente a las entidades sin ánimo de lucro, el Consejo de Estado mediante sentencia de febrero 6 de 1987 dijo que el ánimo de lucro o finalidades de lucro no pueden relacionarse a las actividades ejercidas sino la destinación que se les dé.

La estipulación que elimina los fines de lucro tiene como consecuencia que los rendimientos y utilidades obtenidos no sean objeto de distribución o reparto entre socios integrantes de la persona moral que los genera.

De acuerdo con la jurisprudencia el ánimo de lucro se determina por uno de los siguientes elementos:

- La obtención de rentas susceptibles de ser objeto de distribución de utilidades durante la existencia de la entidad.
- O que las utilidades y el capital se repartan entre los asociados al momento de su disolución.

En consecuencia, a las personas jurídicas que no persiguen como finalidad exclusiva o primordial procurar esa utilidad o ganancia al grupo de asociados o miembros,

mediante actividades dirigidas a su producción se las califica como "sin ánimo de lucro", constituyéndose esa ausencia en fin lucrativo, en elemento característico o de otra categoría de personas jurídicas, que se ha identificado como correspondiente a las corporaciones.

....

Como entidades sin ánimo de lucro solamente las asociaciones profesionales y gremiales se encuentran calificadas por la ley tributaria como no sujetas, y las de dedicación exclusiva a servicios de investigación social y/o científica y comunicación como exentas entre 1988 y 1992. Las demás a pesar de carecer de ánimo de lucro serán sujetos pasivos del impuesto de Industria, Comercio y Avisos en caso de realizar actividades gravadas.

De lo anterior expuesto se puede colegir, que como entidades sin ánimo de lucro solamente las asociaciones profesionales y gremiales se encuentran calificadas por la ley tributaria como no sujetas. Las demás a pesar de carecer de ánimo de lucro serán sujetos pasivos del impuesto de Industria, Comercio y Avisos en caso de realizar actividades gravadas.

No sobra recordar que quienes inician actividades, deberán inscribirse dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha de iniciación de sus operaciones, como lo prevé el artículo 35 del Decreto Distrital 807 de 1993.

#### **CONCEPTO No. 841**

Ref: Radicación 099930

Tema: Impuesto de Industria y Comercio


Subtema: Asociaciones Gremiales

#### **Pregunta**

Se Pregunta el consultante en primera instancia, si una entidad de carácter privado, sin ánimo de lucro, que tiene por objeto encargarse de promover el desarrollo e implantación de sistemas estandarizados de identificación y codificación de productos, y el desarrollo de un lenguaje común que facilite el intercambio de información sobre estas materias entre el comercio y la industria y demás sectores involucrados en el tema, ¿es una asociación gremial?

¿Como asociación gremial se considera contribuyente del impuesto de industria y comercio y avisos?

En segundo lugar se Pregunta que si esta sociedad sin ánimo de lucro cuyos ingresos están conformados por a) las cuotas de afiliación y mantenimiento que aportan sus asociados, b) rendimientos financieros producto de la inversión de su patrimonio, c) pagos de servicios de capacitación por asociados, d) pago por servicios de capacitación de no asociados, e) pagos por derecho al uso del sistema por parte de no asociados y f) pago de pautas publicitarias en publicaciones de distribución gratuita; debería tributar el impuesto de industria y comercio y avisos, únicamente sobre los recursos



provenientes por derecho de usos de no asociados y de los provenientes por servicios de capacitación y publicación tanto de asociados y no asociados?. Lo anterior por cuanto las cuotas de afiliación y mantenimiento que pagan los asociados constituyen un aporte a patrimonio y los rendimientos financieros un acrecimiento del mismo.

#### Respuesta

Es necesario manifestarle que con fundamento en la norma antes citada, esta Subdirección carece de facultad legal para pronunciarse sobre situaciones particulares y concretas en las que se encuentran los consultantes, razón por la cual lo aquí expuesto debe entenderse referido a la situaciones de carácter general y abstracto.

El Decreto Distrital 400 de 1999, en el artículo 28, al referirse al hecho generador del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros señala:

“ El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa fe 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 37, define el sujeto pasivo en los siguientes términos:

“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.  
...”

De la interpretación armónica de las citadas normas se infiere que es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho que en la jurisdicción del Distrito capital realice actividades industriales, comerciales o de servicios, a menos que la actividad ejercida o el sujeto que la realiza, tenga contemplado en forma expresa un tratamiento preferencial que lo excluya de la sujeción o del pago del impuesto que nos ocupa (no sujeción o exención).

Tratándose de las no sujeciones, estas, se encuentran establecidas en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y acogidas por el artículo 35 del Decreto Distrital 400 de 1999, siendo de interés para el momento las contempladas en el literal d) del Artículo 35 del Decreto referido a saber: *“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.”* Es así como el consultante debe entrar a analizar muy detenidamente si la realidad fiscal de las actividades que realiza lo subsumen en alguna de ellas, para poder beneficiarse de la no sujeción al impuesto referido.

Debe tenerse en cuenta en la operancia de esta no sujeción, lo preceptuado en la Ley 50 de 1984 artículo 11 que establece que cuando las entidades mencionadas en el

artículo 39, numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983 realicen actividades industriales o comerciales, quedan sujetas al impuesto de industria, comercio y avisos en lo relativo a tales actividades y deberán cumplir con todas las obligaciones inherentes al tributo.

Como la no sujeción del caso en estudio se aplica para quien ostente la calidad de asociación profesional y gremial sin ánimo de lucro y realice actividades de servicio, debemos analizar uno a uno los elementos que tipifican que una persona jurídica cumpla con estas condiciones; el primer elemento a analizar es la característica de ASOCIACION y para ello se revisará un breve estudio sobre las personas jurídicas, con el fin de hacer claridad sobre el concepto de ASOCIACION. Sobre el particular citaremos algunos apartes del Concepto No. 189 de septiembre 30 de 1994, emitido por la Jefatura Jurídico Tributaria (hoy Subdirección Jurídico Tributaria)

Las Personas Jurídicas de Derecho Privado son de dos tipos:

1. Fundaciones de Beneficencia Pública ( o de Utilidad Común).
2. Corporaciones (o Agrupaciones).

El Código Civil trae esta clasificación en el TITULO XXXVI del libro primero, Artículo 633 al disponer:

"..Las personas Jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública.."


El precepto legal antes citado contiene una clasificación, pero no así definiciones. Estas deben buscarse en otras normas, en la doctrina y en la jurisprudencia.

El tratadista Claro Solar considera que: "La fundación consiste en la afectación o destinación de determinados bienes a la consecución de un fin que el fundador se propone".

El Decreto 3130 de 1968 Artículo 5 expresa: "Son instituciones de utilidad común o fundaciones las personas jurídicas creadas por la iniciativa particular para atender sin ánimo de lucro, servicios de interés social, conforme a la voluntad de los fundadores".

La corporación es definida, por el mismo autor, antes referido como: "una persona jurídica formada por un cierto número de individuos asociados para conseguir la realización de un fin de interés común." Partiendo de que la corporación es un conjunto de personas que para obtener un determinado fin vinculan un capital, si ese capital se destina a que sus réditos sean repartidos entre quienes lo aportan, **la corporación se denominará sociedad que a su vez será comercial si realiza actos de comercio, de lo contrario, será una sociedad civil; si se trata de una corporación, cuyo capital, al producir réditos no es repartido entre sus miembros por estar éste destinado a fines de carácter cultural, científico o de beneficencia, recibe el nombre de asociación, definida por la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 10 de agosto de 1937 como: "Pluralidad de personas que reúnen sus esfuerzos y actividades para una finalidad no lucrativa, sino de orden espiritual o intelectual o deportivo o recreativo".**

( El resaltado es nuestro)



En suma, en las corporaciones o agrupaciones hay un conjunto de personas reunidas para la consecución de un bien común, para lo cual generalmente aportan un capital, mientras que en la fundación hay esencialmente una masa de bienes destinados a un fin, sin ánimo de lucro, que el fundador se propone.

Como se ve, la diferencia fundamental entre las corporaciones o agrupaciones y las fundaciones es que las primeras tienen un sustrato humano y las últimas tienen como sustrato fundamental los bienes (por eso una fundación no se concibe sin bienes ya que lo que la caracteriza es la destinación de estos a una finalidad, en cambio puede concebirse una corporación, concretamente una asociación que en principio carezca de bienes o los tenga muy exiguos).

Es bueno recalcar que las asociaciones y las sociedades (estas últimas bien sean civiles o comerciales) aun cuando pertenecen al mismo grupo genérico de las corporaciones o agrupaciones cuya característica principal, es el sustrato esencialmente humano, se diferencian en que en las asociaciones no existe ánimo de lucro y en las sociedades sí; en cambio pese a que las asociaciones y fundaciones son genéricamente diferentes, por cuanto que en las asociaciones el sustrato es humano mientras en las últimas los bienes son el sustrato fundamental, tienen en común la ausencia de ánimo de lucro."

De lo anterior tenemos, que para configurarse una persona jurídica como asociación se requiere que se conjugue dos elementos esenciales a saber: 1. Que el capital al producir réditos no sea repartido entre sus miembros y 2. Que los fines de dicha persona sea el de reunir esfuerzos para una finalidad no lucrativa, sino de orden espiritual o intelectual o deportiva o recreativo.

Ahora debemos analizar el segundo elemento que deben reunir estas personas para estar inmersas en la no sujeción y es tener el carácter de profesional y gremial, para ello revisaremos la conceptualización de estos términos:

Refiriéndonos al término gremial, la legislación colombiana no la define, por lo que acudiremos a la definición dada por el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua y la suministrada por los autores y doctrinantes.

El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua señala:


“GREMIAL: Pertenciente a gremio, oficio o profesión (...)

Según la misma obra, GREMIO constituye el “...5. *Conjunto de personas que tienen un mismo ejercicio, profesión o estado social*”.

El profesor Manuel Ossorio en su Diccionario de Ciencias Jurídicas políticas y Sociales expresa: (página 339)

“Gremio. Conjunto de personas que desempeñan un mismo oficio o profesión, y que se aúnan para defender sus intereses comunes y lograr mejoras también de carácter común”.





Por su parte el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas señala:

“Gremio. En sentido general, conjunto de personas que ejercen la misma profesión u oficio o poseen el mismo estado social. (...)

Finalmente como el último elemento que caracteriza a éstas personas que se benefician de la no sujeción es que se exige que estas asociaciones profesionales y gremiales no tengan ánimo de lucro, para ello hay que precisar los alcances del concepto “ánimo de lucro”, pues es requisito indispensable para que se configure la no sujeción. Al respecto vale la pena traer a colación el concepto doctrinal No. 211 emitido por la Oficina Jurídico Tributaria, en donde se expresa lo siguiente:

“Referente a las entidades sin ánimo de lucro, el Consejo de Estado mediante sentencia de febrero 6 de 1987 dijo que el ánimo de lucro o finalidades de lucro no pueden relacionarse a las actividades ejercidas sino la destinación que se les dé.

La estipulación que elimina los fines de lucro tiene como consecuencia que los rendimientos y utilidades obtenidos no sean objeto de distribución o reparto entre socios integrantes de la persona moral que los genera.

De acuerdo con la jurisprudencia el ánimo de lucro se determina por uno de los siguientes elementos:


- La obtención de rentas susceptibles de ser objeto de distribución de utilidades durante la existencia de la entidad.
- O que las utilidades y el capital se repartan entre los asociados al momento de su disolución.

En consecuencia, a las personas jurídicas que no persiguen como finalidad exclusiva o primordial procurar esa utilidad o ganancia al grupo de asociados o miembros, mediante actividades dirigidas a su producción se las califica como "sin ánimo de lucro", constituyéndose esa ausencia en fin lucrativo, en elemento característico o de otra categoría de personas jurídicas, que se ha identificado como correspondiente a las corporaciones.

....

Como entidades sin ánimo de lucro solamente las asociaciones profesionales y gremiales se encuentran calificadas por la ley tributaria como no sujetas, y las de dedicación exclusiva a servicios de investigación social y/o científica y comunicación como exentas entre 1988 y 1992. Las demás a pesar de carecer de ánimo de lucro serán sujetos pasivos del impuesto de Industria, Comercio y Avisos en caso de realizar actividades gravadas.

Resumiendo, son tres elementos generales que debe cumplir una persona jurídica, para que se beneficie de la no sujeción al Impuesto de Industria y Comercio por poseer la característica de ASOCIACION PROFESIONAL Y GREMIAL SIN ANIMO DE LUCRO, los cuales podemos desagregar en las siguientes características:

- 
1. Pluralidad de personas que se reúnen bajo la categoría de una persona jurídica.
  2. El objeto de asociación de éstas persona en una persona jurídica, debe ser única y exclusivamente para realizar actividades de orden espiritual o intelectual o deportivo o recreativo.
  3. Que los rendimientos y utilidades obtenidos por la asociación, no sean objeto de distribución o reparto entre los socios integrantes de la persona moral que los genera, es decir que no tenga ánimo de lucro.
  4. Que la asociación esté integrada por un conjunto de personas que pertenezcan a un mismo gremio o profesión.
  5. Que esta asociación de personas del mismo gremio o profesión que conforman la asociación tenga como finalidad defender sus intereses comunes y lograr mejoras también de carácter común para el gremio o profesión realizando actividades de orden espiritual, intelectual, cultural, deportivo o recreativo.
  6. Las actividades no sujetas que realice una asociación profesional y gremial sin ánimo de lucro son las actividades de servicio que presten, pero si desarrollan una actividad comercial o industrial por éstas actividades deberá tributar.

Sobre éste último punto es importante transcribir lo preceptuado en los artículos 29, 30 y 31 del Decreto Distrital 400 de 1999, para determinar cuales actividades están inmersas en el beneficio tributario a que nos hemos estado refiriendo:

#### **“ARTICULO 29. 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.


#### **ARTICULO 30. 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.

#### **ARTICULO 31. ACTIVIDAD SE 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 “.

Si analizamos el objeto social descrito por el consultante, el cual podemos resumir como la administración, promoción, implantación, uso y control de sistemas estandarizados de identificación y codificación de productos y el desarrollo de un lenguaje común que facilite el intercambio de información sobre estas materias entre el comercio y la industria y demás sectores involucrados en el tema; tenemos necesariamente que



distinguir dos transacciones económicas que se pueden configurar al realizar la actividad:

1. Alquiler del sistema y
2. Venta del mismo

Respecto al primero, se configura un contrato en virtud del cual las dos partes se obligan recíprocamente, la una ( el arrendador) a conceder el uso y goce del sistema estandarizado de identificación y codificación de productos, y la otra (el arrendatario) a pagar por este uso y goce un canon determinado. En éste tipo de contrato existe la obligación de HACER, con el fin de procurar un servicio, recibiendo como contraprestación una suma de dinero. Este tipo de actividad se enmarca dentro de la actividad de servicio de qué trata el Decreto Distrital 400 de 1999, antes transcrito, generadora del impuesto de industria y comercio. Pero si esta actividad es desarrollada por una asociación que reúne las características antes mencionadas, operaría la no sujeción en cuanto a dicha actividad se refiere.

Cuando el sistema estandarizado de identificación y codificación se vende, es decir el titular de la propiedad intelectual transfiere el dominio, conlleva la obligación de DAR, que previamente a ella requiere un proceso de producción; por lo tanto se encuentra dentro de la actividad industrial, como hecho generador del impuesto de industria y comercio, evento en el cual deberá tributar por dicha actividad, así se trate, quien la desarrolla, de una asociación de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro.

Del análisis de los elementos antes enunciados, tenemos que del objeto de constitución de una asociación de carácter profesional y gremial, se excluye a las agrupaciones de personas de un mismo gremio o profesión que se reúnan con un fin común como ocurre con las sociedades mercantiles, cuyo objetivo es el de obtener un rédito o beneficio a repartir entre sus miembros, mediante la realización de una actividad económica organizada a través de la administración, explotación, producción, distribución de bienes o prestación de servicios, constituyéndose en actividades puramente mercantiles ajenas a las derivadas de actividades intelectuales, espirituales, deportivas o culturales como son las que se exige para una asociación.

Para el caso, la característica de la asociación radica básicamente en la finalidad que se propone la persona jurídica y en la ausencia de ánimo de lucro de los que la conforman. Tomando en cuenta que la finalidad de toda asociación gremial o profesional es realizar actividades intelectuales, culturales, científicas, de beneficencia, en defensa de todo un gremio o profesión y no únicamente para beneficiar a los asociados individualmente considerados.

Respecto a los ingresos que estarían gravados con el Impuesto de Industria y Comercio, para las personas que tengan la calidad de no sujetas por ser asociaciones profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, debemos recordar de nuevo, que las únicas actividades que realicen este tipo de personas y que están excluidas del pago del impuesto son los ingresos que provengan de la realización de actividades de servicio porque si desarrollan actividades industriales y comerciales, deberán tributar sobre los

ingresos que por estas actividades obtengan, por ello en relación con los rendimientos financieros obtenidos por una persona que tiene actividades no sujetas y en cuanto al tratamiento tributario de éstos se debe observar el concepto No. 797 de 1999, del cual anexamos una copia.

### **CONCEPTO No.843**

Ref: Radicaciones 089362 y 096463.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Sujeto pasivo - Fondo de Garantías.

### **Pregunta**

¿El Fondo de Garantías de Entidades Cooperativas FOGACOOOP, es responsable del impuesto de Industria y Comercio?

Los ingresos operacionales del Fondo de Garantías de Entidades Cooperativas FOGACOOOP, están representados especialmente por las primas por concepto de Seguro de Depósitos, que cancelarán las cooperativas inscritas, por trimestre vencido, de las cuales se provisionará el 100% para constituir la Reserva del Seguro de Depósito y otros ingresos que se obtienen por rendimientos, producto de la valoración de las inversiones.

### **RESPUESTA**

La Subdirección Jurídico Tributaria, con el fin de dar respuesta a sus inquietudes, elevó consulta a la Superintendencia Bancaria para que emitiera concepto, determinando en calidad de autoridad competente, si el Fondo de Garantías de Entidades Cooperativas - FOGACOOOP - es considerada como establecimiento de crédito y si tiene reconocimiento legal como institución financiera.

Mediante radicación 1999047923-2, la Superintendente Delegada para Intermediación Financiera Tres, analiza las funciones cumplidas por el Fondo de Garantías de Entidades Cooperativas, expresando que:

“...si bien es cierto que dentro de su definición legal se estructura como una entidad financiera, presupuesto que en armonía con lo previsto en el artículo 22 del citado decreto 2206 de 1998 implica que esté sujeto al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, también lo es que por ese hecho FOGACOOOP no adquiere la característica de establecimiento de crédito.

En efecto, dentro de la estructura del sistema financiero definida en el Estatuto Orgánico expedido para el sector, se define en el numeral 1. del artículo 1°. a los establecimientos de crédito como“(...) las instituciones financieras cuya función principal consiste en captar en moneda legal recursos del público en depósitos, a

la vista o a término para colocarlos nuevamente a través de préstamos, descuentos, anticipos u otras operaciones activas de crédito”.

Culmina el concepto con las siguientes conclusiones:

“Visto lo anterior, frente al objeto, recursos, funciones y demás operaciones definidas en los artículos 2º, 4º, 8º y 9º, entre otros, del Decreto 2206 de 1998, se infiere que el Fondo de Garantías de Entidades Cooperativas FOGACCOOP no es un establecimiento de crédito, es decir no es de aquella clase de instituciones financieras cuya actividad principal radica en la intermediación financiera.

Ahora bien, en cuanto a si el FOGACCOOP tiene reconocimiento legal como institución financiera, basta acudir al texto del Decreto 2206 de 1998, en el que al definir la naturaleza del fondo expresamente dispone que su organización será la de una entidad financiera, es decir que estará sujeta al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria en el desarrollo de sus particulares y específicas actividades.”

*Con fundamento en lo expuesto, entraremos a determinar su condición frente al Impuesto de Industria y Comercio, no sin antes analizar la naturaleza jurídica de FOGACCOOP.*

*El Decreto Nacional No. 2206 de octubre 29 de 1998 en el artículo 1º de Creación señala:*

“Créase el Fondo de Garantías de Entidades Cooperativas FOGACCOOP como una persona jurídica de naturaleza única, sujeta al régimen especial previsto en el presente Decreto, organizada como una entidad financiera vinculada al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. En lo no previsto en el presente decreto, serán aplicables al Fondo de Garantías de Entidades Cooperativas las disposiciones vigentes para las empresas industriales y comerciales del estado”. (subraya fuera de texto).

**Artículo 22º. Inspección, Vigilancia y Control.** El cumplimiento de las funciones propias del Fondo de Garantías de Entidades Cooperativas, estará sujeto a la vigilancia y control de la Superintendencia Bancaria, quien contará al efecto con las facultades establecidas para la inspección, vigilancia y control de las entidades financieras sometidas a su vigilancia.”

Al darle la ley el carácter de empresa industrial y comercial del estado para la aplicación de disposiciones no prevista en el decreto de creación, se hace necesario, entonces recordar el tratamiento tributario distrital vigente que se aplica a estos entes para determinar si existe algún tipo de beneficio tributario que pueda cobijar a FOGACCOOP. El artículo 17 del Acuerdo 11 de 1988 dispone que “ *Son contribuyentes de los impuestos de Industria y Comercio y de Avisos, las sociedades de economía mixta y las empresas industriales y comerciales del estado del orden nacional y departamental...*”( se subraya

Como consecuencia de lo anterior FOGACCOOP es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en la medida en que realice el hecho generador del citado impuesto.

Ahora bien, sobre el régimen aplicable y como institución financiera reconocida legalmente, sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, por su característica especial debe tributar bajo la base gravable especial determinada para este sector por el Decreto Distrital 400 de 1999, que preceptúa:

**“Artículo 40. TRATAMIENTO ESPECIAL PARA EL SECTOR FINANCIERO.**

Los bancos, las corporaciones de ahorro y vivienda, corporaciones financieras, almacenes generales de depósito, compañías de seguros de vida, compañías de seguros generales, compañías reaseguradoras, compañías de financiamiento comercial, sociedades de capitalización y demás establecimientos de crédito que defina como tal la Superintendencia Bancaria e instituciones financieras reconocidas por la ley, tendrán la base gravable especial definida en el artículo siguiente.  
(...)”

**Artículo 41. BASE GRAVABLE ESPECIAL PARA EL SECTOR FINANCIERO.**

La base gravable para el sector financiero señalado en el artículo anterior, se establecerá así:

1. Para los bancos, los ingresos operacionales del bimestre representados en los siguientes rubros:
  - a) Cambios: posición y certificado de cambio.
  - b) Comisiones: de operaciones en moneda nacional, de operaciones en moneda extranjera.
  - c) Intereses: de operaciones con entidades públicas, de operaciones en moneda nacional, de operaciones en moneda extranjera.
  - d) Rendimiento de inversiones de la sección ahorros.
  - e) Ingresos en operaciones con tarjeta de crédito.
  - f) Ingresos varios, no integran la base gravable, por exclusión que de ellos hace el Decreto 1333 de 1986.

(...)

8. Para los demás establecimientos de crédito, calificados como tales por la Superintendencia Bancaria y entidades financieras definidas por la ley, diferentes a las mencionadas en los numerales anteriores, la base gravable, será la establecida en el numeral 1. de este artículo en los rubros pertinentes. (se subraya)

**Artículo 42. Pago complementario para el Sector Financiero.** Los establecimientos de crédito, instituciones financieras y compañías de seguro y reaseguradoras, de que tratan los artículos anteriores, que realicen sus operaciones en el Distrito Capital a través de más de un establecimiento, sucursal, agencia u oficina abierta al público, además de la cuantía que resulte liquidada como impuesto de industria y comercio, pagarán por cada unidad comercial adicional la suma equivalente a una sexta parte de diez mil pesos (\$10.000) por bimestre.( Valor año base 1983 ).”

*En consecuencia independientemente de su fuente, solo formarían parte de la base gravable aquellos ingresos que fueran operacionales y dentro de los conceptos*

*específicos que para cada rubro estableció la ley, correspondiéndole en lo pertinente, para el caso que nos ocupa, al relacionado para los bancos.*

## **CONCEPTO No 0844**

Ref: Radicación 2000ER6383 del 09/02/2000

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Base Gravable, Reintegro de gastos en ejercicio de actividad

### **Pregunta**

Un contribuyente del impuesto de Industria y Comercio, desarrolla actividades de servicio a una entidad financiera en Jurisdicción de Santa Fe de Bogotá obteniendo ingresos en el ejercicio de dichas actividades que pueden clasificarse así:

1. Honorarios por la prestación del servicio y sobre los cuales se tributa de conformidad con la normatividad vigente.
2. Recibe a manera de REINTEGRO DE GASTOS el 50% de los gastos en que incurra dentro del período, el REINTEGRO porcentual de estas sumas determinadas contractualmente como "gastos", lo realiza la entidad financiera contratante

### **Se Pregunta**

¿Estos dineros recibidos como REINTEGRO DE GASTOS se encuentran excluidos de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio? o por el contrario, ¿se debe tributar sobre ellos?


Lo anterior debido a que en la DIAN dichos ingresos no constituye enriquecimiento ni aumento patrimonial para el contribuyente, definiéndose como ingreso excluido.

### **Respuesta**

Dando contestación a su inquietud debemos en primera instancia retomar el concepto 604 de agosto 26 de 1999, en donde se estableció:

"...mediante el cual este despacho se pronunció sobre lo que debe entenderse por ingresos ordinarios y extraordinarios en el impuesto de industria y comercio, por lo cual nos permitimos transcribir apartes de dicho concepto:

La Ley 14 de 1983, establece que el impuesto de Industria y Comercio recae sobre la realización de actividades comerciales industriales y de servicios que se realicen dentro de la jurisdicción de un municipio. Los sujetos pasivos del impuesto son aquellas personas que realicen el hecho generador del impuesto, es decir, aquellas que realizan una o varias actividades anteriormente descritas.



En el numeral 5o. del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, se definió claramente la base gravable del impuesto de industria y comercio. Esta norma determina que la base gravable esta conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. Igualmente determina que los ingresos netos se obtienen de restar del monto total de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los ingresos obtenidos por las actividades no sujetas y exentas, los descuentos, las devoluciones, las rebajas, las exportaciones y los ingresos obtenidos por la venta de activos fijos. La misma norma establece que harán parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros y comisiones.

Con lo anterior es importante definir que el ingreso ordinario del contribuyente ha de entenderse como aquel ingreso obtenido por el desarrollo o ejercicio de la actividad gravada. A su vez ingresos extraordinarios, se entienden como los ingresos que se obtienen por concepto diferente al del ejercicio de la actividad del contribuyente, pero que reportan un incremento en los ingresos del contribuyente; por ejemplo, los ingresos obtenidos por arrendamientos cuando la actividad comercial que realiza el contribuyente no sea la de arrendar bienes muebles o inmuebles.

(...)

Los artículos 39 y 40 del Decreto Reglamentario No.2649 de 1993, el cual constituye la regulación integral de los principios de contabilidad generalmente aceptados en concordancia con la Ley 43 de 1990, definen:

“ARTICULO 39. Costos. Los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos.

ARTICULO 40. Gastos. Los gastos representan flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un periodo, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes.”

Por consiguiente, y teniendo en cuenta que tal y como se observa los costos o gastos no representan ingresos, por el contrario son erogaciones y flujos de salida de recursos que en momento alguno son deducibles de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio, ya que este grava son los ingresos netos obtenidos por el contribuyente, que se obtienen de restar a la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios única y exclusivamente los ingresos correspondientes a actividades exentas, no sujetas, devoluciones, rebajas, descuentos, exportaciones y venta de activos fijos.

Así las cosas, tenemos, que la base gravable la componen los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos por el contribuyente por el ejercicio de una actividad, sea esta industrial, comercial o de servicios durante el período gravable, menos, las deducciones que la ley autoriza, pero se hace necesario determinar si los pagos que efectúan los trabajadores en el caso que nos ocupan hacen parte de los ingresos gravables del contribuyente, o



simplemente deben ser vistos como recuperación de gastos por cuenta de terceros.

El artículo 30 del Decreto 2649 de 1993, establece

“Ingresos: Los ingresos representan flujos de entrada de recursos en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un período, que no provienen de aportes de capital.

Por su parte el artículo 96 de la norma ibídem preceptúa:

“**ART.96.** Reconocimiento de ingresos y gastos. En cumplimiento de las normas de realización, **asociación** y asignación, los ingresos y los gastos se deben reconocer de tal manera que se logre el adecuado registro de las operaciones en la cuenta apropiada, por el monto correcto y en el período correspondiente, para obtener el justo cómputo del resultado neto del período. (Se subraya)

Por su parte el artículo 13 de la misma norma establece:

**ART. 13 Asociación:** Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generará beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente...”.

Claro lo anterior, respecto de que debemos entender por ingreso, por costo y por gasto, debemos apreciar si la generación de estos ingresos se obtiene por el desarrollo de una actividad gravada con el tributo.

Veamos, para el caso que nos ocupa, los ingresos se generan con “reintegro de gastos”, es decir que la entidad contratante reconoce a la contratada un 50% de los dineros erogados en el desarrollo de la actividad realizada, adicionales a los honorarios tasados dentro del contrato, de lo cual se genera la siguiente inquietud ¿estos ingresos tienen conexas con el desarrollo de la actividad?

Para lo anterior, tenemos que se obtiene lógicamente como resultado una respuesta afirmativa, es decir, si existen lazos conexos entre el ingreso generado como "reintegro de gastos" y el desarrollo de la actividad gravada "actividad de servicios", por lo cual no podríamos dejar de catalogar estos ingresos "adicionales" como ingresos extraordinarios, que recibe la empresa por el desarrollo de la actividad de servicios, ya que tienen específicamente como característica esencial el haberse generado como consecuencia de haber desarrollado la actividad, es decir, el haber desarrollado gastos

en desarrollo de esa actividad de servicios, según el principio de asociación anteriormente citado.

Como ya se dijo, en el concepto citado, los gastos no representan ingresos, por el contrario son erogaciones y flujos de salida de recursos, pero que en momento alguno son deducibles de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio, ya que este grava son los ingresos netos obtenidos por el contribuyente en un determinado período en ejercicio de una actividad gravada, estos ingresos netos se obtienen de restar a la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios única y exclusivamente los ingresos correspondientes a actividades exentas, no sujetas, devoluciones, rebajas, descuentos, exportaciones y venta de activos fijos.

Así las cosas y claro lo anterior, debemos concluir que las sumas de dinero obtenidas bajo la característica de reintegro de gastos, siempre que los mismos tengan relación directa con el desarrollo de una actividad gravada, específicamente con el desarrollo de la actividad gravada por parte del contribuyente quien obtiene estos ingresos extraordinarios, deben ser considerados como ingresos gravados y por ende el contribuyente deberá tributar como consecuencia de su obtención.

### **CONCEPTO No. 845**

Ref: Oficio radicado 2000ER1946

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Secuencia de actividades gravadas e independencia de la obligación tributaria.


#### **Pregunta:**

Cuando se actúa como distribuidor de una empresa productora en la ciudad de Santa Fe de Bogotá, la cual paga sus impuestos distritales, ¿hay que pagar nuevamente por la actividad de distribuir?

#### **Respuesta**

Conforme a las funciones de esta Subdirección, el presente documento pretende dar respuesta impersonal y abstracta a diferentes situaciones planteadas en igual sentido y que aunque han sido resueltas de manera separada para varios hechos generadores, por esta subdirección, no habían sido analizados ante la circunstancia de la generación sucesiva del tributo en diferentes actividades gravadas y frente al cargo de una posible doble tributación.

El impuesto de industria y su complementario el impuesto de avisos y tableros, fue autorizado por la Ley 97 de 1913, la Ley 14 de 1983 y los Decretos 1333 de 1986 y 1421 de 1993, disposiciones actualmente compilados en el Decreto 400 de 1999.



Las actividades gravadas son las industriales, comerciales y de servicios, las cuales se definen en los artículos 29, 30 y 31 del mencionado Estatuto Distrital así:

**Artículo 29. 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.

PARÁGRAFO. Para efecto del impuesto de industria y comercio, es actividad artesanal aquella realizada por personas naturales de manera manual y desautomatizada, cuya fabricación en serie no sea repetitiva e idéntica, sin la intervención en la transformación de más de cinco personas, simultáneamente.


**Artículo 30. 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.

**Artículo 31. 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.

**Conforme a la consulta elevada, hay que diferenciar cada una de estas actividades gravadas y definir hasta donde o qué comprende cada una de ellas para así definir en una secuencia de actividades si son un solo acto jurídico generador del gravamen o por el contrario son varios actos que seguidos configuran diferentes hechos generadores del impuesto o sencillamente el mismo hecho generador pero realizado por otra persona en una operación independiente de quien le ha suministrado los bienes sobre los cuales realiza el hecho gravado. También es definible como resultado del análisis de la secuencia de actividades si es uno o son varios los responsables del pago del gravamen.**

**Cuando la actividad que se desarrolla es la que se encuentra definida en el artículo 29 del Decreto 400 de 1999, dicha actividad es la productiva y se extiende hasta que quien la realiza vende el objeto de la producción sin utilizar una infraestructura humana o física para su comercialización, pues en tal caso trascendería el hecho generador de la producción para realizar un hecho generador aparte sobre el cual pasaría a ser responsable.**

**Por otro lado, quien distribuye por su cuenta y riesgo como actividad independiente a la productiva está realizando una de las actividades típicamente comerciales definidas en el artículo 30 del Decreto 400 de 1999, salvo que se realice dentro de un contrato de agencia o intermediación comercial, en cuyo caso sería una actividad de servicios y la actividad generadora, la base gravable, así como el monto del impuesto serían bastante diferentes.**



Dentro de las disposiciones contempladas tanto en el Decreto Ley 1421 de 1993, como en el Decreto Distrital 400 de 1999, se encuentra que una es la actividad industrial y otra la comercial o de servicios y que si en un conjunto de actividades realizadas por diferentes personas cambian los elementos básicos fundamentales para la existencia del tributo, trascenderían el concepto de unidad jurídica tributaria y la obligación tributaria se debe realizar por cada actividad. Es de aclarar que por cada actividad se declara la totalidad de los ingresos obtenidos en el desarrollo de cada una de ellas, por cada uno de los sujetos pasivos.

**Se debe aclarar que lo gravado con el impuesto de industria y comercio no son los objetos o productos que se enajenan como resultado de la actividad industrial, de comercio o de servicios, sino que lo que se grava con el impuesto de industria y comercio es precisamente el realizar una de esas actividades de producción, comercio o de servicios; Si sobre un mismo producto, varias personas realizan actividades gravadas distintas, igualmente cada una de ellas es sujeto pasivo de uno de hechos gravados con el impuesto. Inclusive puede existir una cadena de operaciones comerciales realizadas entre diferentes personas respecto de las cuales, cada una de ellas debe tributar por los hechos gravados que realice.**


**La anterior conclusión es más obvia si se tiene en cuenta que los hechos gravados son realizados por personas distintas, o sea que hay pluralidad de sujetos pasivos, con lo cual se rompe la unidad jurídica para que se catalogara la doble tributación. Se trata de dos sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio que realizan hechos gravados totalmente diferentes, el uno industrial y el otro comercial o de servicios.**

**Como refuerzo a lo anterior nos permitimos igualmente transcribir apartes de la Sentencia de fecha julio 9 de 1999, proferida por el Consejo de Estado, Exp. 9383, Actor: Granitos y Mármoles S.A., Magistrado Ponente Dr. Daniel Manrique Guzmán, en donde se tratan los puntos de la consulta dentro de los siguientes parámetros:**

“En el caso, no siendo cuestión discutida o discutible que la accionante tuviera su planta industrial o sede fabril única en Santa Fe de Bogotá, resulta incuestionable que el impuesto por la actividad industrial debía pagarse en el Distrito Capital sobre la totalidad de los ingresos brutos percibidos por la comercialización de la producción, independientemente del municipio en que ésta se realizara. Como la actora no lo hizo así, también es claro que la adición de ingresos por medio de la liquidación de revisión impugnada, se ajustó a la ley.

(...)

A propósito de la sentencia de exequibilidad, que la actora invoca en sustento de sus planteamientos, dicho fallo es muy claro cuando dice, en uno de sus apartes, que si el empresario actúa a la vez como industrial y como comerciante (caso de la actora) “responderá entonces en un caso como fabricante, habiendo de pagar el impuesto de industria y comercio únicamente en el municipio de la planta y como empresario industrial no puede ser gravado en municipio distinto. Y en otro



caso, como comerciante, tributará solamente al municipio en donde cumple su actividad de mercadeo, que puede ser el mismo de la sede fabril u otro municipio, si en cada uno de estos entes territoriales o en algunos de ellos actúa como comerciante, y sin que en ningún caso se grave el empresario industrial más de una vez sobre la misma base gravable“ (obviamente alude a la base gravable de la actividad industrial) (destacados fuera de texto)

No es exacto, pues, como repetidamente lo sostiene la actora, que se le haya fijado a ella ‘la carga de pagar un impuesto por una actividad sobre la cual ya tributó en otro municipio’, ni que se le obligue a ‘pagar dos veces sobre el mismo hecho’, ni menos que esté tributando ‘dos veces sobre la misma actividad’, o, en fin, que en su caso se haya configurado un ‘doble gravamen’ o ‘doble o múltiple imposición’.

Los elementos que universalmente son identificables en la doble o múltiple tributación, son la unidad de sujeto pasivo, la unidad de causa o de hecho imponible y la unidad o pluralidad de sujeto activo, siendo el elemento característico definitivo del fenómeno, el segundo, la unidad de causa o hecho imponible. Pero como ya se dijo, siendo sustancialmente diferentes las actividades industrial y comercial, obviamente se configura una pluralidad de causas o hechos imponibles, frente a unos mismos sujeto activo y pasivo, que descarta cualquier hipótesis de doble imposición.

En conclusión, si como industrial o fabricante, la sociedad actora asumió, además, las responsabilidades de comerciante en otro municipio, debió tributar sobre las dos actividades que es el claro sentido de las normas jurídicas vigentes, en cuyo caso la actuación administrativa impugnada se produjo conforme a derecho y el fallo que la mantuvo debe confirmarse en este punto.”

En conclusión, si alguien compra bienes a un productor y los vende a otras personas, está realizando una actividad comercial gravada con el impuesto de industria y comercio diferente a la actividad industrial realizada por el productor a quien le compra; este a su vez estaría gravado con el impuesto de industria y comercio por la actividad industrial que realiza.

Por otra parte, si para distribuir los bienes se efectúa un contrato de agencia comercial o intermediación comercial, la actividad en este caso no es comercial sino de servicios. Veamos algunos elementos que diferencian esta modalidad de distribución de bienes:

El Código de Comercio reguló el Contrato de Agencia Mercantil en los artículos 1317 a 1331 y lo define de la siguiente manera:

“Por medio del contrato de agencia, un comerciante asume en forma independiente y de manera estable el encargo de promover o explotar negocios en un determinado ramo y dentro de una zona prefijada en el territorio nacional, como representante o agente de un empresario nacional o extranjero o como

fabricante o distribuidor de uno o varios de los productos del mismo.”

El tratadista Jaime Alberto Arrubla Paucar, en su libro Contratos Mercantiles Tomo I, señala como nota característica de estos contratos las siguientes:

“a) Es un contrato celebrado entre empresarios mercantiles. Con ello queremos significar el carácter de empresario autónomo que tiene el agente. No se presenta subordinación entre el empresario y el comerciante auxiliar, no obstante este realiza una actividad que interesa al primero.

...b) Es un contrato de duración. Con la presente nota significamos la estabilidad del agente.

...c) Es un contrato cuyo objeto es la promoción o explotación de negocios de un determinado ramo y dentro de una zona prefijada del territorio nacional. Esta es la actividad principal del agente “promover o explotar” y puede llevar unida o no la facultad de concluir los negocios que promueva.

... Son diversas las modalidades que puede revestir la actividad que desempeña el agente en el cumplimiento de su encargo, la definición legal trae un abanico de posibilidades:

a) Únicamente promover, significando con ello que el agente no tiene que realizar acto jurídico alguno, ni preparativo siquiera, su función como mediador auxiliar puede agotarse con la mera actividad promocional.

...b) La actividad del agente puede ir más allá de la simple promoción que es la actividad principal, y concluir los negocios promovidos actuando como mandatario del empresario o como representante de él, es decir, actuando por cuenta y a nombre del empresario o simplemente por cuenta del empresario pero a nombre propio,...

...c) Además de la promoción o explotación de los cuales no puede prescindirse en el contrato de agencia, pues es la actividad principal, puede encargarse de la fabricación o distribución de uno o varios productos del empresario.”

En los anteriores términos la actividad que desarrolla el agente comercial en virtud del contrato de agencia, se enmarca dentro de la definición de la actividad de servicios definida en el artículo 31 del Decreto 400 de 1999 gravada con el Impuesto de Industria y Comercio, porque la persona sin que medie relación laboral con quien lo contrata se obliga a realizar la actividad de promover o explotar negocios en un determinado ramo como agente o representante de un empresario, a cambio de una remuneración.

Como referencia a lo que, sobre actividades industriales, comerciales y de servicios ha proferido esta subdirección, cito los conceptos siguientes, los cuales pueden ser consultados u obtener copia de ellos en las instalaciones de esta Subdirección:

Actividad	Conceptos Emitidos
Industrial	239, 338, 339, 341, 366, 374, 399, 423, 459, 480, 550, 610, 649, 772.
Comercial	213, 347, 443, 628.
Servicios	11, 176, 191, 299, 319, 321, 456, 462, 475, 509, 518, 561, 611, 680, 732.

### CONCEPTO No. 859

Ref: Radicación no. 002937 del 8 de marzo de 2000.

Tema: impuesto de industria y comercio

Subtema: Autonomía del Distrito Capital para Administrar sus Impuestos

#### Pregunta

La Dirección de Impuestos Nacionales DIAN clasificó de oficio en el régimen común a algunos contribuyentes que pertenecían al régimen simplificado, actuación que ocasiona las siguientes inquietudes:

1. ¿Esta clasificación es aplicable en el Distrito Capital?
2. ¿Con motivo de esta clasificación, deberán los contribuyentes del Distrito Capital cumplir con las obligaciones correspondientes al régimen común?
3. ¿Qué ocurre con los contribuyentes que pertenecían al régimen común pero que por reunir los requisitos se cambiaron al régimen simplificado?
4. ¿Se debe asumir que las normas que regulan el IVA son aplicables al Impuesto de Industria y Comercio?

#### Respuesta

De conformidad con la Carta Política, el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá tiene un régimen especial diferente al de todos los entes territoriales de la República de Colombia.

**“Artículo 322.** Santa Fe de Bogotá, capital de la República y del Departamento de Cundinamarca, se organiza como Distrito Capital.

Su régimen político, fiscal y administrativo será el que determinen la Constitución, las leyes especiales que para el mismo se dicten y las disposiciones vigentes para los municipios.

....”



De tal forma que su ordenamiento legal lo definen:

1. La Constitución Política de Colombia;
2. Las leyes especiales que se dicten para definir asuntos propios del Distrito;
3. Las disposiciones vigentes para los municipios.

Conforme a lo previsto en el artículo 41 transitorio de la Constitución Nacional se expidió el Decreto 1421 de 1993, Régimen Especial de Santa Fe de Bogotá, el cual establece los parámetros generales que rigen la estructura y funcionamiento y organización del Distrito no solo como ente territorial sino sus dependencias, entidades descentralizadas y organismos de control..

Con base en él se definió el régimen tributario para el Distrito Capital, el cual básicamente lo constituyen los artículos 153 a 162 y 176 del Decreto- Ley, junto con las referencias dadas al Estatuto Tributario Nacional, las disposiciones que lo armonizaron conforme la naturaleza y estructura funcional de los Tributos vigentes en el Distrito, y las disposiciones expedidas por el Concejo Distrital, El Alcalde Mayor y las autoridades de la Administración Tributaria Distrital.

Este régimen especial a su vez está respaldado por una autonomía para la administración de sus rentas y tributos definida por el artículo 287 de la Carta Constitucional:


**Artículo 287.** Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos:

1. Gobernarse por autoridades propias.
2. Ejercer las competencias que les correspondan.
3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.
4. Participar en las rentas nacionales.

Esta autonomía implica que las decisiones adoptadas por las autoridades nacionales en asuntos referentes a los impuestos administrados por dichas autoridades en nada afectan las disposiciones vigentes para el Distrito Capital y que rigen los tributos locales, salvo la referencia dada al Estatuto Tributario Nacional que en el evento de ser modificado, incidiría en la normatividad Distrital.

Las disposiciones legales vigentes para los impuestos nacionales, esto es, los administrados por la DIAN, definen relaciones tributarias que solo rigen para sus impuestos (Sujetos pasivo y activo, base gravable, tarifas etc.), mientras que las disposiciones vigentes para los impuestos distritales, esto es, las expedidas para el Distrito Capital, por las autoridades competentes, son las que definen las relaciones





tributarias en el mismo, y por tanto, también su sistema de administración, recaudo, fiscalización, cobro y otros elementos no definidos en la ley que autorizó o creó el gravamen.

La ley incluso debe respetar las rentas de los entes territoriales quienes las administran como un particular administra sus recursos, hasta tal punto que no puede decretar exenciones sobre tales impuestos, ni definir tratamientos preferenciales.

**Artículo 294.** La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317.

Conforme al análisis anterior, la Clasificación que de oficio realizó la DIAN a sus contribuyentes, esto es, a quienes tienen relación tributaria con la Nación, solo rige para los impuestos administrados por ella, y en manera alguna para los administrados por las autoridades distritales.

En consecuencia, quienes reúnan los requisitos para pertenecer, conforme a las normas vigentes para los tributos Distritales y para los efectos relacionados con los mismos, al régimen simplificado, deberán cumplir con las obligaciones que les correspondan y de acuerdo al régimen en el cual se encuentren inscritos.

De suerte que quienes a su vez sean contribuyentes de la Nación y del Distrito y al momento de expedirse la clasificación oficial por la DIAN lo sean del impuesto de industria y comercio por reunir los requisitos exigidos en el régimen simplificado, deberán continuar tributando en el Distrito en el mismo régimen mientras continúen cumpliendo con los requisitos para pertenecer al mismo, sea que hayan pertenecido desde su iniciación como contribuyentes de este impuesto en este régimen o que se hayan cambiado a él con motivo de las disposiciones y autorizaciones distritales.

## **CONCEPTO No 865**

Ref: Oficio 2000ER27632 de 19/05/2000

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Ingresos por derechos para acceder a las licitaciones en la entidades públicas

### **Pregunta**

En desarrollo de los principios de transparencia y economía en la contratación pública, la Ley 80 de 1993 contempla la elaboración de pliegos de condiciones para la selección objetiva de contratistas, sobre los cuales se cobra un derecho para acceder a la licitación con el propósito de garantizar la seriedad de las ofertas recibidas y tener derecho a que la propuesta sea considerada en la respectiva licitación.

## Se Pregunta

¿ Las sumas de valores recibidos por los proponentes para acceder a los pliegos de condiciones para participar en las licitaciones públicas deben ser considerados ingresos para efectos del Impuesto de Industria y Comercio?

## Respuesta

El artículo 28 del Decreto Distrital 400 de 1999 (Art. 25 D. 423/96) define el Hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio como

**Artículo 28. Hecho Generador.** El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Por su parte los artículos 29, 30 y 31 del Decreto Distrital 400 de 1999 (art. 26, 27 y 28 D. 423 de 1996) define a las actividades Industriales, Comerciales y de servicios para efectos del Impuesto de Industria y Comercio:


**Artículo 29. 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.

**PARÁGRAFO.** Para efecto del impuesto de industria y comercio, es actividad artesanal aquella realizada por personas naturales de manera manual y desautomatizada, cuya fabricación en serie no sea repetitiva e idéntica, sin la intervención en la transformación de más de cinco personas, simultáneamente.

**Artículo 30. 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.

**Artículo 31. 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.

Claro lo que es el hecho generador del tributo y lo que son las actividades generadoras del mismo entraremos a efectos de desarrollar el cuestionamiento a definir que se entiende por base gravable para efectos del Impuesto de Industria y Comercio en Santa Fe de Bogotá, al respecto el artículo del decreto 400 de 1999 establece:



**Artículo 38. Base Gravable.** El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

**PARÁGRAFO PRIMERO.** Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

**PARÁGRAFO SEGUNDO.** Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta.

Así las cosas tenemos que conforman la base gravable de manera general los ingresos obtenidos por el desarrollo o ejercicio de actividades sean estas industriales, comerciales o de servicios.

En ese orden de ideas, entraremos a definir la característica de los ingresos que se obtienen como derecho para acceder a las licitaciones, el artículo 30 de la Ley 80 de 1993 establece:

**ARTICULO 30. DE LA ESTRUCTURA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE SELECCION.** La licitación o concurso se efectuará conforme a las siguientes reglas:

(...)

2o. La entidad interesada elaborará los correspondientes pliegos de condiciones o términos de referencia, de conformidad con lo previsto en el numeral 5o. del artículo 24 de esta ley, en los cuales se detallarán especialmente los aspectos relativos al objeto del contrato, su regulación jurídica, los derechos y obligaciones de las partes, la determinación y ponderación de los factores objetivos de selección y todas las demás circunstancias de tiempo, modo y lugar que se consideren necesarias para garantizar reglas objetivas, claras y completas.

Como se aprecia, es potestativo de la entidad que realiza la licitación el determinar bajo factores generales la suma de dinero que deberá cancelarse para poder obtener el pliego de peticiones, esta valoración pre-contractual se realiza bajo los principios de la contratación estatal a saber, principio de transparencia, economía y responsabilidad, y tiene este valor un carácter intrínseco de dar seriedad a el proceso que con la adquisición del pliego se inicia para los posibles oferentes.

La doctrina ha considerado al respecto:

### **"LOS PRINCIPIOS DE LA LICITACION PUBLICA**

(...)

6. Principio de cumplimiento del pliego de condiciones.- De ese pliego, llamado "ley del contrato", dimanar los derechos y obligaciones de las partes contratantes y el procedimiento de la licitación. Su importancia estriba, además, en que estimula el libre acceso entre los interesados, y garantiza la aplicación de los principios de igualdad jurídica y concurrencia. En general, todos estos principios guardan estrecha relación entre sí.<sup>25</sup>

Por su parte la Jurisprudencia ve al pliego como:

"(...) El pliego de condiciones compromete a la administración, por cuanto el contiene las bases de la relación contractual..."<sup>26</sup>

Claras las dos situaciones en particular, entraremos a estudiar si los dineros recibidos por concepto de la obtención del pliego de condiciones para la participación en una licitación hacen parte de la base gravable, al respecto retomaremos el concepto 604 de agosto 26 de 1999, en donde este Despacho consideró:


"...mediante el cual este despacho se pronunció sobre lo que debe entenderse por ingresos ordinarios y extraordinarios en el impuesto de industria y comercio, por lo cual nos permitimos transcribir apartes de dicho concepto:

La Ley 14 de 1983, establece que el impuesto de Industria y Comercio recae sobre la realización de actividades comerciales industriales y de servicios que se realicen dentro de la jurisdicción de un municipio. Los sujetos pasivos del impuesto son aquellas personas que realicen el hecho generador del impuesto, es decir, aquellas que realizan una o varias actividades anteriormente descritas.

En el numeral 5o. del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, se definió claramente la base gravable del impuesto de industria y comercio. Esta norma determina que la base gravable está conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. Igualmente determina que los ingresos netos se obtienen de restar del monto total de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los ingresos obtenidos por las actividades no sujetas y exentas, los descuentos, las devoluciones, las rebajas, las exportaciones y los ingresos obtenidos por la venta de activos fijos. La misma norma establece que harán parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros y comisiones.

<sup>25</sup> RODRIGUEZ R., Gustavo Humberto, Nuevos Contratos Estatales, Librería Jurídica Wilches, Santa Fe de Bogotá D.C., 1994, Págs. 35-36

<sup>26</sup> Consejo de Estado, Sección Tercera, Sentencia de enero 16 de 1975, Expediente 1503, M.P. Gabriel Rojas Arbelaez



Con lo anterior es importante definir que el ingreso ordinario del contribuyente ha de entenderse como aquel ingreso obtenido por el desarrollo o ejercicio de la actividad gravada. A su vez ingresos extraordinarios, se entienden como los ingresos que se obtienen por concepto diferente al del ejercicio de la actividad del contribuyente, pero que reportan un incremento en los ingresos del contribuyente; por ejemplo, los ingresos obtenidos por arrendamientos cuando la actividad comercial que realiza el contribuyente no sea la de arrendar bienes muebles o inmuebles.

(...)

Así las cosas, tenemos, que la base gravable la componen los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos por el contribuyente por el ejercicio de una actividad, sea esta industrial, comercial o de servicios durante el período gravable, menos, las deducciones que la ley autoriza, pero se hace necesario determinar si los pagos que efectúan los trabajadores en el caso que nos ocupan hacen parte de los ingresos gravables del contribuyente, o simplemente deben ser vistos como recuperación de gastos por cuenta de terceros.

El artículo 30 del Decreto 2649 de 1993, establece

“Ingresos: Los ingresos representan flujos de entrada de recursos en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un período, que no provienen de aportes de capital.

Por su parte el artículo 96 de la norma ibídem preceptúa:

“**ART.96.** Reconocimiento de ingresos y gastos. En cumplimiento de las normas de realización, asociación y asignación, los ingresos y los gastos se deben reconocer de tal manera que se logre el adecuado registro de las operaciones en la cuenta apropiada, por el monto correcto y en el período correspondiente, para obtener el justo cómputo del resultado neto del período. (Se subraya)

Por su parte el artículo 13 de la misma norma establece:

**ART. 13 Asociación:** Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generará beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente...”.

Así las cosas es claro el pensar que los dineros por la obtención del pliego de condiciones que ingresan a una entidad de carácter estatal deben ser vistos como ingresos gravados propiamente, y más aún si con estas licitaciones se busca celebrar los contratos requeridos para el cumplimiento de su objeto social y de sus funciones propiamente (Resolución No. 07 del 16 de febrero de 2000), situación ante la cual no cabe duda que estas sumas de dinero hacen parte de la base gravable del Impuesto de

Industria y Comercio, máxime cuando dentro de las deducciones previstas en el Decreto Ley 1421 de 1993 en concordancia con las normas distritales vigentes no se encuentran establecidas, (devoluciones, rebajas, descuentos, exportaciones y venta de activos fijos), así se obedezca exclusivamente al cumplimiento de una norma, pero se obtienen en ejercicio de una actividad gravada.

Así las cosas y como corolario de lo anterior, debemos concluir que las sumas de dinero obtenidas bajo esta característica es decir para acceder al pliego de condiciones, que permite al oferente proponer y acceder a la licitación si bien obedece a un requerimiento para que los particulares accedan a una propuesta, como son ingresos propios de la entidad contratante entrarán a conformar la base gravable del impuesto de industria y comercio, máxime cuando los ingresos se obtengan en desarrollo del ejercicio de una actividad gravada, como puede ser la compraventa de bienes.

### CONCEPTO No 866

Ref: Oficio 2000ER27572 de 19/05/2000

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Régimen Simplificado, art. 7º Acuerdo 28 de 1995, Modificación conceptos 575 de 97/06/27 y concepto 607 de 97/10/17

### Pregunta

Una persona que realiza actividades industriales o de servicios y cumple con la totalidad de los requisitos exigidos por el artículo 7 del Acuerdo 28 de 1995 y el artículo 28 del Decreto 053 de 1996, ¿puede acogerse por los años 1996, 1997 y 1998 al régimen simplificado? O necesariamente debe pertenecer al régimen común por no desarrollar solamente actividades comerciales.

### Respuesta

El artículo 28 del Decreto Distrital 400 de 1999 (Art. 25 D. 423/96) define el Hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio como

**Artículo 28. Hecho Generador.** *El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.*

Por su parte los artículos 29, 30 y 31 del Decreto Distrital 400 de 1999 (art. 26, 27 y 28 D. 423 de 1996) define a las actividades Industriales, Comerciales y de servicios para efectos del Impuesto de Industria y Comercio:

**Artículo 29. 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.

**PARÁGRAFO.** Para efecto del impuesto de industria y comercio, es actividad artesanal aquella realizada por personas naturales de manera manual y desautomatizada, cuya fabricación en serie no sea repetitiva e idéntica, sin la intervención en la transformación de más de cinco personas, simultáneamente.

**Artículo 30. 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.

**Artículo 31. Actividad de Servicio.** Es actividad de servicio, toda tarea, labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual.

Ahora bien, observando el texto del artículo 7° del modificado Acuerdo 28 de 1995 en concordancia con lo establecido en el artículo 28 del Decreto Distrital 053 de 1996 encontramos que se establecían como requisitos para pertenecer al Régimen Simplificado durante los años 1996 a 1998 los siguientes:

“Artículo 28.- RÉGIMEN SIMPLIFICADO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO. Pertenecen al régimen simplificado los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio que cumplan con la totalidad de los siguientes requisitos:

1. Que sean personas naturales.
2. Que tengan como máximo dos establecimientos de comercio y sean distribuidores detallistas.
3. Que no sean importadores.
4. Que no vendan por cuenta de terceros así sea a nombre propio.
5. Que sus ingresos netos provenientes de la actividad comercial en el año inmediatamente anterior, sean inferiores a la suma de cuarenta y cuatro millones setecientos mil pesos, (\$44.700.000.00) valor base año 1994.
6. 6-Que su patrimonio bruto fiscal a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sea inferior a ciento veinticuatro millones doscientos mil pesos, (\$124.200.000,00) , valor base año 1994 (se resalta).

Así las cosas tenemos que como quedó planteado en los conceptos 575 y 607 (que aquí se modifican) se entendió que solamente podían pertenecer al régimen simplificado los contribuyentes que cumplieran con la totalidad de los requisitos exigidos, por lo cual se limitó únicamente la pertenencia al régimen simplificado a aquellos contribuyentes que ejercieran la actividad comercial, es decir pequeños comerciantes dado que existía como requisito adicional el ser distribuidor detallista.

Pero observando el fallo del Tribunal Administrativo de Cundinamarca del 14 de octubre de 1999; Exp, 98-0589; Actor, Fernando López Escobar, M.P.Dr. Alvaro E, Vera Jaimes en el que se establece que:

"De la transcripción de las disposiciones en fácil concluir que el accionante hace una errada interpretación de ellas, al sostener que las personas naturales que prestan servicios, distintos de los profesionales independientes, no pueden acogerse al régimen simplificado.

En efecto el artículo 7 del acuerdo 28 de 1995, al decir: "Pertenece al régimen simplificado los contribuyentes de industria y comercio que cumplan con la totalidad de los siguientes requisitos: ..." no excluyó a ninguna actividad, es decir, pueden ser de éste quienes desarrollen cualquiera de las actividades que se consideran gravadas, esto es comercial, industrial y de servicios, con la condición de cumplir cada uno de los requisitos que estipula la norma en comento" (subrayada en texto)

En ese orden de ideas, y de conformidad con el fallo transcrito se hace necesario **entrar a modificar en lo pertinente los textos de los conceptos 575 y 607 en el sentido de establecer que cualquier contribuyente independientemente del tipo de actividad que desarrolle (industrial, comercial o de servicios), podía pertenecer al régimen simplificado** siempre y cuando cumpliera con la totalidad de los requisitos exigidos para pertenecer a este régimen por el Acuerdo 28 de 1995.

Para finalizar no sobra dejar de lado el aclarar que dicha disposición (Acuerdo 28/95) fue modificada por el artículo 7° del Acuerdo 26 de 1999 el cual en su texto establece que podrán pertenecer al régimen simplificado, los contribuyentes que cumplan con los siguientes requisitos:

**ARTICULO SEPTIMO:** Régimen simplificado del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros.

Pertenece al régimen simplificado los contribuyentes del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros que cumplan con la totalidad de los siguientes requisitos:

1. Que sean personas naturales
2. Que tengan como máximo dos establecimientos de comercio
3. Que no sean importadores
4. Que no vendan por cuenta de terceros así sea a nombre propio
5. Que sus ingresos netos provenientes del ejercicio de actividades gravadas con el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros en el año fiscal inmediatamente anterior, sean inferiores a la suma de \$ 77.900.000 (Año base 1998)
6. Que su patrimonio bruto fiscal a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sea inferior a \$216.500.000 (Año base 1998).

Es decir que a partir del año 1999, no existe la mayor duda de que cualquier contribuyente que "realice actividades gravadas" puede pertenecer al régimen simplificado siempre y cuando cumpla con los requisitos que prevé para el efecto al artículo 7° del Acuerdo 26 de 1998.

**El presente concepto modifica en lo pertinente a los conceptos 575 del 27 de junio de 1997 y el concepto 607 del 17 de octubre de 1997.**



## CONCEPTO No 888

Ref: Rad. IE23676 del 19/10/2000.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Base para calcular la sanción por extemporaneidad

### Pregunta

¿Para la determinación de la sanción por extemporaneidad en Impuesto de Industria y Comercio, deben descontarse los valores se me retuvieron y ya fueron cancelados como pago anticipado del tributo o no?

### Respuesta

En atención a su consulta sobre cuál debe ser la base para calcular la sanción por extemporaneidad del Impuesto de Industria y comercio, Avisos y Tableros, me permito hacer los siguientes comentarios:

La sanción por extemporaneidad se tipifica por el incumplimiento de la obligación de declarar, con la cual se pretende que el sujeto pasivo proceda a suministrar la información que determine cuales son los montos que se obliga a cancelar, al respecto el artículo 61 del decreto Distrital 807 de 1993 establece:

#### **ARTICULO 61. SANCION POR EXTEMPORANEIDAD.**

Los obligados a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al cinco por ciento (5%) del total del impuesto a cargo y/o retenciones, objeto de la declaración tributaria, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto y/o retenciones.

(...)

La redacción del artículo 61 podría dejar implícito que la sanción deberá liquidarse sobre el valor de los impuestos y las retenciones, sin tener en cuenta para tal efecto si son tanto las practicadas como las que le fueron practicadas, no obstante lo anterior, cuando el artículo se refiere a las retenciones “objeto de la declaración”, la sanción solo debe versar sobre los valores a declarar y pagar (IC+BF+BG+BH) y no sobre valores que tan sólo su interés es conocer cuanto por anticipos ha pagado, y sobre los que la administración ha tenido la oportunidad de conocer por intermedio de otros responsables cuando le efectuaron la retención y la declararon, como es la información sobre los valores que le fueron retenidos (BI), sobre los cuales la persona que practicó la retención es quien está en la obligación de declarar y pagar, y a quien le serían aplicables las sanciones por omitir tales datos. Este tratamiento a las retenciones que le han sido practicadas es el previsto en el artículo 127-4 del Decreto 807 de 1993:

#### ARTICULO 127-4. TRATAMIENTO DE LOS IMPUESTOS RETENIDOS

Los contribuyentes de los Impuestos Distritales que hayan sido objeto de retención podrán llevar el monto del impuesto que se les hubiere retenido como un abono al pago del impuesto a su cargo, en la declaración del período durante el cual se efectuó la retención, o en la correspondiente a cualquiera de los dos períodos fiscales inmediatamente siguientes.

Este tratamiento no se aplica a los profesionales independientes para los cuales la retención en la fuente constituye el Impuesto de Industria y Comercio a su cargo.

La información que el contribuyente coloca sobre las retenciones que le practicaron es una información referente al abono anticipado que sobre el impuesto realizó y deberá ser tenida en cuenta como un abono al pago del impuesto de Industria y Comercio que determina a su cargo en esa declaración, pero no constituye una nueva determinación del tributo por parte del declarante.

Por lo anterior tenemos que las retenciones objeto de estimación como obligación originaria a su cargo en la declaración son las que el declarante practica y no las que le practicaron; por consiguiente las retenciones que se le practicaron no podrían ser incluidas como valor objeto sobre el cual liquide la sanción de extemporaneidad.

En los ejemplos colocados la sanción ha de liquidarse tomando como base la opción 2, esto es, Impuesto de Industria y Comercio (IC), más Avisos y Tableros (BF), más unidades comerciales adicionales (BG), más valores que han retenido como agente retenedor (BH).

#### **BASE PARA SANCION = IC + BF + BG + BH**

En el caso que no haya ni impuesto a cargo, ni valores retenidos, la sanción se liquidará conforme al procedimiento previsto en el inciso segundo del artículo 61 del Decreto 807 de 1993:

Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será equivalente al medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el cinco por ciento (5%) a dichos ingresos, o de la suma de cinco millones de pesos (\$5.000.000). En caso de que no haya ingresos en el período, la sanción por cada mes o fracción de mes será del uno por ciento (1%) del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, sin exceder la cifra menor resultante de aplicar el diez por ciento (10%) al mismo, o de la suma de cinco millones de pesos (\$5.000.000). (Valores años base 1990).

## CONCEPTO No. 896A

Ref: Radicación ER7098

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Exención Cooperativas.

### Pregunta

Solicita quien consulta se le informe:

- 1) ¿Hasta qué fecha están exentas del Impuesto de Industria y Comercio las cooperativas?
- 2) ¿En caso de que deban pagar el impuesto de industria y comercio, a qué tarifa deben liquidarlo?

### Respuesta


Con ocasión al mandato contenido en el Decreto mencionado es imposible para esta oficina atender las consultas de manera particular y concreta, razón por la cual daremos respuesta en términos generales.

De conformidad con el artículo 49 del Decreto 400 de 1999 que recopiló las normas tributarias de los años anteriores, las actividades desarrolladas por artesanos, sociedades mutuarías, fondos de empleados y **cooperativas** estuvieron exentas del impuesto de industria y comercio, **hasta el último bimestre gravable del año 2000**, es decir, hasta el 31 de diciembre del año mencionado.

Quiere decir lo anterior, que a partir del primero de enero del año 2001, fecha en que inicia el primer bimestre gravable del año 2001, los sujetos pasivos del impuesto, establecidos en el artículo 49 referido, deben liquidar y pagar el valor correspondiente al impuesto de industria y comercio por las actividades comerciales, industriales o de servicios que desarrollen dentro de la jurisdicción de este Distrito Capital.

En materia tributaria, las exenciones que el Concejo Distrital otorga dentro de los impuestos que la Dirección Distrital administra, ya sea por la calidad del sujeto, ya sea por las características especiales de los inmuebles ( como es el caso del impuesto predial) o por las actividades que se desarrollan, son taxativas, es decir, deben estar expresamente consagradas en la norma.

Como quiera, que al finalizar el último periodo bimestral del año 2000, fecha en la cual expiró para las cooperativas, entre otros, la exención otorgada, no hubo pronunciamiento por parte del Concejo Distrital, debe entenderse sin lugar a dudas, que a partir de la fecha límite de la exención, es decir a partir del 1º de enero del año 2001, las cooperativas, los artesanos, las sociedades mutuarías y los fondos de empleados,



deberán dar cumplimiento a las obligaciones formales y sustanciales que el legislador impone en materia tributaria, dentro del impuesto de industria y comercio y el complementario de avisos y tableros.

Ahora bien, respecto de la tarifa a la cual deberán liquidar y pagar el impuesto de industria y comercio, es preciso tener en cuenta la clasificación de actividades y las tarifas contenidas en el CIIU-R3-AC-DC Código de Clasificación de Actividades contenido para el Distrito Capital en las Resoluciones 1195 de 1998, 172 de 1999 y 1367 del 2000.

Una vez comparada la actividad que desarrolle el sujeto pasivo del impuesto, con las contenidas en la clasificación CIIU contenida en las resoluciones mencionadas anteriormente, el contribuyente podrá determinar el código de la actividad y en consecuencia la tarifa que debe aplicar a la actividad que desarrolla, para efectos de la liquidación del impuesto a su cargo.

### **CONCEPTO No. 923**

Ref: Radicación No. 2001ER26595 del 05-06-2001

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Retención ICA en viáticos

#### **Pregunta**


El consultante solicita emitir concepto acerca de la procedencia de efectuar retención de Industria y Comercio por concepto de viáticos, en el caso de una persona natural quien presta sus servicios profesionales a una empresa percibiendo mensualmente los honorarios estipulados en el contrato; y debido al desempeño de sus funciones ocasionalmente viaja, devengando por tanto un valor adicional por concepto de viáticos.

#### **Respuesta**

Con ocasión al mandato contenido en el Decreto Distrital 270 antes mencionado, es imposible para esta oficina atender las consultas de manera particular y concreta, razón por la cual daremos respuesta en términos generales.

Para poder entrar a determinar si es procedente hacer retenciones de industria y comercio por viáticos, con ocasión de la prestación de servicios profesionales, es necesario establecer si aquellos constituyen el hecho generador y con ello si forman parte de la base gravable del impuesto de Industria, Comercio. Avisos y Tableros.

En primer lugar tenemos que el hecho generador del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros lo constituye, de acuerdo con el artículo 28 del Decreto 400 de 1999, *“el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial*



o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.”

A su vez el Decreto Distrital 400 de 1999 en sus artículos 29 al 31 establece en qué consisten las actividades gravadas:

**Artículo 29. 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.

**PARÁGRAFO.** Para efecto del impuesto de industria y comercio, es actividad artesanal aquella realizada por personas naturales de manera manual y desautomatizada, cuya fabricación en serie no sea repetitiva e idéntica, sin la intervención en la transformación de más de cinco personas, simultáneamente.

**Artículo 30. 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.

**Artículo 31. 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.

De otro lado entraremos a determinar en qué consisten los viáticos, para lo cual consultaremos la definición:


Diccionario de la Lengua Española. Real Academia Española. Vigésima Primera Edición. Espasa Calpe.

**VIÁTICO** (Del lat. *Viaticum* de *vía*, camino.) m. Prevención, en especie o en dinero, de lo necesario para el sustento del que hace un viaje. II 2. Subvención en dinero que se abona a los diplomáticos para trasladarse al punto de su destino. II 3. Sacramento de la Eucaristía, que se administra a los enfermos que están en peligro de muerte.

Diccionario de las Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Editorial Eliasta S.R.L.. Manuel Osorio.

**VIÁTICO O DIETAS.** Prevención, en especie o en dinero, de lo necesario para el sustento del que hace un viaje. II Subvención que en dinero se abona a los diplomáticos para trasladarse al punto de su destino.

De esas dos acepciones, la segunda carece de interés jurídico específico; mientras que la primera contiene un aspecto interesante referido al Derecho Laboral, por cuanto representa un sistema de retribución hecha al empleador a sus empleados, destinada a



cubrir total o parcialmente los gastos de éstos cuando tiene que realizar sus trabajos fuera del lugar habitual del mismo. Como dice algún autor (Bracchetti), si bien en algunas oportunidades, cual puede ser un viaje extraordinario, no representa otra cosa que la retribución de los gastos efectuados, en otras ocasiones (giras de viajantes, recorridos estables de jefes o inspectores de ventas), formaría parte integrante del salario y entraría a jugar en los diversos casos en que es necesario determinar el importe real del mismo.


Para efectos del asunto que estamos dilucidando, tenemos que los viáticos son la **provisión de dinero (o especie)** suministrados con el único fin de que costear los gastos propios de un viaje. Habida cuenta que tiene su razón de ser en virtud del desempeño de una función, encargo etc. a nombre o por cuenta de otra persona quien a su vez es la que suministra aquella provisión, por lo general denota una relación laboral de fondo.

Sin embargo nada impide que se origine en virtud de otro tipo de contrato como es el de prestación de servicios profesionales, el contrato de mandato, etc., con la diferencia que en el contrato laboral es necesario establecer si los viáticos son de carácter permanente o accidentales, de manera que en el caso de los primeros constituye salario únicamente la parte destinada a la manutención y alojamiento; pero no en lo que solo tenga por finalidad proporcionar los medios de transporte o los gastos de representación, y por su parte los de carácter accidental no son salario. Lo mismo no ocurre con relación a los contratos que no tiene la connotación especial de la relación laboral.

Como lo que aquí nos interesa es lo relacionado con el impuesto de industria y comercio, es pertinente tener en cuenta que la actividad de servicio (gravada con el impuesto) es, de acuerdo con el artículo 31 del Decreto 400 de 1999, “...*toda tarea, labor o trabajo ejecutado por la persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien la 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.*”, de manera tal que para efectos tributarios no existe clasificación de viáticos. También es forzoso concluir que si el contrato que media entre la persona que provee de los viáticos y la que los recibe, es de carácter laboral no hay lugar a discusión alguna pues la actividad desarrollada en virtud de dichos contratos no constituye hecho generador del impuesto de industria y comercio y por lo tanto no es posible efectuar retenciones.

Descartada entonces la relación laboral, es necesario determinar entonces si la persona que recibe los viáticos es un profesional independiente, caso en el cual, es pertinente citar el concepto 787 emitido por la Subdirección Jurídico Tributaria para establecer el alcance de la definición y el tratamiento que se le da a tales profesionales:

Antes de absolver cada uno de los interrogantes planteados por el consultante, nos referiremos en términos generales al hecho que genera el impuesto de industria y comercio en esta jurisdicción y quienes son los sujetos pasivos de este impuesto.



El Decreto Distrital 400 de 1999 en el artículo 28, definen el hecho generador de los impuestos de Industria, Comercio y Avisos en los siguientes Términos: “ *El hecho generador del impuesto de Industria y Comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa fe de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos.*”

Concordante a lo anterior, el sujeto pasivo del impuesto en referencia, es la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho, que realiza el hecho generador de la obligación tributaria, sin que tenga relevancia la nacionalidad de quien lo realiza.

Hecha la primera y necesaria precisión absolveremos sus interrogantes y para ello plantearemos algunas situaciones que se pueden presentar en torno al tema consultado así:

- 1) El Acuerdo No.9 de 1992, Artículo 9°, define el concepto de **profesión liberal** de la siguiente manera:


“Para efectos de los gravámenes de Industria, Comercio y de Avisos y Tableros, se definen como actividades propias de las profesiones liberales las que regula el Estado y desarrollan personas naturales que hayan obtenido título académico de educación superior en institución docente autorizadas”

De lo dispuesto en la norma antecedente, se observa que para configurar el ejercicio de una profesión liberal se deben reunir los siguientes requisitos:

1. Que sean actividades reguladas por el Estado
2. Que sean desarrolladas por personas naturales
3. Que para su ejercicio se requiere título académico de educación superior
4. Que los títulos académicos los otorguen instituciones docentes autorizados.

Reunidos todos y cada uno de los requisitos antes enunciados, podemos entonces referirnos a lo preceptuado en el Artículo 37 del Decreto Distrital 400 de 1999, al señalar que los profesionales independientes son contribuyentes del impuesto de industria y comercio y su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal concepto.

Entonces siendo profesional independiente, el impuesto de industria y comercio corresponde a las sumas retenidas por tal concepto, esto es, valga la redundancia por concepto del impuesto es decir consultando a los elementos propios del mismo tenemos que establecer si las sumas entregadas por concepto de viáticos guardan relación directa con la actividad gravada (de servicios), es decir si se perciben en desarrollo de dicha actividad, caso en el cual dichas sumas ( teniendo presente que de acuerdo con las definiciones son una **provisión** en dinero o en especie) se consideran ingresos extraordinarios y por lo tanto están sujetas a retención toda vez que la base gravable



del impuesto de industria y comercio, de acuerdo con el artículo 38 del Decreto 400 de 1999, está constituida por los ingresos ordinarios y extraordinarios.

Con relación al tema de viáticos, es conveniente citar unos apartes del Concepto No. 087964 emitido por la División Doctrina Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en los siguientes términos:

“... si quienes reciben “viáticos o gastos de representación” no están vinculados laboralmente a la empresa, deben ser sometidos a retención en la fuente no como viáticos y gastos de representación sino como pagos ordinarios correspondientes a la labor desarrollada (honorarios, comisiones, etc) la cual comprendía el conjunto de ingresos derivados de las funciones desempeñadas.”

En consecuencia, se considera que los viáticos son una provisión que recibe una persona y por lo tanto son ingresos, que se reciben con ocasión de la actividad de servicio que desempeña el profesional independiente y que toda vez que la base gravable del impuesto de industria y comercio la constituyen los ingresos ordinarios y extraordinarios, las sumas obtenidas por concepto de viáticos son objeto de retención por parte del agente de retención.

Sin embargo debe tenerse en cuenta la territorialidad del impuesto para lo cual traeremos algunos apartes del concepto 717 emitido por esta Subdirección así:

Resumiendo, para efectos de establecer la jurisdicción en la cual se genera el tributo cuando un agente económico ejecuta una actividad ya sea industrial, comercial o de servicio, se debe determinar el lugar o jurisdicción en la cual se manifiesta la realización del hecho imponible, que en el impuesto de Industria y comercio es **en donde se lleva a cabo, ejecuta o realiza la actividad.**

De lo anterior se desprende que el contribuyente que ejecute actividades comerciales o de servicios fuera de la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, podría descontar de la base gravable del tributo del Distrito Capital los ingresos obtenidos por las ventas o servicios en otros municipios, siempre que demuestre:

- a.- Que los ingresos obtenidos en actividades de comercio o de servicios se generan a través de un establecimiento debidamente registrado y
- b.- Que haya tributado en el respectivo municipio.

Los contribuyentes pueden probar que ejercen actividades comerciales y de servicios fuera de la Jurisdicción de Santa Fe Bogotá D.C., mediante el registro del establecimiento comercial y la declaración y pago del impuesto respectivo en el otro municipio correspondiente al período que pretenda demostrar.

El sistema de retención opera respetando los aspectos sustanciales del Impuesto de Industria y Comercio, como es la base gravable del tributo y la territorialidad del



impuesto, por lo tanto al efectuar la respectiva retención por compras, la retención se debe realizar sobre los ingresos causados en la Jurisdicción del Distrito Capital teniendo en cuenta además el principio de Justicia que consagra el artículo 2 del Decreto Distrital 807 de 1993, en el cual se estipula que se debe dar aplicación recta a las leyes, presidido este precepto por un relevante espíritu de justicia ya que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley no ha querido que coadyuve a las cargas públicas del Distrito; por lo cual tenemos que para que se configure la Retención por compras, la retención que debe hacer el agente de retención debe ser sólo por los pagos o abonos en cuenta respecto de los ingresos obtenidos en desarrollo de la actividad realizada en Santa Fe de Bogotá D.C. Y en cuanto respecta a las actividades de servicios realizadas en otro (s) municipio (s), no habría lugar a efectuar la retención ya que el impuesto a que haya lugar lo debe cancelar en el municipio correspondiente en donde se desarrolla la actividad.

En consecuencia, si los ingresos fueron causados en la jurisdicción del Distrito Capital, forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio y por lo tanto son susceptibles de que se les efectúe retención. Si por el contrario de acuerdo con los requisitos establecidos en el concepto antes transcrito, los ingresos por concepto de viáticos se causaron fuera del Distrito Capital, no serán objeto de retención con relación al impuesto de industria y comercio que se administra en ésta jurisdicción

#### **CONCEPTO NO. 931**

Ref: Consulta **radicada con el No. 2001ER33988**

Tema: **Impuesto de Industria y Comercio.**

Subtema: **Actividades de Juntas de Copropietarios**


#### **Pregunta**

Las Juntas de Copropietarios de los conjuntos residenciales, que se rigen por las Leyes Nos. 182 de 1948 y 16 de 1985, están obligados a pagar el impuesto de ICA ?

#### **Respuesta**

La propiedad horizontal una vez constituida legalmente, forma una persona jurídica la cual es la junta de copropietarios, distinta de los propietarios de los bienes de dominio particular o exclusivo individualmente considerados. Aquella no tiene ánimo de lucro, su objeto será administrar correcta y eficazmente los bienes servicios comunes, manejar los asuntos de interés común de los propietarios de bienes privados y cumplir y hacer cumplir la ley y el reglamento de propiedad horizontal, según preceptiva del artículo 32 de la Ley 675 del 3 de agosto de 2001.

La dirección y administración de la Junta de Copropietarios corresponde a la asamblea general de propietarios, que está integrada por la totalidad de los dueños de los bienes de dominio exclusivo o particular del inmueble.



Los edificios que forman un mismo conjunto o los cuales constituyen propiedad horizontal, así como sus rentas y el costo de las expensas de mantenimiento, conservación y reparación serán a favor y cargo de todos los propietarios en proporción al coeficiente de propiedad o de los porcentajes de participación en la persona jurídica, el coeficiente de contribución se determina teniendo en cuenta el valor de las unidades privadas, considerando el área de la misma y el estimativo de utilización de los bienes de uso común y demás factores de evaluación que incidan en el valor de la unidad.

Tales coeficientes o porcentajes de participación así determinados, servirán de base para fijar el monto de los **aportes o cuotas** a cargo de cada una de las unidades de dominio privado, que deberán cancelar sus propietarios para contribuir a los gastos necesarios para la administración, mantenimiento, reparación y conservación de los bienes, áreas y servicios de uso común. Los ingresos obtenidos por la Junta de Administradores de copropietarios están destinados exclusivamente a gastos como lo señala el artículo 29 de la Ley 675 de 2001.

El impuesto de Industria y Comercio tal como lo establece la Ley 14 de 1983 en su artículo 32, en concordancia con el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986,

“(…) recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos”.

De lo anterior tenemos que el impuesto de Industria y Comercio grava la realización de la actividad industrial, de comercio o de servicios que realice una persona natural, jurídica o una sociedad de hecho.

Entiéndase por actividad industrial: la producción, extracción, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamblaje de cualquier material o bien.

Son actividades Comerciales las destinadas al expendio, compra-venta o distribución de bienes o mercancías al por mayor o al detal y las demás definidas como tales en el código de comercio siempre y cuando no estén considerados por la ley como actividades industriales o de servicio.

De Servicio serán todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien les contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en una obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual.

Como corolario de lo anterior tenemos que las juntas de copropietarios de una propiedad horizontal, no son sujetos pasivos del impuesto en la medida en que no realicen actividades gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio fuera de las propias e inherentes a sus funciones como lo son la administración, mantenimiento, reparación y conservación de los bienes, áreas y servicios de uso común con los **aportes o cuotas**

**a cargo de cada una de las unidades de dominio privado;** aunado a lo dispuesto en la ley 675 del 3 de agosto de 2001 en su artículo 33, cuyo texto es como sigue:

**“Naturaleza y características.** La persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal es de naturaleza civil, **sin ánimo de lucro.** Su denominación corresponderá a la del edificio o conjunto y su domicilio será el municipio o distrito donde éste se localiza y **tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social,** de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986”

Pero si por el contrario ejercen actividades diferentes a las propias de su objeto social, éstas estarán gravadas con el impuesto de industria y comercio contenidos en las definiciones anteriormente anotadas, se convierten en sujetos pasivos del gravamen y deben cumplir con la totalidad de las obligaciones tributarias respectivas de conformidad con las reglas vigentes.

En este evento, para la determinación de la base gravable el contribuyente 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, recalándose nuevamente que lo correspondiente a los pagos de la cuotas de administración, el arriendo de zonas comunes, y la sanción por mora en el pago de cuotas, no se encuentran gravados con el Impuesto de Industria y Comercio.

En el artículo 87, ibídem, se derogan en forma expresa las leyes 182 de 1948, 16 de 1985 y 428 de 1998, así como los decretos que se hayan expedido para reglamentarlas, a partir de su publicación.

En esta forma, se mantiene la doctrina sustentada por esta Subdirección en los conceptos Nos. 477 y 503

#### **CONCEPTO No 944**

Ref: Radicación 2002ER5117 del 24/01/02

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Actividad de colocación de apuestas sobre eventos hípicas nacionales y extranjeros.

#### **Pregunta**

1. ¿La actividad de colocación de apuestas sobre eventos hípicas nacionales o foráneos se encuentran sujetas al Impuesto de Industria y Comercio?

2. ¿A qué impuestos territoriales se encuentran sujetas las personas naturales o jurídicas, que se dediquen a la actividad de colocación de apuestas sobre eventos hípicas nacionales o foráneos realizadas en jurisdicción de Bogotá D.C.?

## Respuesta

Teniendo en cuenta que las características de los dos interrogantes hacen referencia a un mismo punto, los mismos serán resueltos de manera conjunta, para efectos de simplificación de la respuesta.

En principio debemos recordar el texto del artículo 37 de la Ley 643 de 2001, veamos:

**“Artículo 37. Eventos hípicas.** Las apuestas hípicas nacionales pagarán como derechos de explotación el dos por ciento (2%) de sus ingresos brutos.

Las apuestas hípicas sobre carreras foráneas pagarán como derechos de explotación el quince por ciento (15%) de sus ingresos brutos.

En el caso que el operador de apuestas hípicas nacionales, explote apuestas hípicas sobre carreras foráneas pagará como derechos de explotación el cinco por ciento (5%) de los ingresos brutos.

**Parágrafo 1°.** Los premios de las apuestas hípicas que se distribuyan entre el público, no podrán ser inferiores al sesenta por ciento (60%) de los ingresos brutos.

**Parágrafo 2°.** Los derechos de explotación derivados, de las apuestas hípicas, son propiedad de los municipios o del Distrito Capital, según su localización.

Entendidas las apuestas hípicas como juegos de suerte y azar y teniendo un régimen propio dentro del monopolio rentístico<sup>27</sup>, se hace necesario para efectos de dilucidar el interrogante planteado por el peticionario, entrar a revisar las disposiciones de aplicación de estas normas así como las restricciones existentes en el campo tributario.

Al respecto es necesario revisar el artículo 49 de la Ley 643 de 2001 que establece:

**“Artículo 49. Prohibición de gravar el monopolio.** Los juegos de suerte y azar a que se refiere la presente ley no podrán ser gravados por los departamentos, distrito o municipios, con impuestos, tasas o contribuciones, fiscales o parafiscales distintos a los consagrados en la presente ley. La explotación directa o a través de terceros de los juegos de suerte y azar de que trata la presente ley no constituye hecho generador del Impuesto sobre las Ventas IVA.

Los Juegos de Suerte y Azar cuyos derechos de explotación no hayan sido establecidos en esta ley, causarán derechos de explotación equivalentes por lo menos, al diecisiete por ciento (17%) de los ingresos brutos.”

Teniendo claro que las apuestas hípicas hacen parte del monopolio rentístico y que dentro de éste, tienen un régimen propio el cual debe ser ejercido conforme con la misma Ley 643 de 2001, y adicionalmente que existe una prohibición de gravar con

---

<sup>27</sup> **Ley 643, Art. 2° Titularidad.** (...) El monopolio rentístico de juegos de suerte y azar será ejercido de conformidad con lo dispuesto en la presente ley. La explotación, organización y administración de toda modalidad de juego de suerte y azar estará sujeta a esta ley y a su reglamentación, expedida por el Gobierno Nacional, la cual es de obligatoria aplicación en todo el territorio del país, cualquiera sea el orden o nivel de gobierno al que pertenezca la dependencia o entidad administradora bajo la cual desarrolle la actividad el operador. La vigilancia será ejercida por intermedio de la Superintendencia Nacional de Salud.

impuestos de carácter departamental o municipal a este monopolio<sup>28</sup>, por lo cual simplemente basta afirmar que aquellas personas naturales o jurídicas que ejerzan la actividad de colocación de apuestas sobre eventos hípicas no se encuentran sujetas ni al Impuesto de Industria y Comercio ni al Impuesto de Azar y Espectáculos, ni a ningún otro tributo de carácter municipal o departamental en cuanto respecta a los ingresos generados por el ejercicio de esta actividad, tal y como lo ha entendió la Corte Constitucional en sentencia de noviembre 15 de 2001, recordemos:

**“La prohibición de gravar el monopolio rentístico y el principio de igualdad.**

76.- La Corte considera que el cargo anterior no es de recibo, pues en ya en anteriores oportunidades esta Corporación había concluido que la ley puede limitar la posibilidad de que las entidades territoriales graven los monopolios rentísticos. De un lado, las sentencias C-573 de 1995 y C-587 de 1995 analizaron la objeción según la cual estos monopolios de juegos de suerte y azar no pueden ser gravados por ninguna contribución fiscal, por cuanto la imposición de un impuesto implicaría una desviación de estos dineros hacia actividades distintas a la salud, mientras que la Carta ordena que las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar estarán destinadas exclusivamente a los servicios de salud (CP art. 336). La Corte concluyó que esa objeción no era de recibo, y que esas actividades podrían ser gravadas. Dijo entonces esta corporación:

“La norma plasmada en el artículo 336 de la Constitución debe interpretarse de manera razonable, por lo cual resulta inadmisibles sostener que toda entidad cuyo objeto sea la explotación de los juegos de suerte y azar, por el hecho de que las rentas obtenidas de esa actividad estén exclusivamente destinadas a los servicios de salud, deba forzosamente estar exenta del pago de impuestos a nivel nacional, departamental, distrital o municipal. Tal beneficio no se deduce de la norma constitucional, que no consagra exención alguna y que se limita, dentro de un criterio acorde con los postulados del Estado Social de derecho, a canalizar los ingresos que se perciban por el aludido concepto hacia uno de los fines prioritarios en la orientación de la economía, cual es el de satisfacerla apremiantes necesidades de salud de los colombianos.

Debe recordarse, por otra parte, que la Constitución ha dejado en cabeza del legislador -el Congreso de la República, por iniciativa del Gobierno- y de las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, en sus respectivos ámbitos de competencia, la facultad de definir los casos de exención en cuanto al cobro de tributos (artículos 150, numeral 12; 154; 300, numeral 4; 313, numeral 4, y 294 de la Constitución). A tales organismos la Carta Política no les ha impuesto la obligación de exonerar de tributos a las personas jurídicas que explotan monopolios, como los de suerte y azar y de licores, o de plasmar excepciones a su favor en cuanto a la obligación genérica, a todos exigida según el artículo 95,

---

<sup>28</sup> **DOCTRINA**, “Del texto de la norma transcrita se desprende que es clara la voluntad del legislador de prohibir el establecimiento de cualquier tipo de gravamen perteneciente a las entidades territoriales sobre los juegos de suerte y azar.

Por lo cual se tenemos el artículo 49 de la Ley 643 de 2001 en este instante goza de vigencia y por lo tanto su aplicabilidad en el Distrito Capital es de estricto cumplimiento, para todos los impuestos de los que es sujeto activo el Distrito Capital, como lo es el Impuesto de Industria y Comercio y el Impuesto de Juegos fusionado actualmente en el Impuesto de Azar y Espectáculos. **(Concepto D.D.I. 905 del 4 de abril de 2001).**

numeral 9, de la Constitución, de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad.<sup>29</sup>”

Por consiguiente, en principio es posible que los juegos de renta y azar sean gravados. Por su parte, la sentencia C-521 de 1997, MP José Gregorio Hernández Galindo, estudió si la prohibición de que las entidades territoriales gravaran los juegos de suerte y azar vulneraba o no la autonomía territorial, y en especial el mandato según el cual la ley no puede conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales (CP art. 294). La Corte concluyó que esa prohibición legal no afectaba la autonomía territorial ni desconocía el artículo 294 superior, pues ese precepto alude “a tributos ya existentes y no tiene el alcance de inhibir al Congreso de la República para señalar los límites dentro de los cuales pueden las entidades territoriales ejercer hacia el futuro su poder impositivo”. Dijo entonces la Corte:

“El concepto de exención, como el de tratamiento preferencial, prohibidos al Congreso por el artículo 294 de la Carta, implican el reconocimiento de que ya existen unos gravámenes de propiedad de las entidades territoriales, respecto de los cuales, mediante tales modalidades -y eso es lo proscrito por la Constitución-, se pretende excluir a instituciones o personas, con menoscabo de los patrimonios de aquéllas, tal como lo destacó la transcrita jurisprudencia de esta Corte. Pero dichos conceptos no son aplicables cuando de lo que se trata es de fijar, de manera general y abstracta, los linderos de la actividad impositiva a nivel territorial, como corresponde a la ley, según la Constitución.

Las disposiciones examinadas parten de la base de que la actividad de juegos y apuestas ya está gravada, en virtud de normas hace tiempo establecidas que fueron declaradas exequibles por esta Corte (Sentencia C-537 del 23 de noviembre de 1995. M.P.: Dr. Hernando Herrera Vergara), y lo que buscan, en razón del destino que se da a las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar (exclusivamente servicios de salud, según el artículo 336 C.P.), es que las entidades territoriales, dentro de una política tributaria general que corresponde trazar al legislador, no creen nuevos impuestos sobre ella.

Tal restricción no implica exención ni tratamiento preferencial alguno sobre impuestos ya creados, de propiedad de las entidades territoriales, sino la unificación del esquema tributario, lo cual encaja dentro de la indicada atribución legislativa”.

Las doctrinas desarrolladas en las sentencias citadas son plenamente aplicables al presente caso y, en consecuencia, son suficientes para concluir que el aparte acusado del artículo 49 no vulnera la Carta, por lo cual éste será declarado exequible.”<sup>30</sup>

<sup>29</sup> Sentencia C-587 de 1995. MP José Gregorio Hernández Galindo

<sup>30</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-1191 del 15 de noviembre de 2001, M.P. (E) Rodrigo Uprimny Yepes

## CONCEPTO No. 947

Ref: Radicación 2002ER5010 del 24/01/02

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Condonación de cuentas por pagar

### Pregunta

¿Harían parte de la Base Gravable del Impuesto de Industria y Comercio, los ingresos generados por la condonación de una cuenta por pagar dentro del ejercicio de sus actividades, a cargo de una sociedad contribuyente?. Si el artículo 1217 del Código Civil, remite las remisiones a las normas de donación y el concepto Distrital 775, establece que los ingresos que se reciban como donación no integra la base gravable?.

### Respuesta

Para contestar su interrogante debemos en primer lugar entrar a determinar que se entiende por condonación y/o remisión de deudas.

Etimológicamente condonación significa:

“Condonación: **Acción y efecto de condonar.**”<sup>31</sup>

“Condonar: **Personar o remitir una pena de muerte o una deuda**”<sup>32</sup>

Por su parte la expresión remisión debe entenderse como:

“**Remisión:** El perdón o exoneración de alguna obligación o deuda, como también de un delito, culpa o pena.

(...)

La remisión que procede de mera liberalidad está en todo sujeta a las reglas de la donación entre vivos, y necesita de insinuación en los casos en que la donación entre vivos la necesita.”<sup>33</sup>

Claro que la condonación y/o remisión no es más que el perdón o liberación de cancelación de una deuda que el acreedor hace al deudor, es la renuncia o el abandono de sus derechos por parte del acreedor respecto de obligaciones insolutas a su favor y a cargo de un deudor con ánimo de beneficencia.

El artículo 1812 del Código Civil, hace una remisión expresa sobre el tema a las normas sobre donaciones, veamos:

<sup>31</sup> REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Diccionario de la Lengua Española, XXI Edición, Edt. ESPASA CALPE, Madrid, 1992, Pag 535

<sup>32</sup> Idem.

<sup>33</sup> DICCIONARIO JURÍDICO COLOMBIANO, Ed. Jurídica Nacional, Bogotá, 1988, Pág. 566

“Art. 1712.- La remisión que procede de mera liberalidad, está en todo sujeta a las reglas de la donación entre vivos y necesita de insinuación en los casos en que la donación entre vivos la necesita.”

Algunos doctrinantes contrarios a la tesis de la asimilación de la remisión (condonación) a la donación han considerado:

“709. LA REMISION Y LA DONACION.- Según quedó expuesto, la doctrina ha incurrido en confusiones que han deformado la institución de la remisión, tal como esta fue concedida por los jurisconsultos romanos, y que, entre esas confusiones, se encuentra la que ha pretendido reducirla al contrato de donación, error este que se refleja en nuestro Código Civil, inspirado por su modelo francés.

Así, el artículo 1454 dice que “hace donación el que remite una deuda”, principio que aplica el artículo 1452, relativo a los réditos de un capital colocado a interés o a censo; y el artículo 1712, que también parece acoger la falsa calificación de la remisión en gratuita y onerosa, ...”

Con fundamento en los precitados textos legales, concluyen algunos de sus intérpretes, según se vio, que la remisión es una donación, Pero resulta que las diferencias entre la remisión y la donación son perturbantes, a saber:

1) Ambas constituyen actos jurídicos, pero de especies diversas: la donación es un contrato y, como tal, productivo de obligaciones para el donante y eventualmente para el donatario, lo que supone en estos el ánimo de obligarse (*animus donandi*), al paso que la remisión es un acto extintivo determinado por la intención de solucionar una obligación preexistente (*animus solvendi*)

2) La donación, como contrato que es, siempre requiere el consentimiento del donante y el donatario; la remisión es un acto unipersonal o unilateral del acreedor, que al renunciar a su derecho, extingue un vínculo obligatorio que no puede subsistir sin acreedor. La aceptación del deudor remitido no es necesaria, al contrario de lo que para la donación prescribe el artículo 1443, ya que la remisión hasta puede ser tácita, ... (...)”<sup>34</sup>

Otros autores como el autor Mexicano Manuel Bejarano Sánchez, aceptan que la remisión (condonación) si tiene una acertada similitud con la donación, veamos:

“El precepto transcrito sugiere la idea de que basta la voluntad del acreedor para integrar una remisión de deuda. Este es e parecer de los juristas mexicanos. Pero ¿es esto exacto?, ¿es innecesaria la voluntad del deudor?, ¿podrá imponérsele una remisión de deuda que él no acoja favorablemente? Considero que, así como la donación es un contrato o acuerdo de voluntades, el cual requiere del asentimiento del donatario beneficiado, de la misma manera, en la remisión de deuda, se hace indispensable la conformidad del deudor para que la dimisión del derecho del acreedor extinga el crédito.”<sup>35</sup>

“...en la remisión es el resultado de voluntades del deudor y el acreedor; por una parte en la remisión el acreedor renuncia a su derecho; por otra, el deudor acepta

<sup>34</sup> OSPINA FERNÁNDEZ, Guillermo, Régimen General de las Obligaciones, Edt. TEMIS, Bogotá 1998, Pág. 452.

<sup>35</sup> BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel, Obligaciones Civiles, Colección Textos Jurídicos Universitarios, México, 1984, Pág. 497.



esa renuncia, en forme que mientras el deudor no haya aceptado, no se produce la remisión”<sup>36</sup>

Claro es entonces, que a pesar de las diferentes interpretaciones doctrinales que aceptan o difieren la similitud entre la condonación (remisión) de deudas y la donación que hacen los diferentes doctrinantes, nuestra legislación civil de manera expresa ha remitido a la condonación (remisión) a las normas de la donación, pero entonces surge una duda:

¿Cómo se registran contablemente este tipo de ingresos?

Claro lo anterior, respecto de que debemos entender por ingreso, por costo y por gasto, debemos apreciar si la generación de estos ingresos se obtiene por el desarrollo de una actividad gravada con el tributo.

Los ingresos encuentran su definición en el Artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 como *“aquellos que representan flujo de entrada de recursos, en forma de incremento del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas en un período, que no provienen de los aportes de capital.”*

Por su parte el artículo 96 del Decreto 2649 de 1993 preceptúa:

**“ART.96.** Reconocimiento de ingresos y gastos. En cumplimiento de las normas de realización, **asociación** y asignación, los ingresos y los gastos se deben reconocer de tal manera que se logre el adecuado registro de las operaciones en la cuenta apropiada, por el monto correcto y en el período correspondiente, para obtener el justo cómputo del resultado neto del período. (Se subraya)

Por su parte el artículo 13 de la misma norma establece:

**ART. 13 Asociación:** Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generará beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente...”.

Dentro de los ingresos y como una clasificación que emerge para efectos tributarios tenemos los denominados “ingresos brutos”, entendiéndose como tales, “La suma de todos los ingresos obtenidos en el período gravable, son los ingresos obtenidos por el

<sup>36</sup> ALESSANDRI RODRÍGUEZ, arturo, teoría de la Obligaciones, Edt. Jurídica Ediar, Conosur Ltda., Pág 441.

ejercicio de cualquiera de las actividades sujetas al impuesto de industria, comercio y avisos, tales como las actividades industriales, comerciales o de servicios”.

*Integran el conjunto de ingresos brutos todos los ordinarios y extraordinarios que perciba el contribuyente como retribución al ejercicio de una actividad gravada con el Impuesto de Industria y Comercio durante una vigencia fiscal y están llamados a integrar la base impositiva para liquidación de este tributo en ese período, con las excepciones contempladas en la norma definidora de la base gravable.<sup>37</sup>*

*Se entiende como ingresos ordinarios “todos aquellos que se reciben o causan regularmente, como los percibidos en razón de un objeto social o dentro de un giro ordinario de un negocio, como extraordinarios “aquellos que se reciben o causan en actividades diferentes al objeto social, al giro ordinario de los negocios, o en general no provenientes de actividades regulares. Respecto de los segundos, estos aunque son producto de la realización de una actividad diferente de las previstas en el objeto social del ente económico, o diferente a las realizadas en el giro ordinario de los negocios del mismo ente social, también son percibidos en desarrollo de una actividad que en si misma se constituye en hecho generador de este Impuesto.*

*Es claro que la finalidad del legislador al crear el Impuesto de Industria y Comercio, fue la de gravar a los sujetos que realizan una de las actividades de las contempladas en la ley creadora del tributo. Por consiguiente, debemos tener en cuenta que para que los ingresos estén gravados deberá existir una relación de causalidad entre su percepción y el gravamen mismo; la cual entendemos existe cuando los percibidos son producto o consecuencia de la realización del hecho generador; constituyéndose ese hecho en la causa única de la relación tributaria.”*

Como se aprecia claramente, para que un ingreso se encuentre gravado debe existir una relación de causalidad entre su percepción y el tributo en sí, ahora, si es claro que como consecuencia de esa condonación (remisión) se deja de cancelar una suma de dinero a cargo de un contribuyente, que tiene un pasivo como consecuencia de compra de mercancías, o prestamos de dinero, o haber recibido un servicio, dentro del ejercicio de sus actividades y/o para el ejercicio de sus actividades, podría pensarse entonces que existe esa relación de causalidad entre el menor costo o gasto causado con la remisión de la deuda y el ejercicio propio de la actividad del contribuyente.

Si a esto le aunamos que contablemente la condonación de deudas (remisión), se clasifica como un ingreso diverso (cuenta 4295)<sup>38</sup>, por no caber este tipo de operaciones en otro tipo de cuenta como por ejemplo la 4250 (recuperaciones), haciendo entonces que el mismo se configure como un ingreso por menor costo o gasto, y se convierta entonces en materia tributaria (ICA) en un **ingreso de tipo extraordinario**, que se encuentra gravado con el impuesto en cuestión, pues existe esa relación de causalidad requerida para que un ingreso se considere conformante de la base gravable del impuesto de Industria y Comercio, ya que el menor costo o gasto que se tenía como cuenta por pagar, y que surge como consecuencia del ejercicio propio de las actividades que desarrolla la empresa. genera un ingreso de tipo diverso (contablemente).

<sup>37</sup> Decreto Distrital 400 de 1999, artículo 38.

<sup>38</sup> **PUC, Cuenta 4295, Diversos**, Descripción: Registra el valor de aquellos ingresos recibidos y/o causado por el ente económico por conceptos diferentes a los especificados en las cuentas anteriores, tales como aprovechamientos, subvenciones, reclamos, sobrantes de liquidación de fletes y decoraciones.

## CONCEPTO No. 955

**Ref:** 30 de julio de 2002

**Tema:** Industria y Comercio

**Subtema:** Aplicación de la sentencia C-245 de 2002, con la cual se declaran inexequibles los artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2000.

### Pregunta

¿Cuál debe ser la aplicación de la sentencia C-245 de 2002, mediante la cual se declaran inexequibles los artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2000? Respecto de:

- Si la administración en vigencia de la Ley 633 de 2000, expide un acto administrativo en el cual se sanciona por no declarar a una de las entidades amparadas por las normas interpretadas con autoridad, por años anteriores a la vigencia de la Ley ¿debemos entender que esos actos administrativos son legales y por ende válidos?
- Si la administración en vigencia de la Ley 633 de 2000, expide un acto administrativo en el cual se sanciona por no declarar a una de las entidades amparadas por las normas interpretadas con autoridad, por períodos comprendidos entre la vigencia de la Ley 633 y la declaratoria de inexequibilidad de los artículos 93 y 121 de la misma ¿debemos entender que esos actos administrativos son legales y por ende válidos?
- Hechos ocurridos con posterioridad a la declaratoria de inexequibilidad de los artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2000, la administración profiere actos administrativos tendientes a conseguir el cumplimiento de las obligaciones tributarias de períodos posteriores a la declaratoria de inexequibilidad.

### Respuesta

Con la sentencia C-245 del 9 de abril de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, La Corte Constitucional declaró inexequibles los artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2002 *(Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento de los Fondos Obligatorios para la Vivienda de Interés Social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial)*, y que al tenor establecían.

“**Artículo 93.** Interpretase con autoridad el texto del literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, en el sentido que se entiende incorporada en dicha norma la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio las actividades de apoyo, fomento y promoción de la educación pública, que cumplen los Organismos del Estado en desarrollo de su objeto social, dentro de los fines del artículo 67 de la Constitución Política y los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social, en el porcentaje de la Unidad de Pago por Capitación –UPC- destinado obligatoriamente a la prestación de los servicios de salud, los ingresos provenientes de las cotizaciones y los ingresos destinados al pago de las prestaciones económicas, conforme a lo previsto en el artículo 48 de la Constitución Política.

**Artículo 121.** Interpretase con autoridad que las actividades desarrolladas conforme a la Ley, por la Nación, sus establecimientos públicos, Superintendencias y Unidades Administrativas especiales del orden nacional, tienen el carácter de funciones administrativas, no sujetas ellas, ni sus ingresos, al impuesto de industria y comercio.”

Tuvo en cuenta la Corte Constitucional en la sentencia referida como principal argumento que los artículos en comento se excedieron en su interpretación (art. 93) o no obedecían a una interpretación de una norma anterior (artículo 121), veamos:

Sobre el artículo 93 de la Ley 633 de 2000:

“A su turno, la norma que se refiere como interpretada dice:

“Artículo 39.- No obstante, lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:

1. (...).


2. Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los departamentos y municipios las siguientes prohibiciones:

(...)

"d) La de gravar con el impuesto de industria y comercio, los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud;”.

El artículo 93 demandado, como bien lo señalan algunos de los intervinientes, se encarga de armonizar el contenido de una prohibición tributaria ya existente que impedía el cobro del impuesto de industria y comercio respecto de las actividades desarrolladas por “los establecimientos educativos públicos” y “los hospitales adscritos y vinculados al sistema nacional de salud”, a las nuevas realidades normativas existentes a partir de la expedición de la Constitución de 1991 y de las leyes y decretos que desarrollan tanto el servicio nacional de educación como el sistema nacional de seguridad social en materia de salud (artículos 48, 49 y 67 C.P.). Dichas regulaciones, entre otras cosas, identifican el tipo de actividades que materializan la garantía de los derechos a la educación y a la salud, los sujetos llamados a cumplirlas y la naturaleza de los ingresos que se reciben como contraprestación a los servicios brindados.

A pesar de que dicho precepto señala con claridad el texto legal que es objeto de interpretación (el literal d. del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983) y la manera como la prohibición allí contenida al escenario normativo actual en el sector educativo y de la salud (incluyendo otro tipo de actividades e ingresos a los que tampoco se les aplica el impuesto de industria y comercio), la labor desarrollada por el legislador no se limita a precisar el contenido de una disposición jurídica sino que amplía sus alcances a nuevos eventos. Por ello, a pesar de que se trata de una norma que guarda una relación material próxima con los asuntos regulados por el precepto que dice interpretarse, agrega




contenidos no comprendidos dentro del ámbito de la norma anterior, de manera tal, que se convierte en una nueva disposición que no cumple con las características de una norma interpretativa.

En efecto, “las actividades de apoyo, fomento y promoción de la educación pública, que cumplen los Organismos del Estado en desarrollo de su objeto social, dentro de los fines del artículo 67 de la Constitución Política, los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social, en el porcentaje de la Unidad de Pago por Capitación –UPC- destinado obligatoriamente a la prestación de los servicios de salud, los ingresos provenientes de las cotizaciones y los ingresos destinados al pago de las prestaciones económicas, conforme a lo previsto en el artículo 48 de la Constitución Política”, que son los elementos a los que ahora se extiende la prohibición de cobrar el impuesto de industria y comercio, no se agotan en las labores que cumplen los “establecimientos públicos educativos” y los “hospitales adscritos y vinculados al sistema nacional de salud” (como lo establece el literal d. del artículo 39 de la Ley 14 de 1983).

De este modo, el artículo 93 crea una prohibición al cobro del impuesto de industria y comercio que recae sobre actividades diferentes a las contempladas originalmente en la norma que supuestamente se interpreta, esto es, las actividades de apoyo fomento y promoción que cumplen los organismos del Estado (y no sólo los establecimientos públicos educativos); incide en recursos a los que no se refería la norma interpretada (como los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social, en el porcentaje de la Unidad de Pago por Capitación –UPC- destinado obligatoriamente a la prestación de los servicios de salud, los ingresos provenientes de las cotizaciones y los ingresos destinados al pago de las prestaciones económicas); y afecta a sujetos diferentes a los que inicialmente cobijaba las prohibiciones del artículo 39, numeral 2, literal d. de la Ley 14 de 1983 (los organismos del Estado que prestan el servicio de educación y las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social). En este orden de ideas, hay una diferencia sustancial entre la norma interpretada y la interpretativa, puesto que mientras el eje normativo que identifica a la primera giraba alrededor de la definición de sujetos específicos, el artículo 93 de la Ley 633 de 2000 incluye dentro del campo de cobertura de tal prohibición a actividades y recursos que tampoco serán gravados por dicho concepto y adiciona nuevos sujetos obligados a pagar el gravamen.

Por estas razones, la definición de la naturaleza interpretativa del artículo 93 de la Ley 633 de 2000 es inexecutable, pues cuando el legislador desconoce los requisitos que ha de cumplir una disposición que dice interpretar con autoridad otro precepto legal vulnera el contenido del artículo 150, numeral 1, mediante el cual se le encomienda al Congreso hacer las leyes y, a través de ellas, interpretar otras disposiciones legales.

Por su parte sobre el texto del artículo 121 de la Ley 633 de 2000, consideró:




“Sin embargo, el artículo 121 de la Ley 633 de 2000 se formula como una interpretación auténtica por parte del legislador que, tal y como se constata de la simple transcripción de la norma, no cumple con la primera de las características que se predica de una norma interpretativa –en los términos ya aludidos–, esto es, el señalamiento de la norma concreta que se interpreta. Así, los términos en los que el legislador intenta interpretar con autoridad la naturaleza de las actividades que desarrolla la Nación, los establecimientos públicos, las superintendencias y las unidades administrativas especiales del nivel nacional no aluden a ninguna disposición específica sino a una expresión genérica (“conforme a la ley”) que está contenida en múltiples disposiciones.

Esta primera falencia hace imposible verificar si el artículo 121 demandado cumple con los demás requisitos para que una norma tenga la naturaleza y los efectos de las leyes interpretativas. No es posible determinar, entonces, si el significado de dicho artículo se encuentra comprendido dentro del ámbito de una norma anterior, ni si éste agrega elementos nuevos al régimen preestablecido.

Lo que está en juego en eventos como éste es el cumplimiento del principio de racionalidad mínima en el que debe fundarse el proceso de expedición de una ley. La exigencia de razonabilidad mínima dentro del proceso legislativo es un principio al que la jurisprudencia de la Corte Constitucional ya ha hecho referencia en múltiples oportunidades mediante se garantiza, entre otras cosas, que en la expedición de una ley se cumplan con todos los debates señalados en las Constitución (v.g. Sentencia C-222 de 1997); se permita la libre deliberación por parte de todos los congresistas (v.g. Sentencia C-031 de 1993) y las decisiones tomadas versen sobre materias plenamente conocidas por todos los integrantes de la corporación respectiva (v.g. Sentencia C-760 de 2001). En el presente caso, era necesaria la referencia a las normas específicas que son objeto de interpretación, requisito que guardaba relación, por lo menos, con la identificación de las disposiciones que definen las actividades sobre las que recae el impuesto de industria y comercio (artículos 34, 35 y 36 de la Ley 14 de 1983 ). De este modo, si el Congreso decide hacer uso de la facultad de interpretación legal que le otorga la Constitución (numeral 1 del artículo 150 C.P.) debe tener pleno conocimiento de los efectos que su decisión produce respecto de las normas que interpreta. Esto resulta aún más necesario cuando se trata de la interpretación, no del sentido normativo de una disposición determinada, sino tan sólo de uno de los elementos que definen la aplicación de un sistema general de regulación en este caso del tipo de hechos gravables. Sólo de esa manera se precisan las consecuencias de la decisión tomada por el legislador y se define el campo de aplicación de la misma por parte de todos los operadores jurídicos, evitando la expedición de normas que, antes que esclarecer el contenido de otras que se juzgan imprecisas, presentan nuevas dificultades interpretativas por la falta de especificidad con la que refieren su objeto.

Sin embargo, cabe Preguntarse si el artículo 121 es una norma que interpreta el objeto del impuesto de industria y comercio y no un artículo específico del régimen de dicho tributo. En otras palabras, si lo que hace la norma en cuestión es definir actividades que por ser administrativas no están incluidas dentro del objeto de



todo el régimen de un impuesto que grava las actividades industriales y comerciales. Tal conclusión no es de recibo, pues, en este evento, no se está proponiendo ninguna interpretación del objeto sobre el que recae el impuesto de industria y comercio sino que está creando una nueva prohibición no contemplada en los artículos 34, 35 y 36 de la Ley 14 de 1983 y, por esta vía se agrega un nuevo elemento al régimen anterior lo cual destruye la naturaleza interpretativa de tal disposición. La finalidad de las leyes interpretativas es otorgar claridad a normas legales oscuras o que presentan diferentes posibilidades de aplicación, no ampliar o restringir su campo de aplicación, pues sin desconocer la utilidad y conveniencia que la norma cuestionada pueda reportar en el diseño del sistema tributario, en este caso crea una disposición autónoma con contenido diverso”.

Considera la Corte respecto del principio de inseparabilidad del contenido normativo de una norma interpretada con autoridad (Interpretación auténtica), que para que una norma se entienda interpretativa de otra debe tener una relación directa de conexidad entre las mismas<sup>39</sup>, sin que se llegue a desbordar introduciendo parcialmente nuevas disposiciones al texto original al tratar de interpretar como ocurrió en el caso en estudio (art. 93)<sup>40</sup>, o más aún, introducir de manera total disposiciones que ni siquiera estaban previamente enunciadas en una disposición en específico, puesto que la interpretación auténtica se efectuó sobre el supuesto de efectuarse conforme a la Ley, sin aportarse ni siquiera un marco material sobre el cual apoyarse, siendo el correcto proceder del legislador en estos casos en los que se busca interpretar con autoridad (interpretación auténtica) para darle certeza al derecho y seguridad jurídica a los operadores del mismo.

La Corte Constitucional ha sentado posición jurisprudencial sobre el tema, por lo cual nos permitimos transcribir apartes de diferentes jurisprudencias que tienen que ver con el asunto inexamine, veamos:

**JURISPRUDENCIA.** "...aunque la atribución de interpretar las leyes no puede confundirse con ninguna de las funciones que se ejercen por medio de las disposiciones interpretadas, la norma interpretativa se incorpora a la interpretada constituyendo con ésta, desde el punto de vista sustancial, un solo cuerpo normativo, un solo mandato del legislador. Es decir, en virtud de la interpretación con autoridad -que es manifestación de la función legislativa- el Congreso dispone por vía general sobre la misma materia tratada en la norma objeto de interpretación pues entre una y otra hay identidad de contenido.

Si ello es así, la ley interpretativa -como también acontece con la que reforma, adiciona o deroga- está sujeta a los mismos requisitos constitucionales impuestos a la norma

---

<sup>39</sup> Corte Constitucional Sentencia C-424 de 1994, M.P. Fabio Morón Díaz, Citada en el texto de la sentencia: “Adviértase que una ley interpretativa excluye uno o varios de los diversos sentidos posibles contenidos en otra disposición antecedente y de su misma jerarquía, pero ambas disposiciones conservan su propia existencia formal, sin perjuicio de una diferente redacción textual, más descriptiva en cuanto a sus contenidos materiales a fin de definir su alcance. En efecto, la ley que interpreta a otra anterior es una orden necesariamente posterior, que está dirigida a todos los operadores del derecho y en especial a los jueces, para que apliquen en los casos concretos a resolver, una lectura u opción interpretativa de un acto normativo de rango formal y material de ley, y para que esto suceda, no obstante el ejercicio de aproximación armónica entre los términos empleados en una y otra disposición, como lo ordena la ley posterior”

<sup>40</sup> Corte Constitucional Sentencia C-424 de 1994, M.P. Fabio Morón Díaz, Citada en el texto de la sentencia “En oportunidades el legislador en el marco de sus competencias legislativas, expide normas que, por su carácter posterior, se aplican de preferencia, modifican, derogan o interpretan normas anteriores. En este último trabajo legislativo se trata de fijar el contenido material de una ley que, a juicio del legislador, quedó oscura, o durante su vigencia ha sido objeto de interpretaciones que le confieren un contenido diverso, produciendo en oportunidades deterioro de la certeza jurídica y de la finalidad perseguida por aquel, entendido éste en sentido permanente, de suerte que en relación con los efectos jurídicos se estima que es uno mismo el titular que expidió la ley anterior y el que luego la interpreta. De este modo se respeta el sustrato de estabilidad propio de la soberanía que expresa el ejercicio de las funciones del órgano legislativo”

interpretada: iniciativa, mayorías, trámite legislativo, términos especiales, entre otros, según la ley de que se trate. (Subraya la Corte).

En otras palabras, la interpretación toca necesariamente la materia tratada en las normas que se interpretan, de modo que si la Constitución ha señalado ciertos trámites y exigencias para que el Congreso legisle acerca de un tema, ellos son aplicables tanto a la norma básica que desarrolla la función correspondiente como a las disposiciones que se dicten para desentrañar su sentido por vía de autoridad"<sup>41</sup>.

**JURISPRUDENCIA:** "De modo que el Congreso no puede, so pretexto de interpretar una ley anterior, crear otra nueva y diferente, pues si de la esencia de la norma interpretativa es su incorporación a la interpretada para conformar con ella una sola y única regla de derecho cuyo entendimiento se unifica cuando con autoridad el legislador fija su alcance, se reputa haber regido siempre en los mismos términos y con igual significado al definido en la disposición interpretativa. Y, por supuesto, si de lo que se trata en verdad es de impartir un mandato que en su fondo -con independencia del título que se le asigne- es distinto del que venía rigiendo, tendría un carácter retroactivo y modificaría, en contra de la Constitución, situaciones jurídicas que ya se habían consolidado a la luz de la normatividad precedente."<sup>42</sup>

**JURISPRUDENCIA:** "Según lo establece el artículo 150 de la Constitución Política 'corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: 1. interpretar, reformar y derogar las leyes'(...)

La interpretación que allí se menciona es la denominada legal o auténtica o la también llamada de autoridad que se realiza por medio de una ley para fijar el sentido y el alcance de otra ley cuando el mismo resulta confuso o impreciso y, por lo tanto, dificulta su aplicación. Corresponde ejercerla al Congreso de la República con fundamento en la cláusula general de competencia, según el canon constitucional mencionado, y jurisprudencialmente se le han fijado las siguientes características<sup>43</sup>:

*"En oportunidades el legislador en el marco de sus competencias legislativas, expide normas que, por su carácter posterior, se aplican de preferencia, modifican, derogan o interpretan normas anteriores. En este último trabajo legislativo se trata de fijar el contenido material de una ley que, a juicio del legislador, quedó oscura, o durante su vigencia ha sido objeto de interpretaciones que le confieren un contenido diverso, produciendo en oportunidades deterioro de la certeza jurídica y de la finalidad perseguida por aquel, entendido éste en sentido permanente, de suerte que en relación con los efectos jurídicos se estima que es uno mismo el titular que expidió la ley anterior y el que luego la interpreta. De este modo se respeta el sustrato de estabilidad propio de la soberanía que expresa el ejercicio de las funciones del órgano legislativo".*

*"En líneas generales, adviértase que una ley interpretativa excluye uno o varios de los diversos sentidos posibles contenidos en otra disposición antecedente y de su*

<sup>41</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-270 de 1993, M.P. José Gregorio Hernández Galindo

<sup>42</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-197 de 1998, M.P. José Gregorio Hernández Galindo y Hernando Herrera Vergara.

<sup>43</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-877 de 2000, M.P. Antonio Barrera Carbonel



*misma jerarquía, pero ambas disposiciones conservan su propia existencia formal, sin perjuicio de una diferente redacción textual, más descriptiva en cuanto a sus contenidos materiales a fin de definir su alcance. En efecto, la ley que interpreta a otra anterior es una orden necesariamente posterior, que está dirigida a todos los operadores del derecho y en especial a los jueces, para que apliquen en los casos concretos a resolver, una lectura u opción interpretativa de un acto normativo de rango formal y material de ley, y para que esto suceda, no obstante el ejercicio de aproximación armónica entre los términos empleados en una y otra disposición, como lo ordena la ley posterior".*

"Ya esta Corte ha expuesto que una ley interpretativa sólo puede tener ese carácter, quedando imposibilitada para agregar elementos nuevos a la normatividad correspondiente".<sup>44</sup> (Se subraya)

**JURISPRUDENCIA** "10. La Constitución contempla como facultad propia del Congreso la de "interpretar las leyes". Por su parte, el Código Civil señala que "la interpretación que se hace con **autoridad** para fijar el sentido de una ley oscura, de una manera general, sólo corresponde al Legislador" (art. 25). En este evento debe asumirse que "las leyes que se limitan a declarar el sentido de otras leyes, se entenderán incorporadas en estas; pero no afectarán en manera alguna los efectos de las sentencias ejecutoriadas en el tiempo intermedio" (CC art. 14).

La justificación usual de las leyes interpretativas se vincula a la existencia de interpretaciones contrastantes en torno a la ley interpretada o a las disputas que puede llegar a causar, cuando no es el mismo legislador que al socaire de una interpretación busca modificar su formulación o concepción originales. En estricto rigor, más que un fenómeno puramente intelectual orientado a la cabal comprensión de un determinado texto de conformidad con las técnicas interpretativas tradicionales y el método lógico, la ley interpretativa pone de presente una específica manifestación de voluntad normativa que no clausura el proceso normal de interpretación jurídica, pues, a su vez, ella no escapa a ser objeto de interpretación.

Justamente el carácter retroactivo de la ley interpretativa - que permite que se entienda incorporada a la ley interpretada - depende de su naturaleza declarativa, la cual puede deducirse de la coincidencia material y lógica de las dos normas. Sí, en cambio, la ley interpretativa es innovativa, no susceptible de ser incluida razonablemente en ninguna de las lecturas posibles de la ley precedente, será en todo caso válida y regirá a partir de su sanción y podrá reformar o derogar otras leyes y materias, entre ellas la presuntamente interpretada, pero no podrá tener efecto retroactivo."<sup>45</sup> (*subraya ajena a texto*)

**JURISPRUDENCIA.** "Ahora bien: que la segunda por ser interpretativa se entienda incorporada a la interpretada, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 14 del Código Civil, tiene plena validez sólo respecto del contenido material de sus preceptos pues en realidad la ley interpretativa conforma con la interpretada una sólo unidad en lo sustancial, y esto se debe a que sus normas están destinadas única y exclusivamente a aclarar el sentido y alcance de las disposiciones de la ley anterior cuyo texto era ambiguo o dudoso, más no a crear nuevos derechos. De ahí que se haya dicho que la ley interpretada por el legislador "debe tener la misma fuerza que si desde un principio

<sup>44</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-270 de 1993, M.P.: José Gregorio Hernández Galindo

<sup>45</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-301 de 1993, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

hubiese sido promulgada en la forma en que ha sido interpretada", y con esa concepción jurídica habrá de aplicarse a todos los casos que aún no se hayan resuelto.<sup>46</sup>

Como conclusión sobre el punto tenemos que si bien puede el legislador efectuar interpretaciones auténticas a normas dictadas con anterioridad, las mismas deben versar sobre una norma en particular, y que con esa interpretación se busque claridad y seguridad jurídica a los operadores del derecho.

Ahora bien, adentrándonos dentro de nuestros interrogantes entraremos a analizarlos uno a uno apoyados en el mismo texto de la sentencia en estudio:

1. Sobre la aplicación de las disposiciones declaradas inexequibles para períodos gravables anteriores a la expedición de la norma (Ley 633 de 2000) consideró la Corte Constitucional:

"En segundo lugar, otorgarle efectos retroactivos a la declaración de inexequibilidad de las expresiones que referían la naturaleza interpretativa de los artículos acusados afectaría gravemente otros derechos y principios constitucionales. Quien se encontrara en algunas de las hipótesis señaladas por los artículos acusados tendría, por gracia de los efectos retroactivos de la decisión de la Corte, derecho a pedir el reembolso de lo pagado, circunstancia que no sólo ha sido ordenada por la Corte en casos excepcionales de perjuicio al contribuyente surgidas de manera sorpresiva, desconociendo situaciones consolidadas, sino que se convertiría en una abierta intromisión aún más gravosa en la autonomía de los municipios, pues se tendría que ordenar el reintegro de una serie de sumas que entraron a formar parte de los fiscos locales como resultado de una norma nacional que se presumía constitucional."

(...)

Al declararse la inconstitucionalidad de la naturaleza interpretativa de las normas demandadas, es preciso determinar los efectos de la presente sentencia puesto que el contenido material de los artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2000 no se entiende incorporado a las normas anteriores que decían interpretar y, por lo tanto, son preceptos cuya aplicación se inició de conformidad con las reglas generales desde la puesta en vigencia de la Ley 633 de 2000 y, así, sus consecuencia jurídicas se producen en un momento distinto al de la ley supuestamente interpretada".

Así mismo sobre la aplicación retroactiva de las normas tributarias, vulnerando situaciones consolidadas, ha considerado:

**JURISPRUDENCIA:** "Pero, según lo preceptúa el artículo 3º de la Carta, todo poder público se ejerce en los términos que la Constitución establece, lo cual significa que, aún siendo competente un órgano o funcionario para proferir un cierto acto, la validez de éste se halla supeditada a su conformidad con las prescripciones constitucionales.

En este caso la retroactividad del impuesto riñe abiertamente con los mandatos contenidos en los artículos 363, inciso 2º, y 338, inciso 3º, de la Constitución de 1991 que dicen:

<sup>46</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-346 de 1995, M.P. Carlos Gaviria Díaz

Artículo 338.-

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo".

"Artículo 363.-

(...)

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad".

Aplicadas estas normas a la materia que se examina resulta ser palmaria su oposición, ya que, según atrás se expone, la base del impuesto creado es el resultado de hechos ocurridos durante el periodo tributario de 1991 que concluyó el 31 de diciembre de ese año, mucho antes de la fecha en la cual comenzó la vigencia de la Ley 6a. de 1992. Fue, entonces, violado de modo flagrante el inciso 3º del artículo 338 de la Constitución. A la luz de esta disposición, la contribución ordenada no podía ser aplicada sino a partir del periodo que principió a contarse el 1º de enero de 1993.

La norma tributaria en este caso fue claramente retroactiva, en cuanto operó respecto de situaciones ya consolidadas, desconociendo lo estatuido en el artículo 363, inciso 2º, de la Carta Política.

El fundamento jurídico de las aludidas limitaciones al poder del Congreso, las asambleas y los concejos no es otro que el criterio de justicia, preconizado por la Constitución desde su Preámbulo. Como en el caso de la imposición de sanciones, la de tributos requiere la predeterminación de los mismos y de las reglas exigibles a los contribuyentes a objeto de evitar el abuso del gobernante y de permitir a quienes habrán de pagarlos la planeación de sus propios presupuestos y la proyección de sus actividades tomando en consideración la carga tributaria que les corresponderá asumir por razón de ellas. La persona debe estar preparada para cancelar el impuesto y, por tanto, sufre daño cuando la imposición de gravámenes cubre situaciones o hechos que ya están fuera de su control y previsión. En tal caso, si el no pago del impuesto es castigado, como es normal que ocurra y como en efecto sucede con el impuesto de que aquí se trata, la persona resulta condenada injustamente, lo cual quebranta postulados básicos de todo sistema jurídico.

Téngase presente el mandato contenido en el artículo 95, numeral 9º de la Constitución, a cuyo tenor es deber de la persona y del ciudadano contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, pero "dentro de conceptos de justicia y equidad".


Lo dicho es suficiente para concluir la inconstitucionalidad de la contribución aludida.

Así, pues, será declarado inexecutable el artículo 17 de la Ley 6a. de 1992 y también lo serán los artículos 16 y 18 de la misma que, aunque no encaminados a imponer el tributo, están unidos a aquel inescindiblemente pues contemplan la autorización al Ejecutivo para emitir los títulos de deuda pública por el monto total de las inversiones forzosas calculadas y las normas de control y sanciones relativos a la obligación hallada inconstitucional. (...) <sup>47</sup>

De la decisión jurisprudencial se establece que dar aplicación retroactiva por la presunta interpretación con autoridad que efectuó el legislador y concatenar la norma declarada

---

<sup>47</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-149-1993, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.



inexequible con la Ley 14 de 1983, no es viable, pues precisamente el contenido material de los artículos 93 y 121 de la ley 623 no debe entenderse como incorporado a las normas anteriores (Ley 14 de 1983), teniendo entonces como conclusión que descartada la interpretación auténtica los efectos de las normas declaradas inexequibles en estricto sentido de justicia sólo tuvieron aplicación a partir de su puesta en vigencia y durante el término de la misma, pensar de forma diferente sería entrometerse de manera gravosa dentro de las autonomías municipales creándoles por consiguiente diferentes tipos de perjuicios jurídicos y económicos.

Es decir que, si la administración actuó sancionando por períodos gravables anteriores a la vigencia de la Ley 633 de 2000, basada en la aplicación de la Ley 14 de 1983, su proceder es totalmente válido y de hecho las actuaciones generadas por tal concepto, revestidas totalmente de legalidad.


**2.** En cuanto a la aplicación de las disposiciones contenidas en las normas declaradas inexequibles durante la vigencia de las mismas y hasta su declaratoria de inexequibilidad consideró la Corte Constitucional.

“La Corte no desconoce que al declarar que los artículos acusados no constituyen interpretación auténtica de ningún otro texto le quita a tales disposiciones efectos jurídicos retroactivos como suele ocurrir con las normas interpretativas, en la medida en que “por medio de las disposiciones interpretadas, la norma interpretativa se incorpora a la interpretada constituyendo con ésta, desde el punto de vista sustancial, un solo cuerpo normativo, un solo mandato del legislador” . Este hecho hace que ahora, cuando la Corte justamente constata que los artículos acusados no constituyen interpretación auténtica de ninguna otra norma, pero sí regulan de manera autónoma determinados asuntos, tenga que referirse a aquellos casos en los que, en virtud de la puesta en vigencia de los artículos 91 y 121 de la Ley 633 de 2000 (tal y como fueron expedidos originalmente por el legislador) entidades públicas y privadas actuaron en concordancia con tales determinaciones y, por ejemplo, dejaron de pagar impuestos respecto de hechos gravables a las que se les aplican las prohibiciones ya referidas.

Estos eventos, plantean la necesidad de decidir: ¿cuáles son los efectos de la declaratoria de inexequibilidad de la naturaleza interpretativa de una norma que, no obstante, ha producido efectos desde el momento de su expedición? Sobre el particular, de acuerdo con el artículo 45 de la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia, las sentencias de esta Corte “sobre los actos sujetos a su control en los términos del artículo 241 de la Constitución Política, tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario”.

La Corte considera que la respuesta a tal interrogante está determinada nuevamente por las circunstancias concretas del caso, que, en esta oportunidad, al considerar la finalidad específica de las disposiciones acusadas y la necesidad de proteger el principio de confianza legítima que rige las relaciones entre la administración y los administrados determinan que la decisión adoptada en esta providencia produzca efectos profuturo.

En primer lugar, el principio de confianza legítima pretende proteger a las personas frente a cambios bruscos e intempestivos efectuados por las autoridades, o evitar que sean ellos quienes deban sufrir las consecuencias de los errores en los que incurren aquéllas pero que estaban amparadas por la presunción de constitucionalidad o de legalidad. Se trata, entonces, de situaciones en las cuales la persona no tiene realmente un derecho



adquirido, pues su posición jurídica es modificable. No obstante, si tiene razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación, y el cambio súbito de la misma altera de manera sensible su situación, entonces el principio de la confianza legítima la protege. En esta oportunidad, precisamente, los artículos demandados dieron origen a una serie de actos de contribuyentes en el convencimiento de estar actuando, conforme a la ley y a la Constitución. Por ello, los efectos fiscales, respecto de períodos pasados, que pueden seguirse de la declaratoria de inexecutable de la naturaleza interpretativa de los artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2000 no deben ser asumidos por los contribuyentes. (...)

De otra parte, todos aquellos que dejaron de pagar el impuesto amparados por la existencia de una prohibición contenida en una norma interpretativa que es declarada inexecutable, tendrían que cancelar las sumas que dejaron de pagar, con las consecuencias que ello tendría en los montos de los recursos disponibles para la prestación de los servicios de salud, de educación y de las funciones administrativas desarrolladas por ciertas entidades nacionales del Estado, que se verían necesariamente disminuidos por la imposición retroactiva del impuesto de industria y comercio. Ello, a su turno, incide en la prestación de servicios mediante los cuales se propende el goce efectivo de derechos constitucionales.


Por estas razones, la presente sentencia no le restará a las normas demandadas el efecto retroactivo que éstas tenían en virtud de haberse calificado a sí mismas como disposiciones interpretativas.”

Considera la Corte, que los cambios normativos bruscos no deben en forma alguna perjudicar a los contribuyentes, basa su tesis en afirmar que muchos de estos contribuyentes obrando bajo el principio de la confianza legítima, ya que consideraban que sus actuaciones se enmarcaban dentro del marco constitucional y legal procedieron a dar estricto cumplimiento a las disposiciones contenidas en las normas declaradas inexecutables, y por ende, al entrar a modificar la Corte el derecho sobre el cual se versaba la posición de estos contribuyentes durante este espacio de tiempo en el cual rigieron los artículos en comento, haría que estos contribuyentes incurrieran en faltas a las disposiciones fiscales, con graves consecuencias para sus intereses como lo es el tener que tributar lo dejado de cancelar, sumado a las correspondientes sanciones e intereses moratorios que la supuesta omisión en el cumplimiento de sus obligaciones de tipo formal y sustancial les acarrearía.

Por lo tanto, debe la administración reconocer que las actuaciones efectuadas por los contribuyentes al amparo de las normas inexecutable por los períodos gravables ocurridos durante su vigencia, tienen efectos de tipo jurídico, y por lo tanto no le es viable proceder a efectuar programas de fiscalización tendientes a cobrar impuestos dejados de cancelar, por los períodos gravables ocurridos desde el 29 de diciembre de 2000, hasta el 16 de mayo de 2002, fecha de publicación de la sentencia de inexecutable.

**3.** Por último, sobre los efectos a futuro luego de la declaratoria de inexecutable de los artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2000, consideró la Corte Constitucional:

“En el presente caso, la separación del precepto normativo que define el carácter interpretativo de los artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2000 y el contenido mismo de dichas disposiciones no es posible, pues existe un propósito legislativo expreso por ampliar el campo de las prohibiciones existentes al cobro del impuesto de industria y



comercio que sólo resulta comprensible en el contexto de la interpretación auténtica que intentó hacer el Congreso de la República, es decir, su comprensión depende necesariamente del contenido de las normas que se dicen interpretativas.

Además, en el caso del artículo 93 demandado la separación normativa resulta gramatical y lógicamente imposible, como se desprende de la simple lectura de la norma.

Por estas razones, la declaración de inexecutable de la naturaleza interpretativa de los artículos 93 y 121 de la Ley 633 de 2000 se extiende necesariamente a la totalidad de los artículos demandados.

En este orden de ideas, la Corte procederá, con fundamento en las consideraciones contenidas en los apartados 3.1. y 3.2. de esta sentencia, a hacer la integración normativa y a declarar la inexecutable del artículo 93 de la Ley 633 de 2000.

En segundo lugar, y por las razones contenidas en los apartados 3.1. y 3.3 de este fallo, se procederá a declarar la inexecutable del artículo 121 de la Ley 633 de 2000.

Para dar respuesta a este punto debemos observar el artículo 45 de la Ley 270 de 1996 (Ley Estatutaria de la Administración de Justicia)

**“ARTICULO 45. Reglas sobre los efectos de las sentencias proferidas en desarrollo del control judicial de constitucionalidad.** Las sentencias que profiera la Corte Constitucional sobre los actos sujetos a su control en los términos del artículo 241 de la Constitución Política, tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario.”

Del texto de la norma transcrita se aprecia claramente que los efectos de la declaratoria de inexecutable operan hacia el futuro, salvo que la misma Corte disponga lo contrario como es el caso en comento, en donde a pesar de la declaratoria total de las normas acusadas consideró la Corte válido proferir aclaración de sus efectos, hacia el pasado como se trató en los puntos anteriores, en especial en el punto **b)** de la presente.

"(...) los efectos de un fallo, en general, y en particular de los de la Corte Constitucional en asuntos de constitucionalidad, se producen sólo cuando se ha terminado el proceso, es decir, cuando se han cumplido todos los actos procesales. En otras palabras, cuando la providencia está ejecutoriada.

(...) la propia Constitución no se refirió a los efectos de las sentencias de inconstitucionalidad, limitándose a declarar en el inciso primero del citado artículo 243, como se indicó, que los fallos que la Corte dicte en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada. Pero, bien habría podido la Asamblea Constituyente dictar otras normas sobre la materia. No lo hizo porque, en rigor, no eran necesarias.

Pero, fuera del poder constituyente, ¿a quién corresponde declarar los efectos de los fallos de la Corte Constitucional, efectos que no hacen parte del proceso, sino que se generan por la terminación de éste? Únicamente a la propia Corte Constitucional, ciñéndose, como es lógico, al texto y al espíritu de la Constitución. Sujeción que implica tener en cuenta los fines del derecho objetivo, y de la constitución que es parte de él, que son la justicia y la seguridad jurídica.

En conclusión, sólo la Corte Constitucional, de conformidad con la Constitución, puede, en la propia sentencia, señalar los efectos de ésta. Este principio, válido en general, es rigurosamente exacto en tratándose de las sentencias dictadas en asuntos de constitucionalidad.

Además, inaceptable sería privar a la Corte Constitucional de la facultad de señalar en sus fallos el efecto de éstos, ciñéndose, hay que insistir, estrictamente a la Constitución. E inconstitucional hacerlo por mandato de un decreto, norma de inferior jerarquía. Pues la facultad de señalar los efectos de sus propios fallos, de conformidad con la Constitución, nace para la Corte Constitucional de la misión que le confía el inciso primero del artículo 241, de guardar la "integridad y supremacía de la Constitución", porque para cumplirla, el paso previo e indispensable es la interpretación que se hace en la sentencia que debe señalar sus propios efectos. En síntesis, entre la Constitución y la Corte Constitucional, cuando ésta interpreta aquélla, no puede interponerse ni una hoja de papel<sup>48</sup>.

Por su parte, en cuanto hace referencia a la aplicación de los artículos declarados inexequibles hacía el futuro, vale la pena precisar que la corte no hizo ningún tipo de aclaración sobre inexequibilidad temporal o condicionada, y que entonces los efectos hacía el futuro del fallo de inexequibilidad, son plenos, es decir que a partir de la declaratoria de inexequibilidad cesan por completo hacía el futuro los efectos de las normas declaradas inexequibles, al haber desaparecido estas disposiciones del ordenamiento jurídico Colombiano como consecuencia de la declaratoria.

“La declaración de inexequibilidad de una disposición o de un ordenamiento legal se traduce en su *inejecutabilidad*. La inexequibilidad equivale al retiro o desaparición del ordenamiento positivo de la disposición o disposiciones violatorias de la Constitución. Dichos fallos al igual que los de exequibilidad son de carácter general, obligatorio, *erga omnes* y, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 243 de la Carta, hacen tránsito a cosa juzgada constitucional, la cual puede ser absoluta o relativa, según la decisión que adopte este tribunal.”<sup>49</sup>

## CONCEPTO No. 956

Ref: Radicación 2002ER17358

Tema: Procedimiento

Subtema: Empresas Unipersonales.Firma del Revisor Fiscal en las Declaraciones de ICA

### Pregunta

Se pregunta, si ¿la declaración de Industria y Comercio y Avisos de las EMPRESAS UNIPERSONALES, están obligadas a la firma del Revisor Fiscal cuando sus montos de los activos brutos e ingresos sean superiores de cinco mil y tres mil salarios mínimos respectivamente del año inmediatamente anterior?

### Respuesta

<sup>48</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-113 de 1993, M.P. Jorge Arango Mejía.

<sup>49</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-1316 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

Para desarrollar el tema materia de cuestionamiento, es necesario hacer las siguientes precisiones:

En términos generales, la figura de la Revisoría Fiscal tiene por finalidad, en el mundo empresarial, la salvaguarda de los intereses de los empresarios e inversionistas, de la comunidad y del Estado. La Constitución Política en su artículo 333 determina que la empresa es la base del desarrollo y tiene una función social que implica obligaciones. En consecuencia, la revisoría fiscal cuya finalidad se circunscribe a la salvaguarda de los intereses de los empresarios, inversionistas, la comunidad y el Estado obedece a la filosofía

del precepto constitucional haciendo viable a la empresa como piedra angular del desarrollo económico y social del país. Bajo ésta concepción, se ha venido sometiendo a algunas sociedades a tener revisor fiscal.

Conforme a lo previsto por el artículo 203 del Código de Comercio, deberán tener revisor fiscal:

- 1) Las sociedades por acciones;
- 2) Las sucursales de Compañías extranjeras, y
- 3) Las sociedades en las que, por ley o por los estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos del veinte por ciento del capital.


Por otra parte, el párrafo segundo del artículo 13 de la Ley 43 de 1990 dispone que: "Será obligatorio tener Revisor Fiscal en todas las sociedades comerciales de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente a tres mil salarios mínimos.

Para el caso, de las declaraciones del impuesto de industria y Comercio, del Impuesto al Consumo de cervezas, sifones y refajos de producción nacional, y de retención en la fuente de impuestos distritales, se exigirá la firma del Revisor Fiscal, cuando se trate de obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con las anteriores disposiciones estén obligados a tener Revisor Fiscal. Así lo señala en artículo 13 del Decreto Distrital 807 de 1993.

En tal virtud, las normas mencionadas señalan los entes que deben tener revisor fiscal, cuando cumplan con los requisitos allí establecidos, por lo que se concluye que un contribuyente de tales características se encontrará sujeto a dicha obligación cuando se halle dentro de los presupuestos contemplados en la ley para el efecto, a 31 de diciembre el año inmediatamente anterior.

Refiriéndonos al caso objeto de consulta, la Empresa Unipersonal, es una figura creada y regulada por la Ley 222 de 1995, entendiéndose como tal, según el artículo 75, como una persona natural o jurídica que reúna las calidades exigidas para ejercer el comercio





quien podrá destinar parte de sus activos para la realización de una o varias actividades mercantiles. La inscripción en el registro mercantil de la empresa unipersonal forma una persona jurídica.

Por otra parte, la empresa unipersonal goza de una gran cercanía a la sociedad comercial y en especial las que regulan la sociedad de responsabilidad limitada. Así lo determinó el legislador en el artículo 80, al disponer que se aplicarán a esta clase de empresas las disposiciones relativas a las sociedades comerciales, en especial las que regulan a la sociedad de responsabilidad limitada.

En este orden de ideas, la empresa unipersonal al asumir el carácter de una persona jurídica, y al equipararlas a las sociedades de responsabilidad limitada, se les aplicará, para efectos de la firma de las declaraciones tributarias, los presupuestos del artículo 13 numeral 2 literal b) de la Ley 43 de 1990, es decir que no están excluidas de la obligatoriedad de tener revisor fiscal, cuando se cumplan los requisitos exigidos por la citada ley.

Finalmente, cabe resaltar el pronunciamiento que sobre el tema a hecho la Junta Central de Contadores en concepto CJ972 de mayo 09 de 2002:

“...

Por otra parte el artículo 80 de la ley 222 de 1995 señala que a las empresas unipersonales se les aplicará, cuando sean compatibles, las disposiciones relativas a las sociedades comerciales, y en especial la que regula a las sociedades de responsabilidad limitada. La figura de la Revisoría fiscal no puede resultar incompatible con la naturaleza de la empresa unipersonal, pues ante todo se trata, como su nombre lo indica de una empresa que de acuerdo con el artículo 25 del código de comercio se constituye para desarrollar una actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios y en este sentido requiere, al igual que las sociedades comerciales que se constituyen en empresa, de un fiscalizador que garantice la evaluación del sistema de control interno, la razonabilidad de los estados financieros, el cumplimiento del ordenamiento jurídico y contable, y que además denuncie oportunamente las irregularidades que se pueden presentar al interior de la organización.”

## CONCEPTO No. 957

Ref: 11 de julio de 2002

Tema: Procedimiento

Subtema: Aplicación Acuerdo 65 de 2002 y normas reglamentarias.

Por lo anterior nos permitimos emitir concepto sobre las variaciones jurídicas que sufrió el Impuesto de Industria y Comercio con la entrada en vigencia del Acuerdo 65 de 2002 y normas reglamentarias del mismo, así como las normas que fueron modificada con las nuevas disposiciones.

### CUADRO COMPARATIVO ICA – NORMAS ANTERIORES FRENTE AL ACUERDO 65 DE 2002 Y NORMAS REGLAMENTARIAS

#### 1. SUJETOS PASIVOS

Decreto 400 de 1999	ACUERDO 65 DE 2002
<p><b>Artículo 37. Sujeto Pasivo.</b> 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.</p> <p>Son contribuyentes del impuesto de industria y comercio, las sociedades de economía mixta y las empresas industriales y comerciales del estado.</p> <p>Los profesionales independientes son contribuyentes del impuesto de industria y comercio y su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal concepto.</p> <p>Los contribuyentes del régimen simplificado de industria y comercio, no presentarán declaración, ni serán sujetos de retención y su impuesto será igual a las sumas canceladas de acuerdo con lo establecido en el artículo 48 de este decreto. No obstante podrán, si así lo prefieren, presentar una declaración anual de conformidad con el procedimiento previsto en la normatividad general vigente del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros.</p>	<p><b>Artículo 1. Sujeto Pasivo.</b> 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.</p> <p><b>Resolución 012 de 2002,</b> En el artículo de la resolución 012 de 2002, se establece que los contribuyentes del régimen común deberán practicar retenciones a los profesionales independientes.</p>

Con esta disposición se unifican en los mismos términos del artículo 32 de la Ley 14 de 1983, quienes son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio en Bogotá D.C., a efectos de evitar confusiones con discriminaciones precisas que generaban problemas de interpretación.

Situación con la cual y en el mismo término de la ley, serán sujetos pasivos todos quienes sean personas naturales, jurídicas, o sociedades de hecho y realicen el hecho generador de la obligación tributaria del Impuesto de Industria y Comercio en Jurisdicción de la Ciudad Capital.

Respecto de los profesionales independientes tenemos que justamente por la determinación general del sujeto pasivo se concluye que son contribuyentes del impuesto de industria y comercio y a partir del año 2003, cuando entre a aplicar el nuevo régimen simplificado, estos contribuyentes para determinar la forma del cumplimiento de sus obligaciones fiscales deberán revisar las condiciones necesarias para pertenecer al régimen simplificado o al régimen común según su realidad fiscal, esto debido a que sólo a partir del año 2003, se puede dar aplicación a las condiciones del régimen simplificado que trae el Acuerdo 65 de 2002, ya que las condiciones que trae esta disposición son diferentes a las que hasta la promulgación de esa norma, eran existentes para pertenecer al régimen simplificado.

Argumenta lo anterior el hecho de que al momento de expedición del Acuerdo 65 de 2002, las condiciones para pertenecer al régimen simplificado y común, vigentes para el 2002, estaban dadas desde el primero (1º) de enero del año 2002 y los profesionales independientes no pertenecían entonces a ninguno de los dos regímenes y por ello por lo que resta del año 2002, continuarán tributando única y exclusivamente con las retenciones que les practiquen por concepto del impuesto de industria y comercio los agentes retenedores entidades de derecho público, grandes contribuyentes determinados por la DIAN, y contribuyentes del régimen común.

## 2. REQUISITOS PARA LA EXCLUSIÓN DE LA BASE GRAVABLE DE INGRESO OBTENIDOS FUERA DEL DISTRITO CAPITAL

Acuerdo 65 de 2002

**Artículo 2. Requisitos para excluir de la Base Gravable ingresos percibidos fuera del Distrito Capital.** Para la procedencia de la exclusión de los ingresos obtenidos fuera del Distrito Capital, en el caso de actividades comerciales y de servicios realizadas fuera de Bogotá, el contribuyente deberá demostrar mediante facturas de venta, soportes contables u otros medios probatorios el origen extraterritorial de los ingresos, tales como los recibos de pago de estos impuestos en otros municipios. En el caso de actividades industriales ejercidas en varios municipios, deberá acreditar el origen de los ingresos percibidos en cada actividad mediante registros contables separados por cada planta o sitio de producción, así como facturas de venta expedidas en cada municipio, u otras pruebas que permitan establecer la relación entre la actividad territorial y el ingreso derivado de ella.

Con esta norma se amplían y precisan los elementos probatorios que permitan establecer a ciencia cierta, cuando los contribuyentes efectivamente obtuvieron ingresos en jurisdicciones fuera de la ciudad capital, es así que en materia de actividades industriales se exige acreditar el origen de los ingresos percibidos en cada actividad


mediante registros contables separados por cada planta o sitio de producción así como las facturas de venta expedidas en cada municipio.

### 3. TARIFAS

	<b>DECRETO 400/99</b>	<b>ACUERDO</b>	<b>56/2002</b>
<b>a. Actividades Industriales</b>	Tarifas antes Acuerdo 65/2002 (por mil)	Tarifa 2002 (Por mil) a partir del 4º bimestre	<b>Tarifa 2003 y siguientes</b> (Por mil)
Producción de alimentos, excepto bebidas; producción de calzado y prendas de vestir.	3	3,6	4,14
Fabricación de productos primarios de hierro y acero; fabricación de material de transporte.	5	6,0	6,9
Edición de libros	8*	8	8
Demás actividades industriales	8	9,6	11,04
<b>b. Actividades Comerciales</b>			
Venta de alimentos y productos agrícolas en bruto; venta de textos escolares y libros (incluye cuadernos escolares); venta de drogas y medicamentos	3	3,6	4,14
Venta de madera y materiales para construcción; venta de automotores (incluidas motocicletas)	5	6,0	6,9
Venta de cigarrillos y licores; venta de combustibles derivados del petróleo y venta de joyas.	10	12	13,8
Demás actividades comerciales	8	9,6	11,04
<b>c. Actividades de servicios</b>			
Transporte; publicación de revistas, libros y periódicos; radiodifusión y programación de televisión.	3	3,6	4,14
Consultoría profesional; servicios prestados por contratistas de construcción, constructores y urbanizadores; y presentación de películas en salas de cine.	5	6,0	6,9
Servicios de restaurante, cafetería, bar, grill, discoteca y similares; servicios de hotel, motel, hospedaje, amoblado y similares; servicio de casas de empeño y servicios de vigilancia.	10	12	13,8
Servicios de educación prestados por establecimientos privados en los niveles de educación inicial, preescolar, básica primaria, básica secundaria y media	7**	7	7
Demás actividades de servicios	7	8,4	9,66
<b>d. Actividades financieras</b>			
Actividades financieras.	8	9,6	11,04

\* Como la edición de libros no tenía una tarifa especial tributaban los contribuyentes dedicados a esta actividad como “demás actividades industriales”

\*\* Como la educación privada no tenía una tarifa especial, tributaban los contribuyentes dedicados a esta actividad como “demás actividades de servicios”



Con el nuevo incremento tarifario, se busca aumentar el recaudo y garantizar así la obtención de recursos permanentes adicionales para el sostenimiento de la infraestructura social y económica implementada en los últimos años en la ciudad capital, el aumento efectivo consiste en un incremento del 20% a las tarifas existentes para lo que resta del año 2002 y un 15% adicional para el año gravable 2003 y siguientes.

Se introducen nuevas tarifas de manera específica, como los son la de edición de libros (actividad industrial) y la de servicios de educación prestados por establecimientos privados (actividad de servicios).

A partir del cuarto bimestre de 2002, las nuevas tarifas aplican para los contribuyentes del régimen común, así como para los profesionales independientes; para los contribuyentes del régimen simplificado como su período de declaración es anual no aplica sino a partir del año 2003.

El fundamento legal para tal afirmación, es que conforme con el artículo 338 de la Carta política. “Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.” (se subraya).

Por consiguiente, lo que se debe tener en cuenta es cuál es el período gravable de cada impuesto, y para el caso del Impuesto de Industria y Comercio, según el Decreto Ley 1421 de 1993 numeral 1 artículo 154 señala:

“A partir de 1994 se introducen las siguientes modificaciones al Impuesto de Industria y comercio en el Distrito Capital:

1. Corresponde al Concejo, en los términos del numeral 3 artículo 12 del presente estatuto, fijar su periodicidad. Mientras no lo haga y a partir del 1 de enero de 1994, el período de causación será bimestral.”

Es decir que para el caso del Impuesto de Industria y Comercio y como se maneja hasta el último bimestre del 2002, existen 3 formas de tributar.

1. Período gravable bimestral en el cual tributan los contribuyentes del régimen común.
2. Período gravable anual en el cual tributan los contribuyentes del régimen simplificado.
3. Pago con retenciones, mediante el cual tributan los profesionales independientes.

Por consiguiente como el período gravable del Impuesto era bimestral, anual o inmediato con relación a los profesionales independientes, las normas tributarias sustantivas que sobre él se dispongan solo podrán aplicarse a partir del período que comience después de iniciar la vigencia del respectivo Acuerdo. Es decir como el Acuerdo es sancionado y publicado el 28 de junio de 2002, solo se podría aplicar a partir del bimestre siguiente que es el de julio – agosto para los contribuyentes del régimen

común y profesionales independientes. Sobre el tema se han pronunciado en similar sentido LA DIAN<sup>50</sup> y el Consejo de Estado<sup>51</sup>

#### 4. REGIMEN SIMPLIFICADO

Acuerdo 26 de 1998	Acuerdo 56 de 2002
<p><b>Artículo 37.</b> Régimen Simplificado de industria y comercio.</p> <p>Pertencen al régimen simplificado, los contribuyentes del impuesto de industria y comercio, que cumplan con la totalidad de los siguientes requisitos:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1- Que sean personas naturales.</li> <li>2- Que tengan como máximo dos establecimientos de comercio.</li> <li>3- Que no sean importadores.</li> <li>4- Que no vendan por cuenta de terceros así sea a nombre propio.</li> <li>5- Que sus ingresos netos provenientes del ejercicio de actividades gravadas con el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros en el año fiscal inmediatamente anterior sean inferiores a la suma de setenta y siete millones novecientos mil pesos (\$ 117.400.000), (año 2.002).</li> <li>6- Que su patrimonio bruto fiscal a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sea inferior a doscientos dieciséis millones quinientos mil pesos (\$ 326.300.000) (año 2002).</li> </ol> <p>Para efectos de establecer el cumplimiento del requisito consagrado en el numeral 5 de</p>	<p><b>Artículo 4.</b> Régimen Simplificado del impuesto de industria y comercio. A partir del año gravable 2003 pertenecen al régimen simplificado los contribuyentes del impuesto de industria y comercio que cumplan con la totalidad de los requisitos para pertenecer al régimen simplificado en el impuesto a las Ventas.</p> <p>El contribuyente del impuesto de industria y comercio que inicie actividades deberá en el momento de la inscripción definir el régimen al que pertenece. Para efectos de establecer el requisito del monto de los ingresos brutos para pertenecer al régimen simplificado, se tomará el resultado de multiplicar por 360 el promedio diario de ingresos brutos obtenidos durante los primeros sesenta días calendario, contados a partir de la iniciación de actividades.</p> <p><i>ESTATUTO TRIBUTARIO NACIONAL</i></p> <p>Art. 499, (Mod, Art. 12 de la Ley 716 de 2001), Régimen simplificado para comerciantes minoristas. Para todos los efectos del Impuesto sobre las ventas-IVA, deben inscribirse en el régimen simplificado las personas naturales comerciantes minoristas o detallistas cuyas ventas estén gravadas, provenientes de su actividad comercial por un valor inferior a cuatrocientos (400) salarios mínimos legales mensuales vigentes y tengan un establecimiento de comercio, oficina, sede local o negocio donde ejerzan su actividad</p>

<sup>50</sup> Circular No. 124 del 29 de julio de 1997 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

<sup>51</sup> Sentencia Consejo de Estado Sección Cuarta de febrero 7 de 1997 Expediente No. 8036 C.P. Delio Gómez Leyva

“Con esta disposición (art. 338 de la C.N.) quiso el constituyente prohibir la aplicación retroactiva de la norma tributaria que bajo la figura de la “retrospectividad” había logrado hacer producir a la ley efectos sobre hechos económicos anteriores a su existencia con el argumento de la consolidación al final de un determinado período gravable. De ahí que la disposición constitucional haya ordenado **la aplicación de la norma tributaria a partir del período fiscal que comience después de iniciar su vigencia, período fiscal que puede ser anual, bimestral, mensual o quinquenal, según el tipo de tributo de que se trate.**” (Resaltado fuera de texto)

este artículo, cuando se inicien actividades dentro del respectivo año, los ingresos netos que se tomarán de base, son los que resulten de dividir los ingresos netos recibidos durante el período, por el número de días a que correspondan y de multiplicar, la cifra así obtenida por 360.

Art. 499-1 (Adic. Art. 13 de la Ley 716 de 2001), Régimen simplificado para prestadores de servicios. Para todos los efectos del Impuesto sobre las Ventas-IVA, deben inscribirse en el régimen simplificado las personas naturales que presten servicios gravados, cuando hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos provenientes de su actividad por un valor inferior a doscientos sesenta y siete (267) salarios mínimos legales mensuales y tengan un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad.

Con la nueva disposición se unifican los requisitos a partir del año 2003 para pertenecer al régimen simplificado en el impuesto de industria y comercio en la ciudad capital, con los establecidos para pertenecer al mismo régimen en el Impuesto Sobre las Ventas (IVA).

Para efectos de la aplicación del artículo 499 del Estatuto Tributario Nacional de acuerdo a la naturaleza propia del impuesto de Industria y Comercio, en cuanto se refiere a requisitos para pertenecer al régimen simplificado del impuesto de industria y comercio para los comerciantes minoristas o mayoristas; como bajo la estructura sustancial del impuesto de industria y comercio el hecho generador discrimina según el proceso productivo la actividad genérica mercantil “comercio”, entre quienes realizan la actividad de comercializar los productos que desarrolla o transforma el mismo individuo bajo la actividad industrial y entre quienes solo comercializan bienes, es decir su actividad es compra y venta de bienes; dado que es claro que en ambas situaciones tanto quien produce los bienes como quien solo compra y vende bienes, el acto final del proceso es comercializarlos, para efectos de la clasificación del régimen simplificado se entienden incluidos para efectos del impuesto de industria y comercio quien realiza actividad industrial en el distrito capital como quien solo realiza actividad comercial.

##### 5. CAMBIO DE REGIMEN DE COMUN A SIMPLIFICADO

Decreto 807 de 1993	Acuerdo 65 de 2002
<p><b>Artículo 37.</b> Quienes se acojan a lo dispuesto en este artículo, deberán manifestarlo ante la Dirección Distrital de Impuestos, al momento de la inscripción y en todo caso, a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de finalización del primer período declarable. De no hacerlo así, la Dirección los clasificará e inscribirá de conformidad con los datos estadísticos que posea. Esto último, se entiende sin perjuicio del ejercicio de la facultad consagrada en el artículo 508-1 del Estatuto Tributario Nacional.</p>	<p><b>Artículo 5. Cambio de régimen común al régimen simplificado.</b> Los contribuyentes que pertenezcan al régimen común, sólo podrán acogerse al régimen simplificado cuando demuestren que en los 3 años fiscales anteriores, se cumplieron, por cada año, las condiciones establecidas en el artículo 4 del presente acuerdo.</p>

Se retorna al sistema anterior (Acuerdo 28 de 1995) para el cambio de régimen común a simplificado incrementado a tres años el tiempo de cumplimiento de los requisitos para pertenecer al régimen simplificado, con la norma anterior al Acuerdo 65 de 2002 (Acuerdo 26 de 1998), se podía cambiar de régimen común a simplificado con cumplir con los requisitos en un año.

Con ello se evita que los contribuyentes en uso de medios de evasión puedan jugar al cambio de régimen cada vez que le favorezca o no estar en uno u otro régimen.

## 6. OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES INSCRITOS EN EL REGIMEN SIMPLIFICADO

<b>Acuerdo 26 de 1998 y normas afines</b>	<b>Acuerdo 65 de 2002</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Inscribirse e informar las novedades en el Registro de industria y comercio.</li> <li>2. Cancelar anualmente su impuesto conforme con las tablas previstas en el Acuerdo 26 de 1998 dentro de los plazos establecidos por la Dirección Distrital de Impuestos, de conformidad con la normatividad especial vigente para este régimen en el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros.</li> <li>3. Llevar un sistema de contabilidad simplificada o el libro fiscal de registro de operaciones diarias con el cual se puedan determinar los ingresos gravables para el impuesto de industria y comercio.</li> </ol>	<p><b>Artículo 6. Obligaciones para los responsables del régimen simplificado.</b> Los responsables del régimen simplificado del impuesto de industria y comercio deberán:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Inscribirse e informar las novedades en el Registro de industria y comercio.</li> <li>2. Presentar anualmente la declaración del impuesto de industria y comercio en el formulario y dentro de los plazos establecidos por la Dirección Distrital de Impuestos, de conformidad con el procedimiento previsto en la normatividad general vigente del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros.</li> <li>3. Llevar un sistema de contabilidad simplificada o el libro fiscal de registro de operaciones diarias con el cual se puedan determinar los ingresos gravables para el impuesto de industria y comercio.</li> <li>4. Cumplir las obligaciones que en materia contable y de control se establezcan para el régimen simplificado del impuesto sobre las ventas.</li> </ol>

Dentro de las modificaciones introducidas por este artículo se destaca la obligación que a partir del año gravable 2003, los contribuyentes del régimen simplificado deberán anualmente presentar su declaración del impuesto de industria y comercio, y adicionalmente quedan a partir de ese mismo año sujetos a retenciones, en los términos del decreto reglamentario (Decreto Distrital 271 de 2002).



Hace también precisión este Decreto 271 de 2002<sup>52</sup>, sobre la prohibición de practicar retención a los contribuyentes del régimen simplificado en lo que resta del año 2002, esto obedeciendo a la regla de aplicación de la norma tributaria.

Hay que hacer precisión que a partir del año 2003, para el régimen simplificado surge la obligación de declarar y pagar anualmente así como la de practicársele las retenciones a que haya lugar, por lo cual el sistema preferencial de pago (S.P.P.) desaparece como mecanismo para el cumplimiento de la obligaciones tributarias a partir del año 2003.

## 7. IMPUESTO DE AVISOS

Decreto 400 de 1999	Acuerdo 65 de 2002
<p><b>Artículo 50. Impuesto Complementario de Avisos y Tableros.</b> El impuesto de avisos y tableros deberá ser liquidado y pagado por todas las actividades industriales, comerciales y de servicios, como complemento del impuesto de industria y comercio, a la tarifa del 15% sobre el valor de dicho impuesto.</p> <p>Para liquidar el impuesto complementario se multiplicará el impuesto de industria y comercio por el 15%.</p> <p>PARÁGRAFO: El Concejo Distrital podrá eliminar el impuesto de avisos y tableros, mediante su incorporación en el impuesto de industria y comercio.</p>	<p><b>Artículo 23. Hecho generador.</b> Son hechos generadores del impuesto complementario de avisos y tableros, los siguientes hechos realizados en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. La colocación de vallas, avisos, tableros y emblemas en la vía pública, en lugares públicos o privados visibles desde el espacio público.</li> <li>2. La colocación de avisos en cualquier clase de vehículos.</li> </ol> <p><b>Artículo 24. Sujeto pasivo.</b> Son sujetos pasivos del impuesto complementario de Avisos y Tableros los contribuyentes del impuesto de industria y comercio que realicen cualquiera de los hechos generadores del artículo anterior.</p> <p><b>Artículo 25. Base gravable y Tarifa.</b> Se liquidará como complemento del impuesto de industria y comercio, tomando como base el impuesto a cargo total de industria y comercio a la cual se aplicará una tarifa fija del 15%.</p>

Se hacen precisiones sobre hecho generador, sujetos pasivos, base gravable y tarifa, no determinadas y definidas en normas anteriores de carácter distrital.

<sup>52</sup> Decreto 271 de 2002, artículo 3°, parágrafo transitorio

## 8. EXENCIONES

Decreto 400 de 1999	Acuerdo 65 de 2002
<p><b>Artículo 49. Exenciones del Impuesto de Industria y Comercio.</b> Están exentas del impuesto de industria y comercio, en las condiciones señaladas en el respectivo literal, las siguientes actividades:</p> <p>a) Hasta el último bimestre gravable del año 2.000 estarán exentas en un 100% del impuesto, las actividades desarrolladas por artesanos, sociedades mutitarias, fondos de empleados y cooperativas.</p> <p>Se excluyen expresamente de este beneficio las figuras de concesiones y similares que operen dentro de los establecimientos comerciales de estas entidades.</p> <p>b) Hasta el último bimestre del año 2.002, estarán exentos en un 100% del impuesto, los negocios que exploten el servicio de parqueaderos en edificios construidos para tal fin, en altura o en sótanos, o ambos, dentro de la zona centro de Santa Fe de Bogotá, de acuerdo con las normas y especificaciones que establezca el Departamento Administrativo de Planeación Distrital y las normas vigentes.</p> <p>Para efectos del presente literal se entenderá por zona centro aquella comprendida entre la calle 1 y la calle 26 y de la carrera 30 al perímetro oriente del área urbana.</p> <p>c) Las personas naturales y jurídicas y las sociedades de hecho, damnificadas a consecuencia de los actos terroristas o catástrofes naturales ocurridos en el Distrito Capital, en las condiciones establecidas en el decreto reglamentario, expedido para el efecto.</p> <p>d) Por un término de diez (10) años, contados a partir del inicio de la respectiva actividad o servicio, estarán exentos los negocios que exploten el servicio de parqueaderos en edificaciones nuevas que se construyan para estacionamientos públicos, entre el 21 de</p>	<p><b>Artículo 27.</b> Las únicas exenciones aplicables en Bogotá, D.C. para el Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, serán las contenidas en el Artículo 1 del Acuerdo 16 de 1999 y en el Artículo 13 del Acuerdo 26 de 1998.</p> <p>ACUERDO 16 DE 1999</p> <p><b>Artículo Primero.</b> - Los sujetos signatarios de la Convención de Viena, la Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana y el Distrito Capital entendido como tal, la Administración Central, la Alcaldía Mayor, los Fondos de Desarrollo Local, las Secretarías, los Departamentos Administrativos, y los Establecimientos Públicos no son contribuyentes, esto es, no sujetos de los Impuestos Predial Unificado, Industria y Comercio, Avisos y Tableros, Unificados de Vehículos y Delineación Urbana. (Sentencia No. 980297 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Primera-Subsección B de enero 28 de 1999).</p> <p>NOTA: El artículo 26 del Acuerdo 65 de 2002 establece:</p> <p><b>Artículo 26.</b> El artículo primero del Acuerdo 16 de 1999 se aplicará a las Empresas Sociales del Estado del orden distrital y a los órganos de control distritales.</p> <p>ACUERDO 26 DE 1998</p> <p><b>Artículo décimo tercero:</b> Las personas naturales y jurídicas, así como sociedades de hecho damnificadas a consecuencia de actos terroristas o catástrofes naturales ocurridos en el Distrito Capital estarán exentas de los impuestos distritales, respecto de los bienes o actividades que resulten afectados en las mismas, en las condiciones que para tal efecto se establezcan en decreto reglamentario.</p>

diciembre de 1998 y el 31 de diciembre del año 2001, en el área urbana del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.

e) Las Cajas de Compensación Familiar estarán exentas del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, siempre y cuando celebren convenios de administración de parques distritales y pacten inversiones en los mismos, de conformidad con las reglas previstas en los artículos primero, segundo y tercero del Acuerdo 18 de 1996. Esta exención tendrá una duración de cinco (5) años contados a partir de la terminación de los respectivos convenios, suscritos de conformidad con el Acuerdo 26 de 1991. Dicho plazo será prorrogable en la forma en que el Instituto Distrital para la Recreación y el Deporte I.D.R.D. lo disponga.

**NOTA. Este artículo se encuentra reglamentado en el Decreto Distrital 573 de 2001**

Se derogan todas las exenciones existentes en el Impuesto de Industria y Comercio en Bogotá, salvo las correspondientes a víctimas de actos terroristas o catástrofes naturales así como la exclusión para los entes públicos de la administración central, los fondos de desarrollo local, los establecimientos públicos distritales, los miembros de la convención de Viena y la Cruz Roja.

Así mismo se incluyen dentro de este tratamiento preferencial a las empresas sociales del Distrito Capital, acabando con la problemática existente hasta la fecha con los hospitales distritales.

Ahora bien, en cuanto hace referencia a las anteriores exenciones como las de las Cajas de Compensación Familiar, parqueaderos públicos construidos en la zona centro y la de parqueaderos del acuerdo 26 de 1998, los derechos como ya se encontraban causados al momento de la derogatoria, se siguen aplicando hasta cuando cumplan el período de exención otorgado, lo anterior en virtud de la aplicación del artículo 338 de la Carta Política <sup>53</sup>

<sup>53</sup> **Artículo 338.** En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

## 9. AGENTES DE RETENCION

<b>Decreto 053 de 1996</b>	<b>Acuerdo 65 de 2002</b>
<p><b>Artículo 11° Agentes de retención:</b> Los agentes de retención del Impuesto de industria y comercio por compras, pueden ser permanentes u ocasionales.</p> <p>Agentes de retención permanentes:</p> <p>1. Las siguientes entidades estatales:</p> <p>La Nación, el Departamento de Cundinamarca, el Distrito Capital, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las Sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%). así como las entidades descentralizadas Indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera sea la denominación que ellas adopten en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los en que la Ley otorgue capacidad por cada. celebrar contratos.</p> <p>2. Los contribuyentes del Impuesto de Industria y comercio que se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.</p> <p>3. Los que mediante resolución del "Director Distrital de Impuestos se designen como agentes de retención en el Impuesto de Industria y comercio "</p> <p><b>Agentes de Retención Ocasionales</b></p> <p>1. Quienes contraten con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país la prestación de servicios gravados en la jurisdicción del Distrito Capital con relación a los mismos.</p> <p>2. Los contribuyentes del régimen común cuando adquieran servicios gravados de personas que ejerzan profesiones liberales.</p> <p>3. Los contribuyentes del régimen Común cuando adquieran bienes de distribuidores no detallistas o</p>	<p><b>Artículo 7. Agentes de retención.</b> Son agentes de retención del impuesto de industria y comercio:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Las entidades de derecho público;</li><li>2. Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales;</li><li>3. Los que mediante resolución del Director Distrital de Impuestos se designen como agentes de retención en el impuesto de industria y comercio;</li><li>4. Los intermediarios o terceros que intervengan en operaciones económicas en las que se genere la retención del impuesto de industria y comercio, de acuerdo a lo que defina el reglamento.</li></ol> <p><b>Decreto 271 de 2002</b></p> <p><b>Artículo 3° Agentes de retención.</b> Son agentes de retención permanentes las siguientes entidades y personas:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Entidades de derecho público: La Nación, los departamentos, el distrito capital, y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera que sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos.</li><li>2. Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.</li><li>3. Los que mediante resolución del Director Distrital de Impuestos se designen como</li></ol>

servicios, de personas que no estén Inscritas en el régimen común.

agentes de retención en el impuesto de industria y comercio.

4. Los intermediarios o terceros que intervengan en las siguientes operaciones económicas en las que se generen ingresos en actividades gravadas para el beneficiario del pago o abono en cuenta:

a) Cuando las empresas de transporte terrestre, de carga o pasajeros, realicen pagos o abonos en cuenta a sus afiliados o vinculados, que se generen en actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, producto de la prestación de servicios de transporte que no hayan sido objeto de retención por el cliente del servicio, efectuarán la retención del impuesto de industria y comercio sin importar la calidad del contribuyente beneficiario del pago o abono en cuenta.

b) En los contratos de mandato, incluida la administración delegada, el mandatario practicará al momento del pago o abono en cuenta todas las retenciones del impuesto de industria y comercio, teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante. Así mismo, cumplirá todas las obligaciones inherentes al agente retenedor.


El mandante declarará según la información que le suministre el mandatario, el cual deberá identificar en su contabilidad los ingresos recibidos para el mandante y los pagos y retenciones efectuadas por cuenta de éste.

El mandante practicará la retención en la fuente sobre el valor de los pagos o abonos en cuenta efectuados a favor del mandatario por concepto de honorarios.

**Parágrafo primero.** Los contribuyentes del régimen simplificado no practicarán retención en la fuente a título del impuesto de industria y comercio.

**Parágrafo transitorio.** Durante la vigencia del año 2002, a los contribuyentes del régimen simplificado en ningún evento se les practicará retención del impuesto de industria y comercio.

**Resolución 012 de 2002**



	<p><b>ARTICULO PRIMERO:</b> Designar a los consorcios y uniones temporales como agentes retenedores del impuesto de industria y comercio, cuando realicen pagos o abonos en cuenta cuyos beneficiarios sean contribuyentes del régimen común del impuesto de industria y comercio, en operaciones gravadas con el mismo en la jurisdicción del Distrito Capital.</p> <p><b>ARTICULO SEGUNDO:</b> Durante el año 2002, deberán efectuar retención a título de industria y comercio los contribuyentes del impuesto que pertenezcan al régimen común y no sean grandes contribuyentes determinados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o entidades de derecho público, siempre que el beneficiario del pago sea un profesional independiente en operaciones por actividades gravadas con el mismo en la jurisdicción del Distrito Capital.</p>
--	---

Existe dentro del Acuerdo 65 de 2002, una reforma radical al tema de las retenciones, partiendo de los mismo agentes de retención, se mantiene la práctica de retenciones por parte de las entidades estatales, los contribuyentes catalogados como grandes contribuyentes por parte de la DIAN, así mismo se determinan nuevos agentes de retención como los son los intermediarios de transporte, y los mandatarios incluida la administración delegada.

Así mismo se reglamenta el ítem, los que mediante resolución determine el Director Distrital de Impuestos, en cuyo caso quedan incluidos como agentes de retención los consorcios y uniones temporales cuando realicen pagos o abonos en cuenta cuyos beneficiarios sean contribuyentes del régimen común, y por el año 2002 los contribuyentes del régimen común cuando adquieran servicios de un profesional independiente.

## APLICACION SISTEMA DE RETENCIONES ACUERDO ICA

SUJETOS DE RETENCION	ENTIDADES DE DERECHO PUBLICO	GRANDES CONTRIBUYENTES	REGIMEN COMUN	RÉGIMEN SIMPLIFICADO	CONSORCIOS Y UNIONES TEMPORALES	EMPRESAS DE TRANSPORTE TERRESTRE DE CARGA Y PASAJEROS
ENTIDADES DE DERECHO PUBLICO	NO	NO ENTIDADES DE DERECHO PUBLICO	NO	No	No	Si (2)
GRANDES CONTRIBUYENTES	SI	NO	NO	No	No	Si (2)
REGIMEN COMUN	SI	SI	NO	No	Si	Si (2)
REGIMEN SIMPLIFICADO	SI (1)	SI (1)	NO	No	No	Si (1)(2)
PROFESIONALES INDEPENDIENTES	SI	SI	SI	No	Si (3)	No

1. Si, a partir del año gravable 2003

2. Cuando las empresas de transporte terrestre, de carga o pasajeros, realicen pagos o abonos en cuenta a sus afiliados o vinculados, que se generen en actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, producto de la prestación de servicios de transporte que no hayan sido objeto de retención por el cliente del servicio, efectuarán la retención del impuesto de industria y comercio sin importar la calidad del contribuyente beneficiario del pago o abono en cuenta cuando estos sean propietarios de vehículos afiliados o vinculados.

3. A partir del 2003, cuando sean contribuyentes del régimen común.

## 10. SISTEMA DE RETENCIONES EN EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

<b>Acuerdo 28 de 1995</b>	<b>Acuerdo 65 de 2002</b>
<p><b>Artículo 6°. Sistema de retenciones en el impuesto de industria y comercio</b> <b>Retención por compras</b></p> <p>El sistema de normas sobre retenciones por compras que se deban practicar Cuando se realice el pago o abono en cuenta. que rija para el IVA a nivel nacional se aplicará para el impuesto de industria y comercio.</p> <p>Los Sujetos obligados a retener el impuesto de industria comercio son aquellos que cumplan los requisitos y topes consagrados para ser retenedor en el IV A.</p> <p>La rama de retención por compras se bienes y servicios del impuesto de Industria y comercio será la que corresponda a la respectiva actividad. Cuando no se establezca la actividad la retención será del 1% y esta misma será la tarifa a la que quedará gravada la respectiva operación.</p>	<p><b>Artículo 8. Circunstancias bajo las cuales se efectúa la retención.</b> Los agentes de retención mencionados en el artículo anterior efectuarán la retención cuando intervengan en actos u operaciones que generen ingresos en actividades gravadas para el beneficiario del pago o abono en cuenta.</p> <p>Las retenciones se aplicarán al momento del pago o abono en cuenta por parte del agente de retención, lo que ocurra primero, siempre y cuando en la operación económica se cause el impuesto de industria y comercio en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.</p>

Define esta nueva norma que los agentes de retención practicarán las mismas cuando se generen ingresos como consecuencia del pago o abono en cuenta (lo que ocurra primero) que se efectúe en ejercicio de una actividad gravada y siempre y cuando el impuesto retención se cause en jurisdicción del Distrito Capital.

## 11. CIRCUNSTANCIAS BAJO LAS CUALES NO OPERA LA RETENCION

<b>Decreto 053 de 1996.</b>	<b>Acuerdo 65 de 2002</b>
<p><b>Artículo 13° Operaciones no sujetas a retención.</b> Lo retención por compras no se aplicará en los siguientes casos:</p> <p>1° Cuando los sujetos sean exentos o no sujetos al Impuesto de Industria y comercio de conformidad con los acuerdos que en esa materia haya expedido el Concejo Distrital.</p> <p>2° Cuando la operación no esté gravada con el Impuesto de Industria y comercio.</p>	<p><b>Artículo 9. Circunstancias bajo las cuales no se efectúa la retención.</b> No están sujetos a retención en la fuente a título de industria y comercio:</p> <p>a) Los pagos o abonos en cuenta que se efectúen a los no contribuyentes del impuesto de industria y comercio.</p> <p>b) Los pagos o abonos en cuenta no sujetos o exentos.</p> <p>c) Cuando el beneficiario del pago sea una entidad de derecho público.</p>



<p>3° Cuando la operación no se realice entre dos contribuyentes del régimen común y el comprador no es agente de retención permanente.</p> <p>DECRETO 053 DE 2002</p> <p><b>Artículo 22° Operaciones no sujetas a retención:</b> Los productores y distribuidores no detallistas efectuarán la retención por ventas, salvo que se trate de los siguientes casos:</p> <p>1° Cuando los sujetos sean exentos o no sujetos al Impuesto de Industria y comercio de conformidad con los Acuerdos que en esa materia haya expedido el Concejo Distrital.</p> <p>2° Cuando la operación no esté gravado con el Impuesto de Industria y comercio.</p> <p>3° Cuando la operación no se realice en la jurisdicción del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.</p> <p>4° Cuando el comprador pertenezca al régimen común.</p> <p>5° En las ventas con despacho o entrega fuera de la jurisdicción del Distrito Capital.</p> <p>6° Cuando el comprador manifieste no ser contribuyente del Impuesto de Industria y comercio en Santa Fe de Bogotá y acredite estar registrado en otro municipio en el cual serán comercializados los bienes.</p>	<p>d) Cuando el beneficiario del pago sea catalogado como gran contribuyente por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y sea declarante del impuesto de industria y comercio en Bogotá, excepto cuando quien actúe como agente retenedor sea una entidad pública.</p> <p>DECRETO 271 DE 2002</p> <p><b>Artículo 8° Base mínima para retención.</b> No están sometidas a retención a título del impuesto de industria y comercio las compras de bienes por valores inferiores a <b>CUATROCIENTOS TREINTA MIL PESOS (\$430.000) M./Cte.</b>, valor base año gravable 2002. No se hará retención por compras sobre los pagos o abonos en cuenta por prestación de servicios cuya cuantía individual sea inferior a <b>SESENTA Y DOS MIL PESOS (\$62.000) M./Cte.</b>, valor base año gravable 2002.</p> <p><i>DECRETO 271 DE 2002</i></p> <p><b>Artículo 13° Recursos de la unidad por pago por capitación.</b> Los recursos de la unidad de pago por capitación de los regímenes subsidiado y contributivo del sistema general de seguridad social en salud no podrán ser sujetos de retención en la fuente por impuesto de industria y comercio.</p> <p><b>Artículo 14° Pagos por servicios públicos.</b> Los pagos por servicios públicos no están sujetos a retención en la fuente por impuesto de industria y comercio.</p>
--	--

Limita la nueva disposición del Acuerdo 65 de 2002, a la no practica de retenciones a que las mismas no deben practicarse cuando el pago o abono en cuenta se efectúe a un no contribuyente, a una entidad estatal o a un gran contribuyente.

Así mismo se establece una diferenciación entre los antiguamente conocidos como agentes de retención permanente, puesto que la limitante de practicar retenciones a los considerados grandes contribuyentes por la DIAN, no aplica si quien actúa como agente retenedor es una entidad estatal.

Así mismo se establece una limitante para la no aplicación de retención a los recursos de las unidades de pago por capitación (UPCs) de los regímenes contributivo y subsidiado del sistema de seguridad social en salud. (Ley 383 de 1997, Artículo 65, Inciso 2°).

Por último se determina que los pagos por servicios públicos no están sujetos a retención por impuesto de industria y comercio. (Decreto Reglamentario 2885/2001, Parágrafo 2° del artículo 1°.)

Vale la pena precisar, que el hecho que se establezca que las UPCs, y el pago los servicios públicos no sean sujetas a retención por concepto del Impuesto de Industria y Comercio, no quiere decir que los mismos no se encuentren gravados con el Impuesto.

### 12. IMPUTACIÓN DE LA RETENCION

<b>Decreto 053 de 1996</b>	<b>Acuerdo 65 de 2002</b>
<b>Artículo 18° Imputación de la retención.</b> El sujeto de retención contribuyente del régimen común llevará el valor de las retenciones que le efectuaron durante el período a la liquidación privada de la correspondiente declaración, como pago anticipado del Impuesto de Industria y comercio.	<b>Artículo 10. Imputación de la retención.</b> Los contribuyentes del impuesto de industria y comercio a quienes se les haya practicado retención, deberán llevar el monto del impuesto que se les hubiere retenido como un abono al pago del impuesto a su cargo, en la declaración del período durante el cual se causó la retención. En los casos en que el impuesto a cargo no fuere suficiente, podrá ser abonado hasta en los seis períodos inmediatamente siguientes.

En materia de imputaciones, la nueva disposición amplía el número de períodos en los que se pueden imputar las retenciones practicadas hasta los seis períodos siguientes.

### 13. TARIFA DE RETENCION

<b>Decreto 053 de 1996</b>	<b>Acuerdo 65 de 2002</b>
<b>Artículo 17° Tarifas de retención.</b> La tarifa de retención por compras de bienes y servicios del impuesto de Industria y comercio será la que corresponda a la respectiva actividad.  Cuando quien presta el servicio no Informe la actividad o la misma no se pueda establecer, la tarifa de la retención será del 1% y a esta misma tarifa quedará gravada la respectiva operación Cuando la actividad de quien provea bienes o preste el servicio sea públicamente conocida y éste no lo haya informado; el agente retenedor podrá aplicar, bajo su responsabilidad, la tarifa correspondiente a la actividad.  Es responsabilidad del proveedor suministrar en la factura o en documento escrito la actividad económica, la calidad de agente de retención o la calidad de exento o no sujeto del	<b>Artículo 11. Tarifa de retención.</b> La tarifa de retención del impuesto de industria y comercio será la que corresponda a la respectiva actividad. Cuando el sujeto de retención no informe la actividad o la misma no se pueda establecer, la tarifa de retención será la tarifa máxima vigente para el impuesto de industria y comercio dentro del período gravable y a esta misma tarifa quedará gravada la operación. Cuando la actividad del sujeto de retención sea públicamente conocida y éste no lo haya informado, el agente retenedor podrá aplicar, bajo su responsabilidad, la tarifa correspondiente a la actividad.

Impuesto. El proveedor responderá por el mayor valor de las retenciones y las sanciones correspondientes cuando Informe una actividad diferente a la real y que haya generado un menor valor en la retención.

Introduce este artículo que cuando no se informe al agente retenedor la tarifa o esta no se pueda establecer, la tarifa de retención será la tarifa máxima vigente para el impuesto de industria y comercio dentro del período gravable y a esta misma tarifa quedará gravada la operación. Diferente a las disposiciones anteriores que disponía que en estos casos la tarifa de retención era del 1%. Es decir que en estos eventos para la retenciones del año 2002 la tarifa será del 12%o y para el año 2003 y siguientes del 13.8%o

#### 14. CAUSACIÓN DE LAS RETENCIONES

<b>Decreto 053 de 1996</b>	<b>Acuerdo 65 de 2002</b>
<b>Artículo 15° Causación de la retención.</b> La retención del Impuesto de Industria y comercio por compras se efectuará al momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero.	<b>Artículo 12. Causación de las retenciones.</b> Tanto para el sujeto de retención como para el agente retenedor, la retención del impuesto de industria y comercio se causará en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero.

Aclara el nuevo artículo y explicita al texto anterior que la causación de la retención aplica no solamente para el retenido, sino que la hace extensiva al agente retenedor.

#### 15. OBLIGACIONES DEL AGENTE RETENEDOR

<b>Decreto 053 de 1996</b>	<b>Acuerdo 65 de 2002</b>
<b>Artículo 3° Responsabilidad por la retención.</b> Los agentes de retención del Impuesto de Industria y comercio responderán por las sumas que estén obligados a retener. Las sanciones Impuestas al agente por el Incumplimiento de sus deberes serán da su exclusiva responsabilidad.	<b>Artículo 13. Obligaciones del Agente Retenedor. Los agentes retenedores del impuesto de industria y comercio deberán cumplir, en relación con dicho impuesto, las obligaciones previstas en los artículos 375, 377 y 381 del Estatuto Tributario Nacional.</b>
<b>Artículo 4° Obligación de declarar y pagar el Impuesto de industria y comercio retenido.</b> Los agentes de retención deberán declarar y pagar bimestralmente el valor del Impuesto de Industria y comercio retenido dentro de las fechas establecidas por la Secretaría de Hacienda para la declaración y pago del Impuesto de Industria y comercio, utilizando el mismo formulario para la declaración y el pago del Impuesto.	<p>Parágrafo. <b>Las entidades obligadas a hacer la retención deberán consignar el valor retenido en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale la Secretaría de Hacienda Distrital.</b></p> <p>ESTATUTO TRIBUTARIO NACIONAL</p>

<p>Los agentes de retención que no son contribuyentes del Impuesto de Industria y comercio presentar a la declaración de retención del Impuesto de industria y Comercio en el formulario para declarar y pagar este Impuesto diligenciando solamente los renglones correspondientes a retenciones, sanciones, total saldo a cargo y los correspondientes a la sección de pago.</p>	<p><b>Artículo 375. Efectuar la retención.</b> Están obligados a efectuar la retención o percepción del tributo, los agentes de retención que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar dicha retención o percepción</p> <p><b>Artículo 377. La consignación extemporánea causa intereses moratorios.</b> La no consignación de la retención en la fuente, dentro de los plazos que indique el gobierno, causará intereses de mora, los cuales se liquidarán y pagarán por cada mes o fracción de mes calendario de retardo en el pago, de acuerdo con lo previsto en el artículo 634.</p> <p><b>Art. 381. Certificados por otros conceptos:</b> Cuando se trate de conceptos de retención diferentes de los originados en la relación laboral, o legal y reglamentaria, los agentes retenedores deberán expedir anualmente un certificado de retenciones que contendrá: (...)</p> <p>DECRETO 271 DE 2002</p> <p><b>Artículo 2° Responsabilidad por la retención.</b> Los agentes de retención del impuesto de industria y comercio responderán por las sumas que estén obligados a retener. Las sanciones impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad.</p>
--	--

La nueva norma no modifica de manera radical las normas anteriores aunque si introduce nuevas obligaciones para los agentes de retención pues quedan obligados a certificar anualmente las retenciones que practique por otros conceptos.

## 16. APLICABILIDAD DEL SISTEMA DE RETENCIONES

<b>Decreto 053 de 1996</b>	<b>Acuerdo 65 de 2002</b>
<p><b>Artículo 5° Normas comunes a la retención:</b> Las normas de administración, declaración, liquidación y pago de las retenciones aplicables al impuesto a las ventas, de conformidad con lo que disponga el Estatuto Tributario Nacional, serán aplicables a las retenciones del Impuesto de Industria y comercio ya los contribuyentes de este impuesto siempre y cuando no sean contrarias</p>	<p><b>Artículo 14. Aplicabilidad del sistema de retenciones.</b> El sistema de retenciones se regirá en lo aplicable a la naturaleza del impuesto de industria y comercio por las normas específicas adoptadas por el Distrito Capital y las generales del sistema de retenciones aplicables al impuesto sobre la renta y complementarios.</p>

a las disposiciones especiales que sobre esta materia rijan para el sistema de retenciones del impuesto de industria y comercio.

Se introduce una norma que cambia el concepto de retención existente actualmente, pues anteriormente se tenía como norma guía a nivel nacional para la aplicación de las retenciones el Impuesto al Valor Agregado IVA, y con la nueva disposición entra a operar el sistema de retenciones aplicable al impuesto a la renta y complementarios, obviamente respetándose la naturaleza propia del Impuesto de Industria y Comercio.

### 17. CUENTA CONTABLE DE RETENCIONES

Decreto 053 de 1996	Decreto 271 de 2002
<p><b>Artículo 6º Cuenta contable de retenciones.</b> Para efectos del control al cumplimiento de las obligaciones tributarias los agentes retenedores deberán llevar además de los soportes generales que exigen las normas tributarias y contables una cuenta contable denominada <b>"RETENCION ICA POR PAGAR"</b>, la cual deberá reflejar el movimiento de las retenciones efectuadas.</p>	<p><b>Artículo 4º Cuenta contable de retenciones.</b> Para efectos del control al cumplimiento de las obligaciones tributarias, los agentes retenedores deberán llevar además de los soportes generales que exigen las normas tributarias y contables una cuenta contable denominada <b>"RETENCIÓN ICA POR PAGAR"</b>, la cual deberá reflejar el movimiento de las retenciones efectuadas.</p>

No variaron las disposiciones anteriores de manera sustancial.

### 18. PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIONES, RESCISIONES, ANULACIONES ETC.

Decreto 053 de 1996	Decreto 271 de 2002
<p><b>Artículo 7º Procedimiento en devoluciones rescisiones, anulaciones o resoluciones de operaciones sometidas al sistema de retención del impuesto de industria y comercio.</b> En los casos de devolución" rescisión. Anulación. o resolución de operaciones sometidas a la retención, del Impuesto de Industria y comercio el agente retenedor, podrá descontar las sumas que hubiere retenido por tales operaciones del monto de, las retenciones correspondientes a este Impuesto por declarar y consignar, en el período en el cual aquellas situaciones hayan tenido ocurrencia. Si el monto de las retenciones del Impuesto de Industria y comercio que debieron efectuarse en tal período no fuere suficiente. con el saldo podrá afectar las de los períodos inmediatamente siguientes.</p>	<p><b>Artículo 5º Procedimiento en devoluciones, rescisiones, anulaciones o resoluciones de operaciones sometidas al sistema de retención del impuesto de industria y comercio.</b> En los casos de devolución, rescisión, anulación o resolución de operaciones sometidas a la retención del impuesto de industria y comercio, el agente retenedor podrá descontar las sumas que hubiere retenido por tales operaciones del monto de las retenciones correspondientes a este impuesto por declarar y consignar, en el período en el cual aquellas situaciones hayan tenido ocurrencia. Si el monto de las retenciones del impuesto de industria y comercio que debieron efectuarse en tal período no fuera suficiente, con el saldo podrá afectar las de los períodos inmediatamente siguientes.</p>

No variaron las disposiciones anteriores de manera sustancial.

#### 19. PROCEDIMIENTO CUANDO SE EFECTUAN RETENCIONES POR MAYOR VALOR

Decreto 053 de 1996	Decreto 271 de 2002
<p><b>Artículo 8° Procedimiento cuando se efectúan retenciones del impuesto de industria y comercio por mayor valor.</b> Cuando se efectúen retenciones del impuesto de Industria y comercio por un valor superior siempre y cuando no se trate aplicación de tarifa en los casos que no se informe la actividad el agente retenedor reintegrará los valores retenidos en exceso, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañando las pruebas cuando a ello hubiere lugar.</p> <p>En el mismo período en que el retenedor efectúe el respectivo reintegro, descontará este valor de las retenciones por concepto del Impuesto de Industria y Comercio por declarar y consignar. Cuando el monto de las retenciones sea Insuficiente, podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos siguientes.</p>	<p><b>Artículo 6° Procedimiento cuando se efectúan retenciones del impuesto de industria y comercio por mayor valor.</b> Cuando se efectúen retenciones del impuesto de industria y comercio por un valor superior al que ha debido efectuarse, siempre y cuando no se trate de aplicación de tarifa en los casos que no se informe la actividad, el agente retenedor reintegrará los valores retenidos en exceso, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañando las pruebas cuando a ello hubiere lugar.</p> <p>En el mismo período en que el retenedor efectúe el respectivo reintegro, descontará este valor de las retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio por declarar y consignar. Cuando el monto de las retenciones sea insuficiente, podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos siguientes.</p>

No variaron las disposiciones anteriores de manera sustancial.

#### 20. PROHIBICIÓN DE SIMULAR OPERACIONES

Decreto 053 de 1996	Decreto 271 de 2002
<p><b>Artículo 10° Prohibición de simular operaciones.</b> Cuando la Dirección Distrital de Impuestos establezca, dentro de un proceso de determinación que se han efectuado sistemas de simulación y triangulación de operaciones con el objeto de evadir el pago de la retención, establecerá la operación real y aplicará las sanciones correspondientes. Incluyendo al tercero que se prestó para tales operaciones</p>	<p><b>Artículo 7° Prohibición de simular operaciones.</b> Cuando la Dirección Distrital de Impuestos establezca, dentro de un proceso de determinación, que se han efectuado sistemas de simulación y triangulación de operaciones con el objeto de evadir el pago de la retención, establecerá la operación real y aplicará las sanciones correspondientes, incluyendo al tercero que se prestó para tales operaciones.</p>

No variaron las disposiciones anteriores de manera sustancial.

## 21. BASE MINIMA PARA LAS RETENCIONES

Decreto 053 de 1996	Decreto 271 de 2002
<p><b>Artículo 14° Base mínima para retención por compras.</b> No están sometidas a la retención por compras del Impuesto de Industria y comercio las compras por valores inferiores a Doscientos Diez Mil Posos (\$210.000), valor base año 1996. No se hará retención por compras sobre los pagos o abonos en cuenta por prestación de servicios cuya cuantía Individual sea inferior a Treinta Mil Pesos (\$30, 000), valor base año gravable 1996.</p>	<p><b>Artículo 8° Base mínima para retención.</b> No están sometidas a retención a título del impuesto de industria y comercio las compras de bienes por valores inferiores a <b>CUATROCIENTOS TREINTA MIL PESOS (\$430.000) M./Cte.</b>, valor base año gravable 2002. No se hará retención por compras sobre los pagos o abonos en cuenta por prestación de servicios cuya cuantía individual sea inferior a <b>SESENTA Y DOS MIL PESOS (\$62.000) M./Cte.</b>, valor base año gravable 2002.</p>

No variaron las disposiciones anteriores de manera sustancial.

## 22. BASE DE LA RETENCION

Decreto 053 de 1996	Decreto 271 de 2002
<p><b>Artículo 16° Base de la retención.</b> La retención se efectuará sobre el valor total de la operación excluido el Impuesto a las ventas facturado.</p> <p><b>Parágrafo.</b> En los casos en que los sujetos de la retención determinen su impuesto a partir de una base gravable especial, la retención se efectuará sobre la correspondiente base gravable determinada para estas actividades por los acuerdos Distritales.</p>	<p><b>Artículo 9° Base de la retención.</b> La retención se efectuará sobre el valor total de la operación, excluido el impuesto a las ventas facturado.</p> <p><b>Parágrafo.</b> En los casos en que los sujetos de la retención determinen su impuesto a partir de una base gravable especial, la retención se efectuará sobre la correspondiente base gravable determinada para estas actividades.</p>

No variaron las disposiciones anteriores de manera sustancial.

## 23. COMPROBANTE DE LA RETENCION PRACTICADA

Decreto 053 de 1996	Decreto 271 de 2002
<p><b>Artículo 19° Comprobante de la retención practicada.</b> La retención por compras del impuesto de Industria y comercio deberá constar en el comprobante de pago o egreso o certificado de retención, según sea el caso.</p> <p>Los certificados de retención que se expidan deberán reunir los requisitos señalados por el sistema de retención al impuesto a las ventas.</p> <p>Los comprobantes de pagos o egresos harán las veces de certificados de las retenciones practicadas.</p>	<p><b>Artículo 10° Comprobante de la retención practicada.</b> La retención a título del impuesto de industria y comercio deberá constar en el comprobante de pago o egreso o certificado de retención, según sea el caso.</p> <p>Los certificados de retención que se expidan deberán reunir los requisitos señalados por el sistema de retención al impuesto sobre la renta y complementarios.</p> <p>Los comprobantes de pagos o egresos harán las veces de certificados de las retenciones practicadas.</p>

Como la norma base de retenciones que sirve de guía cambio, los certificados de retención que se expidan en virtud del acuerdo 65 de 2002, deberán cumplir con los requisitos señalados para el Impuesto de renta y complementarios

#### 24. NUEVAS DISPOSICIONES EN MATERIA DE RETENCIONES

##### **Decreto 271 de 2002**

**Artículo 11° Declaración y pago de retenciones de entidades públicas.** Las entidades ejecutoras del presupuesto general de la nación y de las entidades territoriales, operarán bajo el sistema de caja para efectos del pago de las retenciones del impuesto de industria y comercio.

**Artículo 12° Retención por servicio de transporte terrestre.** Para la actividad de servicio de transporte terrestre de carga y de pasajeros, la retención a título del impuesto de industria y comercio se aplicará sobre el valor total de la operación en el momento del pago o abono en cuenta que hagan los agentes retenedores, a la tarifa vigente.

Cuando se trate de empresa de transporte terrestre y el servicio se preste a través de vehículos de propiedad de los afiliados o vinculados a la empresa, dicha retención se distribuirá así por la empresa transportadora: El porcentaje que representen los pagos o abonos en cuenta que se hagan al tercero propietario del vehículo dentro del pago o abono en cuenta recibido por la empresa transportadora, se multiplicará por el monto de la retención total y este resultado será la retención a favor del propietario del vehículo, valor que deberá ser certificado por la empresa transportadora.

El remanente constituirá la retención a favor de la empresa transportadora y sustituirá el valor de los certificados de retención que se expidan a favor de la misma.

Se establece de manera novedosa, que para efectos del pago de las retenciones las entidades públicas operarán bajo el sistema de caja, conforme a lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley 633 de 2001, así mismo se introducen disposiciones específicas para el manejo de retenciones en los contratos de transporte terrestre.

#### 25. SISTEMA DE RETENCIONES EN PAGOS CON TARJETAS DE CREDITO Y DEBITO

##### **Acuerdo 65 de 2002**

**Artículo 15. Agentes de retención.** Las entidades emisoras de tarjetas de crédito y/o de tarjetas débito, sus asociaciones, y las entidades adquirentes o pagadoras, deberán practicar retención por el impuesto de industria y comercio a las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho afiliadas que reciban pagos a través de los sistemas de pago con dichas tarjetas.

**Artículo 16. Sujetos de retención.** Son sujetos de retención las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho afiliadas a los sistemas de tarjetas de crédito o débito que reciban pagos por venta de bienes y/o prestación de servicios gravables en Bogotá que no informen, ante el respectivo agente de retención, su calidad de exentos, excluidos o no sujetos respecto del impuesto de industria y comercio en Bogotá.



**Las entidades emisoras de las tarjetas crédito o débito, sus asociaciones, entidades adquirentes o pagadoras, efectuarán en todos los casos retención del impuesto de industria y comercio, incluidas las operaciones en las cuales el responsable sea un gran contribuyente.**

Artículo 17. Causación de la retención. **La retención deberá practicarse por parte de la entidad emisora, o el respectivo agente de retención, en el momento en que se efectúe el pago o abono en cuenta al sujeto de retención.**

Artículo 18. Determinación de la retención. **El valor de la retención se calculará aplicando sobre el total del pago realizado por el usuario de la tarjeta de crédito o débito, la tarifa mínima para cada año de acuerdo con la tabla de tarifas para el impuesto de industria y comercio.**

**Para calcular la base de la retención se descontará el valor de los impuestos, tasas y contribuciones incorporados, siempre que los beneficiarios de dichos pagos o abonos tengan la calidad de responsables o recaudadores de los mismos. También se descontará de la base el valor de las propinas incluidas en las sumas a pagar.**

**Parágrafo.** Se exceptúan de esta retención los pagos por compras de combustibles derivados del petróleo y los pagos por actividades exentas o no sujetas al impuesto de industria y comercio.

Artículo 19. Plazo de ajuste de los sistemas operativos. **La Secretaría de Hacienda fijará el plazo para que los agentes de retención efectúen los ajustes necesarios a los sistemas operativos, y comiencen a practicar la retención en la fuente en pagos con tarjetas de crédito y débito.**

Artículo 20. Regulación de los mecanismos de pago de las retenciones practicadas. **El Gobierno Distrital podrá establecer mecanismos para que los dineros retenidos sean consignados en el transcurso del bimestre correspondiente; de igual forma, podrá establecer mecanismos de pago electrónico que aseguren la consignación inmediata de los dineros retenidos en las cuentas que la Dirección Distrital de Impuestos señale.**

Se introduce el sistema de retenciones en pagos con tarjetas de crédito y débito, siendo determinadas como agentes de retención las entidades emisoras de las tarjetas y las entidades adquirentes o pagadoras, y deberá practicarse la retención a las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho afiliadas que reciban pagos a través de estos sistemas de pago, salvo que informen a los retenedores su calidad de exentos o no sujetos del impuesto en Bogotá.

La causación de la retención por pago con tarjetas débito o crédito, se efectúa al momento de pago o abono en cuenta, aplicando para efectos tarifarios la tarifa mínima vigente para cada año (3.6% para el año 2002 y 4.14% para el año 2003).

Este sistema de recaudo sólo operará en los términos y cuando lo indique la reglamentación respectiva.

## Acuerdo 65 de 2002

**Artículo 21. Presunciones en el impuesto de industria y comercio.** Para efectos de la determinación oficial del impuesto de industria y comercio, se establecen las siguientes presunciones:

1. En los casos en donde no exista certeza sobre la realización de la actividad comercial en la ciudad de Bogotá, se presumen como ingresos gravados los derivados de contratos de suministro con entidades públicas, cuando el proceso de contratación respectivo se hubiere adelantado en la jurisdicción del Distrito Capital.

2. Se presumen como ingresos gravados por la actividad comercial en Bogotá los derivados de la venta de bienes en la jurisdicción del Distrito Capital, cuando se establezca que en dicha operación intervinieron agentes, o vendedores contratados directa o indirectamente por el contribuyente, para la oferta, promoción, realización o venta de bienes en la ciudad de Bogotá.

De estos artículos tenemos que se consideran ingresos gravados en Bogotá aquellos obtenidos en contratos de suministros con entidades públicas, cuando el proceso de contratación se adelante en el Distrito, independientemente de donde esté ubicada la sede del proveedor de estos suministros, igualmente para efectos de venta de bienes en el Distrito de empresas no residentes en el mismo, se consideran ingresos gravados en el Distrito los obtenidos por la actividad comercial cuando en la venta se hubiere contado con la intervención de comercializadores contratados en esta ciudad.

Decreto 807 de 1993	Acuerdo 65/2002
<p><b>Artículo 50. Obligación de suministrar información periódica.</b></p> <p>Cuando la Dirección Distrital de Impuestos lo considere necesario, las entidades a que se refieren los artículos 623, 623-2, 623-2 (Sic.), 623-3 624, 625, 627 628, 629, 629-1, 631-1 y 633 del Estatuto Tributario Nacional, deberán suministrar la información allí contemplada en relación con el año inmediatamente anterior a aquel en el cual se solicita la información, dentro de los plazos y con las condiciones que señale el Director Distrital de Impuestos, sin que el plazo pueda ser inferior a quince (15) días calendario.</p> <p>Esta obligación se entenderá cumplida con el envío a la Administración Tributaria Distrital de la información que anualmente se remite a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en aplicación de dichas normas, o con el envío de la información que se haga por parte de esta última entidad, en el caso en que</p>	<p><b>Artículo 22. Obligación de suministrar información periódica.</b> Las siguientes personas y entidades relacionadas a continuación estarán obligadas a suministrar información periódica relacionada con operaciones realizadas en la jurisdicción de Bogotá, en los términos, condiciones y periodicidad que establezca el Director Distrital de Impuestos mediante resolución: entidades del Sistema de Seguridad Social Integral, Administradoras de Fondos de Cesantías y Cajas de Compensación Familiar; Entidades Públicas de cualquier orden, Empresas Industriales y Comerciales del Estado cualquier orden y Grandes Contribuyentes catalogados por la DIAN; Bolsas de Valores y Comisionistas de Bolsa; entidades del sector financiero, Superintendencia Bancaria, centrales financieras de riesgo y Superintendencia de Sociedades; Empresas de Servicios Públicos; importadores, productores y comercializadores de combustibles derivados del petróleo y los</p>

la Dirección Distrital de Impuestos se lo requiera.	agentes de retención de impuesto de industria y comercio en Bogotá.  El incumplimiento de esta obligación dará lugar a la aplicación de la sanción prevista en el artículo 24 del Acuerdo 27 de 2001.
---	---

Por último, se modifican las obligaciones de suministrar información periódica a entidades públicas y privadas que poseen información actualizada y que permitan evitar la evasión tributaria, y se acondicionan la mismas a requerimientos más específicos de necesidades del Distrito que a los existentes en las normas nacionales.

### CONCEPTO No. 961

Ref: Radicación 2002ER45476 y 63773

Tema: Retenciones Impuesto de ICA

Subtema: Las Empresas de Servicios Públicos son agentes de retención. - Pagos efectuados en virtud de Contrato de Mandato y Administración Delegada.

### Pregunta

Solicita el consultante, se aclare algunas inquietudes en relación con la aplicación de las nuevas modificaciones introducidas por el Acuerdo 65 de 2002 y el Decreto 271 de 2002 al sistema de retenciones a título de Impuesto de Industria y Comercio. Las inquietudes son las siguientes:

- 1) ETB es una empresa de servicios públicos mixta, constituida bajo la modalidad de una sociedad por acciones, cuyo capital social en un 99.93% es de propiedad del Distrito Capital y algunas de sus entidades centralizadas y descentralizadas. Teniendo en cuenta lo anterior, estimamos que ETB es agente de retención de ICA en los términos del numeral 1, artículo 3 del Decreto 271 de 2002, es decir que para efectos de retención en la fuente ETB se considera una entidad de Derecho Público. ¿Es correcta esta apreciación?
  
- 2) En la práctica de retención en la fuente sobre los pagos efectuados a terceros en virtud de contratos de mandato y administración delegada, tal y como se encuentra redactada la disposición del literal b, numeral 4, artículo 3 del Decreto 271 de 2002, se puede interpretar que el mandatario no tiene la obligación de presentar la declaración de las retenciones practicadas en nombre del mandante, sino que este deber radica en cabeza del mandante. Esta interpretación puede darse por una incompleta transcripción que se hizo en la mencionada norma del artículo 29 del Decreto 3050 de 1997. Sería conveniente aclarar en este sentido que la aplicación de retenciones en estos eventos se realiza en la misma forma que para las retenciones del impuesto sobre la Renta.

- 3) Teniendo en cuenta que para ETB resultará complejo el manejo de las retenciones practicadas por mandatarios, sería conveniente que la Secretaría de Hacienda considerara ampliar el plazo para la presentación de la declaración de retención de ICA hasta el último día hábil del mes siguiente al período objeto de declaración. La Secretaría de Hacienda autorizó a ETB para presentar la declaración de impuesto de ICA hasta el último día hábil del mes siguiente al período a declarar.
- 4) Finalmente, ETB incluye en su factura de servicios públicos, el valor de bienes y servicios prestados por terceros (por Ej. Equipos de identificación de llamadas, servicios Premium (línea astral, línea caliente, etc). Consideramos que los valores facturados para terceros no deberán estar sometidos a retención en la fuente a título de ICA, porque ETB, para efectos de retención en la fuente de ICA, se encuentra catalogada como una entidad de Derecho Público y además presta servicios catalogados como una entidad de derecho público y además presta servicios públicos, caso en el cual no aplicarían retenciones sobre todos los conceptos incorporados en sus facturas.

### Respuesta

Para comenzar, debemos indicarle que conforme con las normas de competencia nos está vedado el pronunciarnos sobre casos particulares motivo por el cual, sus interrogantes fueron acondicionados de tal manera que la respuesta sea dada de manera general y abstracta.

Para dar respuesta a su primer interrogante, recordemos lo preceptuado en la Ley 142 de 1994, “*por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios*” en donde se señala, que es competencia de los municipios en relación con los servicios públicos, entre otros, asegurar que se presten a sus habitantes de manera eficiente los servicios domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, y telefonía pública básica conmutada, por Empresas de Servicios Públicos de carácter:

- 1) Empresas de servicios públicos de carácter **oficial**
- 2) Empresa de servicios públicos **privada**
- 3) Empresa de servicios públicos **mixta** o
- 4) Directamente por la administración Central del respectivo municipio.

Para interpretar y aplicar la Ley 142 de 1994, se debe tener en cuenta las siguientes definiciones:

**Empresa de servicios públicos oficial.** Es aquella en cuyo capital la Nación, las entidades territoriales, o las entidades descentralizadas de aquella o estas tienen el 100% de los aportes.

**Empresa de servicios públicos mixta.** Es aquella en cuyo capital la Nación, las entidades territoriales, o las entidades descentralizadas de aquella o éstas tienen aportes iguales o superiores al 50%.

**Empresas de servicios públicos privada.** Es aquella cuyo capital pertenece mayoritariamente a particulares, o a entidades surgidas de convenios internacionales que deseen someterse íntegramente para estos efectos a las reglas a las que se someten los particulares

La Ley 142 de 1994 en su artículo 17, establece dos alternativas para darle la naturaleza jurídica a las empresas estatales encargadas de la prestación de servicios públicos domiciliarios: a) Sociedad por acciones, y b) Empresas industriales y comerciales del estado, la norma es del siguiente tenor:

“Artículo 17. Naturaleza. Las empresas de servicios públicos son sociedades por acciones cuyo objeto es la prestación de los servicios públicos de que trata esta Ley.

Parágrafo 1°. Las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional, cuyos propietarios no deseen que su capital esté representado en acciones, deberán adoptar la forma de empresa industrial y comercial del estado.

...”


Lo anterior no significa que la Ley 489 de 1998 haya modificado a la Ley 142 en lo relacionado con las sociedades por acciones, porque en el artículo 84 establece que las empresas oficiales de servicios públicos domiciliarios se seguirán regulando por la Ley 142:

“ Las empresas oficiales de servicios públicos y las entidades públicas que tienen por objeto la prestación de los mismos se sujetarán a la Ley 142 de 1994, a lo previsto en la presente Ley en los aspectos no regulados por aquella y a las normas que las complementen, sustituyan o adicionen.

Claro que lo anterior, y teniendo en cuenta que se consulta sobre una Empresa de servicios públicos mixta, constituida bajo la modalidad de una sociedad por acciones, pasamos a determinar si dichas empresas para efecto de retención a título del Impuesto de Industria y Comercio, se considera como una entidad de derecho público, para lo cual nos remitimos a lo estipulado, a nivel distrital, en el Decreto Número 271 del 28 de junio de 2002 “*Por medio del cual se reglamenta parcialmente el sistema de retenciones del impuesto de industria y comercio*”, en donde en el artículo 3°, señala como agentes de retención permanentes a :

**Artículo 3° Agentes de retención.** Son agentes de retención permanentes las siguientes entidades y personas:

1. Entidades de derecho público: La Nación, los departamentos, el distrito capital, y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas **y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera que sea la denominación que ellas adopten**, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos.



De la norma transcrita, se desprende claramente que equipara como entidad de derecho público, a las personas jurídicas en la que exista participación pública mayoritaria, es decir, que el Estado tenga participación superior al 50%, cualquiera que sea la denominación que ellas adopten.

Lo que significa, que basta con un aporte del Estado en este porcentaje para que sea considerado agente de retención permanente con los deberes y obligaciones que ello implica.

En cuanto al segundo interrogante, relacionado con la interpretación del artículo 3º numeral 4, literal b), referente con los intermediarios o terceros que intervengan en operaciones económicas en las que se generen ingresos en actividades gravadas para el beneficiario del pago o abono en cuenta, revisamos su texto, para determinar si se presta a confusión sobre el sujeto obligado a presentar las declaraciones de retención.

“ ...

**Artículo 3º Agentes de retención.** Son agentes de retención permanentes las siguientes entidades y personas:

...  
4.


Los intermediarios o terceros que intervengan en las siguientes operaciones económicas en las que se generen ingresos en actividades gravadas para el beneficiario del pago o abono en cuenta:

b) **En los contratos de mandato, incluida la administración delegada, el mandatario practicará al momento del pago o abono en cuenta todas las retenciones del impuesto de industria y comercio, teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante. Así mismo, cumplirá todas las obligaciones inherentes al agente retenedor.** ( se subraya)

El mandante declarará según la información que le suministre el mandatario, el cual deberá identificar en su contabilidad los ingresos recibidos para el mandante y los pagos y retenciones efectuadas por cuenta de éste.

**El mandante practicará la retención en la fuente sobre el valor de los pagos o abonos en cuenta efectuados a favor del mandatario por concepto de honorarios**

De acuerdo con la norma antes transcrita, es claro que en los contratos de mandato en general, incluida la administración delegada, corresponde al mandatario practicar en el momento del pago o abono en cuenta todas las retenciones a que haya lugar, atendiendo a la calidad de agente retenedor o no que tenga el mandante, es decir, si se trata de pagos por cuenta del mandato, y el mandante no es agente retenedor, no habrá lugar a efectuar retención. De tal manera que el mandatario debe cumplir además con todas las obligaciones inherentes a la calidad de agente retenedor, entre ellas la presentación de las declaraciones de retención.



El mandante a su vez practicará la retención sobre el valor de los pagos o abonos en cuenta por concepto de honorarios efectuados a favor del mandatario y sobre ésta retención cumplirá las obligaciones de agente retenedor.

El mandante declarará los ingresos obtenidos en el contrato y descontará los respectivos costos, deducciones, retenciones etc, según la información que le suministre el mandatario, el cual deberá identificar en su contabilidad los ingresos recibidos para el mandante y los pagos y retenciones efectuados por cuenta de éste.

No se puede entonces interpretar cosas distinta a lo que el texto expresa, de modo que la norma ordena al mandatario practicar la retención del impuesto de Industria y Comercio, debiendo cumplir con todas las obligaciones inherentes a la calidad de agente retenedor, teniendo en cuenta, obviamente la calidad del mandante lo que significa que es fundamental que quien otorga el mandato ( mandante) tenga la calidad de agente retenedor, calidad que se trasmite en todos los casos al mandatario.

Por otra parte, es importante aclarar al consultante que efectivamente mediante Resolución 1814 del 28 de diciembre de 2001, por la cual se establecen los lugares, plazos y descuentos para la presentación de las declaraciones tributarias y el pago de los Impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, establece para los contribuyentes definidos por la Ley como instituciones financieras, la Empresa Nacional de Telecomunicaciones TELECOM, la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá E.T.B. y la Empresa Colombiana de Petróleos ECOPETROL, un plazo especial **para declarar y pagar el impuesto de Industria y Comercio** hasta el último día hábil del mes siguiente al correspondiente período gravable. Esta prerrogativa se refiere única y exclusivamente para la presentación de las declaraciones tributarias del impuesto de industria y comercio y el pago de las misma y no cobijando con este plazo especial a las declaraciones de retención en la fuente de ICA, las cuales se sujetarán a las fechas establecidas por el Secretario de Hacienda, para la presentación y pago de las retenciones. No obstante, su solicitud se remite a la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, para que revise la viabilidad de modificación a la Resolución de plazos para declarar y pagar.

Finalmente, es de señalar que el artículo 9 del Acuerdo 65 de 2002 establece:

**“Artículo 9. Circunstancias bajo las cuales no se efectúa la retención.**

No están sujetos a retención en la fuente a título de industria y comercio:

- a) Los pagos o abonos en cuenta que se efectúen a los no contribuyentes del impuesto de industria y comercio.
- b) Los pagos o abonos en cuenta no sujetos o exentos.
- c) **Cuando el beneficiario del pago sea una entidad de derecho público.**
- d) Cuando el beneficiario del pago sea catalogado como gran contribuyente por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y

sea declarante del impuesto de industria y comercio en Bogotá, excepto cuando quien actúe como agente retenedor sea una entidad pública” (se resalta).

Como podemos observar está expresamente prohibido retener a las entidades de derecho público, por todos los pagos que a ella se le efectúe.

## **CONCEPTO No 962**

Ref: **Radicación No. 2002ER62136 del 16/09/2002**

Tema: Procedimiento

**Subtema:** Validez de declaración y pago de retenciones practicadas (ICA) en el formulario de declaración y pago del impuesto de industria y comercio.

### **Pregunta**

Un contribuyente presentó sus declaraciones de retención en la fuente del Impuesto de Industria y Comercio en el formulario del Impuesto de Industria y Comercio durante los tres (3) primeros bimestre del año 2002, ¿qué puede hacer para que estas declaraciones adquieran el valor correspondiente y se excluya al mismo de cualquier sanción, todo esto basado en los principios rectores del Derecho Tributario y en la tesis de que debe prevalecer la verdad real sobre la formal?


### **Respuesta**

De conformidad con el artículo 95, numeral 9º de nuestra Constitución Nacional, según el cual “es deber de las personas y de los ciudadanos contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de equidad y justicia”, deben los administrados velar por el cumplimiento cabal de los deberes a su cargo, frente al Estado que los administra.

Por su parte, dentro de los deberes y obligaciones formales en la relación jurídico tributaria entre Administración - administrado, se encuentra el de presentar en debida forma, dentro de los plazos y en los lugares establecidos por la Administración Tributaria, las declaraciones tributarias de los contribuyentes, que no son otra cosa más que la confesión privada que el sujeto pasivo realiza ante el fisco, con el objeto de dar cumplimiento a la Carta Magna y coadyuvar con las cargas del Estado, entendido éste en los diferentes niveles nacional, departamental o municipal, tal y como en ella se ordena, en concordancia para el caso en estudio en nuestro Distrito Capital, con lo establecido en el Decreto Distrital 352 de 2002, artículo 2.

La declaración tributaria como acto privado del contribuyente es una confesión libre y espontánea que por escrito hace el sujeto pasivo del impuesto correspondiente ante la Administración Tributaria, de su identidad, vecindad o domicilio, de su realidad fiscal y económica, los factores de determinación del impuesto y por ende de la obligación que como consecuencia de todo lo anterior, surge a su cargo.





Por lo anterior, en la normatividad fiscal del distrito capital artículo 13 del decreto distrital 807 de 1993 se señala que las declaraciones tributarias, deberán presentarse en los formularios oficiales que prescriba la dirección distrital de impuestos, y se consagran los requisitos tanto formales como materiales que deben reunir las declaraciones para que se entienda cumplida a satisfacción la obligación de declarar, requisitos a los cuales les otorga el Alto Tribunal Constitucional, plena validez.

Claro lo anterior, debemos recordar el texto del artículo 11 del Acuerdo 52 de 2001, el cual establece:

**Artículo 11. Declaración de Retenciones.** A partir del año gravable 2002 los agentes de retención del Impuesto de Industria y Comercio declararán y pagarán en el formulario que oportunamente prescriba la Dirección Distrital de Impuestos y en los plazos que fije la Secretaría de Hacienda.

Así mismo tenemos que la Administración Tributaria Distrital, en cumplimiento de la disposición antes transcrita, y mediante Resolución 004 del 11 de febrero de 2002 (artículo 1º), adoptó el formulario de retención del impuesto de industria y comercio, para el cumplimiento de los deberes formales y sustanciales inherentes a la declaración y pago de las retenciones de este impuesto así:

**“ARTÍCULO PRIMERO:** Adóptense los siguientes formularios anexos a la presente resolución y que hacen parte integral de la misma.

- Formulario Único para la declaración del Impuesto Predial Unificado.

- Formulario Único para la declaración del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros.


- Recibo Único de Pago Sistema Preferencial Régimen Simplificado del impuesto de Industria y Comercio.

- **Formulario de Retención del Impuesto de Industria y Comercio.**

- Recibo para pago de actos oficiales de impuestos a la Producción y al Consumo.”  
(Negrilla y subraya ajena a texto)

Como se aprecia claramente, para la declaración de retenciones del impuesto de industria y comercio fue adoptado un formulario independiente y totalmente diferente al del impuesto mismo, situación está que se dio porque las dos obligaciones son totalmente diferentes, en una es contribuyente del impuesto de industria y comercio y en la otra es responsable de efectuar el recaudo a un tercero del impuesto de industria y comercio, y dado que son obligaciones diferentes el Acuerdo 52 de 2001, estableció el cumplimiento de la obligación en formularios diferentes.

Esta disposición entró a regir a partir del primer bimestre de 2002, pero dada la transitoriedad en la aplicación de estas disposiciones especiales por parte de los agentes retenedores, para el **primer bimestre** del año en curso se expidió la



Resolución No. 06 del 21 de marzo de 2002, con la cual la Dirección Distrital de Impuestos **autorizó el uso del formulario del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros para declarar y pagar las retenciones practicadas durante el primer periodo del año 2002 (enero-febrero) y** exclusivamente para los agentes retenedores que presentaron la declaración oportunamente por este primer periodo de 2002 ( es decir presentaron antes del 22 de marzo de 2002).

Ahora bien, en cuanto respecta a los bimestres segundo (2º) y tercero (3º) del año 2002, no existen medidas que permitan al contribuyente subsanar los errores presentados sin sanción, puesto que como ya se dijo las medidas tomadas con la resolución de 2002, solamente operaron para el primer bimestre del año 2002.


Sobre, la tesis esbozada de prevalencia de la verdad real sobre la formal, tenemos que ha considerado la Corte Constitucional que, el cumplimiento del deber formal no llega solamente hasta la presentación de la declaración, **sino que es necesario que ésta se realice conforme a los parámetros establecidos por el legislador**, toda vez que la información tributaria que el contribuyente entrega a la Administración es a través de la declaración fiscal, y ésta es el medio por el cual la entidad tributaria puede controlar el cumplimiento de los deberes formales de los ciudadanos para con el fisco y por ende, obtener el real recaudo de los dineros provenientes del pago de los impuestos, tasas y contribuciones. Situación está que se vería vulnerada si el contribuyente no cumpliera con su obligación de presentar la declaración de retenciones en el formulario correspondiente, porque la administración no tendría como determinar que cumplió con la obligación de responsable de la retención dado que se confunde con su obligación de contribuyente del impuesto.

Así mismo establece que por esta razón, la obligación formal de los contribuyentes, de suministrar a la Administración de Impuestos, la información de naturaleza fiscal que ésta requiera para el cumplimiento de sus funciones, deriva de la potestad impositiva del Estado y del consiguiente deber de tributación, los cuales se fundamentan en los artículos superiores 150-12, 338 y 363 en concordancia con el 95-9 ibídem.

Sin embargo, y a pesar de ser una manifestación totalmente privada y a voluntad del sujeto pasivo plasmada en el documento de declaración, en cuyo diligenciamiento sólo juegan la voluntad y verdad del contribuyente, y de libre expresión y contenido, ésta manifestación, debe cumplir con una serie de requisitos exigidos por el legislador, en razón de que, si bien tiene una connotación privada, también produce efectos frente a la Administración Tributaria, y frente a terceros.

Al respecto se ha pronunciado la Corte Constitucional en los siguientes términos:

"las normas cuestionadas por el actor, (artículos 580 y 650-1) contienen unos requisitos, que por su importancia y trascendencia, pueden catalogarse como de fondo, pues, ellos, se reitera, están dirigidos a garantizar los derechos del propio contribuyente, pues, es claro para esta Corporación, que el no presentar la declaración tributaria, por ejemplo, en los lugares señalados para el efecto, desconoce la exigibilidad misma de la obligación fiscal y de paso no permitirá esclarecer la competencia, ante eventuales reclamos por parte del contribuyente o del mismo Estado. Igual prédica se hace en cuanto al hecho de no suministrar la identificación o la firma por quien tiene el deber formal de hacerlo, requisitos que, en su ausencia, transgreden el deber de individualizar la carga tributaria;



igual ocurre con el hecho de que la declaración no contenga los factores necesarios para identificar la base gravable, pues ello impide determinar, a la autoridad tributaria, de donde surge y cuanto es el monto de la obligación a pagar. Igualmente, en cuanto no se informe la dirección o se informe incorrectamente, el mismo contribuyente está desconociendo el más importante paso hacia la garantía de su propia defensa y contradicción, porque, al tenor de las normas tributarias, una notificación o un aviso a una dirección incorrecta, por ejemplo, implica una indebida notificación, que le impedirá al propio contribuyente el no poder explicar, oportunamente, las razones por las cuales considera justa o injusta una decisión de la Administración Tributaria, dentro, claro está, de las oportunidades legales que el propio ordenamiento jurídico tributario consagra para estos eventos." <sup>54</sup>

Por lo que concluye la Sala, que es claro para ella que el incurrir en alguna de las causales que dejan sin efectos jurídicos una declaración por vicios en su presentación, u omitir cualquiera de las disposiciones específicas para ello, implica el consiguiente incumplimiento de las obligaciones sustanciales frente al fisco, porque la obligación sustancial está encaminada a cumplir con las cargas públicas que implica el financiamiento del Estado, mediante la confesión de su realidad tributaria y el cumplimiento en el pago de las obligaciones fiscales a su cargo.

De no existir mecanismos de control y verificación por parte de la entidad tributaria, dicho control no podría realizarse en debida forma por la ausencia de la verificación de los requisitos formales razonables y proporcionales contenidos en las normas tributarias.

De la misma manera debemos tener en cuenta que el incumplimiento de los requisitos formales, genera trasgresión al principio de eficiencia en el recaudo de los tributos tasas o contribuciones y, puede traducirse en un mayor costo administrativo, para lograr el resultado, que de hecho se obtiene en forma simple con la colaboración de un contribuyente diligente o cuidadoso.


Adicionalmente es preciso tener en cuenta que no se puede pretender cumplido el deber formal de declarar las retenciones practicadas mediante la liquidación y pago de ella en un formato que no es siquiera de la misma obligación, porque a efectos que se entienda que cumplió con la obligación de declarar, el requerimiento inicial en los términos del artículo 13 del Decreto Distrital 807 es que se debe realizar en los formularios establecidos por la Dirección Distrital de Impuestos. Sobre el tema de la obligatoriedad de los formularios dado que son actos administrativos se ha pronunciado el Consejo de Estado señalando:

“A lo anterior, que reitera y destaca la Sala, agrega que la relación jurídica tributaria comprende además de la obligación tributaria sustancial, cuyo objeto es el pago del tributo, una serie de deberes y obligaciones de tipo formal que están destinadas a suministrar los elementos con base en los cuales el Gobierno puede determinar los impuestos, para dar cumplimiento y desarrollo a las normas sustantivas.

Uno de esos deberes del particular es la elaboración y presentación de las declaraciones tributarias y dentro de ellas, la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, sobre la cual la Administración ejerce sus funciones de fiscalización y

---

<sup>54</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-844 del 17 de octubre de 1999



de determinación del impuesto. Tal declaración debe presentarse en los formularios prescritos por la Administración que van acompañados de instrucciones precisas de las cuales el contribuyente no puede apartarse, so pena de incurrir en distintas sanciones previstas en la ley (E.T. 641, 650). Del conjunto de normas que regulan las declaraciones tributarias y en particular las del impuesto de renta puede concluirse que no se trata de un simple formato, sino de instrumentos oficial en el cual se materializan las obligaciones que obligatoriamente debe rendir el particular al Estado, de acuerdo con la ley, los reglamentos y las instrucciones que al efecto legalmente está en capacidad de prescribir el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Las anteriores afirmaciones tienen su respaldo en la siguiente normatividad positiva que fue indicada y aducida por la demanda: del Estatuto Tributario los artículos 578 y 596; el Decreto 2511 de 1993 en especial lo dispuesto en sus artículos 11, 12 y 14 y las Resoluciones 844 y 853 del 3 de marzo de 1994 del Director de Impuesto y Aduanas que acogieron los formularios D.I.A.N. 77.001.93 para grandes contribuyentes y sociedades D.I.A.N. 77.002.93 para personas naturales, para declarar renta por el año gravable 1993, formularios de los cuales forman parte las instrucciones impugnadas.

Las citadas resoluciones junto con los formularios y sus instrucciones constituyen un acto administrativo de carácter general e impersonal que si bien puede ser inicio del proceso de determinación del impuesto, considerado en si mismo constituye un acto definitivo como manifestación de voluntad administrativa que produce efectos jurídicos, porque es expedido por el funcionario competente, incluye unas instrucciones precisas de obligatorio cumplimiento de los usuarios que son indeterminados y por si mismo cumple un objetivo de orden legal de la mayor trascendencia: permitir que el particular cumpla satisfactoriamente con el deber de declarar al Estado su renta y patrimonio.

En este sentido y por tales motivos las declaraciones constituyen verdaderos instructivos obligatorios expedidos por el Gobierno que, por ser de carácter general e impersonal, constituyen actos administrativos cuyo objetivo principal se cumple y su finalidad se agota en el momento en el que el contribuyente lo presenta diligenciado a la respectiva autoridad. En consecuencia, tales actos pueden ser susceptibles del control jurisdiccional según el artículo 82 del C.C.A. y la vía adecuada es la acción pública de nulidad consagrada en el artículo 84 del C.C.A.”<sup>55</sup>

No obstante basados en la reglas procedimentales distritales es claro, en que no existe declaración de retenciones presentada, cuando se liquidan las retenciones practicadas en un formulario diferente al adoptado por la Dirección Distrital de Impuestos, situación que genera la obligación de presentar la declaración formalmente en el formulario establecido y por consiguiente liquidar la correspondiente sanción de extemporaneidad que se genera por no cumplir con la obligación de declarar dentro del plazo establecido; también es preciso señalar que el pago que se realizó mediante ese formulario de manera errada una vez sea corregida la declaración del impuesto de Industria y Comercio si es del caso o determinada que no surte efecto legal alguno ( no sujetos) y presentada la declaración de retenciones del impuesto de industria y comercio, se debe tener como un pago realizado a la declaración de retenciones que se presente subsanando el error, sin que el contribuyente se vea en la necesidad de volver a realizar el pago en el momento en que presenta la declaración con la cual va a declarar las retenciones practicadas, teniendo en cuenta la aplicación de las siguientes

---

<sup>55</sup> Consejo de Estado en sentencia del 20 de mayo de 1994, C. P. Ponente Dr. Jaime Abella Zárate.

disposiciones del Estatuto Tributario Nacional.

### **IMPUTACIÓN DE PAGOS EFECTUADOS COMO SIMPLE DEPOSITOS, BUENAS CUENTAS O SALDOS A FAVOR, CUANDO SE ES CONTRIBUYENTE DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO Y AGENTE DE RETENCIÓN SIMULTANEAMENTE**

Es claro que la administración debe basar sus actividades en observancia de los principios constitucionales del derecho tributario<sup>56</sup>, es especial y para el caso inexamine, en el principio de equidad y eficiencia, por lo cual entraremos a revisar el artículo 803 del Estatuto Tributario Nacional, que establece:

**“Artículo 803. Fecha en que se entiende pagado el impuesto.** Se tendrá como fecha de pago del impuesto, respecto de cada contribuyente, aquella en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de impuestos nacionales o a los bancos autorizados, aún en los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a su favor por cualquier concepto.” (se subraya)

Observamos de la norma transcrita que todo pago que entre a las arcas de la administración distrital, debe entenderse efectuado para efectos del cómputo del mismo, desde el día en que ingresó a las oficinas de impuestos o cualquiera de los bancos autorizados para el recaudo del mismo, por lo cual es imposible entrar a desconocer por parte de este despacho, que si un contribuyente efectuó un pago en exceso o de lo no debido por un impuesto administrado por la Dirección Distrital de Impuestos, el mismo (el pago) deberá entenderse a su disposición (del contribuyente) bien sea bajo la figura de devolución o bajo la figura de compensación como un simple depósito, del cual puede hacer uso en la medida en que lo requiera y observando simplemente los requisitos primordiales para la devolución o compensación, como lo son el encontrarse dentro del término legal para efectuar la solicitud de devolución y/o compensación, el que exista un saldo a favor ciertamente determinable y que no tenga saldos a cargos por obligaciones más antiguas y que quien solicita la devolución y/o compensación sea quien ha efectuado el pago en exceso o de lo no debido.

Pero a pesar de lo expuesto, es necesario precisar en específico para la situación objeto de discusión, que dado que la declaración de retenciones en la fuente del impuesto de industria y comercio, es una de las declaraciones que requieren constancia de pago de lo liquidado no basta con que el contribuyente tenga una expectativa de saldo a favor del contribuyente, sino que debe existir previamente a la solicitud de compensación **un saldo a favor ciertamente determinado**, como ocurre con la liquidación de corrección por menor valor cuando existe una solicitud de corrección por menor valor, conforme con el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993 o el hecho de la presentación de una declaración que no surte efecto legal alguno como en el caso del responsable de retenciones que no es contribuyente y liquidó la retención en el formulario del impuesto de industria y comercio.

<sup>56</sup> **Artículo 363.** El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Lo que quiere decir que no basta, con que el administrado tenga expectativa de un saldo a su favor, sino que es requisito sine quanun que se haya generado efectivamente ese saldo a favor y para ello es indispensable que:

- a. Se haya corregido por menor valor la declaración y se genere un saldo a favor mediante la liquidación de corrección por menor valor.
- b. El declarante no sea contribuyente por lo que la declaración no produce efecto legal alguno, situación que requiere ser analizada en la solicitud de compensación.
- c. Que del saldo a cargo de la declaración los pagos sobre el saldo a cargo hayan causado un pago en exceso que genera un saldo a favor.

Para ello es indispensable que el contribuyente solicite la compensación respectiva a la declaración presentada y el pago a la declaración se tendrá por hecho desde el momento hecho así sea como un saldo a favor de otro tributo una vez la administración lo reconozca en el acto administrativo de compensación.

De la anterior situación tenemos que como existe un saldo a favor generado por el pago en exceso ocasionado por la liquidación en un formulario de una obligación que no se podía determinar en este, y efectivamente causado una vez se haya corregido la declaración del impuesto de industria y comercio por menor valor si es del caso, cuando se presente la declaración de retenciones del período que declaró erróneamente, no tendrá que volver a cancelar el dinero que había cancelado por retenciones practicadas en el formulario errado, porque este pago ya lo tiene realizado con anterioridad a la presentación de la declaración. Sea del caso recordar que a efectos que la declaración de retenciones que se presente se tenga como válidamente presentada, en la cual se impute el valor de saldo a cargo generado por haber liquidado las retenciones en un formulario diferente al establecido, requiere que atendiendo la regla de imputación del artículo 133 del Decreto Distrital 807 de 1993<sup>57</sup> el valor del saldo a favor objeto de compensación y de lo que se liquide y pague en la declaración de retenciones sufrague completamente el saldo a cargo determinado en la Declaración de retenciones del impuesto de industria y comercio

Como corolario de lo anterior tenemos que una vez generado efectivamente el saldo a favor, y presentada la declaración de retenciones en forma correcta, la administración previa solicitud del contribuyente, podrá reconocer el derecho que posee el contribuyente de aplicar la compensación en el pago de retenciones por concepto del Impuesto de Industria y Comercio, previo estudio de la cuenta corriente y revisión de la no existencia de deudas más antiguas a las que se pretende compensar los dineros reconocidos a favor del contribuyente.

---

<sup>57</sup> El Artículo 133 del Decreto Distrital 807 de 1993, reza: “**ARTICULO 133. PRELACION EN LA IMPUTACIÓN DEL PAGO.** Los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes, deberán imputarse al período e impuesto que indique el contribuyente, en la siguiente forma: primero a las sanciones, segundo, a los intereses y por último a los impuestos o retenciones, junto con la actualización por inflación cuando hubiere lugar a ello.

Cuando el contribuyente, responsable o agente de retención impute el pago en forma diferente a la establecida en el inciso anterior, la Administración lo reimputará en el orden señalado, sin que se requiera de acto administrativo previo.

Cuando el contribuyente no indique el período al cual deben imputarse los pagos, la administración tributaria podrá hacerlo al período más antiguo, respetando el orden señalado en este artículo.”

Así mismo es necesario precisar, que la obtención del reconocimiento de un saldo a favor no excluye por motivo alguno al contribuyente del pago de la correspondiente sanción de extemporaneidad por la no presentación de la declaración dentro de los plazos establecidos por la administración tributaria, para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con el fisco distrital

Así las cosas, tenemos que a partir del segundo bimestre del 2002, los contribuyentes del impuesto de industria y comercio deberán sin excepción alguna declarar su impuesto de industria y comercio en el formulario establecido para el efecto y los responsables de recaudar a terceros deberán declarar las retenciones practicadas por el impuesto de industria y comercio, durante el bimestre en los correspondientes formularios de manera independiente, y para poder subsanar el error deberán aplicar el procedimiento derivado de la aplicación del Decreto Distrital 807 de 1993 así:

#### **A. CUANDO ES CONTRIBUYENTE DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO Y AGENTE DE RETENCIÓN SIMULTÁNEAMENTE**

Si el contribuyente presenta la declaración del Impuesto de Industria y Comercio en el "Formulario del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros" y diligencia el renglón BH " Retenciones Practicadas" (de los períodos gravables del año 2001 y anteriores) declarando y pagando las retenciones que practicó en el bimestre. El contribuyente no ha cumplido con su obligación formal de presentar la declaración de retenciones por lo que deberá:

1. Presentar proyecto de corrección por menor valor de la declaración del impuesto de industria y comercio, disminuyendo de su saldo a cargo las retenciones practicadas en el período, que liquidó erróneamente en ese formulario. Conforme a los parámetros establecidos en el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993.

- 2 Una vez obtenga la liquidación de corrección por menor valor, presenta declaración de retenciones, en el formulario " Formulario de Retenciones del Impuesto de Industria y Comercio", liquidando las retenciones que practicó y calculando una sanción de extemporaneidad del 5% por mes o fracción, si esta se presentó antes del emplazamiento o auto de inspección tributaria, sanción mínima \$ 160.000. Es preciso aclarar que como esta declaración requiere para su validez como declaración la constancia de pago total de lo liquidado en los términos del artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1993, debe con la presentación de la declaración cancelar el valor faltante de retenciones practicadas, si modifica el valor liquidado en la declaración errada, mas sanción e intereses generados si es del caso.

Cuando en la declaración se liquide una retención igual a la liquidada y pagada erróneamente en la declaración del impuesto de industria y comercio, y si no modifica el valor liquidado y pagado de retenciones en la declaración presentada erróneamente, sólo liquidará y pagará el valor de la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración.

3. Por el saldo a favor que se origine en la solicitud de corrección por menor valor, deberá presentar solicitud de compensación del valor cancelado en el formulario errado,

al grupo de Devoluciones y Compensaciones de la Unidad de Recaudo de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo.

## **B. CUANDO SE ES AGENTE DE RETENCION EXCLUSIVAMENTE**

Si el responsable de la retención, a pesar de no ser contribuyente liquidó y pagó la retención practicada en el bimestre en el formulario del Impuesto de Industria y Comercio, deberá:

1. La declaración presentada inicialmente, como es una declaración presentada por un no obligado en los términos del artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1993, no tendrá efecto legal alguno.
2. Deberá entonces el responsable agente retenedor presentar la declaración de retenciones del Impuesto de industria y comercio en el formulario adoptado para el efecto, liquidando las retenciones que practicó en el período y calculando una sanción de extemporaneidad del 5% por mes o fracción, si se presentó antes del emplazamiento o auto de inspección tributaria, Sanción mínima \$ 160.000. Es preciso aclarar que como esta declaración requiere para su validez como declaración, la constancia de pago total de lo liquidado en los términos del artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1993, debe con la presentación de la declaración cancelar el valor faltante de retenciones practicadas, si modifica el valor liquidado en la declaración errada, mas sanción e intereses generados si es del caso.

Cuando en la declaración se liquide una retención igual a la liquidada y pagada erróneamente en la declaración del impuesto de industria y comercio, y si no modifica el valor liquidado y pagado de retenciones en la declaración presentada erróneamente, sólo liquidará y pagará el valor de la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración.

3. Solicitará la correspondiente compensación del valor cancelado en el formulario errado, al grupo de Devoluciones y Compensaciones de la Unidad de Recaudos de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo.

Por último y sobre la aplicación del artículo 2<sup>058</sup> del Acuerdo 52 de 2001 “por medio del cual se establecen algunas modificaciones al régimen procedimental de los tributos en

---

<sup>58</sup> Artículo 2. Corrección de errores e inconsistencias en las declaraciones y recibos de pago. Cuando en la verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, y demás declarantes de los tributos, se detecten inconsistencias en el diligenciamiento de los formularios prescritos para el efecto, tales como omisiones o errores en la naturaleza o definición del tributo que se cancela, año y/o período gravable, se podrán corregir de oficio o a solicitud de parte, de manera individual o automática, para que prevalezca la verdad real sobre la formal generada por error.

*Bajo estos mismos presupuestos, la Administración podrá corregir sin sanción para el declarante, errores de NIT, o errores aritméticos, siempre y cuando la corrección no genere un mayor valor a cargo del contribuyente y su modificación no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo o la discriminación de los valores retenidos, para el caso de la declaraciones de retención en la fuente.*

*Las correcciones se podrán realizar en cualquier tiempo, modificando la información en los sistemas que para tal efecto maneje la entidad, ajustando los registros y los estados financieros a que haya lugar, e informando las correcciones al interesado.*

*Para la aplicación de este artículo la Dirección Distrital de Impuestos, la oficina de control interno y la Dirección de Sistemas de la Secretaría de Hacienda o quien haga sus veces, establecerán dentro de los seis meses siguientes a la expedición de este acuerdo, un procedimiento que permita el control, seguimiento y auditoría del proceso.*



el Distrito Capital de Bogotá”, tenemos que la misma fue reglamentada por el manual de procedimiento 02 del 6 de junio de 2002, en el cual no se previó la opción de subsanar errores de este tipo para declaraciones de retenciones del impuesto de industria y comercio, porque en particular la autorización esta dada para cuando se equivocan de formulario pero el formulario es relativo a la misma obligación solo que es de un período errado, como por ejemplo declarar impuesto predial unificado del año gravable 1997 en un formulario del año 1998, situación que no modifica la situación de fondo del contribuyente porque es un formulario del mismo tributo, pero en el caso el formulario utilizado es el de una obligación totalmente diferente al de la obligación que pretendió declarar y para su modificación se requiere exclusivamente la presentación de la declaración en el formulario respectivo.

Nota de relatoría: modificado por el concepto 1111

### **CONCEPTO No 964**

**Ref:** Rad. 2002ER51067 del 23/08/2002

**Tema:** Impuesto de Industria y Comercio.

**Subtema:** Método de participación

### **Pregunta**

¿Los ingresos por el método de Participación están gravados con el Impuesto de Industria y Comercio?, siendo un método netamente contable, que se realiza conforme con las circulares conjuntas No. 009 de 1996 y 13 de 1996, suscritas por la Superintendencia de Sociedades y la Superintendencia de Valores respectivamente.

¿En caso de que la respuesta sea negativa, se debe entender que estos ingresos sólo constituyen base gravable en ICA cuando son efectivamente decretados y abonados los dividendos o participaciones?

### **Respuesta**

Para empezar debemos recordar que el hecho generador del impuesto de industria y comercio en jurisdicción del distrito capital está constituido “...por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.”<sup>59</sup>

---

<sup>59</sup> Decreto Distrital 352 de 2002, artículo 32

Así mismo la base gravable del impuesto de industria y comercio, en la ciudad capital, está conformada por

**Artículo 42. Base gravable.**

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

**Parágrafo primero.** Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

**Parágrafo segundo.** Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta. *(subraya ajena a texto)*

De lo cual podemos concluir fácilmente que la base gravable del tributo la conforman la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones de ley que perciba un contribuyente por el ejercicio de una actividad gravada en jurisdicción de Bogotá.

Aclarado lo anterior, debemos precisar que se entiende por método de participación patrimonial, al respecto la Circular conjunta<sup>60</sup> 009 y 013 de 1996 lo definen como:

“1. DEFINICIÓN


Se conoce como “método de participación patrimonial” el procedimiento contable por el cual una persona jurídica o sucursal de sociedad extranjera registra su inversión ordinaria en otra, que e constituirá en su subordinada o controlada, inicialmente al costo ajustado por inflación, para posteriormente aumentar o disminuir su valor de acuerdo con los cambios en el patrimonio de la subordinada subsecuentes a su adquisición, en lo que le corresponda según su porcentaje de participación.

Las contrapartidas de este ajuste en los estados financieros de la matriz o controlante se registran en el estado de resultado y/o en una cuenta aparte dentro del Superávit de capital.

El método de participación patrimonial deberá utilizarse para la contabilización de cada una de las inversiones, de forma individual.” *(Se subraya).*

De la norma transcrita se desprende que las inversiones patrimoniales corresponden a recursos colocados en acciones o aportes, en entes privados, los cuales representan derechos de propiedad, estas inversiones le permiten al inversor, controlar o ejercer

<sup>60</sup> Superintendencia de Sociedades (Circular 009), Superintendencia de Valores (Circular 013)



influencia importante en las decisiones del ente emisor, y que el método de participación patrimonial establece que las empresas controlantes o matrices deben contabilizar sus inversiones en las subordinadas o controladas mediante este método a efectos de conocer contablemente los incrementos o decrementos de sus inversiones en estas.

Tenemos entonces que el método de participación patrimonial no es más que un simple método que permite valorar las inversiones de capital con carácter permanente en sociedades controladas o vinculadas, y al mismo tiempo le permite a la entidad controlante efectuar una medición de los resultados que tales inversiones producen.

Una vez precisado, qué es el método de participación patrimonial debemos establecer como se efectúa el cálculo que sirve de base para el ajuste en la inversión, para ello es necesario transcribir el numeral 6º de la Resolución conjunta 009 y 013, que determina:

“6. BASE DE CALCULO PARA AJUSTE DE LA INVERSIÓN.

La base del cálculo es la diferencia entre el patrimonio de la subordinada, correspondiente al periodo corriente con el inmediatamente anterior. Tal base debe calificarse en resultados del ejercicio y otras partidas patrimoniales.

De los resultados del ejercicio se debe excluir las utilidades o pérdidas originadas por operaciones entre subordinadas y matriz o controlante, que aún no hayan sido realizadas por ésta a través de la venta a terceros. Las utilidades o pérdidas no realizadas se deben reconocer en Cuentas de Orden (Diversas) y deberán ser objeto de revalidación en notas a los estados financieros.

También se excluyen las utilidades que correspondan al capital preferente, es decir, los aportes con dividendo garantizado.

La diferencia patrimonial así depurada es la base para la aplicación del porcentaje de participación a las inversiones en subordinadas, de conformidad con el procedimiento señalado en el numeral 9 de esta circular.”

Tenemos entonces, que constituye base para la cuantificación del método de participación, los resultados obtenidos en el respectivo ejercicio por parte de la subordinada, excluyendo únicamente las utilidades o pérdidas obtenidas en las operaciones realizadas entre subordinadas y matriz, que aún no hayan sido realizadas por ésta a través de ventas a terceros.


La circular conjunta<sup>61</sup> 003 y 001, que modifica el numeral 8º de la Circular conjunta 009 y 013, establece:

1. El numeral 8 de la Circular Conjunta, sobre los ajustes integrales por inflación quedará así:

El valor de la aplicación del método de participación queda reconocido totalmente en el valor de las inversiones en cuestión, al cierre de cada período. Este valor será la base para que, siguiendo las reglas generales, durante el transcurso del período siguiente se continúen realizando los ajustes integrales por inflación con periodicidad mensual.

---

<sup>61</sup> Superintendencia de Sociedades (003), Superintendencia de Valores (001)



No obstante, lo anterior, para el segundo y siguientes períodos de aplicación del método, el ajuste por inflación al patrimonio de la subordinada no genera un incremento en la inversión de la matriz por estar reconocido en los ajustes que por dicho sistema, realiza la matriz al monto de la inversión. En consecuencia, el valor correspondiente a la variación de la revalorización del patrimonio, en el porcentaje de participación que tenga la matriz, deberá excluirse previamente al cálculo de las variaciones patrimoniales para determinar el valor a registrar. Hecho que además deberá tenerse en cuenta en la base del cálculo para el ajuste de la inversión señalado en el numeral 6 de la circular que se modifica.”

Una vez enunciadas las anteriores referencias, debemos entrar a estudiar entonces si los ingresos obtenidos por método de participación patrimonial **hacen parte o no** de la base gravable del impuesto de industria y comercio, al tenerse en el primero de los eventos como un ingreso real o como un simple ajuste integral por inflación, en el segundo.

Si recordamos que la base gravable del impuesto la constituyen la totalidad de **ingresos** ordinarios y extraordinarios percibidos durante una vigencia fiscal, menos las deducciones de ley (devoluciones, rebajas, descuentos, etc), debemos precisar entonces que es ingreso.

Los ingresos encuentran su definición en el Artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 como *“aquellos que representan flujo de entrada de recursos, en forma de incremento del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas en un período, que no provienen de los aportes de capital.”* (se subraya)

Por su parte el artículo 96 del Decreto 2649 de 1993 preceptúa:

**“ART.96.** Reconocimiento de ingresos y gastos. En cumplimiento de las normas de realización, **asociación** y asignación, los ingresos y los gastos se deben reconocer de tal manera que se logre el adecuado registro de las operaciones en la cuenta apropiada, por el monto correcto y en el período correspondiente, para obtener el justo cómputo del resultado neto del período. (Se subraya)

Por su parte el artículo 13 de la misma norma establece:

**ART. 13 Asociación:** Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generará beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente...”.

Dentro de los ingresos y como una clasificación que emerge para efectos tributarios tenemos los denominados “ingresos brutos”, entendiéndose como tales, *“La suma de todos los ingresos obtenidos en el período gravable, son los ingresos obtenidos por el ejercicio de cualquiera de las actividades sujetas al impuesto de industria, comercio y avisos, tales como las actividades industriales, comerciales o de servicios”*.

*Integran el conjunto de ingresos brutos todos los ordinarios y extraordinarios que perciba el contribuyente como retribución al ejercicio de una actividad gravada con el Impuesto de Industria y Comercio, durante una vigencia fiscal y están llamados a integrar la base impositiva para liquidación de este tributo en ese período, con las excepciones contempladas en la norma definidora de la base gravable.*

*Se entiende como ingresos ordinarios “todos aquellos que se reciben o causan regularmente, como los percibidos en razón de un objeto social o dentro de un giro ordinario de un negocio” y como ingresos extraordinarios “aquellos que se reciben o causan en actividades diferentes al objeto social, al giro ordinario de los negocios, o en general no provenientes de actividades regulares”.*

*Respecto de los segundos, estos aunque son producto de la realización de una actividad diferente de las previstas en el objeto social del ente económico, o diferente a las realizadas en el giro ordinario de los negocios del mismo ente social, también son percibidos en desarrollo de una actividad que en si misma se constituye en hecho generador de este Impuesto.*


*Es claro que la finalidad del legislador al crear el Impuesto de Industria y Comercio, fue la de gravar a los sujetos que realizan una de las actividades de las contempladas en la ley creadora del tributo, por consiguiente, debemos tener en cuenta que para que los ingresos estén gravados deberá existir una relación de causalidad entre su percepción y el gravamen mismo; la cual entendemos existe cuando los percibidos son producto o consecuencia de la realización del hecho generador; constituyéndose ese hecho en la causa única de la relación tributaria.*

*Es norma en sentido contable que los ingresos deben ser causados y realizados, entendiéndose a esta última conforme con el artículo 27 del Estatuto Tributario Nacional como:*

*“Se entienden realizados los ingresos cuando se reciban efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipados, que correspondan a rentas no causadas sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen.*

*Se exceptúan de la norma anterior:*

a) Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el



año o período gravable, salvo lo establecido en este estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos.

b) Los ingresos por concepto de dividendos, y de participaciones de utilidades en sociedades de responsabilidad limitada o asimiladas, se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles.

c) Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente, salvo que el contribuyente opte por acogerse al sistema de ventas a plazos.

**Parágrafo.** A partir del año gravable de 1992, los contribuyentes a quienes se aplica lo dispuesto en el título V de este libro, adicionalmente deberán sujetarse a las normas allí previstas. *(se subraya)*

Como se aprecia, los ingresos por regla general se realizan cuando se reciben efectivamente en forma de pago sea este en dinero o en especie, teniéndose como excepción cuando se trata de dividendos o participaciones por utilidades de inversión, **en donde se entiende realizado el ingreso solamente cuando le hayan sido abonados en cuenta con calidad de exigibles las correspondientes sumas que reflejan o respaldan los dividendos o participaciones.**

Así las cosas, podemos concluir que siendo el método de participación un registro contable, que obliga a reconocer en la contabilidad, en cuanto sucedan los aumentos o disminuciones de las inversiones en empresas controladas, bien sea como un ingreso o como un gasto del ejercicio corriente, puede afirmarse entonces que este registro contable, bien sea de ingreso o gasto, no tiene incidencia en la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio, ya que no existe una verdadera “realización fiscal del ingreso”, ya que la realización del ingreso para los fines de este impuesto debe entenderse conforme con lo previsto en el artículo 27 del Estatuto Tributario Nacional, **solamente hasta el momento en la empresa subsidiaria o controlada abona efectivamente los dividendos o participaciones, y la controlante los recibe.**

Es decir que mientras ocurre este **abone efectivamente los dividendos o participaciones** no habrá realización del ingreso y por ende no existirá ingreso efectivo que incremente el patrimonio de la sociedad controlante, hasta tanto el sujeto inversionista reciba los dividendos efectivos, es decir realice el ingreso.

## CONCEPTO No 966

**NOTA DE RELATORÍA: ANULADOS LOS APARTES DEMANDADOS, SUBRRADOS,** mediante Sentencia 17558, CONSEJO DE ESTADO de fecha 1-09-2011. También ver Sentencia del Tribunal Administrativo No. 2007-00005-01-2008.

Respuesta

f: **Radicación No. 2002ER65595 del 10/10/2002**

**Tema:** Impuesto de industria y comercio

**Subtema:** Base Gravable, diferencia en cambio, y rendimientos financieros provenientes de cuentas en el exterior.

### Pregunta

¿Están gravados con el impuesto de industria y comercio, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros y diferencia en cambio producidos por depósitos en moneda extranjera en instituciones financieras del exterior?

### Respuesta

1. Para empezar debemos recordar que el hecho generador del impuesto de industria y comercio en jurisdicción del distrito capital está constituido *“...por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.”*<sup>62</sup>

Así mismo la base gravable del impuesto de industria y comercio, en la ciudad capital, está conformada por

#### **Artículo 42. Base gravable.**

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

<sup>62</sup> Decreto Distrital 352 de 2002, artículo 32

**Parágrafo primero.** Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

**Parágrafo segundo.** Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta. (*subraya ajena a texto*)

De lo cual podemos concluir fácilmente que la base gravable del tributo la conforman la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones de ley que perciba un contribuyente por el ejercicio de una actividad gravada en jurisdicción de Bogotá.

Si recordamos que la base gravable del impuesto la constituyen la totalidad de **ingresos** ordinarios y extraordinarios percibidos durante una vigencia fiscal incluyendo los rendimientos financieros, menos las deducciones de ley (devoluciones, rebajas, descuentos, etc), debemos precisar entonces que es ingreso.

Los ingresos encuentran su definición en el Artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 como *“aquellos que representan flujo de entrada de recursos, en forma de incremento del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas en un período, que no provienen de los aportes de capital.”*

Por su parte el artículo 96 del Decreto 2649 de 1993 preceptúa:

**“ART.96.** Reconocimiento de ingresos y gastos. En cumplimiento de las normas de realización, **asociación** y asignación, los ingresos y los gastos se deben reconocer de tal manera que se logre el adecuado registro de las operaciones en la cuenta apropiada, por el monto correcto y en el período correspondiente, para obtener el justo cómputo del resultado neto del período. (Se subraya)

Por su parte el artículo 13 de la misma norma establece:

**ART. 13 Asociación:** Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generará beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente...”.

Dentro de los ingresos y como una clasificación que emerge para efectos tributarios tenemos los denominados “ingresos brutos”, entendiéndose como tales, *“La suma de todos los ingresos obtenidos en el período gravable, son los ingresos obtenidos por el*



*ejercicio de cualquiera de las actividades sujetas al impuesto de industria, comercio y avisos, tales como las actividades industriales, comerciales o de servicios”.*

*Integran el conjunto de ingresos brutos todos los ordinarios y extraordinarios que perciba el contribuyente como retribución al ejercicio de una actividad gravada con el Impuesto de Industria y Comercio durante una vigencia fiscal y están llamados a integrar la base impositiva para liquidación de este tributo en ese período, con las excepciones contempladas en la norma definidora de la base gravable.*

*Se entiende como ingresos ordinarios “todos aquellos que se reciben o causan regularmente, como los percibidos en razón de un objeto social o dentro de un giro ordinario de un negocio” y como ingresos extraordinarios “aquellos que se reciben o causan en actividades diferentes al objeto social, al giro ordinario de los negocios, o en general no provenientes de actividades regulares”.*

*Respecto de los segundos, estos aunque son producto de la realización de una actividad diferente de las previstas en el objeto social del ente económico, o diferente a las realizadas en el giro ordinario de los negocios del mismo ente social, también son percibidos en desarrollo de una actividad que en si misma se constituye en hecho generador de este Impuesto.*

*Es claro que la finalidad del legislador al crear el Impuesto de Industria y Comercio, fue la de gravar a los sujetos que realizan una de las actividades de las contempladas en la ley creadora del tributo, por consiguiente, debemos tener en cuenta que para que los ingresos estén gravados deberá existir una relación de causalidad entre su percepción y el gravamen mismo; la cual entendemos existe cuando los percibidos son producto o consecuencia de la realización del hecho generador; constituyéndose ese hecho en la causa única de la relación tributaria.*

*Es norma en sentido contable que los ingresos deben ser causados y realizados, entendiendo a esta última conforme con el artículo 27 del Estatuto Tributario Nacional como:*

*“Se entienden realizados los ingresos cuando se reciban efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipados, que correspondan a rentas no causadas sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen.*

*Se exeptúan de la norma anterior:*

- a) Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, salvo lo establecido en este estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos.*
- b) Los ingresos por concepto de dividendos, y de participaciones de utilidades en sociedades de responsabilidad limitada o asimiladas, se entienden realizados por*

los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles.

c) Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente, salvo que el contribuyente opte por acogerse al sistema de ventas a plazos.

**Parágrafo.** A partir del año gravable de 1992, los contribuyentes a quienes se aplica lo dispuesto en el título V de este libro, adicionalmente deberán sujetarse a las normas allí previstas. *(se subraya)*

Ahora bien, claro que conforma la base gravable del impuesto de industria y comercio y que debemos entender como ingreso surge como interrogante si los rendimientos obtenidos por inversiones en el extranjero y los ajustes por diferencia en cambio conforman hacen parte integrante de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Sobre rendimientos financieros este Despacho se pronunció con anterioridad mediante concepto 801 del 7 de septiembre de 1999, en los siguientes términos:

“De la norma anterior se concluye que los ingresos financieros hacen parte de la base gravable del impuesto, y es allí donde para el caso en estudio se presentan tres diferentes situaciones a saber:

1. Un primer caso donde el contribuyente realiza alguna de las actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, de manera tal que el mismo recibe unos réditos o ingresos que constituyen la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio, caso en el cual los ingresos financieros que ingresen al patrimonio del contribuyente fruto de los ingresos provenientes de la actividad gravada, formarán o harán parte de la base gravable del mismo impuesto.
2. Un segundo caso se presenta cuando la persona natural o jurídica, se dedica a la realización de una actividad no sujeta al referido impuesto, evento en el cual los ingresos obtenidos por la realización de dichas actividades, no formarán o no entrarán a formar parte de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio.
3. Caso diferente se presenta si la persona natural o jurídica fuera de la actividad no sujeta al Impuesto (como por ejemplo a la actividad de producción primaria agrícola o ganadera), se dedica de manera permanente a otras actividades diferentes de estas, como la compra y venta de títulos valores, inversiones de capital o cualquiera otro acto de los enumerados como comerciales por los Artículos 20 y 21 del Código de Comercio, actividades que les generan unos rendimientos financieros, y es allí donde debemos determinar si la ejecución de dichos actos está o no gravada con el impuesto de Industria y comercio, para lo que se debe observar si quien la ejerce ostenta o no la calidad de comerciante. Sobre este tema se ha pronunciado el Consejo de Estado, en sentencia de segunda instancia, con ponencia del doctor Delio Gómez Leyva, el proceso No.4548, actor BESMIT LTDA., Expresando:

*“Entre los distintos puntos de divergencia que se pueden señalar entre las personas naturales y jurídicas, existen dos de marcada relevancia: los referentes a la capacidad y a la adquisición de la calidad de comerciante. La persona natural posee capacidad*


*ilimitada salvo los casos de inhabilidad o incapacidad etc. lo cual quiere decir, que la persona está provista de capacidad para realizar cualquier actividad comercial excepto las prohibiciones legales, los monopolios impuestos por la ley, cláusulas contractuales, o actividad solo desarrollable por personas jurídicas. Por el contrario la persona jurídica comercial tal como lo señala el artículo 99 del Código de Comercio, su capacidad está circunscrita al desarrollo de la empresa o actividad prevista en su objeto social, lo que conlleva como consecuencia, el de tener una capacidad limitada, porque al ser la persona jurídica de creación legal, ha querido el legislador que tanto los socios como terceros conozcan de antemano las operaciones que pueden ser desarrolladas por la sociedad.*

*De otra parte, en cuanto al ejercicio profesional de actividades mercantiles, como factor determinante para adquirir la calidad de comerciante, solo es predicable en relación con las personas naturales de acuerdo a lo previsto en el artículo 10 del Código de Comercio, quienes adquieren el status de comerciante por el ejercicio profesional de actos calificados como mercantiles. Este ejercicio profesional de actos de comercio, por el contrario, no es el que impone o determina la mercantilidad de una sociedad, por cuanto a término del artículo 100 ibídem, se tendrán como comerciales, para todos los efectos legales, las sociedades que se formen para la ejecución de actos o empresas mercantiles; basta, pues que el objeto social contemple la realización de éstos para que sea predicable la existencia de una persona jurídica comerciante, sin consideración a que exista ejercicio habitual de estas operaciones. Cabe agregar, de otra parte, que la voluntad colectiva de quienes constituyen una sociedad impone la existencia de una organización propia a la actividad económica a desarrollar, que es necesaria para lograr el fin a perseguir por los asociados a través del contrato asociativo, cual es, el de obtener unas utilidades para repartir. 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 invertir, es o no generadora del impuesto de Industria y comercio.

En conclusión, si la persona sea natural o jurídica se dedica única y exclusivamente al ejercicio de una actividad no gravada por el Impuesto de Industria y Comercio, los ingresos financieros que obtenga fruto de esa actividad no deben ser gravados con el impuesto de industria y comercio, por el contrario si la persona ejerce la actividad de invertir de manera permanente, y como una actividad autónoma, deberá tributar por esta respecto de los ingresos financieros o dividendos que obtenga.

De lo expuesto tenemos que los rendimientos financieros están sujetos al impuesto de industria y comercio, siempre y cuando los mismos se obtengan bajo el ejercicio de una actividad gravada, en este caso comercial, debiendo entonces precisar que la actividad gravada teniendo en cuenta el carácter municipal del impuesto en estudio, debe ser ejecutada en jurisdicción del Distrito Capital, a efectos de establecer de manera cierta la territorialidad del mismo, siendo entonces lógico concluir, que si los rendimientos



financieros obtenidos en el ejercicio de una actividad mercantil en un país diferente a Colombia, no podría pensarse que los mismos formaran parte de la base gravable del tributo en la Ciudad Capital, pues precisamente es necesario que la actividad gravada se desarrolle en esta jurisdicción para que los ingresos generados por concepto de las inversiones estén gravadas con el impuesto inexámine en esta ciudad.

2. De otro lado y en cuanto tiene que ver con al diferencia en cambio, tenemos que dicho ajuste se entiende como la oscilación a que está sometida una moneda frente a otra divisa, bien sea por devaluación o revaluación, es decir que conforme a las políticas económicas de manutención del valor del peso que tenga el estado Colombiano, resultan menos o más pesos, para quien comercia en divisas extranjeras, (Dólares, Euros, Bolívares, etc).

Ahora bien, la Diferencia en cambio puede darse entre otros en los siguientes eventos:

- a) Compra o venta de mercancías o servicios cuyo precio está denominado en una moneda extranjera;
- b) Préstamo en contra o concesión de préstamos cuando las cantidades por cobrar o por pagar están denominadas en una moneda extranjera;
- c) El contribuyente de algún modo adquiere o dispone de activos o incurre o liquida pasivos, denominados en una moneda extranjera.

Una vez transcrito lo anterior, debemos hacer algunas precisiones que nos ayuden a entender la operancia de la diferencia en cambio:

**Moneda nacional-** Es la moneda usada para presentar los estados financieros, en el caso de Colombia, **es el peso colombiano**.

**Moneda extranjera.-** Es una moneda distinta a la moneda nacional.

**Tasa de cambio.-** Es la relación de cambio de dos monedas.

**Diferencia de cambio.-** Es la diferencia resultante de informar el mismo número de unidades de una moneda extranjera en la moneda en que se informa a diferentes tasas de cambio.

Ahora bien, en el artículo 335 del Estatuto Tributario Nacional, encontramos:

**“Artículo 335. Ajuste de activos expresados en moneda extranjera (...).** Las divisas, créditos a favor, títulos, derechos, depósitos y demás activos expresados en moneda extranjera, o poseídos en el exterior, el último día del año, se deben reexpresar a la tasa de cambio en pesos para la respectiva moneda a tal fecha, la diferencia entre el activo así reexpresado y su valor en libras, representa el ajuste que se debe registrar como un mayor o menor valor del activo...”

Este artículo que ordena ajustar los activos en moneda extranjera, se encuentra dentro del Título V del Libro I, del Estatuto Tributario (*Ajuste integral por inflación a partir del año gravable de 1992*), por lo cual algunos autores asimilan de manera errónea los ajustes de activos en moneda extranjera a los ajustes integrales por inflación, veamos algo de esa doctrina:

**“5.5. Ajuste de activos expresados en moneda extranjera:** Dispone el artículo 335 del estatuto tributario, que los bienes, derechos y obligaciones expresados en moneda extranjeras o activos poseídos en el exterior, inventario de mercancías importadas y pasivos en divisas, se **ajustarán** al tipo de cambio oficial de la moneda de que se trate en el último día del año gravable.”<sup>63</sup>

Como se aprecia, considera este autor, que la diferencia en cambio resultante del ajuste de activos expresados en moneda extranjera, es un simple ajuste integral por inflación, el mismo autor en la misma ponencia consideró:

“...y en segundo lugar, porque si la ley, en el artículo comentado, habla expresamente de ingresos obtenidos, y obtener significa según el Diccionario de la Lengua Española, vigésima edición, Tomo V, “tener”, y éste a su vez poseer y gozar, el ingreso por ajustes integrales no realizado, ni se obtiene, ni se tiene ni se goza”<sup>64</sup>

La tesis esbozada en el anterior estudio es válida cuando nos encontramos frente a un ajuste integral por inflación, ya que las normas tributarias distritales excluyen de la base gravable del impuesto de industria y comercio a los ajustes integrales por inflación<sup>65</sup>, ajustándose las mismas al contenido del artículo 330 del Estatuto tributario Nacional<sup>66</sup>, por lo cual resulta entonces necesario determinar si la diferencia en cambio surgida por la devaluación o revaluación de una divisa extranjera frente al peso colombiano, es un ajuste integral por inflación o un simple ajuste.

Si revisamos las disposiciones del Estatuto Tributario Nacional, encontramos que los ajustes de activos expresados en moneda extranjera se encuentra determinado en el artículo 355 del Estatuto Tributario dentro del Título V del Libro I, del mismo (*Ajuste integral por inflación a partir del año gravable de 1992*), pero este hecho no significa que necesariamente el mismo deba ser considerado un ajuste integral por inflación, si recordamos que los ajustes integrales por inflación surgen como la necesidad de ajustar todos los activos **no monetarios** con las contadas excepciones que la norma trae, conforme al mayor valor nominal por efecto del demérito del valor adquisitivo de la moneda.<sup>67</sup>

Surge entonces el PAAG, (Porcentaje de Ajuste del Año Gravable) el cual es equivalente a la variación porcentual del índice de precios al consumidor para empleados, elaborado

<sup>63</sup> I.C.D.T., Memorias décimo quintas (15) jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Ponencia Dr. Alberto Munera Casas “Ajustes integrales por inflación”, 1991, Pág. 43.

<sup>64</sup> *Ibidem*, Pág. 72.

<sup>65</sup> Decreto Distrital 352 de 2002, Artículo 42, “**Parágrafo primero.** Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.”

<sup>66</sup> **Artículo 330: Efectos contables y fiscales del sistema de ajustes integrales:** El sistema de ajustes integrales por inflación a que se refiere el presente título produce efectos para determinar el impuesto de renta y complementarios y el patrimonio de los contribuyentes. Este sistema no será tenido en cuenta para la determinación del impuesto de industria y comercio ni de los demás impuestos ni contribuciones.

<sup>67</sup> Ley 488 de 1998, Art. 11.

por el DANE, y publicado por La DIAN y que regirá para el año gravable correspondiente<sup>68</sup>

Los contribuyentes entonces una vez establecido el PAAG, para el año correspondiente deberán ajustar, sus activos y demás items, en el PAAG, o en el porcentaje del PAAG que le corresponda (como es el caso del ajuste de las compras de mercancías o inventarios).

Por su parte los ajustes de activos representados en moneda extranjera, no están sujetos a la inflación, es decir a la pérdida del valor adquisitivo del peso, sino a una diferencia cambiaria como consecuencia de una variación en las tasas de cambio (devaluación o revaluación) del peso.

Por lo cual, a pesar de no dejar de ser un ajuste, no es un ajuste integral por inflación, y por lo tanto no está excluido de la base gravable del impuesto de industria y comercio por este hecho.

De otro lado y en cuanto tiene que ver con a la diferencia en cambio, tenemos que la misma se encuentra definida en el artículo 102 del Decreto 2649 de 1993, como:

“La diferencia en cambio correspondiente al ajuste de los activos y pasivos representados en moneda extranjera, se debe reconocer como un ingreso o un gasto financiero, según corresponda, salvo cuando se deba contabilizar en el activo.”

Tributariamente, encontramos en el artículo 32-1 del Estatuto Tributario Nacional que los ajustes por diferencia en cambio se constituyen en ingresos, veamos:

**“Artículo 32-1. Ingreso por diferencia en cambio.** El ajuste por diferencia en cambio de los activos en moneda extranjera poseídos en el último día del año o período gravable, constituye ingreso en el mismo ejercicio, para quienes lleven contabilidad de causación. Mientras entran en vigencia los ajustes integrales por inflación, para las entidades financieras vigiladas por la Superintendencia Bancaria, el ajuste por diferencia en cambio constituirá ingreso, costo o deducción, cuando sea efectivamente realizada, independientemente de su causación. (Artículo adicionado Ley 49/90, art. 17).”<sup>69</sup>

Tenemos entonces que las diferencias en cambio que se originan en la liquidación de partidas monetarias o en el informe de partidas monetarias de una empresa a tasas diferentes de aquellas a las que fueron registradas inicialmente durante el período, o

<sup>68</sup> Decreto 1744 de 1991, artículo 2°.

<sup>69</sup> El Decreto 406 del 5 de marzo de 2002 “Por el cual se reglamenta parcialmente el estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones, determina para el año 2001 en sus artículos 1 y 3:

**“ARTICULO 1. Componente inflacionario de los rendimientos financieros percibidos por personas naturales y sucesiones líquidas no obligados a aplicar el sistema de ajustes por inflación.** No constituye renta ni ganancia ocasional por el año gravable 2001, el 59.35% de los rendimientos financieros percibidos por personas naturales y sucesiones ilíquidas, no obligadas a aplicar el sistema de ajuste integrales por inflación, conforme a los señalado en los artículos 38 y 40.-1 del Estatuto Tributario

**ARTICULO 3. Parte no gravable del componente inflacionario de los rendimientos financieros, para los contribuyentes distintos de las personas naturales.** De conformidad con los artículos 40 y 40-1 del Estatuto Tributario no constituye renta ni ganancia ocasional para el año gravable 2001 el 59.35% de los rendimientos incluidos los ajustes por diferencia en cambio, percibidos por los contribuyentes distintos de las personas naturales no obligadas a aplicar ajustes integrales por inflación.”

informadas en estados financieros previos, deben ser reconocidas como ingresos o como gastos en el período en que se originan, por lo cual entrarían a integrar la base gravable del impuesto de Industria y Comercio, ya que la misma se encuentra conformada por la totalidad de ingreso ordinarios y extraordinarios que se perciban durante el período gravable menos las deducciones de ley<sup>70</sup>.

Como corolario de lo anterior tenemos que la diferencia en cambio, debe ser considerada como ingreso y por lo tanto conformante de la base gravable del impuesto de industria y comercio, por lo cual se hace necesario resaltar, que la misma (diferencia en cambio) integra la base gravable, siempre y cuando ésta surja como consecuencia de la realización de una actividad gravada (industrial, comercial o de servicios) en jurisdicción del Distrito Capital, quedando entonces de lado la posibilidad de gravar con este impuesto los ingresos que se generen como consecuencia de diferencia en cambio que tengan como origen el ejercicio de actividades no sujetas como es el caso de las exportaciones o el de actividades como la de efectuar inversiones financieras en el exterior.

En el anterior sentido se ratifican los **conceptos 554 del 17 de marzo de 1997 y 706 de agosto 31 de 1998.**

#### **CONCEPTO No. 971**

**Ref:** IE 20119

**Tema:** Impuesto de Industria y Comercio

**Subtema:** Aplicación de exenciones en sociedades fusionadas (absorbidas).

#### **Pregunta**

Una sociedad que resulto damnificada como consecuencia de un acto terrorista y como consecuencia de este hecho adquirió el derecho a la exención en el impuesto de industria y comercio de que trata el artículo 13 del Acuerdo 26 de 1998 al cumplir con todos y cada uno de los requisitos exigidos para ello en el Decreto Distrital de 573 de 2000.

Con posterioridad al reconocimiento del derecho, la sociedad fue absorbida mediante fusión por otra sociedad, y a la fecha de la absorción no había completado ni el monto ni los términos reconocidos como exención.

Se pregunta

1. ¿La sociedad absorbente tiene derecho a aplicarse la exención al pago del impuesto de industria y comercio, que le fue reconocida a la sociedad absorbida?

---

<sup>70</sup> Decreto Distrital 352 de 2002, art. 42.

2. ¿De poderse transferir la exención por efectos de la fusión, el absorbente debe efectuar exclusivamente la actividad del absorbido, so pena de perder a la exención?

3. ¿De poderse transferir la exención por efectos de la fusión, la exención debe predicarse del 100% de los ingresos de la entidad absorbente o solamente en el porcentaje que representa la empresa absorbida dentro del capital total de la absorbente?.

## Respuesta

1. Para dar respuesta a su **primer** interrogante, es preciso señalar en primer lugar el contenido del artículo 13 del Acuerdo 26 de 1998 que establece:

**“ARTICULO DECIMO TERCERO:** Las personas naturales y jurídicas, así como sociedades de hecho damnificadas a consecuencia de actos terroristas o catástrofes naturales ocurridos en el Distrito Capital estarán exentas de los impuestos distritales, respecto de los bienes o actividades que resulten afectados en las mismas, en las condiciones que para tal efecto se establezcan en decreto reglamentario.”

Como consecuencia de las disposiciones fue expedido el Decreto Distrital 573 de 2002, el cual reglamenta en forma total los requisitos para acceder a la exención existente por actos terroristas o catástrofes naturales.

Establece este último decreto en sus artículos 4 y 6, la forma de extinción del derecho a la exención en los siguientes términos:

**ARTICULO 4º.** Las exenciones se aplicarán por un lapso que no exceda de cinco (5) años contados a partir de la certificación que se expida sobre la ocurrencia del hecho, observándose las disposiciones de causación y declaración de cada uno de los diferentes tributos, así:

(...)

- **Impuesto de Industria y Comercio:** El beneficio comenzará a aplicarse a partir del bimestre siguiente a la fecha de expedición de la certificación.

(...)

## IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

**ARTÍCULO 6º.** Estarán exentos del pago del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros, los comerciantes que resulten afectados como consecuencia de actos terroristas o catástrofes naturales por valor igual al monto del daño o perjuicio sufrido, en sus inventarios, mercancías y demás productos que hubieren tenido para la venta, así como en el valor de los activos fijos que tuvieren vinculados al ejercicio de sus actividades industriales, comerciales o de servicios. El monto de exención del impuesto no podrá sobrepasar el valor certificado por daños (incrementado en lo previsto en el artículo 11 del presente decreto) según



avalúo de miembro tramitado a través de las Lonjas de Propiedad Raíz, dentro de los convenios establecidos para ello por la Secretaría de Hacienda.” (Se subraya)

Concluimos de las norma transcritas que los contribuyentes del impuesto de industria y comercio afectados por actos terroristas o catástrofes naturales, que hayan cumplido con la totalidad de los requisitos consagrados en el Decreto Distrital 573 de 2000, del beneficio de exención en el pago del impuesto de industria y comercio, por un máximo de cinco años o hasta el monto certificado por daños por el avalúo de miembro efectuado, lo que ocurra primero.

Ahora bien, para dar respuesta a su interrogante sobre si un contribuyente que ha adquirido el derecho al que se hizo referencia en los párrafos anteriores se fusiona o es absorbida por otra empresa, tenemos que:

En primera medida debemos observar que el artículo 172 del Código de Comercio establece:

“**Artículo 172.** Habrá fusión cuando una o más sociedades se disuelvan, sin liquidarse, para ser absorbidas por otra o para crear una nueva.

La absorbente o la nueva compañía **adquirirá los derechos y obligaciones** de la sociedad o sociedades disueltas al formalizarse el acuerdo de fusión.” (Negrilla ajena a texto)

Por su parte el artículo 178 de la misma norma establece:

#### EFFECTOS PATRIMONIALES

“**Artículo 178.** En virtud del acuerdo de fusión, una vez formalizado, la sociedad absorbente adquiere los bienes **y derechos** de las sociedades absorbidas, y se hace cargo de pagar el pasivo interno y externo de las mismas.

La tradición de los inmuebles se hará por la misma escritura de fusión o por escritura separada, registrada conforme a la ley. La entrega de los bienes muebles se hará por inventario y se cumplirán las solemnidades de que la ley exija para su validez o para que surtan efectos contra terceros.” (Negrilla ajena a texto)

El inciso segundo del artículo 14-1 (efectos tributarios de la fusión de sociedades) del Estatuto Tributario Nacional, establece que “*la sociedad absorbente o la nueva que surge de la fusión, responde por los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses y demás obligaciones tributarias de las sociedades fusionadas o absorbidas*”.

Como corolario de lo anterior y teniendo como antecedente doctrinal el concepto 007 del 28 de marzo de 1994,<sup>71</sup> podríamos concluir, que cuando una sociedad es absorbida,

<sup>71</sup> En este concepto se consideró: “Es importante destacar que en los casos de fusión, la sociedad disuelta que va a ser absorbida no se liquida, pero no conserva toda su capacidad jurídica ni puede iniciar nuevas operaciones en desarrollo de su objeto. Formalizado el acuerdo de fusión, la absorbente adquiere los derechos y las obligaciones derivadas de estas operaciones, entre ellas, las

el absorbente adquiere la totalidad de sus derechos y deberes, y que dentro de estos derechos **debe incluirse las exenciones reconocidas a favor de la empresa absorbida.**

2. Sobre su **segundo** cuestionamiento, tenemos que el Decreto Distrital 573 de 2000 al reglamentar el artículo 13 del Acuerdo 26 de 1998, en ningún momento efectuó limitaciones en la aplicación de la misma por el concepto del desarrollo de una actividad en específico, ni genera la misma suma alguna incluíble dentro del valor total de las pérdidas que sirven de piso a la exención por concepto de lucro cesante, ya que el avalúo que fija el valor total de la exención corresponde a daños o perjuicios sufridos por la entidad absorbente, en sus inventarios, mercancías y demás productos que hubieren tenido para la venta, así como en el valor de los activos fijos que hubiere tenido vinculados al ejercicio de sus actividades industriales, comerciales o de servicios.

3. Por último y para dar respuesta a su **tercera** Pregunta, tenemos que la exención en comento, aplica para entidad absorbente, bajo las mismas condiciones establecidas para la sociedad absorbida, dado que si por efectos de la fusión la sociedad absorbente adquiere la totalidad e bienes y derechos así como la totalidad de pasivos, tanto externos como internos, es bastante lógico pensar, que fijado un determinado monto por concepto de daños, quien ostente la calidad de beneficiario de la exoneración de pago del tributo, podrá aplicarlo en un cien por ciento (100%) sobre su impuesto a cargo, hasta completar el monto total avaluado, respetando el término máximo legal para la aplicación de la exención, lo que ocurra primero.

### CONCEPTO No 978

**Ref:** Radicaciones 2003ER6123 del 23-01-2003.

**Tema:** Impuesto de Industria y Comercio

**Subtema:** Retención a intermediarios.

### Pregunta

Una entidad (mandatario) vende boletas para espectáculos públicos a nombre de terceros (mandante), es decir es recaudador de dineros para terceros, cuando recibe pagos con tarjetas crédito y débito, es objeto de retención sobre el monto total de la operación por parte de la entidad pagadora (Acuerdo 65 y Decreto 472 de 2002).

### Se pregunta

---

obligaciones tributarias sustanciales y formales pendientes; motivo por el cual, la sociedad absorbida no debe presentar declaración de Industria y Comercio y Avisos por la fracción del período gravable transcurrida hasta la formalización del acuerdo de fusión.

La disolución de la sociedad absorbida equivale al cese de sus actividades, no obstante no se efectúe su liquidación, razón por la cual es aplicable lo previsto por el artículo 36 del Decreto 807 de 1993, en cuanto al deber de informar el cese de las actividades, para efectos de la cancelación de inscripción en el registro de industria y comercio.

En conclusión le corresponde a la sociedad absorbente presentar una sola declaración por la totalidad de los ingresos percibidos, incluyendo los ingresos obtenidos por la sociedad absorbida durante el tiempo en el que ella ejerció actividades independientes. Igualmente, responderá por las obligaciones tributarias adquiridas por la sociedad absorbida. Además, efectuará las correspondiente reportes de novedades a fin de mantener actualizado el registro de contribuyentes de industria y comercio.

Por tratarse de ingresos para terceros, la retención que se practica es susceptible de ser descontada y trasladada al mandante.

## Respuesta

Para dar respuesta a su interrogante debemos en primera medida recordar el concepto 479 del 13 de junio de 1996, en donde este Despacho se pronunció sobre el tema de intermediación en agencias de viajes, que para el caso puede asimilarse al tema de la consulta, en los siguientes términos:

“En el Código de Comercio se diferencia entre empresarios que ejercen actividades comerciales para beneficio de su propio patrimonio personal y comerciantes que realizan operaciones mercantiles como auxiliares de otros empresarios en quienes realmente se radican los efectos y provechos de sus actos. Estos comerciantes reciben distintas denominaciones: representantes, comisionistas, corredores, agente en general.

*El contrato que ejecuta una agencia de viajes es en su esencia una modalidad de intermediación comercial, en virtud del contrato de comisión celebrado con las aerolíneas en los cuales se obligan a vender los tiquetes aéreos a nombre propio pero por cuenta o en beneficio de las empresas transportadoras, recibiendo de las compañías compradoras el producido de las ventas, pero no para sí, sino para el comitente, real beneficiario del mismo.*

*En el sistema de ventas de las Agencias de viajes intervienen dos o más personas en la transacción comercial, estas personas se dividen según la actividad que ejercen en: la Aerolínea dueña de los tiquetes; la persona que finalmente adquiere o compra los pasajes y la agencia de viajes que actúa como intermediario en la venta de los tiquetes a nombre propio, pero por cuenta de la aerolínea, expidiendo la correspondiente factura de venta.*

*Aquí se presenta la figura de intermediación comercial en el cual el intermediario recibe una comisión por la comercialización de los productos, de propiedad de otra persona.*

La Ley 14 de 1983 establece que el Impuesto de Industria y Comercio recae sobre la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios que se realicen dentro de la jurisdicción de un municipio. Los sujetos pasivos del impuesto son aquellas personas que realizan el hecho generador del impuesto, es decir, aquellas que realizan una o varias de las actividades anteriormente descritas.

En el numeral 5 del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 se definió claramente la base gravable del impuesto de industria y comercio. Esta norma determina que la base gravable está conformada por los **ingresos netos del contribuyente** obtenidos durante el período gravable. Igualmente determina que los ingresos netos se obtienen de restar del monto total de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los ingresos obtenidos por las actividades sujetas y exentas, los descuentos, las devoluciones, las rebajas, las exportaciones y los ingresos obtenidos por la venta de

activos fijos. La misma norma establece que harán parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros y comisiones.

Entonces se tiene que la base gravable del impuesto de Industria y Comercio, la constituye los ingresos propios del contribuyente; **es decir, los que reciba para sí mismo y no para otras personas**. Ajustándose a lo legalmente establecido, los ingresos recibidos por y a nombre de terceros, no forman parte de su base gravable para determinar el monto a pagar por concepto de Industria y Comercio.


*Por lo anterior en las ventas que realizan las Agencias de Viajes, en las que actúan como un intermediario comercial, deberán tributar sobre los ingresos que reciban por comisiones, sin incluir dentro de la base gravable los ingresos obtenidos para terceros (aerolíneas), los cuales son gravados por el impuesto de industria y comercio en cabeza de éstos por ser responsables ante la Dirección Distrital de Impuestos.*

*En cuanto se refiere a la aplicación del Sistema de Retenciones del Impuesto de Industria y Comercio establecido por el Acuerdo 28 de 1995 y el Decreto Reglamentario 053 de 1996, se debe tener en cuenta que este opera como método de recaudo anticipado del impuesto, el cual es cobrado a los contribuyentes por los diferentes agentes de retención en el momento en que se efectúa la operación de compra o venta.*

*Para efectos de la aplicación de la retención por compras de bienes o servicios del Impuesto de Industria y Comercio señalada en el artículo 6 del Acuerdo 28 de 1995 y el Decreto Reglamentario 053 de 1996, debemos atender que este sistema de recaudo del impuesto opera cuando un agente de retención, compra unos bienes o servicios a un proveedor que es contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio en Santa Fe de Bogotá y que para el caso de la intermediación que realiza la agencia de viajes se presenta las siguientes operaciones: en primer lugar, la aerolínea (Agente de retención ) contrata el servicio de intermediación con las agencias de viajes para que comercialicen los tiquetes, servicio por el cual les paga una comisión; segundo, cuando compra un agente de retención los tiquetes a las agencias de viajes.*

(...)

No obstante lo anterior, el sistema de retención opera respetando los aspectos sustanciales del Impuesto de Industria y Comercio, como es la base gravable del tributo, por lo tanto al efectuar la respectiva retención por compras, se debe seguir lo estipulado por el parágrafo del artículo 16 del Decreto 053 de 1996 el cual prevé que en los casos en que los sujetos de retención determinen su impuesto a partir de una base gravable especial, la retención se efectuará sobre la correspondiente base gravable y teniendo en cuenta además el principio de Justicia que consagra el artículo 2 del Decreto Distrital 807 de 1993, en el cual se estipula que se debe dar aplicación recta a las leyes presidida por un relevante espíritu de justicia y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley no ha querido que coadyuve a las cargas públicas del Distrito; tenemos que para que se configure la Retención por compras, el ingreso que percibe



la Agencia de Viajes como intermediario, no le pertenece por ser de propiedad de un tercero, por lo tanto no habría lugar a efectuar la retención ya que el impuesto a que haya lugar lo debe cancelar es el tercero (aerolínea) en las respectivas declaraciones bimestrales del Impuesto de Industria y Comercio.”

El concepto anteriormente transcrito, a pesar de estar basado en normas derogadas<sup>72</sup>, nos sirve de fundamento para hacer una aproximación al tema del sistema de retenciones por pagos con tarjetas crédito y débito, pues en primera medida establece una clara diferenciación entre lo que es visto desde un punto de vista tributario un ingreso propio y un ingreso para tercero, aunado a que concluye que a pesar de existir un contrato de intermediación comercial, la figura determinante de la base gravable del impuesto de industria y comercio no puede verse de forma diferente a la que la misma ley le da.

En otras palabras, el hecho de haber celebrado un contrato de intermediación comercial no hace que el mandatario o intermediario deba asumir como ingreso suyo, los dineros que recibe bajo la calidad de intermediario.

Por lo tanto dentro del sistema de retención en pagos con tarjetas de crédito y tarjetas débito del impuesto de industria y comercio en Bogotá de que tratan el Acuerdo 65 y el Decreto Distrital 472 de 2002, y tratándose de actividades de intermediación comercial en sus diferentes modalidades, la retención por pagos con tarjetas crédito y débito a título del impuesto de industria y comercio sin importar su naturaleza, se aplicará sobre el valor total de la operación en el momento del pago o abono en cuenta que hagan los agentes retenedores, a la tarifa vigente.

Por tratarse de contratos de intermediación dicha retención deberá ser distribuida por el intermediario de la siguiente forma; el porcentaje que representen los pagos o abonos en cuenta que se hagan al mandante o tercero a nombre de quien se efectúa la intermediación dentro del pago o abono en cuenta recibido por el intermediario, se multiplicará por el monto de la retención total y este resultado será la retención a favor del al mandante o tercero a nombre de quien se efectúa la intermediación, valor que deberá ser certificado por el mandatario.

El remanente constituirá la retención a favor del mandatario y sustituirá el valor de los certificados de retención que se expidan a favor de la misma.

De otro lado y teniendo en cuenta que el artículo 9º del decreto Distrital 472 de 2002, establece que en *“En lo no regulado por el presente Decreto, al sistema de retención en pagos con tarjetas de crédito y tarjetas débito se regulará por las normas generales contenidas en el Acuerdo 65 de 2002 y sus decretos reglamentarios.”*, caso en el cual cuando la intermediación se hace a cambio de una contraprestación que directamente cancelará el mandante y que no refleja un porcentaje directo de la transacción sujeta a retención, la regla enunciada anteriormente no operará, pues debe entenderse que conforme con las reglas generales del impuesto, la retención por los honorarios al mandatario deberá practicarla el mandante, cuando ostente la calidad de agente retenedor.

---

<sup>72</sup> El sistema de retenciones previsto en el Acuerdo 28 de 1995 y el Decreto Distrital 053 de 1996, fue modificado por el Acuerdo 65 y los Decretos Distritales 271 y 472 de 2002.

## CONCEPTO No 985

Ref: Radicación 2003ER14550 – 19/02/03

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Prestación de servicios a través de la Red de Internet

### Pregunta

Una empresa cuyo objeto social es la de prestar servicios de información a través de la red mundial de internet y otros medios tecnológicos de comunicación, ¿debe tributar en Bogotá por concepto de los servicios facturados a personas en otras ciudades a través de la red, por encontrarse domiciliada en esta ciudad? o en su defecto debe tributar en la respectiva ciudad en donde se encuentre el beneficiario del servicio prestado?.

Debe tenerse en cuenta a efectos de establecer la territorialidad de la empresa que la incorporación de la información al sistema se hace en su totalidad desde Bogotá, sin importar que la información corresponda a otros entes territoriales.

### Respuesta

Para empezar debemos recordar que por comercio electrónico de manera general se entienden los servicios (incluyendo la venta de bienes) prestados por vía electrónica, aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la comprensión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos.


Entre otros, son servicios prestados por vía electrónica, los siguientes:

- Suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- Mantenimiento a distancia de programas y equipos.
- Suministro de programas y su actualización
- Suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos
- Suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio
- Suministro de enseñanza a distancia

De otro lado tenemos que el Decreto Distrital 352 de 2002, en su artículo 32 al definir el hecho generador del impuesto de industria y comercio, estableció:

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

El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios



en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.”

De la misma forma y teniendo en cuenta que el hecho generador del impuesto de industria y comercio en Bogotá lo constituye la realización de manera directa o indirecta, permanente u ocasional, con establecimiento de comercio o sin el de actividades industriales, comerciales o de servicios, entraremos a recordar que debemos entender por cada una de estas conforme con los artículos 33 a 35 del Decreto Distrital 352 de 2002

**“Artículo 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.

**Artículo 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.

**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.”


De otro lado tenemos que son sujetos pasivos del impuesto al tenor de lo señalado en el artículo 41 del Decreto Distrital 352 de 2002, las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho, que realicen el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital.

Por ello tenemos que, cuando una persona presta el servicio de información a través de la red de la internet, información esta que se incorpora en la página de la empresa en la ciudad de Bogotá, y que en virtud de contratos de suministro de información, remite la información adquirida a sus suscriptores en los diferentes municipios del país.

En este evento nos encontramos frente a una típica actividad de servicios (suministro de información) gravada con el impuesto de industria y comercio, ahora bien, surge como interrogante en que ciudad debe tributarse, si el servicio se presta en Bogotá, pero quien lo adquiere se encuentra ubicado en otra jurisdicción.

Al respecto debemos recordar que la jurisprudencia de manera reiterada ha sostenido que:

“Evidentemente, el concepto de ejercicio de actividad consagrado en el párrafo 4° está basado en “el acto de venta de los productos o servicios o la suscripción del contrato respectivo”, ambos inaceptables dentro del contexto de la ley: el primero por su ambigüedad y porque mira más a la realización de la base gravable que del hecho



imponible y el segundo porque trata de adoptar un criterio jurídico que no concuerda con la realidad.

Ya al resolver casos particulares, la Sala ha tenido oportunidad de manifestarse en contra del criterio que informa el parágrafo 4° acusado, con la consideración que siendo la materia imponible de este impuesto la actividad comercial, industrial o de servicios, lo relevante es determinar en dónde realiza esa actividad el sujeto gravado, no en dónde se entiende realizada la venta. Porque la venta es el hecho generador o manifestación externa del hecho imponible y a la vez elemento constitutivo de la base gravable y la territorialidad del tributo se predica de la materia imponible, no del hecho o base gravable.

Adoptar como criterio que define la realización de la actividad hechos como “la suscripción del contrato respectivo” se prestaría a insolubles conflictos entre distintos municipios o a trasladar artificiosamente el lugar de la causación del gravamen, desvirtuando la realidad comercial en la que se basa la Ley 14 de 1983.”<sup>73</sup> *(se subraya)*

Conforme con la sentencia transcrita, tenemos que la obligación de tributar recae en cabeza del contribuyente en la jurisdicción en donde se ejecute la actividad de prestación de servicios, como la del caso *inexámine* que es actividad de prestar el servicio de información a través de la red de internet, en donde la incorporación de la información y organización de la página que presta el servicio se realiza en la ciudad de Bogotá, desde donde se remite la información a otras ciudades, es decir que es desde Bogotá donde se ejecuta el contrato de servicios realizándose claramente el hecho generador del impuesto, siendo válido entonces concluir que si el servicio se efectúa en Bogotá, es en esta ciudad en donde debe tributar, por los ingresos obtenidos en desarrollo de la actividad gravada, independientemente, de que los suscriptores se encuentren ubicados en otra jurisdicción.

---

<sup>73</sup> Consejo de Estado, Sentencia de junio 22 de 1990 Expediente 2180,



## CONCEPTO No 987

**NOTA DE RELATORÍA: ANULADO EL APARTE DEMANDADO, RESALTADO EN ROJO** mediante Sentencia [17558](#), CONSEJO DE ESTADO de fecha 1-09-2011. También ver Sentencia del Tribunal Administrativo No. 2007-00005-01-2008.

Ref: Rad. 2003ER30574 del 24 de abril de 2003

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Diferencia de cambio

### Pregunta

En el impuesto de industria y comercio, la diferencia en cambio que se produce como consecuencia de la reexpresión de pasivos en moneda extranjera ¿Se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio?

### Respuesta

Conforme con el Decreto Distrital 270 de 2001, está vedado a este Despacho pronunciarse sobre casos particulares, motivo por el cual la respuesta que se dará a continuación se efectuará de manera general y abstracta.

Sobre su interrogante, tenemos que el Decreto Distrital 352 de 2002, en su artículo 32 al definir el hecho generador del impuesto de industria y comercio, estableció:

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

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

De la misma forma y teniendo en cuenta que el hecho generador del impuesto de industria y comercio en Bogotá lo constituye la realización de manera directa o indirecta, permanente u ocasional, con establecimiento de comercio o sin el de actividades industriales, comerciales o de servicios, entraremos a recordar que debemos entender por cada una de estas conforme con los artículos 33 a 35 del Decreto Distrital 352 de 2002

#### **“Artículo 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.

#### **Artículo 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.

#### **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.”

De otro lado tenemos que son sujetos pasivos del impuesto al tenor de lo señalado en el artículo 41 del Decreto Distrital 352 de 2002, las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho, que realicen el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital.

Igualmente tenemos que el artículo 42 del Decreto ya citado, establece los elementos que conforman la base gravable del impuesto de industria y comercio en la ciudad capital, así:

**“Artículo 42. Base gravable.** El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

**Parágrafo primero.** Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

**Parágrafo segundo.** Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta.”

Precisado lo anterior y con el fin de dar respuesta a su interrogante, tenemos en primera medida que entendemos por reexpresión de moneda extranjera a los ajustes efectuados a todas aquellas partidas expuestas a variaciones en la moneda, bien sea que la representatividad de la moneda extranjera sea tenida como activo o como pasivo.

En el primero de los casos tenemos que el artículo 335 del Estatuto Tributario Nacional establece:

**Artículo 335.**—Modificado. D.E. 1744/91, art. 8°. Ajuste de activos expresados en moneda extranjera, en UPAC o con pacto de reajuste. Las divisas, créditos a favor, títulos, derechos, depósitos y demás activos expresados en moneda extranjera, o poseídos en el exterior, el último día del año, se deben reexpresar a la tasa de cambio en pesos para la respectiva moneda a tal fecha. La diferencia entre el activo así reexpresado y su valor en libros, representa el ajuste que se debe registrar como un mayor o menor valor del activo y como un crédito o débito en la cuenta de corrección monetaria.

Las cuentas por cobrar, los depósitos en UPAC y en general cualquier crédito activo sobre el cual se haya pactado algún reajuste de su valor deben ajustarse con base en el respectivo pacto de ajuste, registrando el ajuste como mayor valor del activo y como un crédito en la cuenta de corrección monetaria.

**Parágrafo.**—Las entidades financieras vigiladas por la Superintendencia Bancaria, que tuvieren activos expresados en moneda extranjera o poseídos en el exterior, al 31 de diciembre de 1991, y tuvieren ingresos diferidos o por realizar, producto de la diferencia en cambio de años gravables anteriores, las realizarán en el año en el cual sean efectivamente percibidos. A partir del año gravable de 1992, los ajustes correspondientes a cada año se regirán por lo dispuesto en este artículo.

El anulado artículo 1<sup>o</sup>74 del Decreto 2585 de 1999 establecía que la reexpresión de activos, se debía efectuar con base en la tasa de cambio en pesos vigente al cierre del período contable.

Sobre la reexpresión de pasivos, tenemos en primera instancia los artículos 285 y 343 del Estatuto tributario Nacional los cuales disponen:

**“Artículo 285.—Pasivos en moneda extranjera.** El valor de las deudas en moneda extranjera se estima en moneda nacional, en el último día del año o período gravable, de acuerdo con la tasa oficial.”

**Artículo 343.**—Modificado. D.E. 1744/91, art. 10. Ajuste de los pasivos no monetarios. Los pasivos no monetarios poseídos el último día del año, tales como: pasivos en moneda extranjera, en UPAC o pasivos sobre los cuales se ha pactado un reajuste del principal, deben ajustarse con base en la tasa de cambio al cierre del año para la moneda en la cual fueron pactados, en la cotización del UPAC a la misma fecha o en el porcentaje de ajuste que se haya convenido dentro del contrato de empréstito, según el caso, registrando el ajuste como mayor valor del pasivo. Como contrapartida, se debe registrar un gasto por igual cuantía, salvo cuando deba activarse.

Vale la pena recordar que a partir de la entrada en vigencia de la Ley 174 de 1994, los pasivos no monetarios se debe contabilizar como un gasto o un ingreso financiero según corresponda, a menos que tales conceptos se activen.

Por último simplemente debemos hacer referencia al artículo 115 del Decreto 187 de 1975<sup>75</sup>, así como al artículo 82 del Decreto 2649 de 1993<sup>76</sup>

<sup>74</sup> Consejo de Estado, Sentencia del 2 de junio de 2002, Exp.10558, el Consejo de Estado,

<sup>75</sup> **Artículo 115.** El valor de los créditos en moneda extranjera se estima en moneda nacional, en el último día del año o período impositivo, de acuerdo con la tasa oficial de cambio. (...)

<sup>76</sup> **Artículo 82. Ajuste del valor de los pasivos.** El valor de los pasivos poseídos el último día del período o del mes, se debe ajustar con base en la tasa de cambio vigente al cierre del período o del mes para la moneda en la cual fueron pactados, en la cotización de la UPAC a la misma fecha o en el porcentaje de reajuste que se haya convenido dentro del contrato, (...)

Tenemos como corolario de lo anterior que los pasivos en moneda extranjera deben ser reexpresados a moneda nacional conforme con las variaciones en las tasas de cambio, entendida la misma para efectos tributarios conforme con el artículo 7º del Decreto Reglamentario 366 de 1992, como:

**“Artículo 7º—Tasa de cambio para efectos tributarios.** La tasa de cambio para efectos tributarios, será la tasa representativa del mercado, vigente al momento de la operación, o a 31 de diciembre o al último día del período para los efectos del ajuste por diferencia en cambio de los activos y pasivos poseídos en moneda extranjera a dicha fecha, certificada por la Superintendencia Bancaria, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.4.0.07 de la Resolución 57 de 1991 de la Junta Monetaria, adicionada por las resoluciones externas 15 de 1991 y 6 de 1992, de la Junta Directiva del Banco de la República, o las normas que las modifiquen.

Para efectos del ajuste a que haya lugar por la diferencia en cambio entre la fecha de la operación y la de la conversión a moneda nacional, se tendrá en cuenta la tasa de cambio, de venta o de compra, según el caso, correspondiente a la respectiva conversión.

En el caso de los certificados de cambio y de los títulos canjeables por certificados de cambio, emitidos por el Banco de la República, su valor tendrá en cuenta la tasa de cambio certificada por dicha entidad.”

PAR.—La tasa de cambio aplicable a los días en que ésta no se certifique por la Superintendencia Bancaria, será la tasa representativa del mercado que corresponda a la última fecha inmediatamente anterior en la cual se haya certificado dicha tasa.

Ahora bien, aclarado que la reexpresión de pasivos, es un método de ajuste que deben efectuar quienes posean acreencias en divisas extranjeras, debemos revisar si la diferencia en cambio generada por el menor costo o gasto en que puede verse inmerso un contribuyente como consecuencia de la revaluación del peso frente a la deuda en moneda extranjera, conforma base gravable del impuesto de industria y comercio en Bogotá D.C., para ello nos permitimos transcribir apartes del concepto jurídico 0964 del 3 de diciembre de 2002, el cual a pesar de tratarse de otro tema (método de participación patrimonial) tiene vigencia en su contenido para aplicar al presente caso, en este concepto se consideró:

“Si recordamos que la base gravable del impuesto la constituyen la totalidad de **ingresos** ordinarios y extraordinarios percibidos durante una vigencia fiscal, menos las deducciones de ley (devoluciones, rebajas, descuentos, etc), debemos precisar entonces que es ingreso.

Los ingresos encuentran su definición en el Artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 como *“aquellos que representan flujo de entrada de recursos, en forma de incremento del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas en un período, que no provienen de los aportes de capital.”* (se subraya)

Por su parte el artículo 96 del Decreto 2649 de 1993 preceptua:

**“ART.96.** Reconocimiento de ingresos y gastos. En cumplimiento de las normas de realización, asociación y asignación, los ingresos y los gastos se deben reconocer de tal manera que se logre el adecuado registro de las operaciones en la cuenta apropiada, por el monto correcto y en el período correspondiente, para obtener el justo cómputo del resultado neto del período. (Se subraya)

Por su parte el artículo 13 de la misma norma establece:

**ART. 13 Asociación:** Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generará beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente...”.

Dentro de los ingresos y como una clasificación que emerge para efectos tributarios tenemos los denominados “ ingresos brutos”, entendiéndose como tales, *“La suma de todos los ingresos obtenidos en el período gravable, son los ingresos obtenidos por el ejercicio de cualquiera de las actividades sujetas al impuesto de industria, comercio y avisos, tales como las actividades industriales, comerciales o de servicios”.*

*Integran el conjunto de ingresos brutos todos los ordinarios y extraordinarios que perciba el contribuyente como retribución al ejercicio de una actividad gravada con el Impuesto de Industria y Comercio, durante una vigencia fiscal y están llamados a integrar la base impositiva para liquidación de este tributo en ese período, con las excepciones contempladas en la norma definidora de la base gravable.*

*Se entiende como ingresos ordinarios “todos aquellos que se reciben o causan regularmente, como los percibidos en razón de un objeto social o dentro de un giro ordinario de un negocio” y como ingresos extraordinarios “aquellos que se reciben o causan en actividades diferentes al objeto social, al giro ordinario de los negocios, o en general no provenientes de actividades regulares”.*

*Respecto de los segundos, estos aunque son producto de la realización de una actividad diferente de las previstas en el objeto social del ente económico, o diferente a las realizadas en el giro ordinario de los negocios del mismo ente social, también son percibidos en desarrollo de una actividad que en si misma se constituye en hecho generador de este Impuesto.*

*Es claro que la finalidad del legislador al crear el Impuesto de Industria y Comercio, fue la de gravar a los sujetos que realizan una de las actividades de las contempladas en la ley creadora del tributo, por consiguiente, debemos tener en cuenta que para que los ingresos estén gravados deberá existir una*

*relación de causalidad entre su percepción y el gravamen mismo; la cual entendemos existe cuando los percibidos son producto o consecuencia de la realización del hecho generador; constituyéndose ese hecho en la causa única de la relación tributaria.*

*Es norma en sentido contable que los ingresos deben ser causados y realizados, entendiendo a esta última conforme con el artículo 27 del Estatuto Tributario Nacional como:*

*“Se entienden realizados los ingresos cuando se reciban efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipados, que correspondan a rentas no causadas sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen.*

*Se exceptúan de la norma anterior:*

- a) Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, salvo lo establecido en este estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos.*
- b) Los ingresos por concepto de dividendos, y de participaciones de utilidades en sociedades de responsabilidad limitada o asimiladas, se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles.*
- c) Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente, salvo que el contribuyente opte por acogerse al sistema de ventas a plazos.*

**Parágrafo.** *A partir del año gravable de 1992, los contribuyentes a quienes se aplica lo dispuesto en el título V de este libro, adicionalmente deberán sujetarse a las normas allí previstas. (se subraya)*

Como se aprecia, los ingresos por regla general se realizan cuando se reciben efectivamente en forma de pago sea este en dinero o en especie, teniéndose como excepción cuando se trata de dividendos o participaciones por utilidades de inversión, **en donde se entiende realizado el ingreso solamente cuando le hayan sido abonados en cuenta con calidad de exigibles las correspondientes sumas que reflejan o respaldan los dividendos o participaciones.”**

Así las cosas, podemos concluir que la diferencia en cambio, generada como consecuencia de la reexpresión de pasivos en moneda extranjera, no conforma base gravable del impuesto de industria y comercio, sino hasta tanto, la misma se realice de forma efectiva, es decir, hasta tanto no se haga efectivo el pago de la acreencia en moneda extranjera, que permite realizar el ingreso, como un menor costo o gasto, conforme esté reflejado en la contabilidad del acreedor el pasivo a cancelar.

## CONCEPTO No 1005

Ref: Radicación 2003ER87346l 06/11/2003

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Territorialidad en actividades comercial y de servicios

### Pregunta

1. Una entidad pública suscribe contratos en Bogotá con proveedores del exterior en divisas extranjeras para el suministro de bienes, los cuales son entregados en nuestra bodega en Bogotá. ¿a estos contratos de suministro provenientes del exterior se les debe efectuar algún tipo de retención por concepto del impuesto de industria y comercio?
2. Una entidad pública suscribe contratos en Bogotá con proveedores del exterior en divisas extranjeras para la prestación de servicios, los cuales son prestados en el exterior. ¿a estos contratos de servicios en el exterior se les debe efectuar algún tipo de retención por concepto del impuesto de industria y comercio?.
3. Una entidad pública suscribe contratos en Bogotá con empresas domiciliadas en otras jurisdicciones del país para el suministro de combustible en cualquier lugar del país, el proveedor soportando sus facturas con los vales del combustible vendido efectúa el cobro en Bogotá. ¿se le debe practicar algún tipo de retención por concepto del impuesto de industria y comercio a este tipo de contratos?.
4. Una entidad pública contrata el suministro de bienes en Bogotá con proveedores ubicados en diferentes jurisdicciones quienes entregan la mercancía en Bogotá, estos proveedores no tienen domicilio o almacén en la capital. ¿se les debe practicar algún tipo de retención por concepto del impuesto de industria y comercio a este tipo de contratos?.


### Respuesta

Teniendo en cuenta las características de sus interrogantes se responderán de manera unificada los puntos 1, 3 y 4, y posteriormente la número 2, teniendo como bases generales de la respuesta los siguientes argumentos:

El Decreto Distrital 352 de 2002, en su artículo 32 al definir el hecho generador del impuesto de industria y comercio, establece:

#### “Artículo 32. Hecho generador.

El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma



permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.”

De la misma forma y teniendo en cuenta que el hecho generador del impuesto de industria y comercio en Bogotá lo constituye la realización de manera directa o indirecta, permanente u ocasional, con establecimiento de comercio o sin el de actividades industriales, comerciales o de servicios, entraremos a recordar que debemos entender por cada una de estas conforme con los artículos 33 a 35 del Decreto Distrital 352 de 2002

**“Artículo 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.

**Artículo 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.

**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.”

De otro lado tenemos que son sujetos pasivos del impuesto al tenor de lo señalado en el artículo 41 del Decreto Distrital 352 de 2002, las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho, que realicen el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital.

De otro lado tenemos que la base gravable del impuesto de industria y comercio, en la ciudad capital, está conformada por:

**Artículo 42. Base gravable.**

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.



**Parágrafo primero.** Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

**Parágrafo segundo.** Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta. *(subraya ajena a texto)*

De lo cual podemos concluir fácilmente que la base gravable del tributo la conforman la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones de ley que perciba un contribuyente por el ejercicio de una actividad gravada en jurisdicción de Bogotá.

Precisado lo anterior y adentrándonos en su consulta (puntos 1, 3 y 4) tenemos en primera medida que recordar algo de la jurisprudencia sobre el tema de la actividad comercial, para ello es importante recordar la sentencia del 22 de junio de 1990, expediente 2180, mediante la cual consideró:


“Evidentemente, el concepto de ejercicio de actividad consagrado en el parágrafo 4° está basado en “el acto de venta de los productos o servicios o la suscripción del contrato respectivo”, ambos inaceptables dentro del contexto de la ley: el primero por su ambigüedad y porque mira más a la realización de la base gravable que del hecho imponible y el segundo porque trata de adoptar un criterio jurídico que no concuerda con la realidad.

Ya al resolver casos particulares, la Sala ha tenido oportunidad de manifestarse en contra del criterio que informa el parágrafo 4° acusado, con la consideración que siendo la materia imponible de este impuesto la actividad comercial, industrial o de servicios, lo relevante es determinar en dónde realiza esa actividad el sujeto gravado, no en dónde se entiende realizada la venta. Porque la venta es el hecho generador o manifestación externa del hecho imponible y a la vez elemento constitutivo de la base gravable y la territorialidad del tributo se predica de la materia imponible, no del hecho o base gravable.

Adoptar como criterio que define la realización de la actividad hechos como “la suscripción del contrato respectivo” se prestaría a insolubles conflictos entre distintos municipios o a trasladar artificiosamente el lugar de la causación del gravamen, desvirtuando la realidad comercial en la que se basa la Ley 14 de 1983.”

De esta sentencia se extrae un elemento importante para proceder a determinar la jurisdicción en la cual debe tributarse, y el mismo consiste en establecer en donde realiza la actividad gravada el contribuyente del tributo, independientemente de donde se entiende realizada la venta, porque afirma el Consejo de Estado que la venta es el hecho generador o manifestación externa del hecho imponible y a la vez elemento constitutivo de la base gravable y la territorialidad del tributo se predica de la materia imponible, no del hecho o la base gravable.

Quiere decir lo anterior, que a efectos de saber o determinar si la operación está gravada con el impuesto de industria y comercio en Bogotá, es si el hecho imponible del impuesto



se realizó en jurisdicción de Bogotá, esto independientemente que el proveedor de los bienes, tiene domicilio o no en la Ciudad Capital.

Igualmente se debe precisar que es el sujeto de retención quien debe informarle al agente retenedor la tarifa de retención si hay lugar a ella, la calidad de exento o no sujeto al impuesto de industria y comercio en la jurisdicción de Bogotá D.C., para que este último se abstenga de practicar la retención.

De lo contrario cuando el sujeto de retención no informe la actividad o no la pueda establecer el agente de retención practicará la misma a la tarifa máxima legal vigente para el impuesto de industria y comercio en Bogotá conforme con lo establecido en el artículo 127-8 del Decreto Distrital 807 de 1993.

Es válido en este punto recordar igualmente el texto del numeral 1º del artículo 21 del Acuerdo 65 de 2002, el cual establece:

**Artículo 21. Presunciones en el impuesto de industria y comercio.** Para efectos de la determinación oficial del impuesto de industria y comercio, se establecen las siguientes presunciones:

1. En los casos en donde no exista certeza sobre la realización de la actividad comercial en la ciudad de Bogotá, se presumen como ingresos gravados los derivados de contratos de suministro con entidades públicas, cuando el proceso de contratación respectivo se hubiere adelantado en la jurisdicción del Distrito Capital. (se subraya)

Como se aprecia, en los eventos de contratación con entidades del sector público, cuando la contratación de suministro de bienes, se efectuó en jurisdicción de Bogotá, y no se tenga certeza de la jurisdicción en donde se realiza la actividad comercial, se entienden efectuados en Bogotá, cuando el proceso de contratación se hubiese adelantado en esta ciudad.

Sobre las presunciones, es importante precisar que las mismas están consideradas como:

“Aquella actividad intelectual probatoria del juzgador, realizada en la fase de fijación, por la cual afirma un hecho distinto al afirmado por las partes instrumentales.”<sup>77</sup>


Igualmente sobre la validez e importancia de la presunción dentro del marco probatorio, han considerado algunos autores:

Para mí, hablar de prueba de presunciones es lo mismo que si dijéramos prueba de raciocinio, lo cual, naturalmente, no tiene sentido ni lógica. El juez, mientras presume, valora, y apenas puede existir actividad valorativa sin que a la vez, con mayor o menor complejidad, no se ejercite también una presunción.”<sup>78</sup>

---

<sup>77</sup> SERRA DOMÍNGUEZ Normas, Página 17.

<sup>78</sup> MUÑOZ SABATE, Luis, “*Técnica Probatoria*” Editorial Temis, Bogotá D.C., 1997, Pág. 198.



Para respetar el lenguaje clásico, nosotros seguiremos llamando *presunción* al razonamiento complejo del esquema 1<sup>79</sup> de modo que cualquier otro esquema más simple integrado por inferencias relativamente inmediatas o más próximas continuará recibiendo el nombre del instrumento que las genera, o sea, prueba documental y prueba testifical. A conciencia sabemos que ello rompe con nuestra propia ortodoxia, pero nos damos cuenta que la introducción de un viraje tan radical en ciertas nomenclaturas haría a esta obra muy poco manejable para los prácticos. Al fin y al cabo se trata solamente de una expresión sincopada que siempre es posible justificar por razones históricas.

Quiere decir lo anteriormente transcrito, que a pesar de la existencia de la norma, seguimos estando frente a una “presunción”, que como todas las presunciones, admite prueba en contrario, es decir que si el sujeto de retenciones tiene como probarle al Distrito Capital, que la operación no está gravada en el Distrito Capital, puede bajo su cuenta y riesgo, informar que no está gravada la operación a efectos de que el agente de retención no practique la retención, esta operación estará sujeta a revisión posterior por parte de la Administración Tributaria Distrital al sujeto de retención.

2. Para dar respuesta a su segundo interrogante tenemos que en materia de desarrollo de actividades de servicios en jurisdicciones diferentes, no se presenta grandes problemas, pues tanto la jurisprudencia como la doctrina han sido reiterativos en expresar que este tipo de eventos siempre deberá tributarse en la jurisdicción en donde se desarrolle efectivamente el servicio.

“Evidentemente, el concepto de ejercicio de actividad consagrado en el párrafo 4° está basado en “el acto de venta de los productos o servicios o la suscripción del contrato respectivo”, ambos inaceptables dentro del contexto de la ley: el primero por su ambigüedad y porque mira más a la realización de la base gravable que del hecho imponible y el segundo porque trata de adoptar un criterio jurídico que no concuerda con la realidad.

Ya al resolver casos particulares, la Sala ha tenido oportunidad de manifestarse en contra del criterio que informa el párrafo 4° acusado, con la consideración que siendo la materia imponible de este impuesto la actividad comercial, industrial o de servicios, lo relevante es determinar en dónde realiza esa actividad el sujeto gravado, no en dónde se entiende realizada la venta. Porque la venta es el hecho generador o manifestación externa del hecho imponible y a la vez elemento constitutivo de la base gravable y la territorialidad del tributo se predica de la materia imponible, no del hecho o base gravable.


Adoptar como criterio que define la realización de la actividad hechos como “la suscripción del contrato respectivo” se prestaría a insolubles conflictos entre distintos municipios o a trasladar artificiosamente el lugar de la causación del gravamen, desvirtuando la realidad comercial en la que se basa la Ley 14 de 1983.”<sup>80</sup> (se subraya)

Conforme con la sentencia transcrita, tenemos que la obligación de tributar recae en cabeza del contribuyente en la jurisdicción en donde se ejecute la actividad de

---

<sup>79</sup> El autor hace referencia al esquema de la crítica instrumental (como presunción de medio) y a la fijación del hecho controvertido (como presunción de resultado).

<sup>80</sup> Consejo de Estado, Sentencia de junio 22 de 1990 Expediente 2180,



prestación de servicios, independientemente del sitio en donde se efectuó el contrato o se firmo el mismo, se efectúa el pago o se ubica la sede domiciliaria del prestatario del servicio, pues como se dijo lo realmente importante es determinar en donde se efectúa el servicio, pues será allí la jurisdicción en la cual se deberá tributar por concepto del impuesto de industria y comercio.

Por lo cual es fácil concluir que si el servicio se presta en una jurisdicción diferente a Bogotá, no deberá tributarse en la ciudad Capital por este concepto, y mucho menos practicarse algún tipo de retención cuando se efectúen los pagos por el servicio prestado así estos últimos también, se efectúen en jurisdicción del Distrito Capital.

3. Por último y en cuanto tiene que ver con el sistema de retenciones el Acuerdo 65 de 2002, determinó como agentes de retención en su artículo 7º a:

1. Las entidades de derecho público;
2. Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales;
3. Los que mediante resolución del Director Distrital de Impuestos se designen como agentes de retención en el impuesto de industria y comercio;
4. Los intermediarios o terceros que intervengan en operaciones económicas en las que se genere la retención del impuesto de industria y comercio, de acuerdo a lo que defina el reglamento.

Así mismo, determina en su artículo 9º, las circunstancias en la cuales no se efectúa la retención en los siguientes términos:

**“Artículo 9. Circunstancias bajo las cuales no se efectúa la retención.** No están sujetos a retención en la fuente a título de industria y comercio:

- a. Los pagos o abonos en cuenta que se efectúen a los no contribuyentes del impuesto de industria y comercio.
- b. Los pagos o abonos en cuenta no sujetos o exentos.
- c. Cuando el beneficiario del pago sea una entidad de derecho público.
- d. Cuando el beneficiario del pago sea catalogado como gran contribuyente por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y sea declarante del impuesto de industria y comercio en Bogotá, excepto cuando quien actúe como agente retenedor sea una entidad pública.”

De la misma forma vale la pena afirmar que el artículo 8º de la norma en comento, determina que los agentes de retención efectuarán la retención “cuando intervengan en actos u operaciones que generen ingresos en actividades gravadas para el beneficiario del pago o abono en cuenta.”

Así mismo que “Las retenciones se aplicarán al momento del pago o abono en cuenta por parte del agente de retención, lo que ocurra primero, siempre y cuando en la operación económica se cause el impuesto de industria y comercio en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.” (Subrayado ajeno a texto).

Adicionalmente debe tenerse en cuenta que es al sujeto de retención a quien le corresponde informar al agente retenedor su calidad de exento o no sujeto al impuesto en la Ciudad Capital, para que este último evitase practicar la retención, o en su defecto debe informarle al agente retenedor su código de actividad y tarifa, para que el agente de retención efectúe la misma a la tarifa correspondiente.

Es decir que las retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio se efectuarán al momento del pago o abono en cuenta que haga el agente retenedor, al proveedor de bienes o servicios pero siempre y cuando la transacción económica que genera el impuesto se efectúe en jurisdicción del Distrito Capital.

## CONCEPTO No 1017

Ref: **Radicación 2004ER10320.**

Tema: **Base Gravable Ley 863 de 2003**

Subtema: Cooperativas de Trabajo Asociados, Empresas Asociativas de Trabajo y Precooperativas

### Pregunta


Se trata de una pre cooperativa de trabajo asociado sin ánimo de lucro. Se debe tener en cuenta lo señalado en la Ley 863 de 2003 adiciona el Artículo 102-3 del Estatuto Tributario para liquidar el impuesto de industria y comercio en la ciudad de Bogotá?, o bajo que reglamentación debemos regirnos para la presentación de estos impuestos, ya que hasta el momento se ha venido presentado estos impuestos con los ingresos totales que se perciben pero sin descontar el pago de compensaciones a los asociados.

### Respuesta

En primer lugar, nos permitimos indicar que los pronunciamientos emitidos por este Despacho no responde a 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, es competencia de este despacho la interpretación general y abstracta de las normas tributarias distritales, como se dijo inicialmente, y bajo éstos parámetros absolveremos su inquietud.

La Ley 863 de 2003 en el artículo 53, adiciona el artículo 102-3 del Estatuto Tributario Nacional al señalar:

“ **Distribución de los ingresos en la cooperativa de Trabajo Asociado.** En los servicios que presten las cooperativas de trabajo asociado, para efectos de los impuestos nacionales y territoriales, las empresas deberán registrar el ingreso así: para los trabajadores asociados cooperados la parte correspondiente a la compensación ordinaria y extraordinaria de conformidad con el reglamento de compensaciones y para la cooperativa el valor que corresponda una vez descontado



el ingreso de las compensaciones entregado a los trabajadores asociados cooperados, lo cual forma parte de su base gravable”. ( se subraya)

Hora bien, para determinar si las precooperativas están sometidas al cumplimiento de lo dispuesto en el artículo transcrito, se hace necesario hacer una distinción entre las siguientes figuras del sector solidario.

1. Cooperativas de Trabajo Asociados
2. Empresas Asociativas de Trabajo
3. Precooperativas

COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO Y EMPRESAS ASOCIATIVAS DE TRABAJO.

***Existen algunas diferencias en cuanto a su naturaleza, actividad u objeto social, normas que la regulan, entes que las vigilan, entre otras, las cuales serán precisadas a continuación.***

***Las principales diferencias entre estas entidades son las siguientes:***

***a) Las Cooperativas de Trabajo Asociado se encuentran reguladas por la Ley 79 de 1988 (artículos 70 y 71) y el Decreto 0468 de 1990.***

***Las Empresas Asociativas de Trabajo se encuentran reguladas por la Ley 10 de 1991 y el Decreto Reglamentario No. 1100 de 1992.***

**b) Las Cooperativas de Trabajo Asociado**, son empresas asociativas **sin ánimo de lucro**, que vinculan el trabajo personal de sus asociados y sus aportes económicos para la producción de bienes, ejecución de obras, o la prestación de servicios en forma autogestionaria (Art. 1 Decreto 468/90), lo que quiere decir que los trabajadores asociados son simultáneamente los aportantes y los gestores de su Cooperativa, siendo este un requisito básico para ejercer su actividad o su objeto social en la comunidad.

Una cooperativa de trabajo asociado es, entonces, aquella que constituyen personas naturales para que dicha entidad les proporcione un puesto de trabajo. Como todos los asociados deben trabajar en la cooperativa, se da una identidad entre los empleadores y los trabajadores, de tal suerte que no se puede hablar de contrato de trabajo, ni de salario, porque las dos partes de la relación laboral son las mismas personas. Las relaciones de trabajo se rigen, en consecuencia, por lo estipulado en los estatutos y reglamentos. En el caso de que excepcionalmente se contraten trabajadores no asociados, éstas relaciones sí se rigen por las normas del Código Sustantivo del Trabajo. (artículo 59 de la Ley 79 de 1988)

Los asociados de las **Empresas asociativas de Trabajo**, tienen una relación de carácter típicamente comercial con la Empresa (artículos 4 y 27 Ley 10 de 1910); así mismo, tienen utilidades susceptibles de repartición (Capítulo Tercero y Cuarto Ley 10). En conclusión son empresas **con ánimo de lucro**.

c) En las **Cooperativas de Trabajo Asociado** se contempla la figura de excedentes, en las Empresas Asociativas de Trabajo la de utilidades.

d) El artículo 59 de la ley 79 de 1988 dispone que en las **cooperativas de trabajo asociado** el régimen de trabajo se establece en los estatutos y que los trabajadores asociados no se rigen por el código sustantivo del trabajo sino por lo que se establezca en los estatutos y reglamentos.

El citado artículo 4 de la Ley 10 de 1910, señala que las relaciones de trabajo así como de los asociados de las **Empresas Asociativas de Trabajo** de carácter laboral no se rigen por las disposiciones del Código Sustantivo del Trabajo, sino por las normas del Derecho Comercial.


e) Las **Cooperativas de Trabajo Asociado** tienen, entre otras, dos características especiales, consagradas en el artículo 6 del citado Decreto 468, que no se observan claramente en la Ley 10 de 1910 para las Empresas Asociativas de Trabajo.

**Autonomía administrativa:** La cual faculta a la Cooperativa para organizar directamente las actividades de trabajo de sus asociados. Esto quiere decir que la autonomía de la Cooperativa es total a nivel interno como externo, razón por la cual la Cooperativa debe establecer su régimen de trabajo, compensaciones y de seguridad social.

**Responsabilidad:** Esta se debe entender como la asunción total de los riesgos por parte de la Cooperativa en la realización de las labores o servicios que preste la Cooperativa, a otra Cooperativa o a un tercero en general. En términos laborales, en la contratación de servicios por parte de una cooperativa con un tercero, no habrá ninguna responsabilidad solidaria entre estas dos partes, ni se configura contrato laboral alguno con los asociados de la cooperativa por no existir los tres elementos constitutivos de él (salario, subordinación y prestación personal), esta responsabilidad conlleva a que todos los derechos (compensaciones, trabajo y seguridad social) que tienen los trabajadores asociados los tiene que asumir en su totalidad la respectiva Cooperativa y no el tercero con el que contrata.

f) Por último, entre otras diferencias, encontramos que las **Cooperativas de Trabajo Asociado** se encuentran vigiladas por la Superintendencia de la Economía Solidaria y sólo la aplicación de los regímenes de trabajo asociado, previsión, seguridad social y de compensaciones, debe ser efectuada por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social; las **Empresas Asociativas de Trabajo** por ley se encuentran bajo la vigilancia y control exclusivos del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social. (artículo 25 de la Ley 10 de 1991).

Ahora bien, aunque es cierto que el citado artículo 6º, párrafo segundo de la Ley 454 de 1998 señala que tienen el carácter de organizaciones solidarias, entre otras, las **Empresas Asociativas de Trabajo**, el mismo **no** dispone que estas empresas sean vigiladas por la Superintendencia de la Economía Solidaria.



De hecho, además de las Empresas Asociativas de Trabajo, existen otras entidades señaladas en la disposición en comento, que aunque tienen el carácter de organizaciones solidarias, no están vigiladas por esta Superintendencia, como las empresas comunitarias, las empresas solidarias de salud y las empresas de servicios en las formas de administraciones públicas cooperativas.

## PRECOOPERATIVAS


Con base en el artículo 2º. del Decreto ley 1598 de 1963, el inciso 2º del artículo 1º del Decreto 2059 de 1968, se estableció: “ considérense como Instituciones Auxiliares del Cooperativismo los **GRUPOS PRECOOPERATIVOS**”. Posteriormente se Expidió la Resolución No. 1983 del 9 de diciembre de 1970, convirtiéndose en la primera norma que define la naturaleza jurídica de estas formas asociativas como:

“Es Grupo Precooperativo aquella asociación de personas que se organiza con fines de cooperación y sin ánimo de lucro, con propósitos de evolucionar hacia cooperativa formal, siempre que se guíe por los siguientes criterios:

- a) Educar social y económicamente a sus integrantes dentro de marco comunitario y sobre la base del esfuerzo propio, la ayuda mutua, la solidaridad, la responsabilidad conjunta, la igualdad social y el beneficio a la comunidad.
- b). Organizar la producción, la comercialización, la distribución de bienes, la prestación de servicios y el trabajo, sobre bases de propiedad cooperativa y trabajo propio, con exclusión de trabajo asalariado, capitalización social y reconocimiento de rentas exclusivas del trabajo.
- c) Ser escuela de formación y adiestramiento para sus asociados en la gestión democrática, mediante su participación activa.
- d) Desarrollar las etapas del proceso de evolución hacia la empresa cooperativa plena, en sus aspectos económicos y financieros, de gestión democrática y contenido social mediante su participación activa;

Respecto a lo que representa la naturaleza de las Precooperativas y el papel que deben jugar, el tratadista doctor Francisco Sierra Jaramillo afirma “ *universalmente se desarrolla y se practica el proceso cooperativo para educar y no conducir a un juicio erróneo, enseñándoles a los aspirantes los conocimientos preliminares que es menester adquirir antes de continuar las empresas cooperativas destinadas a personas que contemplen las mismas necesidades sociales* “. .





Pero es mediante el artículo 124 de la Ley 79 del 23 de diciembre de 1988, que define: *“ Se consideran Precooperativas los grupos que bajo la orientación y con el concurso de una entidad promotora, se organiza para realizar actividades permitidas a las cooperativas y, que por carecer de capacidad económica, educativa, administrativa, o técnica, no estén en posibilidad inmediata de organizarse como cooperativa.”*

En el artículo 128 estableció que *“ El régimen de constitución, reconocimiento y funcionamiento de las Precooperativas, será establecido por el Gobierno Nacional, teniendo en cuenta las necesidades de simplificación de los requisitos, procedimiento y trámites y su naturaleza transitoria y evolutiva.*

Para los fines concedieron facultades extraordinarias al presidente de la república, por un término de seis (6) meses contados a partir de la sanción de la Ley 79/88.

Con base en la anterior facultad el Gobierno dicta el Decreto Reglamentario No. 1333 del 21 de junio de 1989, a través del cual se estableció el Régimen de constitución, reconocimiento y funcionamiento de las Precooperativas.

Los objetivos establecidos en dicha disposición se concretan en:

#### **1. EDUCAR SOCIAL Y ECONÓMICAMENTE A SUS ASOCIADOS**

Dentro de un marco comunitario, sobre bases de esfuerzo propio, ayuda mutua, solidaridad, responsabilidad conjunta, igualdad social, beneficio a la comunidad y aplicación de ideología cooperativa.

#### **2. ORGANIZAR LA PRODUCCION, LA EXPLOTACIÓN, LA COMERCIALIZACION, LA DISTRIBUCIÓN O USO DE BIENES**

La prestación de servicios y el trabajo sobre bases de propiedad cooperativa, trabajo asociado y capitalización social.


#### **3. DESARROLLAR PROCESO DE FORMACIÓN Y CAPITALIZACIÓN Y ADIESTRAMIENTO**

para los asociados en la gestión democrática, mediante su participación activa y consciente.

#### **4. ADELANTAR ETAPAS DEL PROCESO EVOLUTIVO HACIA COOPERATIVA PLENA**

en sus aspectos económicos y financieros de mejoramiento comunitario y proyección social.

La constitución de la Precooperativa se hará en Asamblea de Constitución con un mínimo de cinco (5) asociados fundadores, en esta reunión se aprobarán los estatutos,



se evaluarán los aportes en trabajo, o en especie si fuere el caso, se levantará y firmará el acta de fundación por los constituyentes, especificando nombres, documento de identificación, monto de aporte inicial de cada uno sea en dinero, en trabajo o en especie.

En virtud de lo establecido por el Decreto 2150 de 1995 en concordancia con el Decreto reglamentario 0427 de 1996 y conforme a las disposiciones actualmente vigentes emanadas de la Superintendencia de la Economía Solidaria la personería se obtiene con el registro en la Cámara de Comercio del domicilio de la Precooperativa, si la actividad es de Trabajo asociado requiere de la aprobación de los regímenes respectivos de Trabajo, compensación y Medicina Higiene y Seguridad Social y deben aplicar para todos los efectos el Decreto 468 de 1990

Por otra parte, la norma señala que la entidad promotora es la persona jurídica pública o privada que con propósito de propiciar la asociación de personas en forma Precooperativa y de apoyar el proceso evolutivo de éstas a cooperativas, desarrolla actividades de promoción, orientación y asistencia técnica, administrativa o financiera, teniendo en cuenta las necesidades de grupo de acción. Este patrocinio debe ser siempre a favor de la Precooperativa y sin que con esto pretenda obtener un beneficio o lucro en su calidad de promotora.

## **DISPOSICIONES APLICABLES**


A las Precooperativas en su constitución, funcionamiento, organización no reguladas en el Decreto 1333 de 1989, ni previstos en los estatutos se le aplicara lo establecido en la Ley 79 de 1988, la Ley 454/98, y el Decreto 468 de 1990, si su objeto social se refiere a trabajo asociado u otras normas que dado su objeto social y su naturaleza deban estar sujetas.

Del tema alusivo a las Precooperativas es forzoso concluir:

1°. Las Precooperativas son el preámbulo para que los asociados dada su carencia de capacidad económica, educativa, administrativa o técnica y su número reducido de asociados evolucionen dentro de un término límite de cinco años a cooperativas formales. **No son verdaderas cooperativas**

2°. Si en el término de los cinco años previa demostración de haber cumplido con el objeto social no se ha afianzado ni demuestra fortalezas para dar el paso a cooperativa puede solicitar prórroga de la existencia a la Superintendencia de la Economía Solidaria **para continuar como Precooperativa sin convertirse.**

3°. Las obligaciones que la Ley le impone a las entidades promotoras con miras a que las Precooperativas sean impulsadas y promovidas están las de impartir asistencia técnica, administrativa, financiera, formación y capacitación de los asociados, hacer acompañamiento hasta que obtenga su conversión.



4°. La participación de la Promotora debe disminuir en forma gradual hasta lograr que la Precooperativa ejecute su objetivo autónomamente sin el concurso de un tercero diferente a los asociados.

5°. El hecho de que la ley le permita que el Director Ejecutivo sea el mismo presidente del Comité de Administración y el Comité de Administración sea la misma Junta de Asociados, demuestra la intención del legislador de propiciar todos los medios para incentivar la conformación y existencia de esta organización **como un embrión en proceso de evolución**, garantizando a la población más vulnerable espacios para ejercer su derecho de libre asociación sin desconocer el concurso de terceros a través de la figura del patrocinio.

Pues bien, clara la distinción entre las organizaciones solidarias citadas, concretamente, para el caso que nos ocupa, las cooperativas versus precooperativas, frente a la normativa contenida en el artículo 53 de la Ley 863 de 2003 que adiciona el artículo 102-3 del Estatuto Tributario Nacional, podemos establecer que dicha disposición es clara al determinar que la distribución de los ingresos allí contemplada va dirigida o referida exclusivamente a las COOPERATIVAS.

Resulta importante resaltar en este sentido el contenido del artículo 27 del Capítulo IV del Código Civil que nos habla de la Interpretación de la Ley y específicamente de la Interpretación gramatical, veamos:

Art. 27. INTERPRETACION GRAMATICAL.

Cuando el sentido de la Ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.

(...)

De tal suerte que si la norma establece claramente el sujeto de la obligación, no es necesario acudir a criterios adicionales para interpretar dicha norma.

Así las cosas, la interpretación de la norma en cuestión debe ser taxativa, dada la naturaleza de la disposición; es decir que no podemos inferir cosa diferente a la allí establecida por el legislador. Entendiendo entonces que la aplicación de la depuración de los ingresos a que se refiere la norma en estudio cobija únicamente a las Cooperativas propiamente dichas.

Todo lo anterior, para concluir que las precooperativas deben de aplicar la base gravable, de acuerdo a los lineamientos señalados en el artículo 42 del Decreto 352 de 2002.

## CONCEPTO No.1020

Ref: 2004IE7532

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema Tarifas cooperativas no financieras - Modificación Concepto 0760 del 23 de abril de 1999.

### Pregunta

Una entidad cooperativa, no vigilada por la Superintendencia Bancaria, ni considerada como institución financiera por el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, cuya actividad principal es el ahorro y crédito exclusivo para sus asociados, bajo que código de actividad y que tarifa debe tributar, en el impuesto de industria y comercio en Bogotá?

### Respuesta

En primera medida tenemos que el artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002, establece:

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

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

De la misma forma y teniendo en cuenta que el hecho generador del impuesto de industria y comercio en Bogotá lo constituye la realización de manera directa o indirecta, permanente u ocasional, con establecimiento de comercio o sin el de actividades industriales, comerciales o de servicios, entraremos a recordar qué debemos entender por cada una de estas conforme con los artículos 33 a 35 del Decreto Distrital 352 de 2002


#### **“Artículo 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.

#### **Artículo 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.

#### **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.”

De otro lado tenemos que son sujetos pasivos del impuesto al tenor de lo señalado en el artículo 41 del Decreto Distrital 352 de 2002, las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho, que realicen el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital.

Así mismo es importante recordar que la base gravable<sup>81</sup> del tributo la conforman la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones de ley que perciba un contribuyente por el ejercicio de una actividad gravada en jurisdicción de Bogotá.

Adicionalmente, el artículo 45 del Decreto Distrital 352 de 2002, establece la base gravable especial para el sector financiero, desarrollada puntualmente por el artículo 46 de la misma,

**“Artículo 45. Tratamiento especial para el sector financiero.**

Los bancos, las corporaciones financieras, almacenes generales de depósito, compañías de seguros de vida, compañías de seguros generales, compañías reaseguradoras, compañías de financiamiento comercial, sociedades de capitalización y demás establecimientos de crédito que defina como tal la Superintendencia Bancaria e instituciones financieras reconocidas por la ley, tendrán la base gravable especial definida en el artículo siguiente.

**Parágrafo.** Las personas jurídicas sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria no definidas o reconocidas por ésta o por la ley, como establecimientos de crédito o instituciones financieras, pagarán el impuesto de industria y comercio conforme a las reglas generales que regulan dicho impuesto.”

En el párrafo del artículo transcrito encontramos que aquellas entidades que presten servicios financieros, pero no estén considerados como tales por la ley, ni sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, tributan conforme a las reglas generales, es decir, no se encuentran beneficiadas por las bases gravables especiales.

Igualmente tenemos que este Despacho mediante concepto 0760 del 23 de abril de 1999, sobre el tema consideró:

“En atención a su consulta nos permitimos informarle que el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero en su artículo 1º establece que el sistema financiero y asegurador se encuentra conformado por:

- a) Establecimientos de crédito.

---

<sup>81</sup> Decreto Distrital 352 de 2002, artículo 42.

- b) Sociedades de servicios financieros.
- c) Sociedades de capitalización.
- d) Entidades aseguradoras, y
- e) Intermediarios de seguros y reaseguros.

Por su parte la Ley 79 de 1988 establece que las entidades del sector cooperativo podrán bajo la naturaleza jurídica cooperativa, organizar instituciones financieras en sus diversas modalidades que se regirán por las disposiciones propias de estas, en concordancia con las del régimen cooperativo, de la misma forma establece que su constitución estará sujeta a las normas generales de las respectivas entidades financieras y quedarán sometidas integralmente al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria.

De la misma forma el artículo 27 del estatuto orgánico del Sistema Financiero, establece que los organismos cooperativos de grado superior de carácter financiero podrán ejercer actividad financiera por medio de secciones de ahorro, determinado las operaciones autorizadas a tales tipo de entidades.

De otro lado tenemos que existen organizaciones cooperativas y solidarias no constituidas como entidades financieras que adelantan actividades financieras en forma no especializada, y que de conformidad con el artículo 17 del Decreto 1688 de 1997, si su actividad no es objeto de vigilancia por otra entidad del estado, deberán ser vigiladas por el Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas (DANCOOP).

Como vemos existen dentro del sector cooperativo dos tipos de entidades cooperativas que prestan servicios financieros, las especiales que se organizan como instituciones financieras y prestan el servicio en forma especializada y se encuentran sometidas al control y vigilancia por parte de la Superintendencia Bancaria, y las entidades cooperativas que no adelantan actividades financieras en forma especializada y cuya actividad es objeto de vigilancia por otra tipo de entidad del estado, bien sea DANCOOP, DANSOCIAL, etc.”

Así las cosas, entendiéndose que existen dos tipos de cooperativas que independientemente de sus características y entes que los controlan, prestan servicios financieros.

Siendo las primeras (cooperativas de grado superior) entes jurídicamente consolidadas como instituciones financieras, y sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, debiendo esta tributar bajo el *Código de actividad 6516 “Actividades de las cooperativas de grado superior de carácter financiero” Tarifa 11.04 por mil*

Y de otro lado tenemos las entidades cooperativas y fondos de empleados que a *pesar de ejecutar actividades netamente financieras* como lo son el ahorro y crédito, no están enunciadas por la ley como entidades financieras, ni se encuentran sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, quienes deben tributar en el impuesto de industria y comercio en Bogotá bajo el *código de actividad 6593 “Actividades de intermediación financiera de las cooperativas financieras y fondos de empleados, tarifa 11.04 por mil*

**En el anterior sentido se modifica el concepto 0760 del 23 de abril de 1999.**

## CONCEPTO No. 1031

Ref: Radicación 2004ER31073

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Base Gravable. Distribución Domiciliaria de Gas Propano

### Pregunta

¿Cuál disposición legal se debe aplicar para establecer la base gravable del impuesto de industria y comercio por la realización de la actividad de distribución domiciliaria de gas propano, el artículo 51 o el 67 de la ley 383 de 1997?

### Respuesta

Veamos el contenido de las dos normas:

Artículo 51. Para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994<sup>82</sup>, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado. (Se subraya)

...

Artículo 67. Para efectos del impuesto de industria y comercio, los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles, liquidaran dicho impuesto tomando como base gravable el margen bruto de comercialización de los combustibles. (Se subraya)

Se entiende por margen bruto de comercialización de los combustibles, para el distribuidor mayorista, la diferencia entre el precio de compra al productor o al importador y el precio de venta al público o al distribuidor minorista. Para el distribuidor minorista, se entiende por margen bruto de comercialización, la diferencia entre el precio de compra al distribuidor mayorista o al intermediario distribuidor, y el precio de venta al público. En ambos casos, se descontara la sobretasa y otros gravámenes adicionales que se establezcan sobre la venta de los combustibles.

La Ley 142 de julio 11 de 1994 “por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”, establece:

Artículo 1°. Ámbito de aplicación de la ley. Esta Ley se aplica a los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, distribución de gas combustible, telefonía pública básica conmutada y la telefonía local móvil en el sector rural; a las actividades que realicen las personas prestadoras de servicios públicos de que trata el artículo 15 de la presente Ley, y a las actividades complementarias definidas en el Capítulo II del presente título y

<sup>82</sup> Artículo 24. Régimen Tributario. Todas las entidades prestadoras de servicios públicos están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, pero se observarán estas reglas especiales:

24.1. Los departamentos y los municipios no podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que no sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales.

a los otros servicios previstos en normas especiales de esta Ley.” (subrayado fuera de texto)

Es decir que las empresas distribuidoras de gas combustible son empresas de servicios públicos domiciliarios.

Ahora el Gas propano que generalmente se distribuye en los conocidos cilindros transportados en camiones, se pudo establecer que en realidad es GLP, gas licuado de petróleo, lo cual *“es una mezcla de hidrocarburos livianos constituida principalmente por propano, C3's (propano y compuestos derivados de éste) y C4's (butanos y compuestos derivados de éstos), en proporciones variables y que a condiciones normales es gaseosa y al comprimirla pasa a estado líquido. Puede producirse en plantas de procesamiento de gas natural o en refinerías, especialmente en plantas de ruptura catalítica. Es utilizado especialmente como combustible doméstico para la cocción de alimentos y calentamiento de agua. También puede usarse como combustible en hornos, secadores y calderas de diferentes tipos de industrias, en motores de combustión interna y en turbinas de gas para generación de energía eléctrica.”*<sup>83</sup>

Con esta nota y algunas consultas pudimos establecer que el GLP, que contiene principalmente gas propano, es un combustible que bien puede ser producto de la refinación del petróleo en las plantas de ruptura catalítica, o bien un producto en las plantas de procesamiento del gas natural.

El asunto a resolver se presenta por el conflicto entre dos disposiciones aplicables para la determinación de la base gravable en la actividad de distribución domiciliaria de gas propano, una la del artículo 51 de la ley 383 de 1997 por tratarse de una empresa de servicios públicos domiciliarios y el artículo 67 de la misma ley por tratarse de una actividad que involucra la distribución de combustibles derivados del petróleo, pues en el primer caso la base gravable es el total facturado en el respectivo municipio, mientras que en el segundo es el margen de comercialización, entendido como tal la diferencia entre precio de venta y precio de compra.

Tenemos que acudir a la hermenéutica, entendida ella como el arte de interpretar los textos. Interpretar una ley nos permite entender el contenido y el alcance de la misma.

Para resolver el presente caso se acudirá a lo establecido en los artículos 1 a 3 de la Ley 153 de 1887, así como a lo dispuesto en el artículo 5º de la Ley 57 de 1887, normas de frecuente consulta en casos de conflicto en la aplicación de disposiciones normativas.

Las disposiciones de la Ley 153 de 1887 dicen:

“Art. 1º. Siempre que se advierta inconsistencia en las leyes, u ocurra oposición entre ley anterior y ley posterior, o trate de establecerse el tránsito legal de derecho antiguo a derecho nuevo, las autoridades de la república, y especialmente las judiciales, observarán las reglas contenidas en los artículos siguientes.

<sup>83</sup> Tomado de Catálogo de Productos en la página de internet de Ecopetrol.



Art. 2º. La ley posterior prevalece sobre la ley anterior. En caso de que una ley posterior sea contraria a otra anterior, y ambas preexistentes al hecho que se juzga, se aplicará la ley posterior.

Art. 3º. Estímase insubsistente una disposición legal por declaración expresa del legislador, o por incompatibilidad con disposiciones especiales posteriores, o por existir una ley nueva que regula íntegramente la materia a que la anterior disposición se refería.”

El Artículo 5º de la Ley 57 de 1887 dice:

“Artículo 5º. Se subroga el Artículo 10 del Código Civil el cual quedará así:

Art. 10.- Incompatibilidad y prelación normativa. Cuando haya incompatibilidad entre una disposición constitucional y una legal, preferirá aquélla.

Si en los códigos que se adoptan se hallaren algunas disposiciones incompatibles entre sí, se observarán en su aplicación las reglas siguientes:

1a) La disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general.

2a) Cuando las disposiciones tengan una misma especialidad o generalidades, y se hallen en un mismo código, preferirá la disposición consignada en el artículo posterior; y si estuvieren en diversos códigos, preferirán por razón de estos, en el orden siguiente: Civil, de Comercio, Penal, Judicial, Administrativo, Fiscal, de Elecciones, Militar, de Policía, de Fomento, de Minas, de Beneficencia y de Instrucción Pública.”

De las anteriores disposiciones se extractan los siguientes criterios de interpretación y aplicación normativa de utilidad para el presente caso:

1. La ley posterior prevalece sobre la ley anterior.
2. La disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general.
3. Cuando las disposiciones tengan una misma especialidad o generalidades, y se hallen en un mismo código, preferirá la disposición consignada en el artículo posterior;
4. Cuando las disposiciones tengan una misma especialidad o generalidades pero estuvieren en diversos códigos, preferirán por razón de estos, en el orden siguiente: Civil, de Comercio, Penal, Judicial, Administrativo, Fiscal, de Elecciones, Militar, de Policía, de Fomento, de Minas, de Beneficencia y de Instrucción Pública.

5. Estimase insubsistente una disposición legal por declaración expresa del legislador, o por incompatibilidad con disposiciones especiales posteriores, o por existir una ley nueva que regula íntegramente la materia a que la anterior disposición se refería

Esta última a su vez presenta los tres tipos de derogatoria de las normas definidos por la doctrina, a saber: 5.1 Derogación expresa; 5.2 Derogación Tácita. 5.3 Derogación sistemática.

Estos criterios o mecanismos como debe establecerse la primacía de determinada norma respecto de otra en conflicto, han sido utilizados por las altas cortes. Baste citar como ejemplo un texto de la Sentencia C-005 de 1996 donde se dijo:

“El artículo 2º de la Ley 153 de 1887 dice que la ley posterior prevalece sobre la anterior y que en caso de que una ley posterior sea contraria a otra anterior, se aplicará la ley posterior.

Ese principio debe entenderse en armonía con el plasmado en el artículo 3º **Ibidem**, a cuyo tenor se estima insubsistente una disposición legal por declaración expresa del legislador o por incompatibilidad con disposiciones especiales posteriores, o por existir una ley nueva que regule íntegramente la materia a que la anterior se refería.

El artículo 5º de la Ley 57 de 1887 estableció con claridad que la disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general.

De lo dicho se deduce también que si se tienen dos normas especiales y una de ellas, por su contenido y alcance, está caracterizada por una mayor especialidad que la otra, prevalece sobre aquélla, por lo cual no siempre que se consagra una disposición posterior cuyo sentido es contrario al de una norma anterior resulta ésta derogada, pues deberá tenerse en cuenta el criterio de la especialidad, según los principios consagrados en los artículos 3º de la Ley 153 de 1887 y 5º de la Ley 57 del mismo año. (Subrayado para interés de esta consulta)

...

Se anticipa la Corte a dilucidar el problema relativo a la comparación entre los dos artículos que enfrenta el demandante, en su condición de integrantes de un mismo Código.

Según el artículo 5º de la Ley 57 de 1887, cuando dos disposiciones tengan una misma especialidad o generalidad y se hallen en un mismo Código, preferirá la consignada en el artículo posterior. (Subrayado para fines de esta consulta)

El precepto acusado (artículo 130 del Código Contencioso Administrativo) es indudablemente anterior al 231 **Ibidem**, que el actor señala como norma derogatoria, por lo cual a primera vista prevalecería la segunda disposición mencionada.

No se pierda de vista, sin embargo, que la aludida regla tiene lugar tan sólo cuando, como lo dice su encabezamiento, "en los códigos que se adopten se hallaren algunas disposiciones incompatibles entre sí" (subraya la Corte).

Y ocurre que las normas de los artículos 130 y 231 del Código Contencioso Administrativo no son incompatibles, pues no repugnan necesariamente la una a la otra, sino que son complementarias y pueden ser armonizadas sobre la base de que la una consagra una regla general y la otra un mandato excepcional.

Agréguese a ello que, según antes se explica, las dos normas no tienen "la misma especialidad", como lo exige el artículo 5º de la Ley 57 de 1887 para que tenga lugar la regla en comento, pues ya se ha visto que la del 130 tiene un alcance especialísimo respecto del 231."

Sobra hacer énfasis en que el problema analizado se resuelve de manera íntegra con los mecanismos arriba planteados tal como se llevó a cabo en el texto citado de la Corte Constitucional, en la que de igual manera se analizó un conflicto normativo entre dos disposiciones establecidas en una misma norma, la una más especial que la otra.

Podemos decir que los dos criterios de solución de conflictos normativos nos llevan a concluir que la norma a aplicar, tal como lo advierte el consultante es el artículo 67 de la Ley 383 de 1997 y no el artículo 51 de la misma ley.

En efecto: En la medida que las dos disposiciones tienen marcada especialidad, el artículo 67 es posterior al 51 con lo cual en principio debe observarse el 67, pero además vemos que el 51 es menos específico puesto que aplica para todo tipo de servicios públicos domiciliarios, mientras que el 67 es especial solo para la distribución de productos derivados del petróleo. Con ambos criterios es razonable concluir que debe aplicarse la norma más especial, esto es el artículo 67 de la Ley 383 de 1997 para la determinación de la base gravable en la actividad de distribución domiciliaria de gas propano.

### **CONCEPTO No 1041**

Ref: Radicación: No. 2004ER37990 del 05/05/04.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Acuerdo 105 de 2003-Fiduciarias

### **Pregunta**

1. Para el año 2004, cual es el alcance del artículo 6º del Acuerdo 105 de 2003 frente al impuesto de industria y comercio y el papel de las fiduciarias? Las fiduciarias deberían presentar declaración de retención en la fuente de industria y comercio por actividades originadas en patrimonios autónomos.

2. La norma de predios "no edificados" del artículo 1º párrafo 2º literal b) del Acuerdo 105 de 2003, aplicaría para inmuebles que no tienen avalúo catastral.

3. Cuando y con qué norma fueron expedidos los formularios de declaración y pago y de autorretención para el cumplimiento de las obligaciones en la Participación en Plusvalía.

4. Cuando en un patrimonio autónomo, un fideicomitente es el mismo beneficiario, la actividad desarrollada cualquiera que fuese, podría ser catalogada como una “actividad de inversión” para el fideicomitente, pudiendo entonces este tributar bajo el código de actividad 52693 (204) “otros tipos de comercio NCP no realizado en establecimientos” tarifa 11.04 %.

## Respuesta

1. Para dar respuesta a su **primer interrogante** debemos recordar en primera medida el artículo 6° del Acuerdo 105 de 2003, el cual establece de forma literal:

“Artículo 6. Cumplimiento de las obligaciones tributarias de los patrimonios autónomos. Para los efectos del impuesto predial unificado, del impuesto de industria y comercio y de los demás impuestos distritales que se originen en relación con los bienes o con actividades radicados o realizados a través de patrimonios autónomos constituidos en virtud de fiducia mercantil, será responsable en el pago de impuestos, intereses, sanciones y actualizaciones derivados de las obligaciones tributarias de los bienes o actividades del patrimonio autónomo el fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios. La responsabilidad por las sanciones derivadas del incumplimiento de obligaciones formales, la afectación de los recursos del patrimonio al pago de los impuestos y sanciones de los beneficiarios se regirá por lo previsto en el artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional.  
(...)”


Por su parte el numeral 5° y el párrafo del artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional, establece sobre el tema de retenciones:

"5. Con relación a cada uno de los patrimonios autónomos bajo su responsabilidad, los fiduciarios están obligados a cumplir las obligaciones formales señaladas en las normas legales para los contribuyentes, los retenedores y los responsables, según sea el caso. Para tal efecto, se le asignará un NIT diferente al de la sociedad fiduciaria, que identifique en forma global a todos los fideicomisos que administre.

Las sociedades fiduciarias presentarán una sola declaración por todos los patrimonios autónomos. La sociedad fiduciaria tendrá una desagregación de los factores de la declaración atribuible a cada patrimonio autónomo a disposición de la DIAN para cuando esta lo solicite.

Los fiduciarios son responsables, por las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales a cargo de los patrimonios autónomos así como de la sanción por corrección, por inexactitud, por corrección aritmética y de cualquier otra sanción relacionada con dichas declaraciones.

Con cargo a los recursos del fideicomiso, los fiduciarios deberán atender el pago de los impuestos de ventas, timbre y de la retención en la fuente, que se generen como resultado



de las operaciones del mismo, así como de sus correspondientes intereses moratorios y actualización por inflación, cuando sean procedentes.

Cuando los recursos del fideicomiso sean insuficientes, los beneficiarios responderán solidariamente por tales impuestos retenciones y sanciones."

(...)

Parágrafo: Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 23-1 de este estatuto, el fiduciario deberá practicar retención en la fuente sobre los valores pagados o abonados en cuenta, susceptibles de constituir ingreso tributario para los beneficiarios de los mismos, a las tarifas que correspondan a la naturaleza de los correspondientes ingresos, de acuerdo con las disposiciones vigentes.

De las anteriores normas se desprende que la fiduciaria deberá efectuar retenciones a cargo de los patrimonios autónomos que administra, así mismo cumplir con las demás obligaciones formales inherentes a los agentes de retención, como lo serían declarar y pagar la correspondiente retención dentro de los plazos establecidos, responder por las sanciones que se generen por el incumplimiento de las obligaciones formales asignadas, efectuar las correspondientes certificaciones, etc.

Sobre el NIT a utilizar por la fiduciaria al momento de efectuar la presentación de la declaración de retenciones a presentar como consecuencia de haberse practicado las retenciones a nombre de los patrimonios autónomos que administra, debemos recordar el artículo 11-1 del Decreto Distrital 807 de 1993, el cual establece:

“Artículo 11-1. Cumplimiento de las obligaciones de los patrimonios autónomos.

En el caso de los fondos comunes, fondos de valores o patrimonios autónomos, se entenderá cumplido el deber de presentar las declaraciones tributarias, cuando la declaración se haya efectuado por el fondo o patrimonio autónomo, o por la sociedad que los administre.

Con relación a cada uno de los patrimonios autónomos bajo su responsabilidad, los fiduciarios están obligados a cumplir las obligaciones formales señaladas en las normas legales para los contribuyentes, los retenedores y los responsables, según sea el caso. Para tal efecto, se identificarán de forma global todos los fideicomisos que administre, con un NIT diferente al de la sociedad fiduciaria.

Las sociedades fiduciarias presentarán una sola declaración por todos los patrimonios autónomos. La sociedad fiduciaria tendrá a disposición de la Dirección Distrital de Impuestos, para cuando esta lo solicite, una desagregación de los factores de la declaración atribuible a cada patrimonio autónomo.

Los fiduciarios son responsables por las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales a cargo de los patrimonios autónomos, así como de la sanción por corrección aritmética y de cualquier otra sanción relacionada con dichas declaraciones.

Con cargo a los recursos del fideicomiso, los fiduciarios deberán atender el pago de los impuestos distritales que se generen como resultado de las operaciones del mismo, así como de sus correspondientes intereses moratorios y de la actualización por inflación, cuando sean procedentes.

Cuando los recursos del fideicomiso sean insuficientes, los beneficiarios responderán solidariamente por tales impuestos, retenciones y sanciones.

Así las cosas, y tratándose de las declaraciones de retenciones practicadas por la fiduciaria las mismas podrán ser presentadas de manera unificada en una sola declaración por la totalidad de patrimonios autónomos que se administra, identificándose con un NIT diferente al de la Fiduciaria.

2. Dando respuesta a su **segundo cuestionamiento** tenemos que el literal b) del parágrafo 2º del artículo 1º del Acuerdo 105 de 2003, establece:

**Parágrafo 2.** Entiéndase por predio no edificado al que encuadre en cualquiera de los siguientes supuestos:

(...)

b.- Al predio urbano cuyas construcciones o edificaciones tengan un área inferior al 20% al área del terreno y un avalúo catastral en el que su valor sea inferior al veinticinco por ciento (25%) del valor del terreno.

Se exceptúan de la presente definición, los inmuebles que se ubiquen en suelo de protección, las áreas verdes y espacios abiertos de uso público, y los estacionamientos públicos debidamente autorizados y en operación.

Establece la norma en estudio, que se considera predio no edificado aquellos predios cuyas construcciones o edificaciones tengan un área inferior al 20% del área del terreno, y un *avalúo catastral* (de la construcción) inferior al 25% del valor del terreno.

Como se aprecia, la norma en cuanto hace referencia del valor de la construcción frente al valor del terreno, sujeta la misma al **avalúo catastral** de la construcción, por lo cual es viable pensar que de no existir avalúo catastral para la construcción del predio, no podría aplicarse la disposición, puesto que es un requisito *sine-quantum* para entender a un predio como no edificado.

3. Sobre su **tercera Pregunta**, nos permitimos comunicarle que mediante la Resolución 008 del 20 de mayo de 2004<sup>84</sup>, fue adoptado el formulario único de declaración y pago de la participación en Plusvalía, que a su vez sirve para la declaración y pago de la autorretención de esta participación, recordemos esta norma:

**“Artículo primero.-** Adóptese el Formulario Único para la declaración de la participación en plusvalía, anexo a la presente resolución y que hace parte integral de la misma.

**Artículo segundo.-** El formulario e instrucciones para declarar y pagar el impuesto se puede obtener a través de la página web de la Secretaría de Hacienda [www.shd.gov.co](http://www.shd.gov.co),”

Se anexa una copia del formulario y sus instructivos.

<sup>84</sup> “Por medio de la cual se adopta el formulario oficial para la declaración y pago de la participación en plusvalía.”

4. Por último y en cuanto tiene que ver con su **cuarto punto**, tenemos que cuando el fideicomitente es el mismo beneficiario, la actividad desarrollada por el sujeto (fideicomitente) es una actividad de inversión, puesto que invierte en un fideicomiso para obtener unos réditos, sin importar cual es la actividad que se desarrolla en el fideicomiso, por lo tanto esta actividad de inversión es catalogada dentro del ordenamiento tributario Distrital como una actividad de tipo comercial, conforme con la definición prevista en el artículo 34 del Decreto Distrital 352 de 2002

“Artículo 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.”

Preciado lo anterior, debemos concluir, que en tratándose de una actividad de tipo comercial, no prevista de forma individual, deberá entonces tributar bajo el código de actividad **52693**, quien ejecute este tipo de actividades gravadas en Bogotá D.C., lo anterior de acuerdo a lo establecido en la CIU-R3-AC-DC contenida en la Resolución 219 del 25 de febrero de 2004, recordemos el código y el descriptor del mismo:

Agrupación por Tarifa	Código de Actividad CIU a Declarar	Descripción Actividad Económica CIU Rev. 3 A.C. Distrito Capital	Tarifa por Mil
204	52693	OTROS TIPOS DE COMERCIO NCP NO REALIZADO EN ESTABLECIMIENTOS	11,04

#### CONCEPTO No1044

Ref: 2004IE19261

Tema: Impuesto de industria y comercio

Subtema: Base gravable empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios. Aclaración del concepto 663 del 27 de mayo de 1998.

#### Pregunta

1. ¿Cuál es la base gravable del impuesto de industria y comercio para las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios?
2. ¿El promedio mensual facturado de que tratan las normas tributarias, como base gravable del impuesto de industria y comercio, para las empresas de servicios públicos domiciliarios, opera para la totalidad de ingresos de estas empresas o solamente para aquellos ingresos relacionados con el servicio público que presta?
3. Con ocasión de la expedición del concepto 663 del 27 de mayo de 1998, algunas empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios interpretaron que su base gravable para efectos del impuesto de industria y comercio corresponde únicamente al valor promedio mensual facturado por la prestación de los servicios públicos

domiciliarios y que los demás ingresos tales como intereses y otros ingresos originados en actividades diferentes a la del servicio público en si mismo, no deben incorporarse dentro de dicha base. En caso de que esta interpretación sea incorrecta ¿es viable efectuar procesos de fiscalización a los contribuyentes que calcularon de esta manera su base gravable?

## Respuesta

1. Teniendo en cuenta el contenido de los **puntos 1 y 2** del escrito en estudio, los mismos serán resueltos de manera conjunta, para mayor precisión.

Dando respuesta a los interrogantes planteados, debemos en primera medida recordar la doctrina oficial sobre el tema in examine, para ello debemos precisar que esta Subdirección, el 27 de mayo de 1998 profirió el concepto 0663, sobre el impuesto de industria y comercio, sobre el cual hoy se consulta, y que establece:

### “Base gravable:

1. La base gravable para los prestatarios de servicios públicos domiciliarios será **el valor promedio mensual facturado**.

2. En las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, y en la de transporte de gas combustible, el impuesto se causa sobre los **ingresos promedios obtenidos en dicho municipio**.

(...)

De lo anteriormente expuesto se colige que, los prestatarios de servicios públicos domiciliarios exceptuando los que se dediquen a la transmisión y conexión de energía eléctrica, al transporte de gas combustible y las entidades propietarias de obras para generación de energía eléctrica, deberán liquidar el impuesto de industria, comercio y avisos, sobre el **valor promedio mensual facturado**.

(...)

Como corolario de lo anterior, para determinar el promedio mensual facturado deben tenerse en cuenta todos los conceptos **facturados** por la prestación de los servicios públicos domiciliarios correspondientes, tales como intereses, valor por conexión, reconexión, reinstalación, etc., pues la norma no hace distinción alguna; en ella se establece que la base gravable deberá determinarse sobre el valor promedio mensual **facturado**.

(...)

Así las cosas, se pretendía precisar en este concepto que la base gravable de las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, en cuanto tiene que ver con el servicio público en si mismo que se presta, estará tasada conforme al promedio mensual facturado.

Lo anterior no quiere significar de forma alguna que los otros ingresos originados en actividades diferentes a la del servicio público en si mismo, de la empresa prestadora del servicio público, tal y como lo son los ingresos financieros y los extraordinarios, no hagan parte de la base gravable general del impuesto de industria y comercio, la anterior afirmación se extrae de la simple lectura del artículo 38 del Decreto Distrital 352 de 2002,



en el cual se hace referencia específica a la actividad de prestar el servicio público y no al sujeto que la desarrolla, recordemos este artículo:

**Artículo 38. Causación del impuesto en las Empresas de Servicios Públicos**

**Domiciliarios:** Para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios, se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado. (...) (se subraya).

Así las cosas, tenemos como corolario de lo anterior, que la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio sobre los ingresos obtenidos en el ejercicio de una actividad considerada como servicio público domiciliario, la tasará el contribuyente teniendo en cuenta el promedio mensual facturado, es decir, que este promedio mensual facturado se predica de los ingresos obtenidos por la prestación del servicio público, y esta disposición no genera de forma alguna un tratamiento preferencial de exclusión o exención sobre los demás ingresos financieros y extraordinarios de ninguna empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios, entre los cuales encontramos a manera de ejemplo ingresos tales como: *Rendimientos por ajuste monetario UPAC, intereses sobre depósitos, rendimientos financieros sobre depósitos en administración, rendimientos encargos fiduciarios, ajustes deuda pública interna, utilidades en rentas fijas, utilidades rentas fijas en entidades públicas, otros rendimientos financieros, arrendamientos, sobrantes, recuperaciones, indemnizaciones, diferencia en cambio, etc.*, los cuales están gravados con el impuesto de industria y comercio, y deberán ser tributados conforme con la base general del impuesto a saber:

**“Artículo 42. Base gravable.** El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

**Parágrafo primero.** Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

**Parágrafo segundo.** Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta.”

**3.** Sobre el **tercer cuestionamiento** es válido precisar que en el concepto 0663 del 27 de mayo de 1998, se llegó a las conclusiones en el planteadas, partiendo del texto de las Preguntas que lo generaron, las Preguntas establecían *en primera medida una consulta* sobre los ingresos generados por las actividades conexas a la prestación del servicio público domiciliario, la cual fue resuelta dentro de la órbita del concepto; y en segunda instancia *otra Pregunta* relacionada con los otros ingresos generados en otras

actividades diferentes de las de prestación del servicio público domiciliario y actividades conexas, sobre la cual en el concepto in examine, no se contempló respuesta, al darse por sentado que era evidente que se irían por la liquidación general.

Quiere decir lo anterior, que los otros ingresos forman parte de la base gravable del impuesto a cargo de las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, y de ninguna forma puede interpretarse que el concepto 663 de 1998, les exime del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, pues como se ha manifestado, el concepto solamente guardó silencio frente al punto en cuestión, sin que dicho silencio pueda convertirse en una afirmación de exclusión y como tal hubiese conducido a error a dichas personas.

**En el anterior sentido se aclara el concepto 663 del 27 de mayo de 1998.**

### **CONCEPTO No. 1046**

Ref: 2004IE21948

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema Ingresos Gravados, Donaciones condicionadas y modales Modificación Concepto 0775 del 31 de mayo de 1999.

### **Pregunta**

1 Están gravados con ICA los ingresos recibidos por entidades sin ánimo de lucro provenientes de donaciones con destinaciones específicas.

2. Están gravados con ICA para las empresas sin ánimo de lucro, los ingresos recibidos del ICBF en desarrollo de los denominados “contratos estatales de aporte”.


### **Respuesta**

Antes de dar respuesta a los interrogantes, es preciso hacer unas consideraciones previas, En primera medida tenemos que el artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002, establece:

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

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

De la misma forma y teniendo en cuenta que el hecho generador del impuesto de industria y comercio en Bogotá lo constituye la realización de manera directa o indirecta,



permanente u ocasional, con establecimiento de comercio o sin el de actividades industriales, comerciales o de servicios, entraremos a recordar que debemos entender por cada una de estas conforme con los artículos 33 a 35 del Decreto Distrital 352 de 2002.

**“Artículo 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.

**Artículo 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.

**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.”

De otro lado tenemos que son sujetos pasivos del impuesto al tenor de lo señalado en el artículo 41 del Decreto Distrital 352 de 2002, las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho, que realicen el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital.

Así mismo es importante recordar que la base gravable<sup>85</sup> del tributo la conforman la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones de ley que perciba un contribuyente por el ejercicio de una actividad gravada en jurisdicción de Bogotá.


1. Para dar respuesta al **primer interrogante**, tenemos que este Despacho se pronunció mediante concepto 0775 del 31 de mayo de 1999, sobre el tema de las donaciones en donde se concluyó, que para que exista donación debe existir plena realización del “*animus donandi*” es decir aquellas donaciones en donde el donante se desprende de manera libre de algo, sin esperar nada a cambio, considerándose igualmente que las donaciones “remuneratorias” o a “condición” eran susceptibles de conformar la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Sobre este punto es válido hacer las siguientes precisiones:

La donación como contrato tiene elementos esenciales y accidentales; entre los elementos esenciales encontramos en primera medida que la donación es un contrato

---

<sup>85</sup> Decreto Distrital 352 de 2002, artículo 42.



común, gratuito (Art. 1497 C.C.) principal, (Art. 1499 C.C.), nominado e irrevocable (Art. 1443 C.C.), unilateral (Art. 1443 C.C.) y solemne (Arts. 1457 y 1458 C.C.) en donde se genera un enriquecimiento (donatario) y un empobrecimiento (donante) correlativo para las partes (Art. 1455 C.C.), por la transferencia del bien donado.

Así mismo podemos precisar que es un contrato pleno, pues la donación entre vivos no se presume (Art. 1450 C.C.), en donde existe una oferta de gratuidad por parte del donante y una de aceptación por parte del donatario, siendo regla de las donaciones que sin acuerdo de voluntades no hay donación sino acuerdo de gratuidad.

De otra parte y adentrándonos en el mundo de los elementos accidentales del contrato, podemos afirmar que estos elementos considerados los fines o los adornos del contrato, no necesariamente lo desnaturalizan como se consideró en su momento en el concepto 0775 del 31 de mayo de 1999, pues no hacen otra cosa que establecer algunas reglas como ocurre en el caso de las donaciones a condición (Art. 1460 del C.C.).

Ahora bien, para dar respuesta a su interrogante, podemos afirmar que aceptándose la tesis que existen donaciones reconocidas jurídicamente como tales, sujetas a condición o a remuneración o aún las conocidas como donaciones modales<sup>86</sup>, tienen plena validez, entonces debemos concluir que las donaciones recibidas entre otros, por entidades sin ánimo de lucro y ONGs, provenientes de a) organismos y entidades nacionales, b) entidades y organismos internacionales, c) gobiernos u organismos con mediación de convenios entre ellos y el gobierno colombiano; independientemente de la figura que se use o el tipo de nombre que se le de al contrato, cuando se traten de donaciones, es válido que en el contrato de las mismas se establezcan condiciones sin que por ello se llegue a pensar que se está hablando de un contrato diferente a la donación o que los ingresos provenientes de la misma por la condición sean considerados una actividad de servicios y por ende gravados con el impuesto de industria y comercio.

Vale la pena precisar que conforme con el artículo 1460 del Código Civil, la donación bajo condición no produce efecto alguno si no consta en escritura privada o pública en que se exprese la condición o plazo.

**En conclusión, las donaciones, entendida como el “... acto por el cual una persona transfiere, gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra persona que acepta.” sea cual sea su proveniencia, destinatarios o destinación final, en principio no se encuentran gravadas con el impuesto de industria y comercio en Bogotá, aun cuando las mismas se encuentre sujetas a condición en el desarrollo propio del objeto de la donación.**

Otra cosa muy diferente, ocurre con las denominadas donaciones remuneratorias de que tratan los artículos 1490 a 1492 del Código Civil, en la cuales la donación

---

<sup>86</sup> De otra parte tenemos las contempladas en el Artículo 1.150 del C.C. y denominadas “Donaciones Modales”, que según el mismo Arturo Valencia Zea “son aquellas sometidas a un modo. El Modo en general, es una prestación que se le impone al donatario, es decir, el cumplimiento de una obligación”, y continua “allí el modo redundo en beneficio de un tercero, esto es, aquellas en que un tercero adquiere una prestación de cumplimiento. Esto ocurre cuando se dona una casa de habitación, pero se exige que el donatario suministre una pensión de alimentos a determinada persona, la cual queda facultada para exigírsela.”

remuneratoria hace las veces de pago por la prestación de un servicio, recordemos los artículos citados del Código Civil, respecto de este tipo de donaciones:

Artículo 1490. Donaciones Remuneratorias. Se entenderán por donaciones remuneratorias las que expresamente se hicieren en remuneración de servicios específicos, siempre que estos sean de los que suelen pagarse.

Si no constare por escritura privada o pública, según los casos, que la donación ha sido remuneratoria, o si en la escritura no se especificaren los servicios, la donación se entenderá gratuita.

Artículo 1491. Rescisión y Revocación de donaciones remuneratorias. Las donaciones remuneratorias, en cuanto equivalgan al valor de los servicios remunerados, no son rescindibles ni revocables, y en cuanto excedan a este valor deberán insinuarse.

Artículo 1492. Derechos del donatario ante evicción de la cosa recibida por donación remuneratoria. El donatario que sufre evicción de la cosa que le ha sido donada en remuneración, tendrá derecho a exigir el pago de los servicios que el donante se propuso remunerarle con ella, en cuanto no aparecieren haberse compensado por los frutos.

Como se aprecia, este tipo de donaciones presenta unas características:

- a) Corresponden al pago por un servicio prestado.
- b) Que corresponde a un servicio que suele pagarse.
- c) No es rescindible ni revocable.
- d) El donatario puede exigir el pago de los servicios en caso de evicción.

Por lo anterior debe tenerse en cuenta la remuneración como un ingreso para quien lo recibe, ya que el Código Civil en los artículos transcritos las trata como un pago por un servicio prestado que suele pagarse y por ello no son rescindibles ni revocables, además si el donatario sufre evicción de la cosa que le ha sido donada en remuneración, tendrá derecho a exigir el pago de los servicios que el donante se propuso remunerarle, Por lo cual al tratar el código civil a este tipo de remuneraciones como un pago por un servicio prestado, resulta claro que las mismas se encuentran gravadas con el impuesto de industria y comercio.

Si en una donación se presenta que una parte es remuneratoria y la otra una simple donación, estará gravada la parte remuneratoria.

*En los anteriores términos se modifica el concepto 0775 del 31/05/99.*

**2. Para dar respuesta al segundo cuestionamiento**, tenemos que recordar en primera medida que la Ley 7 de 1979<sup>87</sup> en su artículo 21 establece

**Artículo veintiuno.** El Instituto Colombiano de Bienestar Familiar tendrá las siguientes funciones:

(...)

---

<sup>87</sup> Por la cual se dictan normas para la protección de la Niñez, se establece el Sistema nacional de Bienestar Familiar, se reorganiza el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y se dictan otras disposiciones.

10. Celebrar contratos con personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, nacionales o internacionales para el manejo de sus campañas, de los establecimientos destinados a sus programas y en general para el desarrollo de su objetivo;

(...)

12. Recibir y distribuir los recursos y auxilios que se incluyan en el Presupuesto Nacional con destino a entidades oficiales o particulares que se ocupen de programas de protección del menor de edad y a la familia e inspeccionar la inversión de los mismos;

13. Proveer a la creación, funcionamiento y supervisión de los hogares infantiles para la atención integral al preescolar, en la forma que lo señale el decreto reglamentario;

Por su parte el artículo 122 del Decreto 2150 de 1995, establece:

Artículo 122. Simplificación de los contratos para la prestación del servicio de bienestar familiar. Se podrán celebrar directamente los contratos para la prestación del servicio de bienestar familiar con entidades sin ánimo de lucro del Sistema Nacional de Bienestar Familiar.

Es así que en cumplimiento de las disposiciones establecidas la administración de los recursos del ICBF. puede efectuarse mediante Contrato de Aporte o de Suministro con Personas Jurídicas, con Asociaciones de Padres de Familia u ONGs y demás entidades análogas de reconocida idoneidad y trayectoria, el Decreto 2388 de 1979 en sus artículos 125 a 128 establece:

Decreto 2388 de 1979

“Artículo 125. El ICBF podrá celebrar los contratos de que trata el artículo 21, numeral 9º de la Ley 7ª de 1979 con Instituciones de Utilidad Pública o Social de reconocida solvencia moral y técnica, dando preferencia a las más antiguas y que hayan sobresalido por sus méritos y dotes administrativos (...).

Artículo 126. En todo caso, los contratos deben ceñirse en su celebración, desarrollo, cumplimiento e interpretación, a la naturaleza y a las modalidades del servicio de bienestar familiar.

Todos los demás contratos que celebre el ICBF se someterán a las ritualidades, requisitos, formalidades y solemnidades que establece el Decreto 150 de 1976 y demás normas concordantes...”.

Artículo 127. Por la naturaleza especial del Servicio de Bienestar Familiar, el ICBF podrá celebrar contratos de aporte, entendiéndose por tal, cuando el instituto se obliga a proveer a una institución de utilidad pública o social de los bienes (edificios, dineros, etc), indispensables para la prestación total o parcial del servicio, actividad que se cumple bajo la exclusiva responsabilidad de la institución, con personal de su dependencia, pero de acuerdo con las normas y el control del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (...). (Subrayado fuera de texto).

Artículo 128. Los contratos de aporte que el ICBF celebre para la prestación de los servicios de bienestar familiar sólo están sujetos a las cláusulas obligatorias de todo contrato administrativo” (Subrayado fuera de texto).”

**Precisado lo anterior y para una mayor claridad de lo que debe entenderse como contrato de aporte o suministro y la relación entre el ICBF, y los coaportantes con quienes se suscribe el contrato, y con el ánimo de dilucidar el interrogante planteado nos permitimos transcribir apartes de la Sentencia T\_1173 del 7 de septiembre de 2000, M.P. Antonio Barrera Carbonell, en la cual la Corte Constitucional retomando apartes de la Sentencia T-668 de 2000, consideró:**

"2.1. El Gobierno Nacional, a través de la Ley 89 de 1988, creó el Programa de Hogares Comunitarios de Bienestar, dirigido a fortalecer la responsabilidad de los padres en la formación y cuidado de sus hijos, la participación comunitaria en la autogestión y solución de sus problemas, asignándoles unos recursos para desarrollar y darle cobertura a los Hogares Comunitarios con el fin de proteger a la población infantil más vulnerable del país."

"Este programa se ejecuta través de asociaciones conformadas por los padres de familia de los niños que se benefician con él, quienes una vez tramitada su personería jurídica ante el ICBF pueden celebrar contratos de aporte con el Instituto, a través de los cuales se provee al contratista, mensualmente, de los recursos básicos para la atención de los niños y es quien administra los recursos asignados por el Gobierno Nacional y los provenientes de la comunidad."

"Esta Asociación de Padres es quien se responsabiliza del cumplimiento del contrato de aporte, para lo cual elige a unas madres comunitarias, quienes mediante una vinculación de trabajo solidario y de contribución voluntaria participan en el programa, se hacen cargo de la atención de los menores y reciben los aportes para atender las necesidades básicas del hogar comunitario, que deben ser empleados en la obtención de material didáctico de consumo y duradero, ración, reposición de la dotación, aseo y combustible, de conformidad con normas técnicas y administrativas dictadas por el ICBF."

"En desarrollo de lo anterior, el artículo 4° del decreto 1340 de 1995 señala que "La vinculación de la madre comunitaria, así como la de las demás personas y organismos de la comunidad, que participan en el Programa Hogares de Bienestar, mediante trabajo solidario, constituye contribución voluntaria de los miembros de la comunidad al desarrollo de este programa y por consiguiente, dicha vinculación no implica relación laboral con las asociaciones que para tal efecto se organicen, ni con las entidades públicas que participen en el mismo."

(...)

"En ninguno de los casos que se revisan, las actoras prestan un servicio personal al ICBF, porque aunque desarrollan su labor siguiendo los lineamientos y procedimientos técnicos y administrativas que les señala esta entidad, no lo hacen bajo subordinación; tampoco reciben salario como retribución a su servicio, sino el valor de una beca por cada niño que atienden para satisfacer las necesidades básicas del hogar comunitario para su normal funcionamiento y que tiene como fin la obtención de material didáctico de consumo y duradero, ración, reposición de la dotación, aseo y combustible de los menores a su cargo. Por tanto, no aparecen demostrados ninguno de los elementos constitutivos del contrato de trabajo."

(...)" (Subrayado ajeno a texto).

Revisado Lo anterior, y entendiendo que el contrato de aporte o suministro que hace el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) se tasa en la figura denominada por

la Ley 89 de 1988, como “becas”, (figura que se encuentra presente en los contratos facilitados por la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, como material de estudio previo a la elaboración de este concepto), siendo el valor del monto a pagar por el ICBF, tasado en ella, es necesario establecer que se entiende por “beca”. Al respecto la Corte Constitucional en sentencia C-1552 del 21 de noviembre de 2000, M.P: Alfredo Beltrán Sierra, consideró:

“El núcleo de esta demanda radica en que los actores consideran que la expresión becas, contenida en el párrafo 2º de la Ley 89 de 1988, debe ser entendida como salario y que, en consecuencia, la Corte señale que las madres comunitarias y las madres jardineras son trabajadoras del Estado, pues se dan los elementos de la relación laboral, según el Código Sustantivo del Trabajo.

(...)

En el presente caso, tal como se observa, el núcleo en discusión es el mismo : según los demandantes la expresión becas demandada debe entenderse como salario, y que, en consecuencia, las madres comunitarias y las madres jardineras son trabajadoras del Estado.

La expresión becas, que según el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, significa "Pensión concedida o cantidad global destinada para que una persona curse o amplíe determinado estudio" (Guillermo Cabanellas), hace referencia, en el artículo 1, párrafo 2, de la Ley 89 de 1988, a lo que se entiende por hogares comunitarios, como aquellos que se constituyen a través de becas, y que el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar otorgue "a las familias", para que, con estos recursos, "en acción mancomunada con sus vecinos y utilizando un alto contenido de los recursos locales, atiendan las necesidades básicas de nutrición, salud, protección y desarrollo individual y social de los niños de los estratos sociales pobres del país". Obsérvese que la disposición no hace referencia a madres comunitarias, y, por el contrario, señala que las becas se entregan a las familias.

Entonces, no existe relación directa, objetiva y lógica entre el contenido material del vocablo acusado y el cargo en que se sustenta la demanda. Y, aunque cuando fue admitida esta demanda, porque aparentemente existía un cargo, de acuerdo con el examen que se ha hecho, ahora encuentra la Sala que el cargo sólo era aparente.  
*(subrayado ajeno a texto)*

Así las cosas y como corolario de lo anterior, tenemos que los aportes entregados por el ICBF, en cumplimiento de los denominados contratos de aporte o suministro los cuales son tasados a través de la figura de becas, no constituyen para quienes los perciben (entidades y hogares de bienestar) ingreso gravado con el impuesto de industria y comercio, pues no se trata de pagos por la prestación de servicios, sino recursos para que en acción mancomunada con los beneficiarios quienes aportan de su parte el trabajo físico, se atiendan necesidades básicas de nutrición, salud, protección, etc.

**Conforme con lo plasmado en el punto primero del presente se modifica el concepto 0775 del 31 de mayo de 1999.**



## CONCEPTO No 1051

Ref: Radicación 2004ER77713 del 27/09/04

Tema: Impuesto Industria y Comercio

Subtema: Contratos suscritos con organismos ejecutores de donaciones realizadas por organizaciones internacionales.

### Pregunta

Manifiesta el consultante que una Unión Temporal suscribe un contrato con el Programa de la Naciones Unidas para el Desarrollo PNUD, por solicitud del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, para diseñar un proyecto de apoyo al ordenamiento territorial y al fortalecimiento de la gobernabilidad de los municipios del caribe en cuanto al asesoramiento técnico en actividades de arquitectura e ingeniería y actividades conexas como consultoría profesional.

Teniendo en cuenta lo antes anotado, Pregunta:

1. Este contrato se encuentra excluido, exento o gravado con el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros?
2. Debe practicarse retención a título del impuesto de industria y comercio?
3. Como opera la presentación y/ o pago del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, teniendo en cuenta que las actividades operativas se realizan en el caribe colombiano y las actividades administrativas como pagos, facturación son desarrolladas en Bogotá?


### Respuesta

Es procedente informarle, que los conceptos emitidos por este Despacho no responde 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, es competencia de esta Oficina la interpretación general y abstracta de las normas tributarias distritales, como se dijo inicialmente y bajo éstos parámetros absolveremos sus inquietudes.

En primera instancia, es preciso recordar algunos aspectos importantes del impuesto de industria y comercio. Tenemos que el artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002, establece:

#### “Artículo 32. Hecho generador.

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



De la misma forma y teniendo en cuenta que el hecho generador del impuesto de industria y comercio en Bogotá lo constituye la realización de manera directa o indirecta, permanente u ocasional, con establecimiento de comercio o sin el de actividades industriales, comerciales o de servicios, entraremos a recordar que debemos entender por cada una de estas conforme con los artículos 33 a 35 del Decreto Distrital 352 de 2002.

**“Artículo 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.

**Artículo 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.

**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.”


Por otra parte, tenemos que son sujetos pasivos del impuesto al tenor de lo señalado en el artículo 41 del Decreto Distrital 352 de 2002, las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho, que realicen el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o **de servicios** en la jurisdicción del Distrito Capital.

Claro lo anterior, y analizando su consulta, veamos que se entiende por **Unión temporal**, así tenemos que el artículo 7º de la Ley 80 de 1993 preceptúa:

(...)

*2o. Unión Temporal: “Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación en la ejecución de cada uno de los miembros de la unión temporal”.*

El párrafo 2o. Ibídem indica que para efectos impositivos, a los consorcios y uniones temporales se les aplicará el régimen previsto en el Estatuto Tributario para las sociedades pero en ningún caso, estarán sujetos a doble tributación.



Las Uniones temporales son considerados como entes capaces para contratar administrativamente de conformidad con el artículo 6o. de la Ley 80 de 1993, que expresa:

**“DE LA CAPACIDAD PARA CONTRATAR.** Pueden celebrar contratos con las entidades estatales las personas consideradas legalmente capaces en las disposiciones vigentes. También podrán celebrar contratos con las entidades estatales, los consorcios y **uniones temporales...**”

Disposición esta que en momento alguno les otorga personería jurídica, ni les permite sean considerados como sociedades de hecho.

Dicha capacidad para contratar sólo se predica cuando se está en presencia de propuestas para celebrar contratos eminentemente administrativos; a la luz de lo anterior se determina que los Consorcios y **Uniones Temporales** son el resultado de que dos a más personas en manera conjunta presenten una misma propuesta para adjudicar, celebrar y ejecutar contratos administrativos y en ningún momento adquieren personalidad ni capacidad jurídica para todos los efectos, ya que su creación y finalidad es la anteriormente descrita; de lo que se infiere su temporalidad, no siendo por tanto personas jurídicas o sociedades de hecho susceptibles de ser gravadas con el impuesto de Industria y Comercio a tenor del artículo 31 de la Ley 14 de 1983.


Ahora bien respecto de las entidades anteriormente definidas por la Ley el H. Consejo de Estado en sentencia de julio 23 de 1987 Sala de Consulta y Servicio Civil Mg. Dr. Jaime Betancur Cuartas Radicación 128 deja expuesto sobre la institución del consorcio:

“El consorcio no genera una nueva sociedad mercantil, porque al no estar constituida con todos los requisitos legales, no forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados (art 98 del C. de Co). Por similares razones tampoco es una sociedad irregular (art 500 del C. de Co). Tampoco es una sociedad de hecho en definición legal, y por esta misma carece de personería jurídica (C. del Co arts 98 y 499). Ni la ley lo considera Cuenta en Participación, que además, carece de personería jurídica (art 509 C. de Co). De otra parte, el Registro del Consorcio como establecimiento de comercio en una cámara de Comercio constituye un mero instrumento de publicidad que no genera por ley personería jurídica”.

En sentencia de mayo 3 de 1995 la misma Corporación con ponencia del Mg. Dr. Roberto Suarez Franco Radicación 684 se dice igualmente:

“La institución del consorcio, tal como se prevé por el artículo 7 de la Ley 80, presupone primero que toda una pluralidad de personas unidas por convención o acuerdo y quienes presentan una propuesta unificada para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato.

Se trata de una unidad asociativa entre personas naturales o jurídicas que por compartir un objetivo común se comprometen de manera solidaria a responder de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato.



De lo anterior se sigue que en el consorcio no se da origen a una persona jurídica distinta de quienes lo integran por cuanto estos mantienen su personalidad individual, propia e independiente sin perjuicio de que para los efectos de contratación se obre de consumo mediante representante que para el efecto se designe; sin embargo, la unión de las entidades o personas consorciales no origina un nuevo sujeto del derecho con capacidad jurídica autónoma.”

De acuerdo a lo anterior los consorcios y **uniones temporales** son entes sin personería jurídica, los cuales se configuran cuando determinadas personas naturales o sociedades jurídicas, se asocian para adelantar conjuntamente contratos administrativos, siendo relevante en este tipo de entes, la responsabilidad solidaria en la ejecución del contrato por parte de las personas que participan en él.

Así las cosas y al no reunir la Unión Temporal las características de Persona Jurídica o Sociedad de Hecho y ser más bien un ente de carácter transitorio para efectos de contratación administrativa, **no cumple con la condición para ser sujeto pasivo del impuesto de Industria y Comercio.**


Es importante resaltar que cada persona de las que conforman la Unión Temporal en la medida en que realicen actividades gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio son sujeto pasivo del tributo y deben declarar y pagar conforme a los ingresos obtenidos por el desarrollo de dicha actividad, obligaciones estas que recaen en los que se han unido en Unión Temporal, razón por la cual llevan cada uno su contabilidad y declaran en forma independiente sobre sus ingresos netos menos las devoluciones, rebajas y descuentos a que tengan derecho.

En este orden de ideas, es claro que la Unión Temporal en virtud del contrato celebrado se encuentra desarrollando una típica **actividad de servicio**, actividad gravada con el impuesto de industria y comercio.

No obstante como ya se dijo la Unión Temporal por ser un ente de carácter transitorio en materia de contratación administrativa, no cumple con la condición para ser sujeto pasivo del tributo referido. No ocurriendo lo mismo con cada una de las personas que la conforman.

Aunado a lo anterior, vale la pena mencionar que respecto al impuesto de industria y comercio, el Decreto Distrital 352 de 2002, señala taxativamente las actividades no sujetas, al igual que en su artículo 56 se determinan las exenciones para éste tributo; sin que allí se encuentren inmersos los contratos ha que hace mención su consulta.

Ahora bien, en lo que tiene que ver con el **sistema de retenciones**, es preciso señalar que actualmente el tema de las retenciones del impuesto de industria y comercio se encuentra regulado en el Acuerdo 65 de 2002, el Decreto Reglamentario 271 del mismo año y la Resolución 23 del 2002 de la Dirección Distrital de Impuestos, y algunas disposiciones aún vigentes del Decreto 053 de 1996.



En primera instancia, en lo que tiene que ver con el sistema de retenciones el Acuerdo 65 de 2002, determinó como agentes de retención en su artículo 7º a:

1. Las entidades de derecho público;
2. Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales;
3. Los que mediante resolución del Director Distrital de Impuestos se designen como agentes de retención en el impuesto de industria y comercio;
4. Los intermediarios o terceros que intervengan en operaciones económicas en las que se genere la retención del impuesto de industria y comercio, de acuerdo a lo que defina el reglamento.

Así mismo, determina en su artículo 9º, **las circunstancias en la cuales no se efectúa la retención** en los siguientes casos:

- a) **Los pagos o abonos en cuenta que se efectúen a los no contribuyentes del impuesto de industria y comercio.** (se resalta)
- b) Los pagos o abonos en cuenta no sujetos o exentos.
- c) Cuando el beneficiario del pago sea una entidad de derecho público.
- d) Cuando el beneficiario del pago sea catalogado como gran contribuyente por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y sea declarante del impuesto de industria y comercio en Bogotá, excepto cuando quien actúe como agente retenedor sea una entidad pública.”

De la misma forma vale la pena afirmar que el artículo 8º de la norma en comento, determina que los agentes de retención efectuarán la retención “cuando intervengan en actos u operaciones que generen ingresos en actividades gravadas para el beneficiario del pago o abono en cuenta.”

Así mismo que “Las retenciones se aplicarán al momento del pago o abono en cuenta por parte del agente de retención, lo que ocurra primero, siempre y cuando en la operación económica se cause el impuesto de industria y comercio en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.”

Adicionalmente debe tenerse en cuenta que es al sujeto de retención a quien le corresponde informar al agente retenedor su calidad de exento o no sujeto al impuesto en la Ciudad Capital, para que este último evitase practicar la retención, o en su defecto debe informarle al agente retenedor su código de actividad y tarifa, para que el agente de retención efectúe la misma a la tarifa correspondiente.

Es decir que las retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio se efectuarán al momento del pago o abono en cuenta que haga el agente retenedor, al proveedor de bienes o **servicios** pero siempre y cuando la transacción económica que genera el impuesto se efectúe en jurisdicción del Distrito Capital.

Por su parte el Decreto 271 de 2002, reglamentario del Acuerdo 65 de 2002 en lo

referente al tema de los agentes de retención establece:

**Artículo 3º Agentes de retención.** Son agentes de retención permanentes las siguientes entidades y personas:


1. Entidades de derecho público: La Nación, los departamentos, el distrito capital, y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera que sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos.
2. Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
3. Los que mediante resolución del Director Distrital de Impuestos se designen como agentes de retención en el impuesto de industria y comercio.
4. Los intermediarios o terceros que intervengan en las siguientes operaciones económicas en las que se generen ingresos en actividades gravadas para el beneficiario del pago o abono en cuenta:
  - a) Cuando las empresas de transporte terrestre, de carga o pasajeros, realicen pagos o abonos en cuenta a sus afiliados o vinculados, que se generen en actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, producto de la prestación de servicios de transporte que no hayan sido objeto de retención por el cliente del servicio, efectuarán la retención del impuesto de industria y comercio sin importar la calidad del contribuyente beneficiario del pago o abono en cuenta.
  - b) En los contratos de mandato, incluida la administración delegada, el mandatario practicará al momento del pago o abono en cuenta todas las retenciones del impuesto de industria y comercio, teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante. Así mismo, cumplirá todas las obligaciones inherentes al agente retenedor.

El mandante declarará según la información que le suministre el mandatario, el cual deberá identificar en su contabilidad los ingresos recibidos para el mandante y los pagos y retenciones efectuadas por cuenta de éste.

El mandante practicará la retención en la fuente sobre el valor de los pagos o abonos en cuenta efectuados a favor del mandatario por concepto de honorarios.

**Parágrafo primero.** Los contribuyentes del régimen simplificado no practicarán retención en la fuente a título del impuesto de industria y comercio.

Finalmente tanto el Acuerdo 65 de 2002 como su Decreto Reglamentario 271 de 2002,



dejan abierta la facultad para que el Director mediante resolución establezca quienes pueden actuar como agentes de retención del impuesto de industria y comercio, dicha facultad fue ejercida inicialmente mediante Resolución 12 de 2002, la cual ya no tiene vigencia, y actualmente mediante **Resolución 23 de 2002**, que definió los agentes de la siguiente forma:

**ARTICULO PRIMERO:** A partir del primero 1º. de enero de 2003 se designan a los consorcios y **uniones temporales como agentes retenedores** del impuesto de industria y comercio, cuando realicen pagos o abonos en cuenta cuyos beneficiarios sean contribuyentes del régimen común y/o del régimen simplificado del impuesto de industria y comercio, en operaciones gravadas con el mismo en la jurisdicción del Distrito Capital. (se reslata)

**ARTICULO SEGUNDO:** A partir del primero de enero del año 2003, deberán efectuar retención a título de industria y comercio los contribuyentes del impuesto que pertenezcan al régimen común, siempre que el beneficiario del pago sea un contribuyente del régimen simplificado en operaciones por actividades gravadas con el mismo en la jurisdicción del Distrito Capital.

**PARÁGRAFO:** (Introducido por la Resolución 09 de 2004) A partir del primero (1º) de julio del año 2004, los contribuyentes del impuesto de industria y comercio que pertenezcan al régimen común, además de la retención de que trata este artículo, deberán efectuar retención a título de este impuesto, siempre que el beneficiario del pago sea un profesional independiente inscrito en el régimen común, cuando intervenga en operaciones por actividades gravadas con el impuesto en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.

**ARTICULO TERCERO.** Deróguese a partir del 1º. de enero la Resolución 012 de 2002


Concluyendo así, que en materia de retenciones frente al impuesto de industria y comercio las Uniones Temporales no son sujetos de retención; más si agentes retenedores, de conformidad con lo arriba señalado.

Finalmente y en lo que tiene que ver con su **tercer interrogante**, vale la pena señalar que ésta Subdirección se ha pronunciado en diversas oportunidades sobre el tema de la **territorialidad en actividades comerciales y por servicios**, razón por la cual citaremos apartes del **concepto No. 1005 del 26 de diciembre de 2003**, el cual aclarará su inquietud, veamos:

“El Decreto Distrital 352 de 2002, en su artículo 32 al definir el hecho generador del impuesto de industria y comercio, establece:

**“Artículo 32. Hecho generador.**

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



De la misma forma y teniendo en cuenta que el hecho generador del impuesto de industria y comercio en Bogotá lo constituye la realización de manera directa o indirecta, permanente u ocasional, con establecimiento de comercio o sin el de actividades industriales, comerciales o de servicios, entraremos a recordar que debemos entender por cada una de estas conforme con los artículos 33 a 35 del Decreto Distrital 352 de 2002

**“Artículo 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.

**Artículo 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.

**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.”

De otro lado tenemos que son sujetos pasivos del impuesto al tenor de lo señalado en el artículo 41 del Decreto Distrital 352 de 2002, las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho, que realicen el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital.

De otro lado tenemos que la base gravable del impuesto de industria y comercio, en la ciudad capital, está conformada por:


**Artículo 42. Base gravable.**

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

**Parágrafo primero.** Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.





**Parágrafo segundo.** Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta. (*subraya ajena a texto*)

De lo cual podemos concluir fácilmente que la base gravable del tributo la conforman la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones de ley que perciba un contribuyente por el ejercicio de una actividad gravada en jurisdicción de Bogotá.

Precisado lo anterior y adentrándonos en su consulta (puntos 1, 3 y 4) tenemos en primera medida que recordar algo de la jurisprudencia sobre el tema de la actividad comercial, para ello es importante recordar la sentencia del 22 de junio de 1990, expediente 2180, mediante la cual consideró:


“Evidentemente, el concepto de ejercicio de actividad consagrado en el parágrafo 4° está basado en “el acto de venta de los productos o servicios o la suscripción del contrato respectivo”, ambos inaceptables dentro del contexto de la ley: el primero por su ambigüedad y porque mira más a la realización de la base gravable que del hecho imponible y el segundo porque trata de adoptar un criterio jurídico que no concuerda con la realidad.

Ya al resolver casos particulares, la Sala ha tenido oportunidad de manifestarse en contra del criterio que informa el parágrafo 4° acusado, con la consideración que siendo la materia imponible de este impuesto la actividad comercial, industrial o de servicios, lo relevante es determinar en dónde realiza esa actividad el sujeto gravado, no en dónde se entiende realizada la venta. Porque la venta es el hecho generador o manifestación externa del hecho imponible y a la vez elemento constitutivo de la base gravable y la territorialidad del tributo se predica de la materia imponible, no del hecho o base gravable.

Adoptar como criterio que define la realización de la actividad hechos como “la suscripción del contrato respectivo” se prestaría a insolubles conflictos entre distintos municipios o a trasladar artificiosamente el lugar de la causación del gravamen, desvirtuando la realidad comercial en la que se basa la Ley 14 de 1983.”

De esta sentencia se extrae un elemento importante para proceder a determinar la jurisdicción en la cual debe tributarse, y el mismo consiste en establecer en donde realiza la actividad gravada el contribuyente del tributo, independientemente de donde se entiende realizada la venta, porque afirma el Consejo de Estado que la venta es el hecho generador o manifestación externa del hecho imponible y a la vez elemento constitutivo de la base gravable y la territorialidad del tributo se predica de la materia imponible, no del hecho o la base gravable.

Quiere decir lo anterior, que a efectos de saber o determinar si la operación está gravada con el impuesto de industria y comercio en Bogotá, es si el hecho imponible del impuesto



se realizó en jurisdicción de Bogotá, esto independientemente que el proveedor de los bienes, tiene domicilio o no en la Ciudad Capital.

Igualmente se debe precisar que es el sujeto de retención quien debe informarle al agente retenedor la tarifa de retención si hay lugar a ella, la calidad de exento o no sujeto al impuesto de industria y comercio en la jurisdicción de Bogotá D.C., para que este último se abstenga de practicar la retención.

De lo contrario cuando el sujeto de retención no informe la actividad o no la pueda establecer el agente de retención practicará la misma a la tarifa máxima legal vigente para el impuesto de industria y comercio en Bogotá conforme con lo establecido en el artículo 127-8 del Decreto Distrital 807 de 1993.

Es válido en este punto recordar igualmente el texto del numeral 1º del artículo 21 del Acuerdo 65 de 2002, el cual establece:

**Artículo 21. Presunciones en el impuesto de industria y comercio.** Para efectos de la determinación oficial del impuesto de industria y comercio, se establecen las siguientes presunciones:

1. En los casos en donde no exista certeza sobre la realización de la actividad comercial en la ciudad de Bogotá, se presumen como ingresos gravados los derivados de contratos de suministro con entidades públicas, cuando el proceso de contratación respectivo se hubiere adelantado en la jurisdicción del Distrito Capital. (se subraya)

Como se aprecia, en los eventos de contratación con entidades del sector público, cuando la contratación de suministro de bienes, se efectuó en jurisdicción de Bogotá, y no se tenga certeza de la jurisdicción en donde se realiza la actividad comercial, se entienden efectuados en Bogotá, cuando el proceso de contratación se hubiese adelantado en esta ciudad.

Sobre las presunciones, es importante precisar que las mismas están consideradas como:

“Aquella actividad intelectual probatoria del juzgador, realizada en la fase de fijación, por la cual afirma un hecho distinto al afirmado por las partes instrumentales.”<sup>88</sup>


Igualmente sobre la validez e importancia de la presunción dentro del marco probatorio, han considerado algunos autores:

Para mí, hablar de prueba de presunciones es lo mismo que si dijéramos prueba de raciocinio, lo cual, naturalmente, no tiene sentido ni lógica. El juez, mientras presume, valora, y apenas puede existir actividad valorativa sin que a la vez, con mayor o menor complejidad, no se ejercite también una presunción.”<sup>89</sup>

---

<sup>88</sup> SERRA DOMÍNGUEZ Normas, Página 17.

<sup>89</sup> MUÑOZ SABATE, Luis, “Técnica Probatoria” Editorial Temis, Bogotá D.C., 1997, Pág. 198.



Para respetar el lenguaje clásico, nosotros seguiremos llamando *presunción* al razonamiento complejo del esquema I<sup>90</sup> de modo que cualquier otro esquema más simple integrado por inferencias relativamente inmediatas o más próximas continuará recibiendo el nombre del instrumento que las genera, o sea, prueba documental y prueba testifical. A conciencia sabemos que ello rompe con nuestra propia ortodoxia, pero nos damos cuenta que la introducción de un viraje tan radical en ciertas nomenclaturas haría a esta obra muy poco manejable para los prácticos. Al fin y al cabo se trata solamente de una expresión sincopada que siempre es posible justificar por razones históricas.

Quiere decir lo anteriormente transcrito, que a pesar de la existencia de la norma, seguimos estando frente a una “presunción”, que como todas las presunciones, admite prueba en contrario, es decir que si el sujeto de retenciones tiene como probarle al Distrito Capital, que la operación no está gravada en el Distrito Capital, puede bajo su cuenta y riesgo, informar que no está gravada la operación a efectos de que el agente de retención no practique la retención, esta operación estará sujeta a revisión posterior por parte de la Administración Tributaria Distrital al sujeto de retención.

2. Para dar respuesta a su segundo interrogante tenemos que en materia de desarrollo de actividades de servicios en jurisdicciones diferentes, no se presenta grandes problemas, pues tanto la jurisprudencia como la doctrina han sido reiterativos en expresar que este tipo de eventos siempre deberá tributarse en la jurisdicción en donde se desarrolle efectivamente el servicio.

“Evidentemente, el concepto de ejercicio de actividad consagrado en el párrafo 4° está basado en “el acto de venta de los productos o servicios o la suscripción del contrato respectivo”, ambos inaceptables dentro del contexto de la ley: el primero por su ambigüedad y porque mira más a la realización de la base gravable que del hecho imponible y el segundo porque trata de adoptar un criterio jurídico que no concuerda con la realidad.

Ya al resolver casos particulares, la Sala ha tenido oportunidad de manifestarse en contra del criterio que informa el párrafo 4° acusado, con la consideración que siendo la materia imponible de este impuesto la actividad comercial, industrial o de servicios, lo relevante es determinar en dónde realiza esa actividad el sujeto gravado, no en dónde se entiende realizada la venta. Porque la venta es el hecho generador o manifestación externa del hecho imponible y a la vez elemento constitutivo de la base gravable y la territorialidad del tributo se predica de la materia imponible, no del hecho o base gravable.

Adoptar como criterio que define la realización de la actividad hechos como “la suscripción del contrato respectivo” se prestaría a insolubles conflictos entre distintos municipios o a trasladar artificiosamente el lugar de la causación del

---

<sup>90</sup> El autor hace referencia al esquema de la crítica instrumental (como presunción de medio) y a la fijación del hecho controvertido (como presunción de resultado).

gravamen, desvirtuando la realidad comercial en la que se basa la Ley 14 de 1983.”<sup>91</sup> (se subraya)

Conforme con la sentencia transcrita, tenemos que la obligación de tributar recae en cabeza del contribuyente en la jurisdicción en donde se ejecute la actividad de prestación de servicios, independientemente del sitio en donde se efectuó el contrato o se firmó el mismo, se efectúa el pago o se ubica la sede domiciliaria del prestatario del servicio, pues como se dijo lo realmente importante es determinar en donde se efectúa el servicio, pues será allí la jurisdicción en la cual se deberá tributar por concepto del impuesto de industria y comercio.”

### **CONCEPTO No 1053**

Ref: Radicación 2004ER77714

Tema: Impuesto de industria y Comercio, Avisos y Tableros

Subtema: Actividades realizadas por Juntas de Acción Comunal.-Entidades gremiales sin ánimo de lucro

#### **Pregunta**

Una junta de acción comunal, reconocida por el Departamento Administrativo de Acción Comunal Distrital, con personería jurídica y NIT vigente, genera ingresos por actividades sociales y culturales tales como:

- Bingos, Bazares, Rifas etc..
- Alquiler del salón comunal para eventos sociales, culturales, religiosos etc.
- Alquiler de locales comerciales.
- Alquiler de espacios deportivos para campeonatos
- Cursos didácticos dirigidos a la comunidad.

De acuerdo a lo anterior formulamos las siguientes

#### **Preguntas**

1. ¿Debe la Junta de Acción Comunal declarar el impuesto de industria y comercio?
2. Debe la Junta de Acción Comunal efectuar retenciones a título del impuesto de industria y comercio.

---

<sup>91</sup> Consejo de Estado, Sentencia de junio 22 de 1990 Expediente 2180,

## Respuesta

El Decreto Distrital 352 de 2002 en el artículo 32, al referirse al hecho generador del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros señala:

“Artículo 32. Hecho generador.

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

Por su parte el Artículo 41, 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.”


De la interpretación armónica de las citadas normas se infiere que es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho que en la jurisdicción del Distrito capital realice actividades industriales, comerciales o de servicios, a menos que la actividad ejercida o el sujeto que la realiza, tenga contemplado en forma expresa un tratamiento preferencial que lo excluya de la sujeción o del pago del impuesto que nos ocupa (no sujeción o exención).

Tratándose de las no sujeciones, estas, 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, siendo de interés para el momento las contempladas en el literal c) del Artículo 39 del Decreto referido a saber:

“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.

Es así como el consultante debe entrar a analizar muy detenidamente si las actividades que realiza la Junta de Acción Comunal la subsumen en alguna de ellas, para poder beneficiarse de la no sujeción al impuesto referido.

Debe tenerse en cuenta en la operancia de esta no sujeción, lo preceptuado en la Ley 50 de 1984 artículo 11 que establece que cuando las entidades mencionadas en el artículo 39, numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983 realicen actividades industriales o comerciales, quedan sujetas al impuesto de industria, comercio y avisos en lo relativo a tales actividades y deberán cumplir con todas las obligaciones inherentes al tributo.

Podría el consultante extractar de lo anterior que por el solo hecho de que las juntas de acción comunal se constituyen como entidades sin ánimo de lucro estarían inmersas en la no sujeción prevista en el literal c) del Artículo 39 del Decreto 352 de 2002. Lo cierto es que la no sujeción del caso en estudio se aplica para quien ostente la calidad de ASOCIACIÓN PROFESIONAL Y GREMIAL SIN ÁNIMO DE LUCRO Y REALICE ACTIVIDADES DE SERVICIO, por lo que debemos analizar uno a uno los elementos que tipifican que una persona jurídica cumpla con estas condiciones.

Las organizaciones de acción comunal se encuentran definidas y con legislación propia a partir de la Ley 743 de 2002

**LEY 743 DE 2002**  
**(5 de junio)**

"Por la cual se desarrolla el artículo Constitución Política de Colombia en lo referente a los organismos de acción comunal".

**TITULO SEGUNDO**  
**DE LAS ORGANIZACIONES DE ACCION COMUNAL**  
**CAPITULO I**

**Definición, clasificación, denominación, territorio y domicilio**

**ARTICULO 6°. Definición de acción comunal.** Para efectos de esta ley, acción comunal, es una expresión social organizada, autónoma y solidaria de la sociedad civil, cuyo propósito es promover un desarrollo integral, sostenible y sustentable construido a partir del ejercicio de la democracia participativa en la gestión del desarrollo de la comunidad.

**ARTICULO 7°. Clasificación de los organismos de acción comunal.** Los organismos de acción comunal son de primero, segundo, tercero y cuarto grado, los cuales se darán sus propios estatutos según las definiciones, principios, fundamentos y objetivos consagrados en esta ley y las normas que le sucedan.

**ARTICULO 8°. Organismos de acción comunal:**

a) Son organismos de acción comunal de primer grado las juntas de acción comunal y las juntas de vivienda comunitaria. La junta de acción comunal es una organización cívica, social y comunitaria de gestión social, sin ánimo de lucro, de naturaleza solidaria, con personería jurídica y patrimonio propio, integrada voluntariamente por los residentes de un lugar que aúnan esfuerzos y recursos para procurar un desarrollo integral, sostenible y sustentable con fundamento en el ejercicio de la democracia participativa.

Tomando como base la definición de Junta de Acción Comunal dada en la ley, procedemos a desglosar los elementos de la no sujeción arriba citada y que más se le aproxima, para determinar si en definitiva tales entes se encuentran o no gravados con el impuesto de industria y comercio.

El primer elemento a analizar es la característica de ASOCIACION y para ello se revisará un breve estudio sobre las personas jurídicas, con el fin de hacer claridad sobre el concepto de ASOCIACION. Sobre el particular citaremos algunos apartes del Concepto No. 189 de septiembre 30 de 1994, emitido por la Jefatura Jurídico Tributaria (hoy Subdirección Jurídico Tributaria)

Las Personas Jurídicas de Derecho Privado son de dos tipos:

1. Fundaciones de Beneficencia Pública ( o de Utilidad Común).
2. Corporaciones (o Agrupaciones).

El Código Civil trae esta clasificación en el TITULO XXXVI del libro primero, Artículo 633 al disponer:

"..Las personas Jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública..."

El precepto legal antes citado contiene una clasificación pero no así definiciones. Estas deben buscarse en otras normas, en la doctrina y en la jurisprudencia.

El tratadista Claro Solar considera que: "La fundación consiste en la afectación o destinación de determinados bienes a la consecución de un fin que el fundador se propone".

El Decreto 3130 de 1968 Artículo 5 expresa: "Son instituciones de utilidad común o fundaciones las personas jurídicas creadas por la iniciativa particular para atender sin ánimo de lucro, servicios de interés social, conforme a la voluntad de los fundadores".

La corporación es definida, por el mismo autor, antes referido como: "una persona jurídica formada por un cierto número de individuos asociados para conseguir la realización de un fin de interés común." Partiendo de que la corporación es un conjunto de personas que para obtener un determinado fin vinculan un capital, si ese capital se destina a que sus réditos sean repartidos entre quienes lo aportan, **la corporación se denominará sociedad que a su vez será comercial si realiza actos de comercio, de lo contrario, será una sociedad civil; si se trata de una corporación, cuyo capital, al producir réditos no es repartido entre sus miembros por estar éste destinado a fines de carácter cultural, científico o de beneficencia, recibe el nombre de asociación, definida por la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 10 de agosto de 1937 como: "Pluralidad de personas que reúnen sus esfuerzos y actividades para una finalidad no lucrativa, sino de orden espiritual o intelectual o deportivo o recreativo".**


( El resaltado es nuestro)

En suma, en las corporaciones o agrupaciones hay un conjunto de personas reunidas para la consecución de un bien común, para lo cual generalmente aportan un capital, mientras que en la fundación hay esencialmente una masa de bienes destinados a un fin, sin ánimo de lucro, que el fundador se propone.

Como se ve, la diferencia fundamental entre las corporaciones o agrupaciones y las fundaciones es que las primeras tienen un sustrato humano y las últimas tienen como sustrato fundamental los bienes (por eso una fundación no se concibe sin bienes ya que lo que la caracteriza es la destinación de estos a una finalidad, en cambio puede concebirse una corporación, concretamente una asociación que en principio carezca de bienes o los tenga muy exiguos).

Es bueno recalcar que las asociaciones y las sociedades (estas últimas bien sean civiles o comerciales) aún cuando pertenecen al mismo grupo genérico de las corporaciones o agrupaciones cuya característica principal, es el sustrato esencialmente humano, se diferencian en que en las asociaciones no existe ánimo de lucro y en las sociedades sí; en cambio pese a que las asociaciones y fundaciones son genéricamente diferentes, por cuanto que en las asociaciones el sustrato es humano mientras en las últimas los bienes son el sustrato fundamental, tienen en común la ausencia de ánimo de lucro."





De lo anterior tenemos, que para configurarse una persona jurídica como asociación se requiere que se conjugue dos elementos esenciales a saber:

1. Que el capital al producir réditos no sea repartido entre sus miembros y;
2. Que los fines de dicha persona sea el de reunir esfuerzos para una finalidad no lucrativa, sino de orden espiritual o intelectual o deportiva o recreativo.

En tal sentido las Juntas de acción comunal revisten la característica de asociación.

Ahora debemos analizar el segundo elemento que deben reunir estas personas para estar inmersas en la no sujeción y es tener el carácter de profesional y gremial, para ello revisaremos la conceptualización de estos términos:

Refiriéndonos al término gremial, la legislación colombiana no la define, por lo que acudiremos a la definición dada por el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua y la suministrada por los autores y doctrinantes.

El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua señala:

“GREMIAL: Pertenciente a gremio, oficio o profesión (...)

Según la misma obra, GREMIO constituye el “...5. *Conjunto de personas que tienen un mismo ejercicio, profesión o estado social*”.

El profesor Manuel Ossorio en su Diccionario de Ciencias Jurídicas políticas y Sociales expresa: (página 339)


“Gremio. Conjunto de personas que desempeñan un mismo oficio o profesión, y que se aúnan para defender sus intereses comunes y lograr mejoras también de carácter común”.

Por su parte el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas señala:

“Gremio. En sentido general, conjunto de personas que ejercen la misma profesión u oficio o poseen el mismo estado social. (...)

El Diccionario Jurídico Colombiano de Editora Jurídica Nacional, Primera Edición 1998, página 347 señala ante la palabra “gremio”:

“Gremio: Se entiende por Gremio (Cabanellas) en el sentido más general, todas las asociaciones de mercaderes y trabajadores que tienen igual profesión y se sujetan a determinadas ordenanzas para lograr fines benéficos y comunes a la Clase. En sentido estricto llámase gremio las comunidades de artesanos y comerciantes que constituidos legalmente con la influencia de los principios de cristianismo iniciaron el desarrollo industrial y mercantil de la Edad Media y



terminaron en la Moderna con la proclamación de la libertad de trabajo, hecha por la revolución francesa.

La agremiación actual, - continúa Cabanellas-, no ofrece por tanto, el carácter de los antiguos gremios, ya que o bien responde a una agrupación de comerciantes para el respaldo de tributos o defensa de intereses de clase, o a las nuevas formas de asociación obrera conocidas con el nombre de sindicatos. Por otra parte el desarrollo general de la previsión, en sus aspectos de ahorro y seguro, ha separado de los gremios una de las finalidades primordiales: el factor caritativo, con notorio detrimento de aquellos”

Vemos entonces que las juntas de acción comunal no constituyen un gremio conforme a las definiciones traídas para el presente análisis. Veamos: No responden al concepto general de colectivo laboral pro defensa de los intereses de sus asociados y de la específica actividad económica que desarrollan o profesan. Es fundamental al analizar el concepto de gremio su evolución histórica que comenzó con la típica agrupación de artesanos dirigidos por un maestro, y que constituyeron la primera forma de organización económica y comercial de los burgos medievales, que pasó por el concepto ya más general de personas de una misma profesión u oficio, cohesionadas con el fin de salvaguardar sus intereses ante el poderío económico feudal o industrial, y que en la actualidad ha llegado hasta las formas ya más organizadas e inclusive con personería jurídica denominadas en la actualidad sindicatos, trade-unions, bolsas de trabajo; En todas estas formas de asociación es elemento o substrato común la solidaridad entre actores económicos en desventaja para neutralizar las imposiciones o condiciones de otro sujeto económico dominante para quien laboran o con quien tienen que negociar.

En tal sentido el Consejo de Estado se pronunció mediante sentencia radicada No. 13448 del 22 de abril de 2004, cuando al precisar el ámbito de acción de una entidad para ser catalogada como gremio dijo:

“En tratándose de las asociaciones sin ánimo de lucro, la Corte Suprema de Justicia en sentencia de fecha 10 de agosto de 1997, las definió como: "Pluralidad de personas que reúnen sus esfuerzos y actividades para una finalidad no lucrativa, sino de orden espiritual o intelectual o deportivo o recreativo".

La ausencia del ánimo de lucro se traduce en que la finalidad de la asociación no sea la de repartir entre sus asociados las utilidades que de la misma resulten de acuerdo con unas cuotas de antemano fijadas. (artículo 98 del Código de Comercio)

Ahora bien, según el Diccionario de Lengua Española, “Gremial” significa: “Perteneiente a un gremio, oficio o profesión” y según la misma Obra, “Gremio” es el “Conjunto de personas que tienen un mismo ejercicio, profesión o estado social”

De acuerdo a lo anterior, considera la Sala que haciendo uso de estas expresiones, podría entenderse por asociación gremial sin ánimo de lucro, como aquella persona jurídica conformada por la agrupación de personas que tienen un mismo ejercicio o profesión y que pretenden en defensa de sus intereses comunes

la consecución de un fin unitario, despojada de la finalidad de la distribución o reparto entre sus miembros de las utilidades o rendimientos que de la misma resulten.

En efecto, una asociación gremial surge por la necesidad del ser humano de agruparse con otros semejantes con los que comparten las mismas actividades o afinidades vocacionales en aras a satisfacer todos los requerimientos y objetivos que le son inherentes y los singularizan dentro la sociedad.

...


A juicio de la Sala es de palmaria claridad que el Colegio San Carlos PP Benedictinos no participa de la naturaleza de una asociación gremial, pues como se observa de su fundación, el objetivo que él persigue no corresponde a la protección ni defensa de las actividades propias y connaturales a lo que dice la demanda es la profesión de los religiosos. Es más, los miembros que la fundaron no comparten la misma actividad, unos son religiosos y otros no, así como tampoco para ser miembro de la misma se requiera tener una común actividad o dedicación.

No se evidencia de lo atrás transcrito, que el nacimiento de la entidad haya surgido con el propósito de unos religiosos de compartir sus esfuerzos para difundir la religión que profesan. En efecto, el objeto de promover y ayudar al desarrollo de la educación primaria, secundaria y universitaria en Colombia, se predica respecto de la entidad, y cosa distinta es que los miembros que son religiosos (no todos lo son) tengan el propósito de difundir la religión que profesan, pero se repite, este no es el fin esencial ni el interés común de la Fundación.

Vemos que para configurarse la naturaleza gremial de una asociación no solo basta que se defiendan unos intereses comunes, sino que éstos sean connaturales a la actividad desarrollada, al arte oficio o profesión, elemento económico cohesionante del que arriba se habló como substrato común en la evolución del concepto de gremio a lo largo de la historia.

Ahora en cuanto a la parte de la definición de gremio que se refiere a personas que comparten un mismo estado social veamos un texto de Idola Fori de su obra *Hacia el Futuro*:

“Las organizaciones colectivas, las trade-unions, las bolsas del trabajo, todas las formas de la solidaridad obrera enfrente de los truts, del lock-out, de todas las formas de la solidaridad capitalista. en aquella lucha que denunció Karl Marx (combatido hoy por Bernstein y los nuevos socialistas alemanes), corresponden a un estado de espíritu en que el concepto de gremio o de sociedad tiende a prevalecer sobre el exclusivamente Individual. La organización de las huelgas principió por pequeños grupos esporádicos, desvinculados entre sí, y luégo, integrados en un propósito común, y un interés colectivo solidario, ha llegado a convertirse en esos movimientos formidables y unánimes que se decretan por la iniciativa sindicalista y que, en un momento dado, paralizan toda la actividad industrial de una comarca, y hasta llegarán a detener un punto las pulsaciones de la vida nacional. Frente a ellas, la ambición capitalista sustituye día a día a la disgregación antigua de pequeñas fábricas, la fábrica colosal, verdadera ciudad



de la esclavitud, en que el hombre, convertido en máquina, obedece automáticamente a una disciplina cuartelaria; a los almacenes de especialidades van sustituyéndose esos opulentos emporios de organización admirable, en donde el consumidor lo encuentra todo y a todos los precios; inmensas industrias se integran en algunas manos con una suerte de monopolio contra el cual la ley y la sanción nada pueden, fenómeno el más inquietante de las civilizaciones pletóricas del día. La huelga y el lock-out, el colectivismo y los trusts, los caballeros del trabajo (Knights of Labour) y las dinastías del oro son todas formas de solidaridad, resultantes de un mismo espíritu de asociación, bien lejano por cierto de la actitud del individualismo integral de la escuela de Manchester; son organismos contrapuestos, pero que correlativamente se implican, y que cuando hayan alcanzado sus extremos límites, verán cumplirse en ellos la ley de Tarde, arriba transcrita: «Las fuerzas opuestas, incapaces ya de ensancharse más, tienen que conciliarse, siguiendo las leyes de la adaptación. »”

En las juntas de acción comunal si bien es cierto existe un elemento físico que es la convivencia en determinado sector de un municipio o ciudad, y un elemento cohesionante que es la defensa de los intereses de quienes allí viven, no logra estructurar el elemento económico del que se ha dicho es el sustrato común del concepto gremial. La Junta de acción comunal, tal como se describe de la definición legal arriba transcrita es más un mecanismo de participación democrática y de ayuda entre vecinos, notablemente diferente al concepto gremial ya explicado.

Finalmente como el último elemento que caracteriza a éstas personas que se benefician de la no sujeción es que se exige que estas asociaciones profesionales y gremiales no tengan ánimo de lucro, para ello hay que precisar los alcances del concepto “ánimo de lucro”, pues es requisito indispensable para que se configure la no sujeción. Al respecto vale la pena traer a colación el concepto doctrinal No. 211 emitido por la Oficina Jurídico Tributaria, en donde se expresa lo siguiente:

“Referente a las entidades sin ánimo de lucro, el Consejo de Estado mediante sentencia de febrero 6 de 1987 dijo que el ánimo de lucro o finalidades de lucro no pueden relacionarse a las actividades ejercidas sino la destinación que se les dé.

La estipulación que elimina los fines de lucro tiene como consecuencia que los rendimientos y utilidades obtenidos no sean objeto de distribución o reparto entre socios integrantes de la persona moral que los genera.

De acuerdo con la jurisprudencia el ánimo de lucro se determina por uno de los siguientes elementos:

- La obtención de rentas susceptibles de ser objeto de distribución de utilidades durante la existencia de la entidad.
- O que las utilidades y el capital se repartan entre los asociados al momento de su disolución.

En consecuencia, a las personas jurídicas que no persiguen como finalidad exclusiva o primordial procurar esa utilidad o ganancia al grupo de asociados o miembros, mediante actividades dirigidas a su producción se las califica como "sin ánimo de

lucro", constituyéndose esa ausencia en fin lucrativo, en elemento característico o de otra categoría de personas jurídicas, que se ha identificado como correspondiente a las corporaciones.

....

Como entidades sin ánimo de lucro solamente las asociaciones profesionales y gremiales se encuentran calificadas por la ley tributaria como no sujetas, y las de dedicación exclusiva a servicios de investigación social y/o científica y comunicación como exentas entre 1988 y 1992. Las demás a pesar de carecer de ánimo de lucro serán sujetos pasivos del impuesto de Industria, Comercio y Avisos en caso de realizar actividades gravadas.

El artículo 61 de la Ley 743 de 2002 dice lo que pasaría con los recursos de la junta de acción comunal en caso de que ésta se liquidara:

**ARTICULO 61.** Quince (15) días después de la publicación del último aviso, se procederá a la liquidación en la siguiente forma: en primer lugar se reintegrarán al Estado los recursos oficiales, y en segundo lugar se pagarán las obligaciones contraídas con terceros observando las disposiciones legales sobre prelación de créditos.

Si cumplido lo anterior, queda un remanente del activo patrimonial, éste pasará al organismo comunal que se establezca en los estatutos, al de grado superior dentro de su radio de acción o en su defecto al organismo gubernamental de desarrollo comunitario existente en el lugar.

Vemos que no hay reparto de utilidades entre los asociados, lo que configura a las juntas como asociaciones sin ánimo de lucro.

Resumiendo, son tres elementos generales que debe cumplir una persona jurídica, para que se beneficie de la no sujeción al Impuesto de Industria y Comercio por poseer la característica de ASOCIACION PROFESIONAL Y GREMIAL SIN ANIMO DE LUCRO, los cuales podemos desagregar en las siguientes características:

1. Pluralidad de personas que se reúnen bajo la categoría de una persona jurídica.
2. El objeto de asociación de éstas persona en una persona jurídica, debe ser única y exclusivamente para realizar actividades de orden espiritual o intelectual o deportivo o recreativo.
3. Que los rendimientos y utilidades obtenidos por la asociación, no sean objeto de distribución o reparto entre los socios integrantes de la persona moral que los genera, es decir que no tenga ánimo de lucro.
4. Que la asociación esté integrada por un conjunto de personas que pertenezcan a un mismo gremio o profesión, con las precisiones arriba explicadas.
5. Que esta asociación de personas del mismo gremio o profesión que conforman la asociación tenga como finalidad defender sus intereses comunes y lograr mejoras también de carácter común para el gremio o profesión realizando actividades de orden espiritual, intelectual, cultural, deportivo o recreativo.

6. Las actividades no sujetas que realice una asociación profesional y gremial sin ánimo de lucro son las actividades de servicio que presten, pero si desarrollan una actividad comercial o industrial por éstas actividades deberá tributar.

Recalcamos lo dicho ya que las juntas de acción comunal no son entidades gremiales ni profesionales, por lo que, aunque constituyen asociaciones que carecen de ánimo de lucro conforme a la definición dada arriba, no se encuentran cobijadas por tratamiento de exclusión alguno, siendo indicado que cumplan con las obligaciones como responsables del impuesto, entre las que se encuentran:

Establecida la condición de responsable y sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, de manera general, entre otras obligaciones a cargo de quienes realicen tales actividades se encuentran:

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 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 con 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)

Mientras el contribuyente no informe el cese de actividades, estará obligado a presentar las correspondientes declaraciones tributarias.

Igualmente, estarán obligados a informar a la Dirección Distrital de Impuestos, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha de su ocurrencia, cualquiera otra novedad que pueda afectar los registros de dicha dependencia, de conformidad con las instrucciones que se impartan y los formatos diseñados para el efecto.

### **CONCEPTO No 1054**

Ref                    Radicación 2004ER75150

Tema:                Impuesto de industria y Comercio, Avisos y Tableros

Subtema:           Base Gravable Precooperativas de Trabajo Asociado

Ratificación Concepto 1017 de 10 de marzo de 2004.

### **Pregunta**

En el Concepto 1017 emitido por la Subdirección Jurídico Tributaria se indicó que las precooperativas no deben tener en cuenta lo señalado en la el artículo 53 de la Ley 863 de 2003 que adiciona el Artículo 102-3 del Estatuto Tributario para liquidar el impuesto de industria y comercio, sino que se debe tributar conforme a los indicado en el artículo 42 del Decreto 352 de 2002 sin descontar de la base gravable las compensaciones a favor de los asociados.

Considera el consultante que el mencionado Concepto desconoce los beneficios y prerrogativas otorgados a las cooperativas en cuanto su extensión en favor de las precooperativas en virtud de los artículos 24 y 28 del Decreto 1333 de 1989 y 24 del Decreto 468 de 1990.

Conforme a lo anterior solicita se replantee la forma como se debe determinar la base gravable de las Precooperativas de trabajo asociado, la base sobre la que se debe practicar la retención y la tarifa.

### **Respuesta**

En el Concepto 1017 de marzo 10 de 2004 se mencionó que el sistema de distribución de los ingresos establecido en el artículo 53 de la Ley 863 de 2003 solo era aplicable a las Cooperativas de Trabajo Asociado pero no a las Precooperativas del mismo género. En efecto se dijo:

“Pues bien, clara las distinción entre las organizaciones solidarias citadas, concretamente, para el caso que nos ocupa, las cooperativas versus precooperativas, frente a la normativa contenida en el artículo 53 de la Ley 863 de 2003 que adiciona el artículo 102-3 del Estatuto Tributario Nacional, podemos establecer que dicha disposición es clara al determinar que la distribución de los

ingresos allí contemplada va dirigida o referida exclusivamente a las COOPERATIVAS.

Resulta importante resaltar en este sentido el contenido del artículo 27 del Capítulo IV del Código Civil que nos habla de la Interpretación de la Ley y específicamente de la Interpretación gramatical, veamos:

#### Art. 27. INTERPRETACION GRAMATICAL.

Cuando el sentido de la Ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu.

(...)

De tal suerte que si la norma establece claramente el sujeto de la obligación, no es necesario acudir a criterios adicionales para interpretar dicha norma.

Así las cosas, la interpretación de la norma en cuestión debe ser taxativa, dada la naturaleza de la disposición; es decir que no podemos inferir cosa diferente a la allí establecida por el legislador. Entendiendo entonces que la aplicación de la depuración de los ingresos a que se refiere la norma en estudio cobija únicamente a las Cooperativas propiamente dichas.

Todo lo anterior, para concluir que las precooperativas deben de aplicar la base gravable, de acuerdo a los lineamientos señalados en el artículo 42 del Decreto 352 de 2002.”

Antes de empezar a proyectar una respuesta a la consulta conviene establecer que en algunos casos las compensaciones que reciben los trabajadores asociados a las cooperativas de trabajo asociado constituyen renta de trabajo en los términos del artículo 103 del E.T.N., no obstante el que sean catalogados como renta de trabajo no implica que sean percibidas como provenientes de una relación laboral asalariada.

La norma referida al respecto dice:

“ARTICULO 103. DEFINICION. Se consideran rentas exclusivas de trabajo, las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales.

PARAGRAFO 1o. Para que sean consideradas como rentas de trabajo las compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo, la precooperativa o cooperativa de trabajo asociado, deberá tener registrados sus regímenes de trabajo y compensaciones en el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social y los trabajadores asociados de aquellas deberán estar vinculados a regímenes de seguridad social en salud y pensiones aceptados por la ley, o tener el carácter de pensionados o con asignación de retiro de acuerdo con los regímenes especiales establecidos por la ley. Igualmente, deberán estar vinculados al sistema general de riesgos profesionales.



PARAGRAFO 2o. Las compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo están gravadas con el impuesto a la renta y complementarios en los mismos términos, condiciones y excepciones establecidos en el Estatuto Tributario para las rentas exentas de trabajo provenientes de la relación laboral asalariada.” (Artículo modificado por el artículo 21 de la Ley 633 de 2000, publicado en el Diario Oficial No. 44.275, del 29 de diciembre de 2000.)

No sobra aclarar que antes de la entrada en vigencia de la Ley 863 de 2003 la totalidad de los ingresos de la cooperativa hacían parte de la base gravable, pues así es la norma general para el impuesto de industria y comercio, definida en el artículo 42 del Decreto 352 de 2002 y los pagos que se efectuaban a sus cooperados por el trabajo realizado salían como un gasto de Administración, pero se reitera, ya habían constituido ingreso propio de la cooperativa y habían afectado la base gravable.

#### **Artículo 42. Base gravable.**

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.


**Parágrafo primero.** Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

**Parágrafo segundo.** Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta.

La Ley 863 de 2003 en el artículo 53, adiciona el artículo 102-3 del Estatuto Tributario Nacional al señalar:

“Distribución **de los ingresos en la cooperativa de Trabajo Asociado.** En los servicios que presten las cooperativas de trabajo asociado, para efectos de los impuestos nacionales **y territoriales**, las empresas deberán registrar el ingreso así: para los trabajadores asociados cooperados la parte correspondiente a la compensación ordinaria y extraordinaria de conformidad con el reglamento de compensaciones y para la cooperativa el valor que corresponda una vez descontado el ingreso de las compensaciones entregado a los trabajadores asociados cooperados, lo cual forma parte de su base gravable”. (se remarca)

Entonces con este nuevo artículo del estatuto se excluyen de la base gravable de la cooperativa los ingresos correspondientes a las compensaciones que se darán a los trabajadores socios de la cooperativa.



Los ingresos que reciben las cooperativas de trabajo asociado por la prestación de servicios está conformado por dos partes, una de ellas que constituye la retribución que se da a los asociados comúnmente conocida como compensación y otra la parte de los gastos de administración definidos para el ente cooperativo y se deben registrar contablemente siguiendo la clasificación y dinámicas establecidas en el Plan Único de Cuentas del Sector Solidario, destacando que en esa dinámica se encuentra modificada la parte de los ingresos que se ha de entregar a los cooperados como compensación por el trabajo realizado, conforme al artículo 102-3 del E.T.N., al consagrarse que no se trata de ingresos propios de la entidad solidaria sino que se trata de ingresos propios de los socios, captados por el ente cohesionante de los mismos, que es la entidad cooperativa. Esto es, se trata de valores recibidos para terceros y así ha de registrarse contablemente. Dichos ingresos, por lo mismo no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio de la cooperativa.

La parte de los ingresos que va para la cooperativa una vez descontado el ingreso de las compensaciones entregado a los trabajadores asociados cooperados, lo cual si forma parte de su base gravable, se registrará como ingreso propio de la entidad en una de las cuentas en una de las cuentas del PUC, según sea la actividad que desarrolle la cooperativa, es decir su objeto social y liquidará el impuesto a la tarifa que corresponda según el Código de Actividad.

Ahora, tal como el contribuyente lo advierte, se dijo en el citado Concepto 1017 que la naturaleza de las precooperativas era diferente a la de las cooperativas, y que por tanto no le era aplicable el procedimiento de distribución de ingresos de estas a aquellas por no estar taxativamente citadas como entidades que pueden aplicar tal manejo contable del ingreso.

Los tratamientos preferenciales en materia tributaria deben ser taxativos y no analógicos, y esta es la razón de la conclusión dada en el Concepto 1017.

Aunque normas claras y vigentes, como las citadas por el consultante (Artículos 24 y 28 del Decreto 1333 de 1989 y Artículo 24 del Decreto 468 de 1990), unifican la normatividad aplicable a cooperativas y precooperativas, en aspectos como funcionamiento, prerrogativas y exenciones, a las precooperativas de trabajo asociado no les es aplicable la disposición contenida en el artículo 53 de la Ley 863 de 2003. Veamos porqué razón:

Los elementos del tributo constitucionalmente solo pueden ser establecidos por el legislador, pero no el legislador en sentido amplio, esto es, todo ente o autoridad con competencia para emitir disposiciones generales de carácter imperativos para los administrados, sino el legislador en sentido estricto, o sea el congreso, y de manera residual, las asambleas y los concejos municipales, estos dos últimos dentro del marco general definido por las leyes del congreso.

*C.P.*

ARTICULO 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer

contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Lo anterior no es otra cosa que la consagración de los principios de legalidad y representación del tributo, conforme a los cuales no puede existir un tributo sin que previamente hayan sido definidos en la ley en sentido estricto, los elementos esenciales del mismo. Algunas veces el congreso deja que sean las asambleas o los concejos municipales o distritales los que definan estos elementos, pero si el congreso los definió, estas últimas corporaciones no pueden modificarlos y menos aún una disposición normativa que no sea de carácter legal.

El concepto de poder tributario y la jerarquía normativa son aspectos que se deben tener en cuenta para analizar las competencias normativas en materia tributaria. La Corte Constitucional en múltiples sentencias ha desarrollado estos conceptos, baste para el propósito aquí propuesto, presentar un fragmento de la Sentencia C-219 de 1997:

“Las consideraciones hasta aquí realizadas, conducen a reiterar, una vez más, la posición de la Corte en la materia que se estudia. En efecto, en oportunidades anteriores, esta Corporación ha establecido que el nivel central de Gobierno se encuentra limitado por el artículo 362 de la Carta, según el cual los bienes y rentas de propiedad de las entidades territoriales gozan de la misma protección que la propiedad de los particulares<sup>92</sup>. No obstante, a juicio de esta Corporación, las disposiciones del artículo 362 de la Constitución deben armonizarse con el contenido de los artículos 150-12, 300-4 y 313-4 del Estatuto Superior, en el sentido de afirmar que la garantía contenida en la primera de las normas mencionadas no es contraria a la facultad del Congreso de autorizar, modificar o derogar tributos de las entidades territoriales<sup>93</sup>.

En suma, el poder tributario del Legislador es pleno. Por esta razón, puede crear, modificar y eliminar impuestos, así como regular todo lo pertinente a sus elementos básicos, sin que con ello afecte lo dispuesto en el artículo 362 de la Carta<sup>94</sup>. En este orden de ideas, el Congreso de la República puede modificar el régimen legal de un impuesto territorial, así ello disminuya el recaudo efectivo de recursos por ese concepto, y puede extinguirlo con base en consideraciones de

<sup>92</sup> SC-506/95 (MP. Carlos Gaviria Díaz).

<sup>93</sup> SC-205/95 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz).

<sup>94</sup> SC-222/95 (MP. José Gregorio Hernández Galindo); SC-486/96 (MP. Antonio Barrera Carbonell).

conveniencia u oportunidad<sup>95</sup>, como quiera que la supresión es una facultad implícita consustancial al ejercicio de la función legislativa en materia tributaria<sup>96</sup>.

De lo anterior se deriva con claridad que, la expresión “renta tributaria”, contenida en el artículo 362 de la Carta, se refiere a los recursos provenientes de tributos de propiedad de las entidades territoriales, que ya ingresaron a su patrimonio”.

Entonces, la ley puede modificar y hasta suprimir los tributos de propiedad de los entes territoriales, estando solamente restringido a respetar aquellos (recursos) que ya hayan ingresado a las arcas del ente territorial, sin que, como en el caso en consulta, se esté tratando de una exención o beneficio tributario, sino la determinación de la base gravable que el legislador prevé expresamente, estableciendo lo que constituye los ingresos de las cooperativas de trabajo asociado, disposiciones que se deben aplicar taxativamente y no admiten interpretación análoga para cubrir situaciones no descritas en la ley.

Ha dicho la jurisprudencia que en su competencia para modificar las leyes, el congreso puede sustraer o reducir el sujeto pasivo, modificar la base gravable e inclusive derogar la norma que establecía el tributo y crear otro en su lugar.

En efecto, si observamos lo que hizo el congreso al aprobar el artículo 53 de la Ley 863 de 2003, no fue otra cosa que establecer una base gravable especial para las cooperativas de trabajo asociado, Base que restringe a los ingresos que quedan luego de restar el pago de las compensaciones a favor de los asociados. Ninguna autoridad, diferente al Congreso, puede modificar la base gravable tributaria así establecida o extenderla a otras actividades o sujetos pasivos porque no tiene competencia para ellos.


Con este criterio, el Decreto 1333 de 1989 y el Decreto 468 de 1990, que autorizan la aplicación de exenciones y beneficios a las precooperativas, para el caso no son aplicables. Adicionalmente, constitucionalmente es competencia del Congreso de la República, de las Asambleas Departamentales y de los Concejos Municipales establecer los elementos del tributo, y solo estos entes pueden modificarlos. De esta forma, disposiciones de otros órganos, como es el caso del ejecutivo, pueden establecer, ni siquiera por integración normativa o reglamentaria, bases gravables especiales para los sujetos pasivos de la obligación tributaria, al resultar inconstitucionales tales disposiciones por carencia de potestad para ello.

El Consejo de Estado también así lo dijo, cuando declaró la nulidad del inciso segundo del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, Sentencia 10870 del 10 de noviembre de 2000:

“Como es sabido, en materia impositiva rige el principio de legalidad de los impuestos; su creación es de reserva de ley, conforme a la función asignada al Congreso para “establecer contribuciones fiscales...” (arts. 150-12 y 338) y de desarrollo por parte de las corporaciones de elección popular, autorizadas para votar las contribuciones o impuestos locales “de conformidad con la constitución y la ley”, (arts. 300-4 y 313-4).

<sup>95</sup> SC-486/96 (MP. Antonio Barrera Carbonell).

<sup>96</sup> SC-222/95 (MP. José Gregorio Hernández Galindo)



Se tiene entonces, que el establecimiento de los tributos en general, debe efectuarse bajo las condiciones que determine la ley tributaria, a la que corresponde ocuparse de los aspectos sustanciales de la obligación que mediante ella se crea.

Ahora bien, la relación jurídica tributaria es compleja, pues comprende además de la obligación sustancial, cuyo objeto es el pago del tributo, una serie de deberes formales y materiales para con el Estado, cuya omisión o defectuoso cumplimiento aparejan la imposición de diversas sanciones. Corresponde también a la ley, fuente de la obligación tributaria, consagrar las sanciones que han de aplicarse a quienes la infrinjan o incumplan las obligaciones que ella impone a los asociados.

...

Significa lo anterior, de una parte, que la consagración normativa previa de conductas sancionables en materia tributaria, recibe idéntico tratamiento jurídico al impositivo, y debe hacerse mediante ley, por ser la materia sustancial tributaria de reserva del legislador, por mandato expreso de la Constitución, y porque la sanción es la respuesta jurídica al incumplimiento de la obligación tributaria o infracción a la ley donde ésta se describe.

...

En conclusión al punto, es indudable que al igual que para la actividad impositiva en general, la consagración positiva del régimen sancionatorio vinculado a los tributos, es de origen legal, y compete a la ley la definición de las conductas sancionables, las bases de su imposición, las tarifas o cuantías de las sanciones y la autoridad competente para su aplicación.”

Vemos así que en lo referente establecimiento de los elementos sustanciales de un tributo como es la base gravable del impuesto de industria y comercio, el competente es el congreso mediante ley, y no el ejecutivo, por lo que se dará aplicación restrictiva a lo ordenado en el artículo 53 del al Ley 863 de 2003.

En conclusión, se ratifica lo dicho por esta oficina en el Concepto 1017 del 10 de marzo de 2004.

## CONCEPTO No 1055

Ref: Radicación: No. 2004ER65100 del 05/08/04.

Tema : Industria y Comercio

Subtema: Devolución de retenciones de recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud

### Pregunta

Solicita el consultante en términos generales, se conceptúe sobre el procedimiento para la devolución de las retenciones efectuadas a las IPS por prestación de servicios de salud, dentro del Plan Obligatorio de Salud (POS) que fueron entregados al Distrito, sin que se hayan imputado a ninguna declaración del impuesto de Industria y Comercio, acatando lo ordenado por la Corte Constitucional.

### Respuesta


Se hace necesario antes de abordar el tema planteado, reiterar cuáles son los efectos de la sentencia C-1040/2004 donde la Honorable Corte Constitucional declaró inexecutable las expresiones “en el porcentaje de la Unidad de Pago por Capitación, UPC destinado obligatoriamente a la prestación del servicio de salud” y “este porcentaje será para estos efectos, del ochenta por ciento (80%) en el régimen contributivo y del ochenta y cinco por ciento (85%) de la UPC) en el régimen subsidiado”.

Debemos tener presente que la sentencia que anula un acto administrativo tiene, en virtud de lo dispuesto por el artículo 175 del C.C.A., "fuerza de cosa juzgada **erga omnes**" y, por regla general, produce efectos **ex tunc**, es decir que se retrotraen al momento de la expedición del acto viciado.

Por su parte, los fallos de inexecutable, producen los efectos que el propio juez constitucional determine. Cabe recordar que la Corte Constitucional (Sentencia C-113 del 25 de marzo de 1993) declaró la inexecutable del inciso segundo del artículo 21 del Decreto 2067 de 1991, que establecía efectos **ex nunc**, salvo en algunos casos en los que tendrían efectos retroactivos para respetar el principio de favorabilidad. Prescribía la desaparecida norma:

"Los fallos de la Corte sólo tendrán efecto hacia el futuro, salvo para garantizar el principio de favorabilidad en materias penal, policiva y disciplinaria y en el caso previsto en el artículo 149 de la Constitución".

La Corte consideró que dicha disposición legal, al determinar de esta forma los efectos de sus fallos, restringía indebidamente la función a ella encomendada, que es la de salvaguardar los preceptos constitucionales. Dijo la Corporación:



"...inaceptable sería privar a la Corte Constitucional de la facultad de señalar en sus fallos el efecto de éstos, ciñéndose, hay que insistir, estrictamente a la Constitución. E inconstitucional hacerlo por mandato de un decreto, norma de inferior jerarquía. Pues la facultad de señalar los efectos de sus propios fallos, de conformidad con la Constitución, nace para la Corte Constitucional de la misión que le confía el inciso primero del artículo 241, de guardar la "integridad y supremacía de la Constitución", porque para cumplirla, el paso previo e indispensable es la interpretación que se hace en la sentencia que debe señalar sus propios efectos. En síntesis, entre la Constitución y la Corte Constitucional, cuando ésta interpreta aquélla, no puede interponerse ni una hoja de papel.

No hay que olvidar que, según el artículo 5 de la Constitución, el Estado reconoce la primacía de los derechos inalienables de la persona, reconocimiento obligatorio para la Corte Constitucional, como para todas las autoridades, pero con mayor fuerza. Por ello, recortar, mediante una norma de inferior jerarquía, la facultad que la Corte tiene de fijar el contenido de sus sentencias, podría impedirle defender los derechos de los súbditos frente a las autoridades".(Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-113 del 25 de marzo de 1993. M.P.: Dr. Jorge Arango Mejía).

En consecuencia, la Corte es el órgano competente para determinar los efectos que producen las sentencias proferidas en ejercicio del control abstracto de constitucionalidad.

Ahora bien, descendiendo al caso concreto, se tiene que en relación con la Sentencia C-1040 publicado mediante comunicado de prensa fechado el día 5 de noviembre de 2003 la Corte Constitucional no fijó expresamente los efectos que ella producía, por lo que debe entenderse que éstos sólo se proyectan hacia el futuro.

De tal manera, que la actuación que la Administración Tributaria haya llevado a cabo o ejecute a los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio por la actividad comercial o de servicios dentro del sistema de salud, desde la entrada en vigencia del artículo 111 de la Ley 788 de 2000 hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia estudiada, es totalmente válida y no habrá lugar a que los contribuyentes pretendan corregir sus declaraciones tributarias ni a solicitar las sumas canceladas por concepto de impuesto, intereses, sanciones basados en el fallo aludido, dado que los efectos de la sentencia son a futuro.

Efectuada la anterior precisión, entramos a analizar el procedimiento más idóneo para efectuar la devolución de las retenciones que las EPS practicaron a las IPS, luego de producirse el fallo de inexecutable de las expresiones porcentuales contenidas en el artículo 111 de la Ley 788 del 2002.

Si bien es cierto, el artículo 6º del Decreto Reglamentario 271 de 2002, prevé que en el evento de haberse realizado retenciones por concepto del Impuesto de Industria y Comercio por un valor superior al que ha debido efectuarse, el afectado debe solicitar por escrito al agente retenedor su devolución con las pruebas del caso, debiendo el agente retenedor descontar los valores devueltos en la declaración de retención del mes en que se produzca la devolución y cuando el monto de las retenciones sea insuficiente, podrá efectuar el descuento del saldo en los periodos siguientes.

El texto del artículo 5° y 6° del Decreto antes mencionado es del siguiente tenor:

Artículo 5° Procedimiento en devoluciones, rescisiones, anulaciones o resoluciones de operaciones sometidas al sistema de retención del impuesto de industria y comercio. **En los casos de devolución, rescisión, anulación o resolución de operaciones sometidas a la retención del impuesto de industria y comercio, el agente retenedor podrá descontar las sumas que hubiere retenido por tales operaciones del monto de las retenciones correspondientes a este impuesto por declarar y consignar, en el período en el cual aquellas situaciones hayan tenido ocurrencia. Si el monto de las retenciones del impuesto de industria y comercio que debieron efectuarse en tal período no fuera suficiente, con el saldo podrá afectar las de los períodos inmediatamente siguientes.**

**Artículo 6° Procedimiento cuando se efectúan retenciones del impuesto de industria y comercio por mayor valor.** Cuando se efectúen retenciones del impuesto de industria y comercio por un valor superior al que ha debido efectuarse, siempre y cuando no se trate de aplicación de tarifa en los casos que no se informe la actividad, el agente retenedor reintegrará los valores retenidos en exceso, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañando las pruebas cuando a ello hubiere lugar.

En el mismo período en que el retenedor efectúe el respectivo reintegro, descontará este valor de las retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio por declarar y consignar. Cuando el monto de las retenciones sea insuficiente, podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos siguientes.


De tal manera que la norma señala un procedimiento en los eventos en que el agente retenedor del Impuesto de Industria y Comercio practica retenciones en exceso a un contribuyente de este tributo, siempre y cuando no se trate de aplicación de tarifa en los casos que no se informe la actividad; deberá solicitar al agente retenedor, mediante escrito la devolución de estas sumas, debiendo el retenedor devolver las sumas retenidas en exceso y deberá descontar en el mismo periodo en que se efectúe el respectivo reintegro el valor de las retenciones devueltas del valor de las retenciones por conceptos del impuesto de industria y comercio por declarar y consignar teniendo en cuenta que cuando el monto de las retenciones sea insuficiente, podrá efectuar el descuento del saldo en los periodos inmediatamente siguientes. Procedimiento que no admite interpretación diferente a la que su texto expresa.

No obstante, esta preceptiva no es aplicable al caso en consulta, pues como usted lo señala las EPS ya no están efectuando retenciones en virtud de la aplicación de la Sentencia C-1040 reiteradamente mencionada y carecen de los recursos en la cuenta de retenciones para efectuar las devoluciones de las retenciones realizadas.

El motivo antes expuesto, nos conduce a remitirnos al Artículo 20 del Decreto 807 de 1993, que prevé el procedimiento general, en los casos en que la corrección a las declaraciones tributarias implique la disminución del valor a pagar o el aumento del saldo a favor.

Resulta procedente en esta instancia analizar un poco los deberes y obligaciones formales en la relación jurídico tributaria entre Administración - administrado, cual es





entre otras la de presentar en debida forma, dentro de los plazos y en los lugares establecidos por la Administración Tributaria, las declaraciones tributarias de los contribuyentes, que no son otra cosa más que la confesión privada que el sujeto pasivo realiza ante el fisco, con el objeto de dar cumplimiento a la Carta Magna y coadyuvar con las cargas del Estado, entendido éste en los diferentes niveles nacional, departamental o municipal, tal y como en ella se ordena, en concordancia para el caso en estudio en nuestro Distrito Capital, con lo establecido en el Decreto Distrital 352 de 2002, artículo 2.

La declaración tributaria como acto privado del contribuyente es una confesión libre y espontánea que por escrito hace el sujeto pasivo del impuesto correspondiente ante la Administración Tributaria, de su identidad, vecindad o domicilio, de su realidad fiscal y económica, los factores de determinación del impuesto y por ende de la obligación que como consecuencia de todo lo anterior, surge a su cargo.

Por lo anterior, en la normatividad fiscal del Distrito Capital artículo 13 del Decreto Distrital 807 de 1993 se señala que las declaraciones tributarias, deberán presentarse en los formularios oficiales que prescriba la dirección distrital de impuestos, y se consagran los requisitos tanto formales como materiales que deben reunir las declaraciones para que se entienda cumplida a satisfacción la obligación de declarar, requisitos a los cuales les otorga el Alto Tribunal Constitucional, plena validez.

Claro lo anterior, debemos recordar el texto del artículo 11 del Acuerdo 52 de 2001, el cual establece:

**Artículo 11. Declaración de Retenciones.** A partir del año gravable 2002 los agentes de retención del Impuesto de Industria y Comercio declararán y pagarán en el formulario que oportunamente prescriba la Dirección Distrital de Impuestos y en los plazos que fije la Secretaría de Hacienda.

Así mismo tenemos que la Administración Tributaria Distrital, en cumplimiento de la disposición antes transcrita, y mediante Resolución 03 del 29 de enero de 2004 (artículo 1º), adoptó el formulario de retención del impuesto de industria y comercio, para el cumplimiento de los deberes formales y sustanciales inherentes a la declaración y pago de las retenciones de este impuesto.

Como se aprecia claramente, para la declaración de retenciones del impuesto de industria y comercio fue adoptado un formulario independiente y totalmente diferente al del impuesto mismo, situación esta que se dio porque las dos obligaciones son totalmente disímiles, en una es contribuyente del impuesto de industria y comercio y en la otra es responsable de efectuar el recaudo a un tercero del impuesto de industria y comercio, y dado que son obligaciones diferentes el Acuerdo 52 de 2001, estableció el cumplimiento de la obligación en formularios diferentes.

De la anterior situación tenemos que dicha declaración ésta sujeta a corrección en los términos del artículo 20 del Decreto 807 de 1993<sup>97</sup>, de manera tal, que las EPS podrán

---

<sup>97</sup> ARTICULO 20. CORRECCIONES QUE IMPLICAN DISMINUCION DEL VALOR A PAGAR O AUMENTO DEL SALDO A FAVOR.

hacer uso del procedimiento establecido en la norma citada y para ello debe existir previamente a la solicitud de compensación un saldo a favor ciertamente determinado.

Lo que quiere decir que no basta, con que el administrado tenga expectativa de un saldo a su favor, sino que es requisito sine quanun que se haya generado efectivamente ese saldo a favor y para ello es indispensable que se haya corregido por menor valor la declaración y se genere un saldo a favor mediante la liquidación de corrección por menor valor.

Una vez surtido el trámite de corrección y obtenida la devolución de los dineros producto de las retenciones, las EPS procederán efectuar el respectivo reintegro al agente retenido.

Por último, hay que señalar que el término de que dispone, los contribuyentes y agentes retenedores para que corrijan las declaraciones tributarias será de un (1) año contado a partir de la fecha de vencimiento del plazo para declarar y en las condiciones exigidas en la norma respectiva.

---

*Cuando la corrección a las declaraciones tributarias implique la disminución del valor a pagar o el aumento del saldo a favor, serán aplicables los cuatro incisos del artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional.*

*PARÁGRAFO: La sanción del 20% a que se refiere el artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional, solo será aplicable cuando la disminución del valor a pagar o el aumento del saldo a favor resulte improcedente.*

**Artículo 589. Correcciones que Disminuyan el Valor a Pagar o Aumenten el Saldo a Favor**

*Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando al saldo a favor, se elevará solicitud a la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración. (El texto subrayado fue modificado por el artículo 8° de la Ley 383 de 1997)*

*La Administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contará a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.*

*Cuando no sea procedente la corrección solicitada, el contribuyente será objeto de una sanción equivalente al 20% del pretendido menor valor a pagar o mayor saldo a favor, la que será aplicada en el mismo acto mediante el cual se produzca el rechazo de la solicitud por improcedente. Esta sanción se disminuirá a la mitad, en el caso de que con ocasión del recurso correspondiente sea aceptada y pagada.*

*La oportunidad para presentar la solicitud se contará desde la fecha de la presentación, cuando se trate de una declaración de corrección.*

*PARÁGRAFO: El procedimiento previsto en el presente artículo, se aplicará igualmente a las correcciones que impliquen incrementos en los anticipos del impuesto, para ser aplicados a las declaraciones de los ejercicios siguientes, salvo que la corrección del anticipo se derive de una corrección que incrementa el impuesto por el correspondiente ejercicio.*

Artículo 8° de la Ley 383 de 1997.

**"Art. 8°. Corrección de las declaraciones tributarias. El término establecido en el artículo 589 del Estatuto Tributario, para que los contribuyentes, responsables y agentes retenedores corrijan las declaraciones tributarias, es de un (1) año contado a partir de la fecha de vencimiento del plazo para declarar y en las condiciones exigidas en el mismo artículo"**

## CONCEPTO No. 1058

Ref: Petición radicada bajo el No. 2004ER81110

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Base gravable y retención por anticipo y pago anticipado

### Pregunta

¿ De que manera operan las retenciones y el impuesto de Industria y Comercio, frente a los anticipos?

### Respuesta

Para direccionar los interrogantes planteados se hace necesario detenernos en el estudio de la norma reguladora del impuesto de Industria y Comercio la cual establece:

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

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

#### **Artículo 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.

#### **Artículo 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.

#### **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.

Según la norma en mención, la obligación tributaria nace a partir del *ejercicio* o la *realización* de actividad industrial, comercial o de servicios, bien sea que ésta se realice de manera permanente u ocasional aun si existe o no establecimiento de comercio abierto al público. En razón de ello, será sujeto pasivo del impuesto, quien realice, las actividades que el legislador enlistó como generadoras del mismo en la jurisdicción del Distrito Capital.



Frente a las retenciones a efectuar el Acuerdo 65 de 2002 al respecto señala:

Artículo 12. Causación de las retenciones. Tanto para el sujeto de retención como para el agente retenedor, la retención del impuesto de industria y comercio se causará en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero.

Ahora antes de analizar el tema de las retenciones, se hace necesario conocer de dos conceptos los cuales están consagrados en el artículo 40 de la Ley 80 de 1993 y, que para el caso consultado son aplicables; y más aun tratándose de las implicaciones que pueden llegar a tener en materia tributaria:

1. Pago anticipado
2. Entrega de anticipos

### **Pago Anticipado.**


El pago anticipado es una manera de extinguir la obligación, lo cual implica que el contratista al percibir una suma de dinero por concepto de pago anticipado como tal ingresa a su haber patrimonial y en consecuencia de ello, se puede disponer de dicha suma de forma libre.

De esta forma los extremos contractuales están acordando el pago, figura esta que se da incluso en los contratos regulados por el derecho privado, pues ese pago anticipado se constituye como a manera de financiación y el desembolso sucesivo del dinero faltante se puede hacer en la medida en que se avance en la contraprestación a cargo del contratista. Finalmente es muy importante reconocer que la entrega de dinero a título de pago anticipado, deja a la entidad pública o privada desprovista de ejercer cualquier control sobre dicha suma, y permite que el contratista le dé el manejo que estime conveniente.

### **Anticipos.**

El anticipo constituye los dineros que recibe el contratista aún antes de empezar la obra, y que también obedecen a un concepto financiero más específico, cual es el de facilitar o colaborar con el contratista en los gastos de cierta significación que demanda el inicio de la obra o trabajo.

Establezcamos que el anticipo como tal es un valor que se le entrega al contratista, antes de haber prestado el servicio, ejecutado la obra, o entregado los bienes, por que presuntamente con este pago pretende cubrir los costos iniciales en que debe incurrir para dar cumplimiento del contrato; en tal medida el anticipo es un préstamo que la entidad pública le hace al contratista y por ello estos dineros pertenecen a la entidad y se amortizan durante la ejecución del contrato; frente a este tema concretamente hay un pronunciamiento del H. Consejo de Estado en providencia No. 12513, del 13 de julio de 2000 Consejera Ponente Dra. María Elena Giraldo Gómez, el cual señala:



“El anticipo es pacto en el contrato regulado por la ley, que proviene de la autonomía de la voluntad, que genera obligaciones y derechos recíprocos entre las partes, en momentos diferentes.

En una primera instancia es obligación del contratante y derecho del contratista, de **entregar** y **recibir** - previa constitución de la garantía - , respectivamente, una suma determinada de dinero, con cargo a los recursos del contrato, con el objeto financiar al contratista en las prestaciones a su cargo ( adquisición de bienes, servicios, obras etc).

**En segunda instancia el anticipo, en su resultado, constituye una obligación del contratista y un derecho del contratante, en los siguientes aspectos:**

- De inversión en los objetos determinados en el contrato y de pago por amortización, por parte del contratista.
- De recibir, por amortización, y/o hacer efectiva la garantía de anticipo, o de cumplimiento, según el Estatuto de Contratación vigente, por parte del contratante, por hechos del contratista que impliquen mal manejo o incorrecta inversión de los dineros de propiedad pública.

Las partes contratantes, acuerdan además en el contrato, las condiciones de efectividad, la proporción con el valor del contrato, la oportunidad en que debe entregarse, la vigilancia Estatal sobre las sumas y las amortizaciones”.


Solo cuando se produce la entrega de la obra a satisfacción de la entidad contratante y se hace la liquidación del contrato, los pagos efectuados al contratista son definitivos, y solo a partir de ese momento, la parte contratante pierde toda facultad para interponerse en el manejo que se le dé a esos dineros.

Insistamos frente al tema de los anticipos y veamos lo que conceptúa el Dr. José Elbert Castañeda Duran en su obra Impuesto Sobre las Ventas Pg 200 que al respecto indica:

“...En caso de existir anticipos, es necesario distinguir el anticipo que no constituye pago del que si, lo es respecto del anticipo que no tiene la naturaleza jurídica del pago, no causa el impuesto sobre las ventas, cuando existen anticipos que no tienen la naturaleza jurídica de pago. Se causa el impuesto sobre las ventas, cuando existen anticipos que asumen desde un comienzo la naturaleza de pago, se causa el impuesto sobre las ventas.

De acuerdo con lo preceptuado en el art 429 del E.T. se considera que el anticipo realizado a título de pago satisface parte de la prestación de lo debido en los términos del artículo 1626 del C.C. no siendo un anticipo para gastos sino un pago parcial anticipado causándose en consecuencia el IVA que dependiendo de las circunstancias puede ser objeto de retención en la fuente.

Por constituir el anticipo un mecanismo de financiamiento no hay obligación de expedir factura en relación con él la factura se expedirá respecto de la operación o contrato en virtud del cual se efectúa el pago por anticipado “existe obligación de



expedir factura por cada operación de venta o de prestación de servicios que se realice.”

Sobre la naturaleza jurídica del anticipo es muy ilustrativa la distinción que realiza el Honorable Consejo de Estado mediante sentencia 13436 de junio de 2001 de la Sección Tercera.

“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipos y pago anticipado, consiste en que el primero no corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los gastos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe de los contratos de ejecución instantánea. La más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo, los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato; de aquí que se diga que los recibió en la calidad de préstamo; en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada.

En la práctica contractual administrativa con fundamento en la ley, lo usual es que la entidad pública contratante le entregue al contratista un porcentaje del valor del contrato a título de anticipo, el cual habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales en que debe incurrir el contratista para la iniciación de la ejecución del objeto contratado. De ahí que sostenga que es la forma de facilitarle al contratista la financiación de los bienes, servicios u obras que se le han encargado con ocasión de la celebración del contrato. Se convierte así este pago en un factor económico determinante para impulsar la ejecución del contrato.

Ya la sala en sentencia del 13 de septiembre de 1999 ( Exp No 10.607) en relación con el anticipo expreso:


“... No puede perderse de vista que los dineros que se le entregan al contratista por dicho concepto son oficiales o públicos, El pago de dicha suma lo era y lo sigue siendo un adelanto del precio que aún no se ha causado, que la entidad pública contratante hace al contratista para que a la iniciación de los trabajos disponga de unos fondos que le permitan proveerse de materiales y atender los primeros gastos del contrato. Tales como los salarios de los trabajadores que disponga para la obra. No es otra la razón por la cual adicionalmente se exige que sea garantizada, que se presente un plan para su utilización y que se armonice durante la ejecución del contrato, en cada acta parcial de cobro.

En este orden de ideas al constituir el anticipo una entrega a buena cuenta, no requieren factura.

En este caso habrá lugar a la expedición de cualquier otro documento en el que conste el hecho. La factura se expedirá sólo para soportar la operación que sirve de base para determinar el anticipo.

Por lo tanto, se ha definido que sobre el anticipo no se genera impuesto sobre las ventas, por lo cual mal se podría facturar y aún más incluyéndole dicho impuesto.

Si hablamos de anticipo ciertamente nos referimos a un futuro pago, es decir se trata de un adelanto respecto de un pago que no se ha causado, puesto que no ha surgido la obligación de cancelar una deuda, es un abono a cuenta de un pago futuro.



De donde inferimos que, sobre anticipos no se causa la retención en la fuente, tampoco se causa sobre ellos, el impuesto sobre las ventas; una y otra actuación tributaria, tendrá lugar cuando se realice el pago del mismo o su causación contable...”

De lo anterior se colige que el anticipo como tal representa un valor que a manera de “*préstamo*” la entidad contratante hace al contratista para que dé inicio al objeto del contrato, pero éste como tal no puede disponer de dicha suma de manera distinta a la ejecución del objeto mismo siguiendo lo señalado por las normas pertinentes a la contratación, pues el dinero no constituye un pago anticipado sobre el valor total del contrato y es allí donde se demarca la diferencia de las dos figuras anteriormente estudiadas, pues mientras en el pago anticipado el dinero entra al haber patrimonial del contratista disponiendo este de dicha suma de manera libre, en el anticipo el dinero sigue siendo de la entidad contratante solo que ésta le entrega al contratista dicha suma en aras de dar inicio a la realización del objeto del contrato.

Ahora señalemos que tratamiento se les da a los anticipos en materia contable, y para ello veamos lo que al respecto señala la Doctora Martha Teresa Briceño en su obra *Diccionario Técnico Contable* Editorial Legis 1998

El texto mencionado define los anticipos así:

“... ANTICIPOS; Registra el valor de los adelantos efectuados en dinero o en especie por el ente económico a personas naturales o jurídicas, con el fin de recibir los beneficios o contraprestación futura de acuerdo con las condiciones pactadas...”

Y frente a la dinámica que en materia contable debe seguirse señala:

...DEBITOS: Por los valores girados por el ente económico en la compra de bienes, servicios o según las estipulaciones en los respectivos contratos de obras civiles o trabajos por realizar...

... CREDITOS: Por los valores de las facturas, cuentas de cobro de actas de entrega parciales o totales que presenten los beneficiarios de los anticipos y avances de acuerdo con los contratos o convenios establecidos...”

En materia contable los anticipos son verdaderos pasivos, pues aunque el contratista los ha recibido, éstos no hacen parte de su haber patrimonial toda vez que no dispone de ellos completamente, pues esta tenencia del dinero se ve limitada a ser ejecutada exclusivamente a expensas de los valores iniciales en los que pueda incurrir para dar desarrollo al objeto mismo del contrato, situación que se ve modificada a medida que se hace la entrega de las actas parciales, o avances de obra, momento en el cual tales recursos se convierten en ingresos para el contratista. Finalmente es importante señalar que la obligación tributaria de efectuar la retención del impuesto de Industria y Comercio no se extingue, solamente queda suspendida y se hará efectiva una vez el contratista perciba el pago total establecido por los extremos contractuales, es en ese momento en el que procede practicar la retención cuya base será el valor total del contrato.

## CONCEPTO No.1059

Ref: Radicación 2004ER82981 del 20/10/04

Tema: Impuesto Industria y Comercio

Subtema: Base Gravable, Incapacidades

### Pregunta

Pregunta el consultante que si los ingresos por recuperaciones, indemnizaciones, incapacidades y descuentos comerciales hacen parte de la base gravable en el impuesto de industria y comercio, a pesar de que estos no se han generado por la realización de actividades comerciales, industriales o de servicios?

### Respuesta

Es procedente informarle, que los conceptos emitidos por este Despacho no responde 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, es competencia de esta Oficina la interpretación general y abstracta de las normas tributarias distritales, como se dijo inicialmente y bajo éstos parámetros absolveremos sus inquietudes.

Teniendo en cuenta que sobre algunos temas planeados en su consulta como son **los ingresos por recuperaciones, indemnizaciones y descuentos comerciales** ya se ha pronunciado esta oficina, le remitimos copias de los conceptos 242, 604, 792 y 844, con los cuales podrá aclarar sus inquietudes.

En lo que tiene que ver con las **incapacidades**, en cuanto a si hacen parte o no de la base gravable en el impuesto de industria y comercio, señalaremos:


En primer lugar es preciso resaltar que el Decreto Distrital 352 de 2002, en su artículo 32 al definir el hecho generador del impuesto de industria y comercio, establece:

**“Artículo 32. Hecho generador.** El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.”

De la misma forma y teniendo en cuenta que el hecho generador del impuesto de industria y comercio en Bogotá lo constituye la realización de manera directa o indirecta, permanente u ocasional, con establecimiento de comercio o sin el de actividades industriales, comerciales o de servicios, entraremos a recordar que debemos entender por cada una de estas conforme con los artículos 33 a 35 del Decreto Distrital 352 de 2002

**“Artículo 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.

**Artículo 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.

**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.”

De otro lado tenemos que son **sujetos pasivos** del impuesto al tenor de lo señalado en el artículo 41 del Decreto Distrital 352 de 2002, las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho, que realicen el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital.

Ahora bien la **base gravable** del impuesto de industria y comercio, en la ciudad capital, está conformada por:

**Artículo 42. Base gravable.** El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

**Parágrafo primero.** Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

**Parágrafo segundo.** Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta. *(subraya ajena a texto)*

De lo cual podemos concluir fácilmente que la base gravable del tributo la conforman la **totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones de ley que perciba un contribuyente por el ejercicio de una actividad gravada en jurisdicción de Bogotá.**

Si recordamos que la base gravable del impuesto la constituyen la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos durante una vigencia fiscal incluyendo los rendimientos financieros, menos las deducciones de ley (devoluciones, rebajas, descuentos, etc), debemos precisar entonces que es ingreso.



Los **ingresos** encuentran su definición en el Artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 como “aquellos que representan flujo de entrada de recursos, en forma de incremento del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas en un período, que no provienen de los aportes de capital.”

Por su parte el artículo 96 del Decreto 2649 de 1993 preceptúa:

**ART. 13 Asociación:** Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generará beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente...”.


Dentro de los ingresos y como una clasificación que emerge para efectos tributarios tenemos los denominados “ingresos brutos”, entendiéndose como tales, “La suma de todos los ingresos obtenidos en el período gravable, son los ingresos obtenidos por el ejercicio de cualquiera de las actividades sujetas al impuesto de industria, comercio y avisos, tales como las actividades industriales, comerciales o de servicios”.

Integran el conjunto de ingresos brutos todos los ordinarios y extraordinarios que perciba el contribuyente como retribución al ejercicio de una actividad gravada con el Impuesto de Industria y Comercio durante una vigencia fiscal y están llamados a integrar la base impositiva para liquidación de este tributo en ese período, con las excepciones contempladas en la norma definidora de la base gravable.

Se entiende como ingresos ordinarios “todos aquellos que se reciben o causan regularmente, como los percibidos en razón de un objeto social o dentro de un giro ordinario de un negocio” y como ingresos extraordinarios “aquellos que se reciben o causan en actividades diferentes al objeto social, al giro ordinario de los negocios, o en general no provenientes de actividades regulares”.

Respecto de los segundos, estos, aunque son producto de la realización de una actividad diferente de las previstas en el objeto social del ente económico, o diferente a las realizadas en el giro ordinario de los negocios del mismo ente social, también son percibidos en desarrollo de una actividad que en si misma se constituye en hecho generador de este Impuesto.

Es claro que la finalidad del legislador al crear el Impuesto de Industria y Comercio, fue la de gravar a los sujetos que realizan una de las actividades de las contempladas en la ley creadora del tributo, por consiguiente, debemos tener en cuenta que para que los ingresos estén gravados deberá existir una relación de causalidad entre su percepción y el gravamen mismo; la cual entendemos existe cuando los percibidos son producto o consecuencia de la realización del hecho generador; constituyéndose ese hecho en la causa única de la relación tributaria.



Es norma en sentido contable que los ingresos deben ser causados y realizados, entendiendo a esta última conforme con el artículo 27 del Estatuto Tributario Nacional como:

“Se entienden realizados los ingresos cuando se reciban efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipados, que correspondan a rentas no causadas sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen.

Se exceptúan de la norma anterior:

- a) Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, salvo lo establecido en este estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos.
- b) Los ingresos por concepto de dividendos, y de participaciones de utilidades en sociedades de responsabilidad limitada o asimiladas, se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles.
- c) Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente, salvo que el contribuyente opte por acogerse al sistema de ventas a plazos.

**Parágrafo.** A partir del año gravable de 1992, los contribuyentes a quienes se aplica lo dispuesto en el título V de este libro, adicionalmente deberán sujetarse a las normas allí previstas. ”

De tal manera que harán parte de la base gravable como la norma misma lo indica la totalidad de los ingresos netos menos las deducciones de ley.

Ahora bien, es importante anotar que las **incapacidades** conforme al reglamento legal, al empleador le corresponde pagar al trabajador los tres primeros días de incapacidad temporal generada en enfermedad general o accidente de origen no profesional. La EPS cubre la prestación a partir del cuarto día de incapacidad temporal.

En este orden de ideas, **las incapacidades constituyen un gasto**, toda vez que representan un flujo de salida de recursos, veamos la definición de gasto consagrada en el artículo 40 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 el cual que constituye la regulación integral de los principios de contabilidad generalmente aceptados en concordancia con la Ley 43 de 1990:

ARTICULO 40. Gastos. Los gastos representan flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un periodo, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes.”

Así las cosas, y teniendo en cuenta tal y como se analizó que las incapacidades al ser gastos y no configurar ingresos por actividades gravadas ya sean industriales, comerciales o de servicios y por el contrario ser erogaciones o flujos de salida de recursos, no constituyen base gravable del Impuesto de Industria y Comercio, por cuanto lo que se grava son los ingresos netos obtenidos por el contribuyente, que se cuantifican de restar a la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los ingresos correspondientes a actividades exentas, no sujetas, devoluciones, rebajas, descuentos, exportaciones y venta de activos fijos.

### **CONCEPTO No. 1061**

Ref: IE-31629

Tema: Impuesto Industria y Comercio, y Estampilla Universidad Distrital, Retenciones.

Subtema: Contratos suscritos por Entidad Distrital a través de Organismos Internacionales.

### **Pregunta**

Manifiesta la consultante que el proyecto de inversión No. 350, denominado Implementación de un Modelo de Desarrollo Organizacional en la Secretaría de Hacienda Distrital-Componente: Clima Organizacional, se ejecuta a través del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo PNUD, en virtud del proyecto COL/00/23.

Pregunta entonces, si los contratos suscritos por el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo PNUD, a solicitud de la Secretaría de Hacienda Distrital, para la ejecución del proyecto mencionado, causa el impuesto de ICA y estampilla.

### **Respuesta**

Es procedente informarle, que los conceptos emitidos por este Despacho no responde 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, es competencia de esta Oficina la interpretación general y abstracta de las normas tributarias distritales, como se dijo inicialmente y bajo éstos parámetros absolveremos sus inquietudes.

Es importante destacar en primer lugar que al señalar en su consulta que los contratos suscritos por el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo PNUD, son celebrados a solicitud de la Secretaría de Hacienda, estaríamos en presencia de un **contrato de Mandato**.

La figura del Mandato es una de las formas más corrientes de suscribir contratos, y tiene como característica fundamental que es consensual, por lo tanto basta el acuerdo de las partes para que el contrato con el acuerdo de voluntades se configure, se encuentra perfeccionado.

El Doctor José Alejandro Bonivento Fernández, define el contrato de mandato como:

“El mandato es un contrato en virtud de cual una parte llamada mandante, encarga a otra, llamada mandataria, la gestión de uno o más negocios, por cuenta y riesgo de la primera.

El mandante es conocido con el nombre de comitente o poderdante, y el mandatario, con el nombre de procurador o apoderado”<sup>98</sup>

Este mismo autor considera que tratándose el mandato de una representación, existen tres requisitos para que se produzca la citada representación a saber:

“1ª. Intervención de la voluntad propia del representante cuando emite o recibe la manifestación, pues es él quien la emite o recibe, no el representado.

(...)

2ª. Actuación del intermediario en nombre del interesado, con la cual se revela la intención de que los efectos se produzcan directamente en cabeza de éste. Es la llamada “contemplatio domini” exigencia tan esencial que a falta de ella, tales efectos recaen únicamente sobre el intermediario (Código Civil 1505 y 2177; Código de Comercio, 357 y 360,... y

3ª. Actuación del intermediario con poder. Esto es con la facultad de obrar en nombre del interesado. Si utiliza el nombre de éste pero sin poder o excediendo los límites del poder, la gestión resulta inoponible al interesado (Código Civil 1505, 2480 y 2188)...”


Así las cosas, y si se cumple la existencia de un típico contrato de mandato, en tratándose de acciones efectuadas por el mandatario a nombre de otro, es viable pensar desde un punto de vista tributario que los beneficios que revisten al mandante, podrían trasladarse al mandatario, ya que las actividades que puede desarrollar este último respecto del contrato de mandato suscrito, las efectúa a nombre y por cuenta del mandante.

Por otra parte el Acuerdo 16 de 1999, adicionado por el artículo 26 del Acuerdo 65 de 2002 en su artículo primero preceptúa:

"Los sujetos signatarios de la convención de Viena, la Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana y el Distrito Capital entendido como tal, la Administración Central, la alcaldía Mayor, los fondos de Desarrollo Local, **Las Secretarías**, los Departamentos Administrativos, y los Establecimientos Públicos, las Empresas Sociales del Estado del orden distrital y los órganos de control, no son contribuyentes, esto es, no sujetos de los Impuestos Predial Unificado, Industria y Comercio, Avisos y Tableros;, Unificados de Vehículos y Delineación Urbana." (Resaltado fuera de texto)

En este orden y para el caso en estudio, se aprecia claramente que la entidad distrital por la que se consulta, no es sujeto, entre otros, del impuesto de industria, comercio,

<sup>98</sup> BONIVENTO FERNÁNDEZ, José Alejandro. "Los principales Contratos Civiles y su paralelo con los comerciales" XII edición, Ediciones Librería el Profesional, Bogotá D.C. 1997, Págs. 489 y 490.



avisos y tableros. De tal suerte, como ya se señaló, el tratamiento preferencial otorgado a esta entidad que para el caso será el mandante, se extenderá al mandatario (PNUD).

No obstante al tener la calidad de no sujeto del impuesto, no lo exime de su calidad de agente de retención permanente, debiendo practicar la retención al mandatario por concepto de las comisiones que éste reciba; así mismo el mandatario efectuará las respectivas retenciones cuando actué en representación del mandante.

En este sentido es válido traer a colación un concepto emitido por la DIAN y enviado al Subdirector de Consolidación y Gestión de la Administración Central y Local de la Secretaría de Hacienda, el 5 de febrero de 2004, en relación con la obligación del PNUD de efectuar retenciones en la fuente a nombre de la entidad de derecho público, donde manifiesta:

“Por último y en lo que tiene que ver con la obligación del PUND (sic) de efectuar retenciones en la fuente a nombre de la entidad de derecho público, se acompaña copia del concepto N° 015705 del 28 de febrero de 2001, en donde se precisó por parte de esta Oficina al resolver el problema jurídico N° 3, que “cuando existe intermediación, la retención en la fuente es practicada por el mandatario en atención a la calidad del mandante”

El Concepto N° 015705 menciona:

“PROBLEMA JURIDICA N° 3

¿Cuándo se realizan transacciones por pago a nombre de terceros e ingresos para terceros, cual es el tratamiento de retención en la fuente y del impuesto a las ventas?


TESIS JURÍDICA

Cuando existe intermediación la retención en la fuente es practicada por el mandatario en atención a la calidad del mandante.

INTERPRETACION JURIDICA

Existen ingresos para terceros cuando hay intermediación por cuanto los ingresos se reciben a través de una persona que obra por cuenta ajena y que los transfiere a quien jurídicamente le corresponde el pago.

Cuando una persona actúa en nombre y representación de otra, estamos ante un contrato de mandato, en el cual una persona confía la gestión de uno o mas negocios a otra-que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo del mandante.



Los valores recaudados por la intermediaria no son ingresos para ella sino ingresos recibidos para terceros y estarán sometidos a retención en la fuente de acuerdo al concepto del pago, si quien efectúa el pago es agente retenedor. Es así como el artículo 29 del decreto 3050 de 1997 establece que el mandatario practicará las retenciones del impuesto sobre la renta, ventas y timbre establecidas en las normas legales vigentes a los terceros a quienes realiza pagos que constituyan ingreso para el beneficiario, y teniendo en cuenta la calidad del mandante, es decir, si el mandante es agente retenedor.

El mandante por su parte, practicará la retención en la fuente sobre los pagos efectuados al mandatario por concepto de comisiones, siempre que el beneficiario no sea una persona exceptuada de la retención por ser un contribuyente o una entidad sin ánimo de lucro de las enunciadas en el artículo 19 del Estatuto Tributario, o el concepto por el cual se genera el ingreso no esté gravado con el impuesto sobre la renta, o estándolo ha sido exceptuado expresamente por la ley de retención en la fuente.

El mandante declarará los ingresos y solicitará los respectivos costos gastos y retenciones según la información que le suministre el mandatario, el cual deberá informar en su contabilidad los ingresos recibidos para el mandante y las retenciones efectuadas por cuenta de éste.

Cuando el intermediario gire al mandante el valor resultante de la gestión, no deberá efectuar nuevamente retención en la fuente, pues ésta ya fue realizada.”

Dado lo anterior, se puede concluir, que el PNUD, en su calidad de mandatario está en la obligación de realizar las respectivas retenciones a nombre del mandante.

En lo que tiene que ver con el gravamen de **estampilla**, es preciso señalar algunos aspectos importantes, veamos:

El artículo 3° del Acuerdo 53 de 2002, señala los responsables de la obligación de practicar el descuento por concepto de la Estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas “50 años”, así:

“**Artículo Tercero.** A partir de la vigencia del presente Acuerdo todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos con los organismos y entidades de la administración central, los establecimientos públicos del Distrito Capital de Bogotá y la Universidad Distrital, deberán pagar a favor de la misma Universidad Distrital una estampilla equivalente al uno por ciento (1%) del valor bruto del correspondiente contrato y de la respectiva adición, si la hubiere.

**Parágrafo.** Las operaciones de crédito público, las operaciones asimiladas a operaciones de crédito público, las operaciones de manejo de deuda pública y las conexas con las anteriores, que realicen las entidades públicas distritales están excluidas del pago de la estampilla”.

El Alcalde Mayor de Bogotá a través del Decreto Distrital 93 de 2003 en su artículo 1° recoge lo dispuesto en el Acuerdo 53 de 2002 y precisa:

**“ARTÍCULO 1.- RESPONSABLES DEL RECAUDO.** Los organismos y entidades de la administración central, los establecimientos públicos del Distrito Capital y la Universidad Distrital Francisco José de Caldas, serán responsables del recaudo de la “Estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años”, por lo cual deben descontar, al momento de los pagos y de los anticipos, el 1% del valor bruto de los contratos escritos que suscriban y de las adiciones de los mismos, salvo en los convenios interadministrativos celebrados entre ellas. Este descuento se debe realizar a partir de la adopción del Plan de Desempeño de la mencionada Universidad.

Los contratos y adiciones de los mismos, que suscriban estas entidades por delegación o a nombre o en representación de una entidad de naturaleza diferente a las obligadas a realizar el recaudo, no causarán el descuento por concepto de esta Estampilla. La Dirección Distrital de Tesorería efectuará el recaudo efectivo, a nombre de aquellas entidades para las cuales realice los correspondientes pagos de los contratos, de conformidad con las órdenes de pago que éstas le remitan.

...

**Parágrafo Segundo.** Están excluidas del pago de la Estampilla las operaciones de crédito público, las operaciones asimiladas a operaciones de crédito público, las operaciones de manejo de deuda pública y conexas con las anteriores, que realicen las entidades públicas distritales”.

La normativa transcrita establece claramente que los organismos y entidades de **la administración central**, los establecimientos públicos y la Universidad Distrital, deben practicar respecto de los contratos y adiciones de los mismos firmados a partir del 11 de febrero de 2002, día hábil siguiente a la fecha de suscripción del convenio de desempeño con la Universidad Distrital Francisco José de Caldas, una retención por concepto de Estampilla Universidad Distrital Francisco José de Caldas 50 años y las únicas **excepciones** a esta obligación se enmarcan en:

1. Las operaciones de crédito público, las asimiladas a ellas, las de manejo de deuda pública y las conexas.
2. Los convenios interadministrativos celebrados entre las mismas entidades responsables del recaudo, por efectos de que no existe valor en los mismos y se presenta la confusión entre deudor y acreedor.
3. Los celebrados por una entidad responsable del recaudo, pero por delegación o a nombre o en representación de una entidad no obligada al mismo.

Aclarado como queda que la relación que existe entre la Secretaría de Hacienda y el PNUD, no genera impuesto de Industria y Comercio, ni gravamen de estampilla, por existir confusión entre los sujetos pasivos y los sujetos activos de los impuestos referidos; es necesario aclarar el carácter en que actúa el PNUD frente a tercero. Para lo cual y frente a esta relación debemos precisar que en dichos contratos el PNUD en su carácter de mandatario de la Secretaría de Hacienda deberá practicar las retenciones a que haya lugar, respecto a los tributos en estudio.



## CONCEPTO No 1062

Ref: Radicación 2004ER83834

Tema: Impuesto de industria y Comercio, Avisos y Tableros

Subtema: Carácter Gremial de una asociación que promueve el uso de un producto.

### Pregunta

Una entidad gremial sin ánimo de lucro que en sus estatutos tiene por objeto enseñar y promover el uso del concreto en Colombia mediante la organización de seminarios y cursos técnicos, realiza cada dos años una reunión fuera de la ciudad de Bogotá, con participación de arquitectos, ingenieros, asociados y estudiantes, en donde factura por asistencia al evento, reserva de hotel y pasajes aéreos.

De acuerdo a lo anterior formulamos las siguientes Preguntas

1. ¿Estas actividades son NO SUJETAS al impuesto de industria y comercio?
2. Cómo se deben declarar los valores que se reciben por hotel y pasajes que son para terceros?
3. La asociación tiene una institución para la enseñanza del concreto que realiza cursos para los asociados y terceros. ¿Los ingresos que percibe por estos cursos tampoco están sujetos al impuesto?

### Respuesta

El Decreto Distrital 352 de 2002 en el artículo 32, al referirse al hecho generador del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros señala:

“Artículo 32. Hecho generador.

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

Por su parte el Artículo 41, 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.”

De la interpretación armónica de las citadas normas se infiere que es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho que en la jurisdicción del Distrito Capital realice actividades industriales, comerciales o de servicios, a menos que la actividad ejercida o el sujeto que la realiza, tenga contemplado en forma expresa un tratamiento preferencial que lo excluya de la sujeción o del pago del impuesto que nos ocupa (no sujeción o exención).


Tratándose de las no sujeciones, estas, 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, siendo de interés para el momento las contempladas en el literal c) del Artículo 39 del Decreto referido a saber:

“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.

Es así como el consultante debe entrar a analizar muy detenidamente si las actividades que realiza la entidad la subsumen en alguna de ellas, para poder beneficiarse de la no sujeción al impuesto referido.

Debe tenerse en cuenta en la operancia de esta no sujeción, lo preceptuado en la Ley 50 de 1984 artículo 11 que establece que cuando las entidades mencionadas en el artículo 39, numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983 realicen actividades industriales o comerciales, quedan sujetas al impuesto de industria, comercio y avisos en lo relativo a tales actividades y deberán cumplir con todas las obligaciones inherentes al tributo.

Infiere el consultante que las actividades de la entidad en comento se hallan subsumidas dentro de la no sujeción prevista en el literal c) del Artículo 39 del Decreto 352 de 2002.

Lo cierto es que la no sujeción del caso en estudio se aplica para quien ostente la calidad de ASOCIACIÓN PROFESIONAL Y GREMIAL SIN ÁNIMO DE LUCRO Y REALICE ACTIVIDADES DE SERVICIO, por lo que debemos analizar uno a uno los elementos que tipifican que una persona jurídica cumpla con estas condiciones.

El primer elemento a analizar es la característica de ASOCIACION y para ello se realizará un breve estudio sobre las personas jurídicas, con el fin de hacer claridad respecto del concepto de ASOCIACION. Sobre el particular citaremos algunos apartes del Concepto No. 189 de septiembre 30 de 1994, emitido por la Jefatura Jurídico Tributaria (hoy Subdirección Jurídico Tributaria)


Las Personas Jurídicas de Derecho Privado son de dos tipos:

1. Fundaciones de Beneficencia Pública ( o de Utilidad Común).
2. Corporaciones (o Agrupaciones).

El Código Civil trae esta clasificación en el TITULO XXXVI del libro primero, Artículo 633 al disponer:

"..Las personas Jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública..."

El precepto legal antes citado contiene una clasificación pero no así definiciones. Estas deben buscarse en otras normas, en la doctrina y en la jurisprudencia.



El tratadista Claro Solar considera que: "La fundación consiste en la afectación o destinación de determinados bienes a la consecución de un fin que el fundador se propone".

El Decreto 3130 de 1968 Artículo 5 expresa: "Son instituciones de utilidad común o fundaciones las personas jurídicas creadas por la iniciativa particular para atender sin ánimo de lucro, servicios de interés social, conforme a la voluntad de los fundadores".

La corporación es definida, por el mismo autor, antes referido como: "una persona jurídica formada por un cierto número de individuos asociados para conseguir la realización de un fin de interés común." Partiendo de que la corporación es un conjunto de personas que para obtener un determinado fin vinculan un capital, si ese capital se destina a que sus réditos sean repartidos entre quienes lo aportan, **la corporación se denominará sociedad que a su vez será comercial si realiza actos de comercio, de lo contrario, será una sociedad civil; si se trata de una corporación, cuyo capital, al producir réditos no es repartido entre sus miembros por estar éste destinado a fines de carácter cultural, científico o de beneficencia, recibe el nombre de asociación**, definida por la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 10 de agosto de 1937 como: **"Pluralidad de personas que reúnen sus esfuerzos y actividades para una finalidad no lucrativa, sino de orden espiritual o intelectual o deportivo o recreativo"**.

( El resaltado es nuestro)

En suma, en las corporaciones o agrupaciones hay un conjunto de personas reunidas para la consecución de un bien común, para lo cual generalmente aportan un capital, mientras que en la fundación hay esencialmente una masa de bienes destinados a un fin, sin ánimo de lucro, que el fundador se propone.

Como se ve, la diferencia fundamental entre las corporaciones o agrupaciones y las fundaciones es que las primeras tienen un sustrato humano y las últimas tienen como sustrato fundamental los bienes (por eso una fundación no se concibe sin bienes ya que lo que la caracteriza es la destinación de estos a una finalidad, en cambio puede concebirse una corporación, concretamente una asociación que en principio carezca de bienes o los tenga muy exiguos).

Es bueno recalcar que las asociaciones y las sociedades (estas últimas bien sean civiles o comerciales) aún cuando pertenecen al mismo grupo genérico de las corporaciones o agrupaciones cuya característica principal, es el sustrato esencialmente humano, se diferencian en que en las asociaciones no existe ánimo de lucro y en las sociedades sí; en cambio pese a que las asociaciones y fundaciones son genéricamente diferentes, por cuanto que en las asociaciones el sustrato es humano mientras en las últimas los bienes son el sustrato fundamental, tienen en común la ausencia de ánimo de lucro."

De lo anterior tenemos, que para configurarse una persona jurídica como asociación se requiere que se conjugue dos elementos esenciales a saber:

1. Que el capital al producir réditos no sea repartido entre sus miembros y;
2. Que los fines de dicha persona sea el de reunir esfuerzos para una finalidad no lucrativa, sino de orden espiritual o intelectual o deportiva o recreativo.

En tal sentido se deberá analizar si la entidad reviste la característica de asociación.

Ahora debemos analizar el segundo elemento que deben reunir estas personas para estar inmersas en la no sujeción y es tener el carácter de profesional y gremial, para ello revisaremos la conceptualización de estos términos:

Refiriéndonos al término gremial, la legislación colombiana no la define, por lo que acudiremos a la definición dada por el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua y la suministrada por los autores y doctrinantes.

El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua señala:

“GREMIAL: Pertenciente a gremio, oficio o profesión (...)

Según la misma obra, GREMIO constituye el “...5. *Conjunto de personas que tienen un mismo ejercicio, profesión o estado social*”.

El profesor Manuel Ossorio en su Diccionario de Ciencias Jurídicas políticas y Sociales expresa: (página 339)

“Gremio. Conjunto de personas que desempeñan un mismo oficio o profesión, y que se aúnan para defender sus intereses comunes y lograr mejoras también de carácter común”.


Por su parte el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual de Guillermo Cabanellas señala:

“Gremio. En sentido general, conjunto de personas que ejercen la misma profesión u oficio o poseen el mismo estado social. (...)

El Diccionario Jurídico Colombiano de Editora Jurídica Nacional, Primera Edición 1998, página 347 señala ante la palabra “gremio”:

“Gremio: Se entiende por Gremio (Cabanellas) en el sentido más general, todas las asociaciones de mercaderes y trabajadores que tienen igual profesión y se sujetan a determinadas ordenanzas para lograr fines benéficos y comunes a la Clase. En sentido estricto llámase gremio las comunidades de artesanos y comerciantes que constituidos legalmente con la influencia de los principios de cristianismo iniciaron el desarrollo industrial y mercantil de la Edad Media y terminaron en la Moderna con la proclamación de la libertad de trabajo, hecha por la revolución francesa.

La agremiación actual, - continúa Cabanellas-, no ofrece por tanto, el carácter de los antiguos gremios, ya que o bien responde a una agrupación de comerciantes



para el respaldo de tributos o defensa de intereses de clase, o a las nuevas formas de asociación obrera conocidas con el nombre de sindicatos. Por otra parte el desarrollo general de la previsión, en sus aspectos de ahorro y seguro, ha separado de los gremios una de las finalidades primordiales: el factor caritativo, con notorio detrimento de aquellos”

De igual forma se deberá analizar si la entidad constituye un gremio conforme a las definiciones traídas para el presente análisis. Veamos: Si responden al concepto general de colectivo laboral pro defensa de los intereses de sus asociados y de la específica actividad económica que desarrollan o profesan.

Es fundamental al analizar el concepto de gremio mirar su evolución histórica que comenzó con la típica agrupación de artesanos dirigidos por un maestro, y que constituyeron la primera forma de organización económica y comercial de los burgos medievales, que pasó por el concepto ya más general de personas de una misma profesión u oficio, cohesionadas con el fin de salvaguardar sus intereses ante el poderío económico feudal o industrial, y que en la actualidad ha llegado hasta las formas ya más organizadas e inclusive con personería jurídica denominadas en la actualidad sindicatos, trade-unions, bolsas de trabajo, etc; En todas estas formas de asociación es elemento o substrato común la solidaridad entre actores económicos en desventaja para neutralizar las imposiciones o condiciones de otro sujeto económico dominante para quien laboran o con quien tienen que negociar.

Siguiendo estos parámetros, no es de la naturaleza de un gremio promocionar el uso de un producto comercial, pues no se presenta con ello la defensa de una profesión u oficio, ni constituye dicho acto de promoción una estrategia de defensa contra las imposiciones o condiciones impuestas por determinado sujeto económico.

En efecto, se puede inferir que cuando el objeto de una entidad sin ánimo de lucro es promocionar el uso de un producto, no se da la característica de entidad gremial, la cual exige un objeto guiado a la protección ante circunstancias desventajosas de los asociados generada por otros actores económicos.

En tal sentido el Consejo de Estado se pronunció mediante sentencia radicada No. 13448 del 22 de abril de 2004, cuando al precisar el ámbito de acción de una entidad para ser catalogada como gremio dijo:

*“Ahora bien, según el Diccionario de Lengua Española, “Gremial” significa: “Pertenciente a un gremio, oficio o profesión” y según la misma Obra, “Gremio” es el “Conjunto de personas que tienen un mismo ejercicio, profesión o estado social”*

De acuerdo a lo anterior, considera la Sala que haciendo uso de estas expresiones, podría entenderse por asociación gremial sin ánimo de lucro, como aquella persona jurídica conformada por la agrupación de personas que tienen un mismo ejercicio o profesión y que pretenden en defensa de sus intereses comunes la consecución de un fin unitario, despojada de la finalidad de la distribución o reparto entre sus miembros de las utilidades o rendimientos que de la misma resulten.

En efecto, una asociación gremial surge por la necesidad del ser humano de agruparse con otros semejantes con los que comparten las mismas actividades o afinidades vocacionales en aras a satisfacer todos los requerimientos y objetivos que le son inherentes y los singularizan dentro la sociedad.

...

A juicio de la Sala es de palmaria claridad que el Colegio San Carlos PP Benedictinos no participa de la naturaleza de una asociación gremial, pues como se observa de su fundación, el objetivo que él persigue no corresponde a la protección ni defensa de las actividades propias y connaturales a lo que dice la demanda es la profesión de los religiosos. Es más, los miembros que la fundaron no comparten la misma actividad, unos son religiosos y otros no, así como tampoco para ser miembro de la misma se requiera tener una común actividad o dedicación.

No se evidencia de lo atrás transcrito, que el nacimiento de la entidad haya surgido con el propósito de unos religiosos de compartir sus esfuerzos para difundir la religión que profesan. En efecto, el objeto de promover y ayudar al desarrollo de la educación primaria, secundaria y universitaria en Colombia, se predica respecto de la entidad, y cosa distinta es que los miembros que son religiosos (no todos lo son) tengan el propósito de difundir la religión que profesan, pero se repite, este no es el fin esencial ni el interés común de la Fundación.”

Vemos que para configurarse la naturaleza gremial de una asociación no solo basta que se defiendan unos intereses comunes, sino que éstos sean connaturales a la actividad desarrollada, al arte oficio o profesión, elemento económico cohesionante del que arriba se habló como substrato común en la evolución del concepto de gremio a lo largo de la historia.

Finalmente como el último elemento que caracteriza a éstas personas que se benefician de la no sujeción es que se exige que estas asociaciones profesionales y gremiales no tengan ánimo de lucro, para ello hay que precisar los alcances del concepto “ánimo de lucro”, pues es requisito indispensable para que se configure la no sujeción. Al respecto vale la pena traer a colación el concepto doctrinal No. 211 emitido por la Oficina Jurídico Tributaria, en donde se expresa lo siguiente:

“Referente a las entidades sin ánimo de lucro, el Consejo de Estado mediante sentencia de febrero 6 de 1987 dijo que el ánimo de lucro o finalidades de lucro no pueden relacionarse a las actividades ejercidas sino la destinación que se les dé.

La estipulación que elimina los fines de lucro tiene como consecuencia que los rendimientos y utilidades obtenidos no sean objeto de distribución o reparto entre socios integrantes de la persona moral que los genera.

De acuerdo con la jurisprudencia el ánimo de lucro se determina por uno de los siguientes elementos:

- La obtención de rentas susceptibles de ser objeto de distribución de utilidades durante la existencia de la entidad.

- O que las utilidades y el capital se repartan entre los asociados al momento de su disolución.

En consecuencia, a las personas jurídicas que no persiguen como finalidad exclusiva o primordial procurar esa utilidad o ganancia al grupo de asociados o miembros, mediante actividades dirigidas a su producción se las califica como "sin ánimo de lucro", constituyéndose esa ausencia en fin lucrativo, en elemento característico o de otra categoría de personas jurídicas, que se ha identificado como correspondiente a las corporaciones.

....”

El mismo Consejo de Estado apoyado en una sentencia de la Corte Suprema de Justicia en la citada sentencia 13448 del 22 de abril de 2004 dijo:

“En tratándose de las asociaciones sin ánimo de lucro, la Corte Suprema de Justicia en sentencia de fecha 10 de agosto de 1997, las definió como: "Pluralidad de personas que reúnen sus esfuerzos y actividades para una finalidad no lucrativa, sino de orden espiritual o intelectual o deportivo o recreativo".

La ausencia del ánimo de lucro se traduce en que la finalidad de la asociación no sea la de repartir entre sus asociados las utilidades que de la misma resulten de acuerdo con unas cuotas de antemano fijadas. (Artículo 98 del Código de Comercio)”

Entonces para identificar la ausencia de ánimo de lucro ha de revisarse en los estatutos de la entidad para establecer sus objetivos y lo que pasaría con los recursos de la entidad en caso de que ésta se liquidara.

Veremos que si los objetivos son más de orden espiritual, intelectual, deportivo o recreativo y no hay reparto de utilidades entre los asociados, se configura a la entidad como asociación sin ánimo de lucro.

Resumiendo, son tres elementos generales que debe cumplir una persona jurídica, para que se beneficie de la no sujeción al Impuesto de Industria y Comercio por poseer la característica de ASOCIACION PROFESIONAL Y GREMIAL SIN ANIMO DE LUCRO, los cuales podemos desagregar en las siguientes características:

1. Pluralidad de personas que se reúnen bajo la categoría de una persona jurídica.
2. El objeto de asociación de éstas personas en una persona jurídica, debe ser única y exclusivamente para realizar actividades de orden espiritual o intelectual o deportivo o recreativo.
3. Que los rendimientos y utilidades obtenidos por la asociación, no sean objeto de distribución o reparto entre los socios integrantes de la persona moral que los genera, es decir que no tenga ánimo de lucro.
4. Que la asociación esté integrada por un conjunto de personas que pertenezcan a un mismo gremio o profesión, con las precisiones arriba explicadas.




5. Que esta asociación de personas del mismo gremio o profesión que conforman la asociación tenga como finalidad defender sus intereses comunes y lograr mejoras también de carácter común para el gremio o profesión realizando actividades de orden espiritual, intelectual, cultural, deportivo o recreativo.
6. Las actividades no sujetas que realice una asociación profesional y gremial sin ánimo de lucro son las actividades de servicio que presten, pero si desarrollan una actividad comercial o industrial por éstas actividades deberá tributar.

De esta forma, en el evento que la entidad sea una asociación gremial sin ánimo de lucro solo será responsable y sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, en el evento que realice actividades comerciales o industriales. Las actividades que realice y se cataloguen como servicio no están gravadas.

Si realiza alguna de las actividades gravadas, tendrá que cumplir entre otras obligaciones las siguientes:

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 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 con 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)



Mientras el contribuyente no informe el cese de actividades, estará obligado a presentar las correspondientes declaraciones tributarias.

Igualmente, estarán obligados a informar a la Dirección Distrital de Impuestos, dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha de su ocurrencia, cualquiera otra novedad que pueda afectar los registros de dicha dependencia, de conformidad con las instrucciones que se impartan y los formatos diseñados para el efecto.

En cuanto a la Pregunta de cómo debe declarar los ingresos para terceros, es de comentar que los mismos al no ser propios no hacen parte de la base gravable, por lo que no se reflejarán en la declaración de industria y comercio. De todas formas, conviene examinar la forma como se contrata la prestación de estos servicios para establecer si se está actuando en la venta de los mismos a nombre propio o como intermediario, pues de ello dependerá la forma como se contabilizarán los ingresos y dependerá así mismo la base gravable que deberá ser tomada para determinar el monto del impuesto de industria y comercio.

Para explicar lo inmediatamente dicho debemos en primera medida recordar el concepto 479 del 13 de junio de 1996, en donde este Despacho se pronunció sobre el tema de intermediación en agencias de viajes, que para el caso puede asimilarse al tema de la consulta, en los siguientes términos:


“En el Código de Comercio se diferencia entre empresarios que ejercen actividades comerciales para beneficio de su propio patrimonio personal y comerciantes que realizan operaciones mercantiles como auxiliares de otros empresarios en quienes realmente se radican los efectos y provechos de sus actos. Estos comerciantes reciben distintas denominaciones: representantes, comisionistas, corredores, agente en general.

El contrato que ejecuta una agencia de viajes, es en su esencia una modalidad de intermediación comercial, en virtud del contrato de comisión celebrado con las aerolíneas en los cuales se obligan a vender los tiquetes aéreos a nombre propio pero por cuenta o en beneficio de las empresas transportadoras, recibiendo de las compañías compradoras el producido de las ventas, pero no para sí, sino para el comitente, real beneficiario del mismo.

En el sistema de ventas de las Agencias de viajes intervienen dos o más personas en la transacción comercial, estas personas se dividen según la actividad que ejercen en: la Aerolínea dueña de los tiquetes; la persona que finalmente adquiere o compra los pasajes y la agencia de viajes que actúa como intermediario en la venta de los tiquetes a nombre propio pero por cuenta de la aerolínea, expidiendo la correspondiente factura de venta.

Aquí se presenta la figura de intermediación comercial en el cual el intermediario recibe una comisión por la comercialización de los productos, de propiedad de otra persona.

La Ley 14 de 1983 establece que el Impuesto de Industria y Comercio recae sobre la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios que se realicen dentro de la jurisdicción de un municipio. Los sujetos pasivos del impuesto son aquellas personas que realizan el hecho generador del impuesto, es decir, aquellas que realizan una o varias de las actividades anteriormente descritas.



En el numeral 5 del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 se definió claramente la base gravable del impuesto de industria y comercio. Esta norma determina que la base gravable esta conformada por los **ingresos netos del contribuyente** obtenidos durante el período gravable. Igualmente determina que los ingresos netos se obtienen de restar del monto total de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los ingresos obtenidos por las actividades sujetas y exentas, los descuentos, las devoluciones, las rebajas, las exportaciones y los ingresos obtenidos por la venta de activos fijos. La misma norma establece que harán parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros y comisiones.

Entonces se tiene que la base gravable del impuesto de Industria y Comercio, la constituye los ingresos propios del contribuyente; **es decir, los que reciba para sí mismo y no para otras personas**. Ajustándose a lo legalmente establecido, los ingresos recibidos por y a nombre de terceros, no forman parte de su base gravable para determinar el monto a pagar por concepto de Industria y Comercio.

Por lo anterior en las ventas que realizan las Agencias de Viajes, en las que actúan como un intermediario comercial, deberán tributar sobre los ingresos que reciban por comisiones, sin incluir dentro de la base gravable los ingresos obtenidos para terceros (aerolíneas), los cuales son gravados por el impuesto de industria y comercio en cabeza de éstos por ser responsables ante la Dirección Distrital de Impuestos.

Pero conviene precisar que no solamente el manejo contable tiene incidencia en la forma como se determina la base gravable cuando en la prestación de servicios intervienen terceras personas, pues de lo contrario, mediante registros contables para terceros pudiera deducirse buena parte de los costos de los contribuyentes, lo cual desvirtúa la naturaleza de la base gravable del impuesto de industria y comercio, la cual se encuentra integrada es por INGRESOS y no por UTILIDADES.

Entonces, mediante los soportes documentales, contratos, facturas y demás, será que se podrá establecer si el servicio prestado se realizó a nombre propio o como intermediario, para así en el primer caso establecer la base gravable sobre los ingresos netos y en el segundo sobre comisiones.

En cuanto al último interrogante, baste decir que conforme a la Ley 14 de 1983 solamente la educación pública está excluida del impuesto de industria y comercio.

## CONCEPTO No. 1063

Ref: Radicación 2004ER92381

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Otorgamiento de créditos fuera del sistema bancario. Agentes de Retención

### Pregunta

¿Se encuentran gravados con el Impuesto de Industria y Comercio los intereses pagados a una persona natural que presta dinero a una persona jurídica, si se tiene en cuenta que la actividad económica de aquella no es ser prestamista y sus ingresos no provienen exclusivamente de tal actividad?

En caso afirmativo, ¿Es procedente efectuarles retención y a que tarifa?

### Respuesta

Las obligaciones tributarias en la ciudad de Bogotá han de sujetarse a los parámetros generales previstos para el impuesto de industria y comercio en la parte sustantiva del Estatuto Tributario de Bogotá, Decreto 352 del 15 de agosto de 2002.

Este Decreto en su artículo 32 al definir el hecho generador del impuesto de industria y comercio, establece:

“Artículo 32. Hecho generador.

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

De la misma forma y teniendo en cuenta que el hecho generador del impuesto de industria y comercio en Bogotá lo constituye la realización de manera directa o indirecta, permanente u ocasional, con establecimiento de comercio o sin el de actividades industriales, comerciales o de servicios, entraremos a recordar que debemos entender por cada una de estas conforme con los artículos 33 a 35 del Decreto Distrital 352 de 2002

“Artículo 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.

#### Artículo 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.

#### 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.”

De otro lado tenemos que son sujetos pasivos del impuesto al tenor de lo señalado en el artículo 41 del Decreto Distrital 352 de 2002, las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho, que realicen el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital.

Así mismo la base gravable del impuesto de industria y comercio, en la ciudad capital, está conformada por

#### Artículo 42. Base gravable.

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

**Parágrafo primero.** Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

**Parágrafo segundo.** Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta. (subraya ajena a texto)

De lo cual podemos concluir fácilmente que la base gravable del tributo la conforman la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones de ley que perciba un contribuyente por el ejercicio de una actividad gravada en jurisdicción de Bogotá.

Conforme a su consulta la actividad consistente en el otorgamiento de créditos por fuera del sistema bancario es una actividad comercial conforme a lo previsto en el Código de Comercio, artículo 20 numeral 3:

Art. 20.- Son mercantiles para todos los efectos legales:

3. El recibo de dinero en mutuo a interés, con garantía o sin ella, para darlo en préstamo, y los préstamos subsiguientes, así como dar habitualmente dinero en mutuo a interés;

Además el artículo 22 del mismo código establece:

Art. 22.- Si el acto fuere mercantil para una de las partes se regirá por las disposiciones de la ley comercial.

De esta forma, el dar habitual u ocasionalmente dinero en mutuo a interés es una actividad típicamente comercial, máxime si a quien se entrega es una Sociedad Comercial, lo cual subsume de por sí las operaciones dentro de la ley comercial.

El otorgamiento de préstamos en dinero se encuentra prevista en la Clasificación de Actividades Económicas del Impuesto de Industria y Comercio, en concordancia con la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) y de las Actividades Económicas Revisión 3 adaptada para Colombia en su Distrito Capital CIIU REV 3 AC DC mediante Resolución 219 del 25 de febrero de 2004, en el código 6596 referente a otros tipos de crédito, correspondiéndole una tarifa del 11.04%o así:

Agrupación por Tarifa	Código de Actividad CIIU a Declarar	Descripción Actividad Económica CIIU Rev. 3 A.C. Distrito Capital	Tarifa por Mil
401	6596	OTROS TIPOS DE CRÉDITO	11,04

6596 Otros tipos de crédito


**Esta clase incluye:**

La intermediación financiera realizada por instituciones que no practican la intermediación monetaria y cuya función principal es conceder préstamos. Las captaciones se realizan por medios diferentes a los depósitos monetarios.

Se incluyen el otorgamiento de crédito a los consumidores finales para la compra de bienes y servicios (dinero electrónico), la financiación a largo plazo del sector industrial y **la concesión de préstamos fuera del sistema bancario.**

En esta clase también se incluye el otorgamiento de crédito para la adquisición de vivienda por instituciones especializadas que no reciben depósitos.

Ahora, en cuanto a la Pregunta de si procede efectuar la retención, esto dependerá tanto de la naturaleza de la persona que efectúa del pago de los intereses como de quien los recibe, incidiendo ello para efectos de determinar si le corresponde o no



actuar a quien paga los intereses como agente retenedor conforme a las disposiciones que rigen la materia.


Actualmente el tema de las retenciones del impuesto de industria y comercio se encuentra regulado en el Acuerdo 65 de 2002, el Decreto Reglamentario 271 del mismo año y las Resoluciones 23 del 2002 y 9 de 2004 de la Dirección Distrital de Impuestos.

El Decreto 271 de 2002, reglamentario del Acuerdo 65 de 2002 en lo referente al tema de los agentes de retención establece:

**Artículo 3º Agentes de retención.** Son agentes de retención permanentes las siguientes entidades y personas:

1. Entidades de derecho público: La Nación, los departamentos, el distrito capital, y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera que sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos.
2. Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
3. Los que mediante resolución del Director Distrital de Impuestos se designen como agentes de retención en el impuesto de industria y comercio.
4. Los intermediarios o terceros que intervengan en las siguientes operaciones económicas en las que se generen ingresos en actividades gravadas para el beneficiario del pago o abono en cuenta:
  - a) Cuando las empresas de transporte terrestre, de carga o pasajeros, realicen pagos o abonos en cuenta a sus afiliados o vinculados, que se generen en actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, producto de la prestación de servicios de transporte que no hayan sido objeto de retención por el cliente del servicio, efectuarán la retención del impuesto de industria y comercio sin importar la calidad del contribuyente beneficiario del pago o abono en cuenta.
  - b) En los contratos de mandato, incluida la administración delegada, el mandatario practicará al momento del pago o abono en cuenta todas las retenciones del impuesto de industria y comercio, teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante. Así mismo, cumplirá todas las obligaciones inherentes al agente retenedor.

El mandante declarará según la información que le suministre el mandatario, el cual deberá identificar en su contabilidad los ingresos recibidos para el mandante y los pagos y retenciones efectuadas por cuenta de éste.



El mandante practicará la retención en la fuente sobre el valor de los pagos o abonos en cuenta efectuados a favor del mandatario por concepto de honorarios.

**Parágrafo primero.** Los contribuyentes del régimen simplificado no practicarán retención en la fuente a título del impuesto de industria y comercio.

El Acuerdo 65 de 2002 determina en su artículo 9º, las circunstancias en la cuales no se efectúa la retención en los siguiente casos:

- a. Los pagos o abonos en cuenta que se efectúen a los no contribuyentes del impuesto de industria y comercio.
- b. Los pagos o abonos en cuenta no sujetos o exentos.
- c. Cuando el beneficiario del pago sea una entidad de derecho público.
- d. Cuando el beneficiario del pago sea catalogado como gran contribuyente por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y sea declarante del impuesto de industria y comercio en Bogotá, excepto cuando quien actúe como agente retenedor sea una entidad pública.”

El artículo 8º de la norma inmediatamente citada, determina el momento o la ocasión para efectuar la retención siendo aquel “cuando intervengan en actos u operaciones que generen ingresos en actividades gravadas para el beneficiario del pago o abono en cuenta.”

Así mismo preceptúa la norma que “Las retenciones se aplicarán al momento del pago o abono en cuenta por parte del agente de retención, lo que ocurra primero, siempre y cuando en la operación económica se cause el impuesto de industria y comercio en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.”

Finalmente como tanto el Acuerdo 65 de 2002 como su Decreto Reglamentario 271 de 2002, dejan abierta la facultad para que el Director mediante resolución establezca quienes pueden actuar como agentes de retención del impuesto de industria y comercio, dicha facultad fue ejercida inicialmente mediante Resolución 12 de 2002, la cual ya no tiene vigencia, y actualmente mediante Resolución 23 de 2002, que definió los agentes de la siguiente forma:

**ARTICULO PRIMERO:** A partir del primero 1º. de enero de 2003 se designan a los consorcios y uniones temporales como agentes retenedores del impuesto de industria y comercio, cuando realicen pagos o abonos en cuenta cuyos beneficiarios sean contribuyentes del régimen común y/o del régimen simplificado del impuesto de industria y comercio, en operaciones gravadas con el mismo en la jurisdicción del Distrito Capital.

**ARTICULO SEGUNDO:** A partir del primero de enero del año 2003, deberán efectuar retención a título de industria y comercio los contribuyentes del impuesto que pertenezcan al régimen común, siempre que el beneficiario del pago sea un contribuyente del régimen simplificado en operaciones por actividades gravadas con el mismo en la jurisdicción del Distrito Capital.

**PARÁGRAFO:** (Introducido por la Resolución 09 de 2004) A partir del primero (1º) de julio del año 2004, los contribuyentes del impuesto de industria y comercio que



pertenezcan al régimen común, además de la retención de que trata este artículo, deberán efectuar retención a título de este impuesto, siempre que el beneficiario del pago sea un profesional independiente inscrito en el régimen común, cuando intervenga en operaciones por actividades gravadas con el impuesto en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.

**ARTICULO TERCERO.** Deróguese a partir del 1º. de enero la Resolución 012 de 2002.

Para facilitar la comprensión acerca de que tipo de persona le retiene a las demás veamos el siguiente cuadro ilustrativo, en el cual en la primera columna se indican los posibles agentes de retención y en forma horizontal en la primera fila se listan los posibles sujetos de retención cuando realicen actividades gravadas:

	Entidades Públicas	Grandes Contribuyentes	Consortios y Uniones Temporales	Contribuyentes del Régimen Común	Transportadores	Contribuyentes del Régimen Simplificado	Profesionales independientes del régimen común
Entidades Públicas	NO	SI	NO	SI	SI	SI	SI
Grandes Contribuyentes	NO	NO	NO	SI	SI	SI	SI
Consortios y Uniones Temporales	NO	NO	NO	SI	NO	SI	SI
Contribuyentes del Régimen Común	NO	NO	NO	NO	NO	SI	SI
Transportadores	NO	NO	NO	SI	SI	SI	SI
Contribuyentes del Régimen Simplificado	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO

Con base en lo anterior la persona que efectúa el pago de los intereses deberá efectuar la retención en la medida que se enmarque positivamente dentro de los casos arriba citados.

## CONCEPTO No. 1068

Ref: : Radicación 2004ER88323

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Obligación de retener a Grandes Contribuyentes por servicio de telefonía móvil.

### Pregunta

A una entidad pública, le envía una empresas de telefonía móvil (grandes contribuyentes) sus facturas, a las cuales no se les puede descontar del total de la misma el valor retenido por concepto de retención en la fuente de Industria y Comercio, ya que cuando se va a pagar, la entidad bancaria no acepta que se pague por menor valor y si lo aceptan, en la próxima factura las empresas de telefonía celular cobran intereses de mora por el valor retenido. Por tal motivo solicita el consultante se conceptúe sobre la obligatoriedad de efectuar la retención del impuesto de industria y comercio, así como discriminar dentro de la factura la base de retención

### Respuesta

Antes de absolver su consulta nos permitimos indicar que los pronunciamientos emitidos por este Despacho no responden a casos particulares y concretos, pues la competencia de esta oficina se concreta a la interpretación general y abstracta de las normas tributarias distritales, como se dijo inicialmente y bajo estos parámetros responderemos su inquietud.

Dado que la consulta proviene de una Empresa Social del Estado, es menester recordemos la naturaleza jurídica de dichos entes, para lo cual traemos a colación lo señalado en el Capítulo X de la Ley 489 de 1998 artículo 38, donde se señala que la Rama Ejecutiva del Poder Público se conforma en dos grandes grupos a saber: 1º. El sector central y 2º. El sector descentralizado por servicios, este último grupo lo integran las siguientes entidades:

1. Los establecimientos públicos
2. Las empresas industriales y comerciales del estado.
3. Las superintendencias y las unidades administrativas especiales con personería jurídica.
4. **Las empresas sociales del Estado** y las empresas oficiales de servicios públicos domiciliarios.
5. Los institutos científicos y tecnológicos
6. Las sociedades públicas y las sociedades de economía mixta,
7. Las demás entidades administrativas nacionales con personería jurídica que cree, organice o autorice la ley para que formen parte de la rama ejecutiva del poder público.

Podemos colegir, que las entidades distritales prestadores del servicio de salud modificaron su naturaleza de establecimientos públicos que venían ostentando, por otra categoría bien diferente denominada “Empresa Social del Estado”, **entidad pública** perteneciente al sector descentralizado del poder público, las cuales quedan sometidas al régimen jurídico previsto en la Ley 100 de 1993. Es de señalar que el Artículo 68 Parágrafo 1º de la Ley 489 de 1998, al tratar sobre las entidades descentralizadas señaló que de conformidad con el inciso segundo del artículo 210 de la Constitución Política, el régimen jurídico aquí previsto para las entidades descentralizadas es aplicable a las de las entidades territoriales sin perjuicio de las competencias asignadas por la Constitución y la ley a las autoridades del orden territorial.

*Ahora bien, frente al tema de las retenciones al ser una entidad de derecho público nos debemos remitir a lo estipulado en el Decreto Número 271 del 28 de junio de 2002 “Por medio del cual se reglamenta parcialmente el sistema de retenciones del impuesto de industria y comercio”, en donde en el artículo 3º, señala como agentes de retención permanentes a :*

**Artículo 3º Agentes de retención.** Son agentes de retención permanentes las siguientes entidades y personas:


1. Entidades de derecho público: La Nación, los departamentos, el distrito capital, y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), **así como las entidades descentralizadas indirectas y directas** y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera que sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos.

De los apartes de la norma transcrita, se desprende claramente que se equipara como entidad de derecho público, a las entidades descentralizadas para que sean consideradas agentes de retención permanente con los deberes y obligaciones que ello implica, por lo cual es válido efectuar las retenciones en la fuente por concepto del impuesto de industria y comercio en Bogotá, cuando intervengan en actos u operaciones que generen ingresos en actividades gravadas para el beneficiario del pago o abono en cuenta. El artículo 2º de la misma disposición señala la responsabilidad que le asiste a los agentes de retención por las sumas que están obligados a retener.

Tiene como sustento la anterior afirmación el hecho de que el artículo 8º de Acuerdo 065 de 2002 establezca:

**“Artículo 8. Circunstancias bajo las cuales se efectúa la retención.** Los agentes de retención mencionados en el artículo anterior efectuarán la retención cuando intervengan en actos u operaciones que generen ingresos en actividades gravadas para el beneficiario del pago o abono en cuenta.

Las retenciones se aplicarán al momento del pago o abono en cuenta por parte del agente de retención, lo que ocurra primero, siempre y cuando en la operación



económica se cause el impuesto de industria y comercio en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.”

Es decir, que los agentes de retención permanente deberán siempre efectuar retención por concepto del impuesto de industria y comercio, cuando intervengan en actos u operaciones que generen ingresos por actividades gravadas en jurisdicción del Distrito Capital.

Finalmente, es de señalar que el artículo 9 del Acuerdo 65 de 2002 establece:

**“Artículo 9. Circunstancias bajo las cuales no se efectúa la retención.** No están sujetos a retención en la fuente a título de industria y comercio:

- e) Los pagos o abonos en cuenta que se efectúen a los no contribuyentes del impuesto de industria y comercio.
- f) Los pagos o abonos en cuenta no sujetos o exentos.
- g) Cuando el beneficiario del pago sea una entidad de derecho público.
- h) Cuando el beneficiario del pago sea catalogado como gran contribuyente por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y sea declarante del impuesto de industria y comercio en Bogotá, **excepto cuando quien actúe como agente retenedor sea una entidad pública**” ( se resalta).

Adicionalmente debe tenerse en cuenta que es al sujeto de retención a quien le corresponde informar al agente retenedor su calidad de exento o no sujeto al impuesto en la Ciudad Capital, para que este último evite practicar la retención, o en su defecto debe informarle al agente retenedor su código de actividad y tarifa, para que el agente de retención efectúe la misma a la tarifa correspondiente. Si se abstienen de informar la tarifa de retención o no se pueda establecer, la tarifa será la tarifa máxima vigente para el impuesto de industria y comercio dentro del período gravable y a esta misma tarifa quedará gravada la operación. Cuando la actividad del sujeto de retención sea públicamente conocida y éste no lo haya informado, el agente retenedor podrá aplicar, bajo su responsabilidad, la tarifa correspondiente a la actividad.

Es decir que las retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio se efectuarán al momento del pago o abono en cuenta que haga el agente retenedor, al proveedor de bienes o servicios pero siempre y cuando la transacción económica que genera el impuesto se efectúe en jurisdicción del Distrito Capital.

Para facilitar la comprensión sobre el tema que venimos tratando, veamos el siguiente cuadro ilustrativo, en el cual en la primera columna se indican los posibles agentes de retención y en forma horizontal en la primera fila se listan los posibles sujetos de retención, cuando realicen actividades gravadas:

	Entidades Públicas	Grandes Contribuyentes	Consortios y Uniones Temporales	Contribuyentes del Régimen Común	Transportadores	Contribuyentes del Régimen Simplificado	Profesionales independientes del régimen común
Entidades Públicas	NO	SI	NO	SI	SI	SI	SI
Grandes Contribuyentes	NO	NO	NO	SI	SI	SI	SI
Consortios y Uniones Temporales	NO	NO	NO	SI	NO	SI	SI
Contribuyentes del Régimen Común	NO	NO	NO	NO	NO	SI	SI
Transportadores	NO	NO	NO	SI	SI	SI	SI
Contribuyentes del Régimen Simplificado	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO


Del cuadro resumen se desprende, que las entidades públicas, en todos los casos, practicarán retención aún a los grandes contribuyentes, quienes están en la obligación de informarle al agente retenedor, no solamente, su código de actividad y tarifa, sino debe discriminarse este concepto en la correspondiente factura, para que el agente de retención efectúe la misma bajo esas condiciones, de no ser así la entidad deberá, de todas maneras practicar la retención a la tarifa máxima vigente e igualmente deberá, informar a la Administración Distrital, con el fin de que se inicien los procesos de fiscalización a que haya lugar.

De otra parte, y como la controversia se suscita frente a las empresas de telefonía celular (grandes contribuyentes), creemos procedente referirnos a la actividad de servicio desarrollada por ellas, que a la postre constituye hecho generador del referido tributo.

En primera instancia recordemos que el artículo 1 de la Ley 37 de 1993 “por el cual se regula la prestación del servicio de telefonía móvil celular, la celebración de contratos de sociedad y de asociación en el ámbito de las telecomunicaciones y se dictan otras disposiciones”, define el servicio de telefonía celular como:

“...un servicio público de telecomunicaciones, no domiciliario, de ámbito y cubrimiento nacional que proporciona en sí mismo capacidad completa para la comunicación telefónica entre usuarios móviles y, a través de la interconexión con la red telefónica pública conmutada (RTPC), entre aquellos usuarios fijos, haciendo uso de una red de telefonía móvil celular, en la que la parte del espectro radioeléctrico asignado constituye su elemento principal.

El Decreto 741 de 1993 por el cual se reglamenta la telefonía móvil celular”, señala en su artículo 4:



“ El servicio de telefonía móvil celular, es técnicamente un servicio básico de telecomunicaciones, que proporciona en si mismo capacidad completa, incluidas las funciones del equipo terminal, para la comunicación entre usuarios de la red de telefonía pública conmutada (RTPC), entre aquellos, y los usuarios de ésta, según las reglas establecidas en el Capítulo V de éste reglamento.”

Tenemos entonces, que las empresas prestadoras del servicio de telefonía celular, frente al impuesto de industria y comercio se convierten en sujeto pasivo, en la medida en que realicen actividades de índole comercial, industrial o de servicios en ésta jurisdicción y su base gravable se determinará sobre los ingresos netos obtenidos por la realización de dichas actividades, como lo señala el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002.

Sería conveniente, referirnos a manera de información, el contenido de la Resolución 0219 del 25 de febrero de 2004 “por medio de la cual se establece la clasificación de actividades económicas para el impuesto de Industria y Comercio en Bogotá D.C.”, en donde se señala bajo el código CIU-A.C Distrito Capital **6421 la actividad de Servicios Telefónicos**, esta clase incluye , además, de los servicios de conmutación y trasmisión necesarios para establecer y mantener comunicaciones orales entre sectores telefónicos; transmisión de textos (telefax o teletex), los servicios de radioteléfono y de redes, los relacionados con TELEFONÍA CELULAR, y EL SERVICIO TELEFÓNICO MÓVIL.

Acorde con lo expresado, podemos concluir fácilmente que la base gravable del tributo, para la actividad de telefonía móvil la conforman la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones de ley que perciba un contribuyente por el ejercicio de su actividad gravada en la jurisdicción de Bogotá.

Debemos de aclarar, que para la prestación de otros servicios inherentes al servicio de telefonía móvil como realización de actividades de índole comercial, será también sujeto pasivo del impuesto en relación con cada una de ellas, y su base gravable se determina sobre los ingresos obtenidos en cada uno de ellos por la realización de dichas actividades.

Finalmente copia de éste concepto se enviará a la Unidad de Determinación de la Subdirección de Impuestos a la Producción, a efecto de iniciar las acciones pertinentes de control del impuesto de Industria y Comercio.

## CONCEPTO No. 1071

Ref: Radicación No. 2004ER85199

Tema: Impuesto de Industria y Comercio Impuesto al Consumo

Subtema: Base Gravable. Causación. Responsables.

### Pregunta

El consultante dice realizar la compra de cervezas (nacionales y extranjeras), vinos y licores a comercializadoras, distribuidores e importadores. Algunos de estos proveedores al momento de expedir la factura discriminan y cobran el impuesto al consumo y otros no, lo que genera un desconcierto en su manejo y contabilización.

Se pregunta

- ¿Son responsables del impuesto al consumo todas las empresas y personas que comercializan estos bienes?
- ¿Pueden las empresas importadoras, comercializadoras y distribuidoras de estos productos, trasladar, cobrar y facturar el impuesto al consumo que genere la introducción de los mismos a determinada jurisdicción a quienes les venden esos productos?
- ¿Una vez pagado el impuesto al consumo, en los eventos sucesivos de distribución y comercialización se causa el impuesto al Consumo?
- ¿Se puede compensar contablemente el impuesto al consumo que le han facturado las comercializadoras con el impuesto al consumo que genere en una nueva transacción de estos productos, tal como sucede en el impuesto al valor agregado?
- ¿Es deducible de la base gravable del impuesto de industria y comercio el valor pagado por concepto de impuesto al consumo?

### Respuesta

La consulta se refiere a impuestos de propiedad y competencia de diferentes entidades territoriales, por tanto la respuesta de este despacho se circunscribirá a los tributos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos.

El Decreto 352 de 2002 establece respecto del impuesto al consumo de cervezas lo siguiente:

#### **Artículo 98. Hecho generador.**

El hecho generador está constituido por el consumo en el territorio nacional de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas.

...

### **Artículo 99. Causación.**

En el caso de productos nacionales, destinados al consumo en el Distrito Capital, el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.

En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país.

### **Artículo 102. Sujeto activo.**

(Modificado Art. 62 Ley 788 de 2002)

El sujeto activo del impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, es el Distrito Capital y le corresponde al mismo el cobro y recaudo de este impuesto. Corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la fiscalización, liquidación oficial y discusión del impuesto y para estos efectos se aplicarán las normas del Libro Quinto del Estatuto Tributario Nacional, aún en lo referente a la imposición de las sanciones que fueren pertinentes.

Ley 788 de 2002.

Artículo 62. Control del impuesto al consumo de cervezas. Corresponde a la autoridad tributaria de los departamentos y el Distrito Capital la fiscalización, liquidación oficial y discusión del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de producción nacional y extranjera de que trata el capítulo VII de la Ley 223 de 1995.

### **Artículo 103. Sujeto pasivo.**

Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos del impuesto los transportadores y los expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden.

### **Artículo 105. Período gravable, declaración y pago del impuesto.**


El período gravable de este impuesto será mensual.

Los productores nacionales cumplirán mensualmente con la obligación de declarar y pagar simultáneamente, en la Dirección Distrital de Tesorería de la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital, dentro de los quince (15) días calendario siguientes al vencimiento de cada período gravable.

La declaración deberá contener la liquidación privada del gravamen correspondiente a los despachos, entregas o retiros efectuados en el mes anterior.

Los importadores declararán y pagarán el impuesto al consumo en el momento de la importación, conjuntamente con los impuestos y derechos nacionales que se





causen en la misma. El pago del impuesto al consumo se efectuará a órdenes del Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros.

Sin perjuicio de lo anterior, los importadores o distribuidores de productos extranjeros, según el caso, tendrán la obligación de declarar ante la Secretaría de Hacienda, en el momento de la introducción, los productos introducidos al Distrito Capital, indicando la base gravable según el tipo de producto. En igual forma se procederá frente a las mercancías introducidas a zonas de régimen aduanero especial.

#### **Artículo 108. Prohibición.**


Se prohíbe al Distrito Capital gravar la producción, importación, distribución y venta de los productos gravados con el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos con otros impuestos, tasas, sobretasas o contribuciones, con excepción del impuesto de industria y comercio.

Respecto a la Pregunta acerca de quiénes son los responsables del impuesto al consumo, conviene, frente al contexto normativo arriba expuesto, analizar la naturaleza jurídica del mismo y recordar que se trata de un impuesto indirecto, pues no se grava a la persona en relación con su capacidad contributiva, sino el acto o hecho que constituye una manifestación de dicha capacidad. En efecto, dicho tributo pretende gravar una actividad como lo es el consumo de cerveza, sifones y refajos, independientemente del sujeto que la realice y tiene como fundamento el hecho de que el consumo de esta clase de bebidas no constituye un alimento imprescindible para la subsistencia del hombre, pero si una manifestación de su capacidad adquisitiva. Esto es importante, pues nos permite deducir que quien soporta la carga del gravamen es quien paga por la adquisición del producto gravado y no quien lo importa o lo distribuye. En síntesis, es necesario diferenciar el sujeto pasivo y el contribuyente.

Para entender lo que se acepta como sujeto pasivo debemos analizar este concepto a partir de dos enfoques: el económico financiero, según el cual son sujetos pasivos las personas que finalmente soportan la carga tributaria y, el jurídico o de "iure", según el cual, el sujeto pasivo es la persona que dentro de la estructura de la obligación tributaria, asume el papel de deudora del tributo en virtud a que el Estado lo ha hecho responsable de su liquidación y recaudo.

En materia de impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, el artículo 187 se ha referido únicamente al sujeto pasivo de "iure" que para este caso lo puede ser el importador, el productor, el transportador y el vendedor al detal, como responsables que son del pago del gravamen, lo cual no significa que en este caso no exista la figura del sujeto pasivo económico financiero, pues es claro que a quien se le liquida y se le hace pagar el tributo es al consumidor final (artículos 186 y 187 de la Ley 223 de 1995), por efecto de lo que la doctrina ha dado en denominar el fenómeno de la 'traslación del impuesto'.

Teniendo en cuenta que en el caso del impuesto al consumo de cervezas quien ostenta la calidad de sujeto pasivo de iure es distinto del sujeto pasivo económico financiero, podemos decir la responsabilidad jurídica por el pago del gravamen ocurre de manera



única en el momento del retiro de las mercancías en fábrica, para el caso de los productos nacionales, o, al momento de la importación para los productos extranjeros. Sin embargo la responsabilidad económica de pago si es trasladable en cada evento de comercialización y finalmente es asumida por el consumidor final.

Efectivamente, por efectos del fenómeno de la "traslación" del gravamen, se debe diferenciar entre el sujeto pasivo y/o responsable (productor o importador según la procedencia nacional o extranjera de los productos) y entre el contribuyente del mismo, quien es el que realmente soporta la carga económica del impuesto (consumidor final).

La Corte Constitucional en sentencia C-412 de 1996 al respecto dice:


“...por ser el impuesto a la cerveza indirecto, el gravamen se traslada al consumidor. Por ello la doctrina suele distinguir entre sujeto pasivo de iure y sujeto pasivo de facto o socioeconómico. Así, el primero es quien tiene la obligación de pagar el impuesto, mientras que el segundo es quien efectivamente soporta las consecuencias económicas del mismo. En los tributos directos, como el impuesto a la renta, en general ambos sujetos coinciden, pero en cambio, en los impuestos indirectos, como el presente impuesto al consumo, el sujeto pasivo de iure no soporta económicamente la contribución, pues traslada su costo al consumidor final. Por consiguiente, en este tipo de tributos, no es relevante constitucionalmente la capacidad de pago de los importadores y productores, a pesar de ser los responsables del impuesto, pues no son ellos quienes soportan realmente la carga tributaria, la cual es trasladada al usuario<sup>99</sup>.

De esta forma se responde la Pregunta de si pueden las empresas importadoras, comercializadoras y distribuidoras de estos productos, trasladar, cobrar y facturar el impuesto al consumo que genere la introducción de los mismos a determinada jurisdicción diciendo que, es claro el artículo 187 de la Ley 223 de 1995, compilado en el 103 del Decreto 352 de 2002, en establecer que únicamente son sujetos pasivos o responsables (de jure) del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos del impuesto los transportadores y los expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden. Así, quien lo debe declarar y pagar, conforme al artículo 105 del Decreto 352 de 2002, es el productor dentro de los primeros quince días al periodo mensual gravable, o el importador al momento de la importación. Existe una responsabilidad solidaria para el pago del tributo en los distribuidores y expendedores al local, lo mismo para los transportadores cuando no puedan justificar la procedencia de los productos que transportan o expenden. No obstante lo anterior, como arriba se expuso económicamente el impuesto es trasladable en el precio de venta de los productos y quien finalmente lo cancela es el consumidor final.

Sobre si se puede discriminar en la factura el impuesto trasladado, la factura de venta debe cumplir unos requisitos básicos previstos en el artículo 617 del Estatuto Tributario Nacional, dentro de los cuales no se especifica sino la discriminación del IVA pagado mas no así del impuesto al consumo trasladado.

---

<sup>99</sup>En el mismo sentido, ver sentencia C-094/93 MP José Gregorio Hernández Galindo



En cuanto a la Pregunta de si en los eventos sucesivos de distribución y comercialización se causa el impuesto al Consumo, cabe precisar en orden a lo expuesto en la respuesta a su inquietud anterior, que la estructura y naturaleza del tributo diseñada como un tributo indirecto, colocado en cabeza o bajo la responsabilidad de un sujeto pasivo de jure, que no es el mismo sujeto económico (Consumidor de los bienes), la causación o momento de exigibilidad del tributo se estructura por ley, no para hacer efectiva la obligación al sujeto pasivo o consumidor final, sino al obligado a cumplir con la obligación de recaudo del impuesto, lo cual sucede de manera única al momento de retirar los productos para el consumo o distribución, para el caso de los productos nacionales, o al momento de la importación para el caso de los productos extranjeros. Una vez declarado y pagado el impuesto por el responsable de jure no se causa nuevamente el gravamen por la ocurrencia de una posterior comercialización, aunque esto no signifique que quien comercialice nuevamente el producto no pueda trasladar el valor pagado por este tributo en el valor del producto al momento de venderlo. Es indiferente para efecto de las obligaciones tributarias si se discrimina o no en los eventos sucesivos de comercialización, pues para la administración tributaria solo es relevante el pago que le hace el responsable del tributo al momento de la causación del mismo.

Cabe precisar que existe un evento en que se puede modificar la causación del impuesto y es cuando el distribuidor cambia la jurisdicción de destino de los productos legalizados, en cuyo caso el distribuidor debe reportar al productor o importador para que estos modifiquen las declaraciones tributarias y hagan los ajustes pertinentes, así como también para actualizar la respectiva tornaguía que permita el tránsito hacia el nuevo destino.

Pregunta el consultante si es deducible de la base gravable del impuesto de industria y comercio el valor pagado por concepto de impuesto al consumo. Al respecto conviene citar lo dicho por este despacho en el Concepto 1066 del 30 de diciembre de 2004:

*“Al respecto, el artículo 42 del Decreto 352 establece:*

**‘Artículo 42. Base gravable.**


El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, **se liquidará con base en 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.** (se resalta)

Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

Parágrafo primero. Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

Parágrafo segundo. Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta.’

...



De lo cual podemos concluir fácilmente que la base gravable del tributo la conforman la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones de ley que perciba un contribuyente por el ejercicio de una actividad gravada en jurisdicción de Bogotá D.C. Las únicas deducciones posibles desglosadas del artículo arriba citado son:

- Los ingresos correspondientes a actividades exentas;
- Los ingresos por actividades no sujetas;
- El valor de las devoluciones;
- El menor valor representado en las rebajas y descuentos que otorgue a los destinatarios de los bienes o servicios ofrecidos;
- Los ingresos por exportaciones; y
- Los ingresos por la venta de activos fijos.

Concatenado todas las normas transcritas tenemos que los sujetos pasivos del impuesto deberán tributar sobre la totalidad de los ingresos netos que se perciban en ejercicio de una actividad industrial, comercial o de servicios en jurisdicción de Bogotá D.C., y las únicas deducciones posibles de realizar, son aquellas que la norma taxativamente señala.

...

De acuerdo a lo anterior, de la base gravable del impuesto de industria y comercio no se puede deducir lo pagado por impuestos.”

Vemos así que la base gravable del impuesto de industria y comercio está definida en la ley siendo la misma los ingresos netos del contribuyente obtenidos en desarrollo de actividades gravadas no siendo deducibles en esa base sino los conceptos taxativamente indicados en la norma, dentro de los cuales no se encuentra el pago de impuestos.

Finalmente en cuanto a que si se puede compensar contablemente el impuesto al consumo que le han facturado las comercializadoras con el impuesto al consumo que genere en una nueva transacción de estos productos, es un tema del que no podemos hacer mayores precisiones al no involucrar un tema jurídico tributario. No obstante lo anterior, conforme a lo expuesto conviene recordar una diferencia entre el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos respecto del impuesto al valor agregado, y es lo referente a la causación, pues mientras en el impuesto al consumo la causación es única en los eventos arriba descritos, en el IVA la causación ocurre en todos los eventos en los que se comercializan los productos, pudiendo causarse de manera sucesiva en varias oportunidades según las veces que el producto sea vendido.

## CONCEPTO No 1073

Ref: Radicación 2004ER97209

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Base Gravable–Tratamientos Preferenciales- Exportación de Servicios

### Pregunta

¿En materia de impuesto de industria y comercio en la ciudad de Bogotá, las exportaciones de servicios se encuentran no sujetas al impuestos?

### Respuesta

Para adentrarnos en el tema y con el fin de hacer algunas precisiones necesarias para su desarrollo, cobra vital importancia recordar algunos conceptos básicos sobre los cuales se funda el Impuesto de Industria y Comercio en jurisdicción del Distrito Capital, como los elementos estructurales del tributo, y los tratamientos preferenciales vigentes. Una vez analizados estos elementos determinaremos si las exportaciones de servicios se encuentran no sujetas al impuesto.

#### ELEMENTOS ESTRUCTURALES DEL TRIBUTO

Recordemos, que el Decreto Distrital 352 de 2002, en su artículo 32 al definir el hecho generador del impuesto de industria y comercio, estableció:

**“Artículo 32. Hecho generador.**

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

Por su parte el artículo 42 de la norma en comento, sobre la base gravable establece:

**Artículo 42. Base gravable.**

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, **se liquidará con base en 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. (se resalta)**

Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

Parágrafo primero. Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

Parágrafo segundo. Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta. (subraya ajena a texto)

De lo cual podemos concluir fácilmente que la base gravable del tributo la conforman la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones de ley, que perciba un contribuyente por el ejercicio de una actividad gravada en jurisdicción de Bogotá D.C.. La única deducción posible desglosada del artículo arriba citado y que cobra importancia para el caso en consulta son:

- *Los ingresos por exportaciones;*

Concatenado todas las normas transcritas tenemos que los sujetos pasivos del impuesto deberán tributar sobre la totalidad de los ingresos netos que se perciban en ejercicio de una actividad industrial, comercial **o de servicios** en jurisdicción de Bogotá D.C., y las únicas deducciones posibles de realizar, son aquellas que la norma taxativamente señala.

*Pues bien, en materia del Impuesto de Industria y Comercio, el legislador le ha dado a las exportaciones una connotación especial , dirigido a dos aspectos claramente definidos por la ley, a saber:*


- 1.- Un tratamiento de **no sujeción** al impuesto de industria y comercio, orientado exclusivamente a la **producción** nacional de artículos destinados a la exportación y,
2. – Un tratamiento de **deducción**, con el fin depurar la base sobre la cual se deberá liquidar el impuesto de Industria y Comercio.

Pasamos a desarrollar en detalle estos dos aspectos:

#### - NO SUJECIÓN AL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

Las **No sujeciones** consisten en la manifestación expresa que hace el legislador respecto de la exclusión de ciertos individuos o actividades, según el caso, del hecho generador que configura el impuesto. La no sujeción se manifiesta en la no presentación de declaraciones tributarias y el no pago del impuesto.

En materia del Impuesto de Industria y Comercio, la norma tributaria del orden distrital, Decreto 352 de 2002, señala en el literal b) del artículo 39 como actividad no sujeta al impuesto de Industria y Comercio “**la producción nacional de artículos destinados a la exportación**”.



Por consiguiente y a su tenor, se deben conjugar dos elementos esenciales para que se tipifique la no sujeción, pues no basta con la producción de artículos sino es requisito sine qua non, que se destinen a la exportación.

Dejamos claro que la no sujeción estudiada, recae exclusivamente en la **producción** (de artículos destinados a la exportación), entendido, según el Diccionario de la Lengua Española como “...*fabricar, elaborar cosas útiles.*” y definida en el artículo 33 del Decreto 352 de 2002 así:

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

Traduce lo anterior, que los sujetos que se encuentre de manera **exclusiva** dentro de esta premisa (No sujeción), no serán sujetos del impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital y en consecuencia ni lo declararán ni lo pagarán, en la medida en que toda la producción sea exportada.

## DEDUCCIÓN

En acápites anteriores se dijo que la base gravable del tributo la conforman la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones de ley que perciba un contribuyente por el ejercicio de una actividad gravada en jurisdicción de Bogotá D.C., para el caso en estudio cobra importancia analizar la deducción correspondiente a los ingresos obtenidos por **exportaciones**.

Obsérvese que la norma establece que las exportaciones, en términos generales, es una de las deducciones del impuesto referido, y no puntualiza que se trate exclusivamente de la producción de bienes destinados a éste fin, lo que nos conduce a pensar que puede ser viable que dentro de este concepto quede inmerso las exportaciones de servicios. En igual sentido se pronunció esta Subdirección mediante Concepto 688, cuando señaló:

“...

Actualmente existe en nuestro medio la figura de la “exportación de servicios”, no obstante, debe informarse al peticionario que para que a un agente se le califique de exportador este ha de cumplir con todos y cada uno de los requisitos que en esta materia exige la normatividad vigente...”

Por tanto el contribuyente al hacer la liquidación del impuesto de industria y comercio, restará de los ingresos ordinarios y extraordinarios los ingresos obtenidos por las exportaciones efectivamente realizadas en el período gravable a declarar.

Ahora, hay que tener en cuenta que para efectos de poder realizar la deducción a que nos estamos refiriendo, los sujetos deben cumplir con todos y cada uno de las formalidades que exigen las normas y entidades que regulan tal situación.

Una vez se legalice la actividad de exportación de bienes o de servicios, el agente que la ejecuta, podrá deducir de la totalidad los ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre, los provenientes del ejercicio de esta actividad.

Con lo hasta aquí expuesto arribamos a la siguiente conclusión:

1- La exportación de servicios, no está contemplada taxativamente en la ley como actividad **no sujeta** al impuesto de industria y comercio.

2- No obstante, los ingresos obtenidos por exportaciones, en términos generales, corresponde a una de las **deducciones** legalmente establecidas para determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio. Entiéndase como exportaciones los referidos a bienes o servicios, dado que la norma no hizo distinción alguna.

3- Para que opere tanto la no sujeción como la deducción a que nos estamos refiriendo, los sujetos deben cumplir con todos y cada uno de las formalidades que exigen las normas actualmente vigentes, en los que se involucran diferentes entidades del orden nacional, quienes resultarían ser los competentes para fijar los trámites frente al tema.

4- Si se trata de una no sujeción, el agente que realiza la actividad no se convierte en sujeto pasivo del tributo, lo que significa que no tiene la obligación de declarar ni pagar. Si se trata de una deducción en los términos arriba referidos, el contribuyente al diligenciar la declaración debe indicar el uso de la deducción.

## CONCEPTO No. 1080

Ref: Radicación 2005IE3249 del 11/02/05

Tema: Impuesto de industria y Comercio

Subtema: Telefonía móvil, retención en la fuente, base gravable

### Pregunta

Ante las recientes dudas en torno a la aplicabilidad de la retención en la fuente, del impuesto de industria y comercio, sobre los pagos realizados a las compañías de telefonía celular, me permito solicitar se emita concepto que precise el tema teniendo en cuenta que en el sistema de retenciones del impuesto de industria y comercio se excluyen expresamente los pagos por servicios públicos, el servicio de telefonía móvil celular, al ser definido por la Ley 37 de 1993 como "servicio público de telecomunicaciones, no domiciliario, de ámbito y cubrimiento nacional", se encuentra cobijado por la prohibición prevista en el artículo 14 del Decreto 271 de 2002 y por tanto, los pagos que se realicen por este concepto no estarían sujetos a retención en la fuente por impuesto de industria y comercio. Por lo anterior se solicita la ampliación del



concepto 1068 de 2002 y se precise la base gravable para la determinación del impuesto de las empresas que desarrollan esta actividad. Adicionalmente se requiere precisar si los pagos relacionados con la venta de equipos y accesorios, así como de otros servicios se entienden incluidos en el artículo 14 del Decreto 271.

### **Respuesta**

Con respecto a la interpretación que debe darse al artículo 14 del Decreto Distrital 271 del 28 de junio de 2002, “por el cual se reglamenta parcialmente el sistema de retención del impuesto de industria y comercio”, en lo atinente al **pago por servicios públicos**, los cuales según su texto no están sujetos a retención en la fuente por impuesto de industria y comercio, se hace necesario hacer las siguientes precisiones, en torno al tema de la telefonía y en específico a la telefonía móvil celular.

En primera instancia, es de señalar que dentro del desarrollo legislativo, jurisprudenciales y doctrinales, ha sido preciso ir deslindando conceptos como “Servicios Públicos”, Servicios Públicos Domiciliarios”, Servicios Públicos no domiciliarios”, ya que de cada uno de estos conceptos se deducen consecuencias jurídicas diferentes. Es decir no son sinónimos entre si y es labor del legislador, dentro de la orientación constitucional, ir precisando el alcance de los mismos.

La definición **de servicio público** propiamente dicha ha venido desfigurándose en los últimos tiempos, ya que ésta era asimilable a la administración pública, actualmente es perfectamente posible la actuación de la administración pública en la gestión de asuntos de los particulares a través de las empresas industriales y comerciales del estado, como también es viable que los particulares se dediquen a la prestación de los servicios públicos.

En lo concerniente a los **servicios públicos domiciliarios**, éstos tienen un régimen jurídico especial consagrado en la Ley 142 de 1994 y en la Ley 383 de 1997, donde se incluye el ámbito de aplicación , competencia, responsabilidades, cobertura, régimen tributario etc., y es de señalada importancia que en el sector de las telecomunicaciones se determina claramente cuáles son los servicios que corresponden a la clasificación de “públicos domiciliarios”, a fin de entender cuáles de ellos se someten al régimen jurídico especial y cuáles no.

Es claro que la noción de “servicio público domiciliario”, dentro del contexto constitucional está referido exclusivamente al servicio básico y al complementario al básico, que cubren, en esencia, un servicio público inherente a la finalidad social del estado, tal como lo prescribe el artículo 365 de la Constitución Política.

Respecto a los **servicios públicos NO domiciliarios**, tenemos como referente la Ley 37 de 1993, por la cual se regula la prestación del servicio de telefonía móvil celular, al definirlo en el artículo primero como un servicio público de telecomunicaciones, No domiciliario, de ámbito y cubrimiento nacional.

Efectuadas las anteriores precisiones de carácter general, abordaremos el tema tributario, no sin antes resaltar que hasta la fecha solamente los **servicios públicos**

**domiciliarios** han tenido tratamientos especiales en lo que concierne al ámbito tributario, por obvias razones, ya que la prestación de los mismo son inherentes a la finalidad social del estado satisfaciendo los servicios básicos y complementarios de la población.

Podemos citar el artículo 24.1 que señala:

“Los departamentos y los municipios no podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que no sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales y comerciales”

y de igual manera la Ley 383 de 1997 en el artículo 51 señala:

“Para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado...”

Vemos, que el legislador a fijados las pautas para gravar los servicios públicos domiciliarios frente al impuesto de industria y comercio en cuanto a la causación y base gravable.


De igual forma, y en el ámbito nacional, a través del Decreto 2885 del 24 de diciembre de 2001 “por el cual se reglamenta parcialmente el artículo 366 del Estatuto Tributario, se ordena en el artículo 1º :

**Artículo 1. Autorretención en la fuente para servicios públicos.** Los pagos o abonos en cuenta por concepto de servicios públicos domiciliarios y las actividades complementarias a que se refiere la Ley 142 de 1.994 y demás normas concordantes, prestados a los usuarios de los sectores industrial, comercial y oficial, están sometidos a la tarifa del dos y medio por ciento (2.5%), sobre el valor del respectivo pago o abono en cuenta, la cual deberá ser practicada a través del mecanismo de la autorretención por parte de las empresas prestadoras del servicio, que sean calificadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante Resolución de carácter general.

**Parágrafo 1.** Durante la vigencia de la exención de que trata el artículo 211 del Estatuto Tributario, la base para la autorretención se reducirá en el porcentaje de exención aplicable en cada año gravable, para cada servicio público domiciliario.

**Parágrafo 2. Los valores efectivamente recaudados por concepto de servicios públicos, facturados a través y para terceros no estarán sujetos a autorretención.**

**Parágrafo 3.** Sobre los demás conceptos efectivamente recaudados incluidos en la factura de servicios públicos, actuará como agente retenedor la empresa de servicios públicos que emita la factura.



Es de claridad palmaria que al señalar el párrafo 2º, que los valores efectivamente recaudados por concepto de **servicios públicos**, se refería a los servicios públicos domiciliarios exclusivamente y no a otros.

Las normas fundamentales de interpretación de las leyes nos indican, que el sentido surge de la armonía de todo el contexto, de tal forma que, aun cuando, el artículo 1º de la norma en comento se titule **Autorretención en la fuente para servicios públicos**, y que dentro del texto de su articulado igualmente se refiere a los servicios públicos solamente, la citada disposición no se deba aplicar en forma literal ya que carecería de armonía con el resto del articulado que especifica el alcance de aplicación de ésta disposición, (servicios públicos domiciliarios).

Adicionalmente, el Acuerdo 65 de junio 27 de 2002, “por el cual se adoptan modificaciones al impuesto de industria y comercio, avisos y tableros y se dictan otras disposiciones”, prevé en el artículo 14 lo siguiente:

**Aplicación del sistema de retenciones.** El sistema de retenciones se regirá en lo aplicable a la naturaleza del impuesto de industria y comercio por las normas específicas adoptadas por el Distrito Capital y **las generales del sistema de retenciones aplicables al impuesto sobre la renta y complementarios.** ( se resalta)

De tal manera que la disposición transcrita permite, en materia del impuesto de industria y comercio, utilizar las normas generales que sobre retención aplica para el impuesto de renta y complementario. Es decir, las disposiciones sobre la materia, aplicables al impuesto nacional de renta y complementarios, es nuestro referente para estructurar y reglamentar el sistema de retención a nivel distrital

Ahora bien, practicado el análisis del artículo 14º del Decreto Distrital 271 de 2002 se observa que su título se refiere a Pagos por “servicios públicos”, de manera tal que es pertinente hacer una interpretación con la norma de carácter nacional de manera que todas estas disposiciones en su conjunto y cada parte por separado sirva para darle sentido completo y debida correspondencia y no quedarse en la parte de la literalidad de la norma, de tal manera que la aplicación del artículo 14º del Decreto Distrital va dirigido exclusivamente a los SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS.

Así se ratifica, en el pronunciamiento doctrinal 957 expedido por este despacho el 11 de julio de 2002, en el que se señalan las pautas de aplicación del Acuerdo 065 del 27 de junio 2002. En lo atinente a la retención señala:

“...

por último se determina que los pagos por servicios públicos no están sujetos a retención por impuesto de industria y comercio. (**Decreto Reglamentario 2885/2001, Parágrafo 2º del artículo 1º.**)”

Acorde con lo expresado, podemos confirmar lo señalado en concepto 1068 de 2004 en el sentido de que la base gravable del tributo, para la actividad de telefonía móvil la conforman la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones

de ley que perciba un contribuyente por el ejercicio de su actividad gravada en la jurisdicción de Bogotá.

Y para la prestación de otros servicios inherentes al servicio de telefonía móvil como realización de actividades de índole comercial, será también sujeto pasivo del impuesto en relación con cada una de ellas, y su base gravable se determina sobre los ingresos obtenidos en cada uno de ellos por la realización de dichas actividades en los términos del Decreto Distrital 352 de 2002. En igual sentido los pagos por servicio público no domiciliario referido, para el caso, a la telefonía móvil celular no constituye excepción en materia de retención o lo que equivale a afirmar que serán sujetos de retención.

### **CONCEPTO No. 1081**

Ref: Su Radicación No. 2004ER80811

Tema: Industria y Comercio

Subtema: Territorialidad en los dividendos.

#### **Pregunta**

Una sociedad extranjera sin domicilio en Colombia, invierte en el capital de una sociedad colombiana y percibe dividendos o participación por su inversión.

Se pregunta:

- ¿Los dividendos y/o participaciones que reciba la sociedad extranjera de su inversión en la colombiana, están sujetos al impuesto de industria y comercio?
- ¿El inversionista extranjero, que antes de dos años, vende a un inversionista igualmente extranjero sin domicilio en Colombia, las acciones o derechos en la sociedad colombiana, está obligado a pagar ICA sobre la operación de venta?
- ¿Cuál es la respuesta a los dos interrogantes anteriores si el inversionista extranjero no es una sociedad sino una persona natural domiciliada fuera de Colombia?

Si la respuesta a las preguntas anteriores es que los dividendos están gravados con ICA al igual que la venta de acciones poseídas por un periodo inferior a dos años, se pregunta:

- ¿Debe el inversionista extranjero inscribirse como responsable de ICA y presentar declaraciones tributarias?
- ¿Si es así, en que municipio debe hacerlo?

Si se trata de una persona natural residente en Colombia, que solo tiene inversiones en sociedades colombianas y por tanto sus ingresos lo constituyen los dividendos y/o participaciones:

- ¿Está obligada a pagar ICA sobre tales ingresos y a presentar declaraciones?
- ¿Tiene esta persona la obligación de llevar contabilidad y cumplir las obligaciones atribuibles a los comerciantes?
- ¿Es válida la interpretación de que solo las personas que ejercen habitualmente actividades gravadas dentro del perímetro de Bogotá están sujetos al ICA?  
¿Sobre que base?

En general si una persona natural o jurídica o sociedad de hecho recibe dividendos por su inversión en sociedades colombianas:

- ¿Está obligada a pagar el impuesto de industria y comercio?
- Si los dividendos se los pagan en acciones, si se causa el impuesto, ¿Cómo y quién efectúa la retención?

### **Respuesta**

Con ocasión al mandato conferido por los numerales 2 y 3 del artículo 22 del Decreto Distrital 333 del 2003, no es posible para esta oficina dar respuesta a los casos de manera particular. Por ello daremos curso a la presente en los términos generales como sigue:

### **EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN LA PERCEPCIÓN DE DIVIDENDOS. TERRITORIALIDAD**


Esta Subdirección ha emitido los Conceptos 0426 del 30 de enero de 1996 y 1040 del 9 de junio de 2004, relacionados con el tema de la generación del impuesto de industria y comercio por la percepción de dividendos con motivo de la realización de inversiones en acciones de empresas.

Conviene sin embargo retomar lo analizando sobre la territorialidad del tributo en desarrollo de la mencionada actividad, para precisar sobre el lugar donde se considera causado el impuesto, pues no existe una norma que establezca donde se considera realizada la actividad de inversionista para efectos de establecer de manera consecuente y lógica la territorialidad o el lugar donde ha de cumplirse con el deber de tributar por los ingresos percibidos en desarrollo de tal actividad.

Ha de recurrirse a la interpretación histórica, buscando en la exposición de motivos de la Ley 14 de 1983 la voluntad o el espíritu del legislador al momento de establecer el tributo.

La Ley 14 de 1983, norma que constituye la autorización legal del impuesto de industria y comercio, en su artículo 32 contempla el hecho generador de este impuesto:

**Artículo 32.** El impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya



sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Dicho artículo además de definir las actividades gravadas que generan o causan el impuesto, establece que recae sobre las actividades que se realicen en los respectivos municipios; esto es, señala un ámbito territorial para la causación y cobro del mismo, siendo este, aquel donde se realicen las actividades gravadas.

Se ha dicho en la exposición de motivos de la Ley 14 de 1983, que dicha facultad o jurisdicción para exigir el cobro del impuesto en cabeza de determinado municipio la generaba la utilización de su infraestructura, sus calles, sus servicios, su organización administrativa, en fin, todo lo que incluye el concepto integral de municipio<sup>100</sup>.

Vemos que la voluntad del legislador plasmada en la exposición de motivos era gravar ciertas actividades realizadas por las personas naturales o jurídicas o sociedades de hecho, *“las que se benefician de los recursos, la infraestructura y el mercado del municipio”*, beneficio percibido con motivo de la realización de tales actividades descritas en la ley.

Se habla en tal caso que en el impuesto de industria y comercio, rige en lo que tiene que ver con el poder tributario la teoría de la “sujeción económica” .

Entre las diversas teorías de aplicación del poder tributario, se encuentran las de sujeción económica y personal.

A nivel de impuestos nacionales, específicamente para el Impuesto de Renta, se adoptó la teoría de sujeción personal la cual se basa en la relación del sujeto pasivo con determinado territorio o estado, ya sea por su nacionalidad, residencia o domicilio. Es así como dicho tributo debe ser declarado en Colombia por sus ciudadanos, tributando sobre los ingresos que han obtenido dentro y fuera del territorio nacional.

Diferente sucede con el impuesto territorial de Industria y Comercio, en donde lo que se tiene en cuenta para exigir el pago del gravamen a un sujeto pasivo, no es la relación circunstancial del sujeto pasivo con un territorio, sino su interacción con la economía de una jurisdicción, al generar riqueza o ingresos en el mismo, en este caso se aplica la sujeción económica, en la cual se tiene en cuenta, la ubicación de la sede de negocio o establecimiento en el municipio del contribuyente o la ubicación de quien genera los ingresos.

De este modo, el impuesto de industria y comercio, debe ser declarado y pagado por aquellas personas naturales o jurídicas y sociedades de hecho que realicen actividades económicas al interior de una jurisdicción, independientemente su domicilio, residencia o lugar de nacimiento.

---

<sup>100</sup> **Exposición de motivos de la Ley 14 de 1983**, *“Si se tiene en cuenta que el impuesto de industria y comercio técnicamente no debe recaer sobre artículos ni sobre actividades, el proyecto se refiere a las que se benefician de los recursos, la infraestructura y el mercado del municipio y son fuente de riqueza, Consiguientemente, se sujetan al impuesto las actividades industriales, comerciales y de servicios, según se las define en los artículos pertinentes del proyecto de ley.”(se subraya)*

En este punto del análisis conviene resaltar que la sujeción personal o económica tiene soporte en la clasificación de los impuestos en reales y personales.

“Llámase también al impuesto real u objetivo, cuando grava directamente la riqueza o un hecho imponible y lo considera por sí, sin relacionarlo con otras riquezas o hechos imponibles, y sin tener en cuenta las relaciones de esas riquezas o hechos, con el contribuyente, -se subraya el aparte crítico del concepto-. El impuesto es, en cambio, personal o subjetivo cuando grava directamente la persona del contribuyente y la obligación que resulta se ajusta a su capacidad contributiva personal”<sup>101</sup>


El tratadista Mauricio Plazas, en el artículo citado a pie de página compara la clasificación similar que realizan diferentes autores como Lucien Mehl, Dino Jarach, Sainz de Bujanda. En ocasiones, dice, la doctrina se refiere a “**impuestos sujeto**” o “**impuestos objeto**” según la obligación de tributar sea determinada por “**la persona del contribuyente**” o “**conforme a un objeto real**”, para esta última denominación de las clases de impuestos nos refiere a Jacinto Faya Biseca, con su obra Finanzas Públicas. México, Editorial Porrúa S.A., 1986, pags. 28-29.

En el impuesto de industria y comercio no se grava la persona del contribuyente conforme a su capacidad contributiva o el total de su patrimonio, sino que grava una manifestación objetiva o aislada de la riqueza, el valor de una producción, unos bienes o unos servicios prestados. Esa manifestación de la riqueza generada en la realización de las actividades gravadas establece una relación jurídica entre la persona que realiza dicha actividad gravada y el ente territorial en el cual se realiza y/o donde es producida la riqueza.

La relación económica con determinada jurisdicción como ya se expuso y se dijo en la exposición de motivos de la Ley 14 de 1983 la da la utilización de la infraestructura municipal por la realización de actividades gravadas, y puede darse de diversa manera, así:

- Ubicación de la sede fabril, esto es, el lugar donde se encuentra radicada la fábrica, pues el funcionamiento de la misma implica la utilización de los servicios, vías y en general su medio ambiente, el cual se puede ver afectado por tal empresa.
- Ubicación de Establecimiento de Comercio, pues sin duda alguna implica la utilización de un mercado del respectivo municipio.
- Utilización de un mercado sin establecimiento de comercio, ya que la misma ley establece que el impuesto se genera por la realización de actividades gravadas desde una sede o establecimiento de comercio o aún sin él.
- Lugar donde se presta el servicio

<sup>101</sup> Grizzioti, Benvenuto. Principios de Ciencia de las Finanzas; Traducción de Jarach, Dino. Buenos Aires; Editorial Depalma; 1949. P. 243-245; citado por Mauricio Alfredo Plazas Vega en su artículo Aspectos generales de la Clasificación de los impuestos en directos e indirectos, compilado en el Libro Derecho Tributario publicado por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario.



Para el caso en que los ingresos del inversionista los derive por la percepción de dividendos o participaciones, la fuente de la riqueza está en la sede donde se encuentra domiciliada la empresa que emite las acciones, tal como procedemos a interpretarlo.

Conviene precisar que no es lo mismo la sede donde se encuentra el capital representado por las acciones, que la sede o el domicilio de la empresa que emite las acciones, pues ésta puede estar ubicada en determinado municipio, sede administrativa, y tener la sede fabril, comercial o de servicios en otra localidad.

No obstante esta diferencia física, el concepto de capital atado a la normatividad contable colombiana, sumado al concepto de incremento patrimonial o incremento del capital a ser distribuido entre los socios, puede hacer que la sede social y la sede donde se realiza el incremento del capital o la riqueza a ser repartida como dividendos sean uno solo.

En efecto, bajo esta óptica, la interpretación del concepto de capital y el de utilidad (susceptible de ser repartida) no ha de restringirse el concepto físico como un cúmulo de elementos ubicados en diferentes municipios asociados a un proceso productivo de bienes o servicios, sino que debe trascender al concepto financiero plasmado en la legislación y en la doctrina contables.

De la misma manera la realización del ingreso o la utilidad a ser repartida como dividendo no ha de entenderse como un cúmulo de procesos productivos aislados asociados a un capital físico, sino como un resultado que se obtiene luego de restar a los ingresos los costos en que incurrió la empresa para la realización o producción de determinados bienes o servicios propios o no de su objeto social.


De manera consecuente, el gravamen de industria y comercio en la percepción de dividendos por las utilidades de la empresa que emite las acciones no se restringe al silogismo normativo según el cual el municipio en donde se encuentra el capital físico que genera la riqueza es el que debe recibir el tributo de industria y comercio por la realización de actividades gravadas en su jurisdicción, sino que se funde en un concepto integral de realización de la riqueza, para la cual sobran argumentos en el ordenamiento contable colombiano y en la teoría administrativa, los cuales se encuentra soportados sobre conceptos de aplicación universal.

En efecto, el Decreto 2649 de 1993, Régimen Contable Colombiano, consagra varios principios referentes a la realización del ingreso y la utilidad o resultado de las empresas, los cuales resultan de emergente utilidad para el propósito de este concepto sobre territorialidad en la generación y percepción de dividendos:

D.R. 2649/93.

ART. 1º—Definición. De conformidad con el artículo 6º de la Ley 43 de 1990, se entiende por principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas.





Apoyándose en ellos, la contabilidad permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna

ART. 2º—Ámbito de aplicación. El presente decreto debe ser aplicado por todas las personas que de acuerdo con la ley estén obligadas a llevar contabilidad.

Su aplicación es necesaria también para quienes sin estar obligados a llevar contabilidad, pretendan hacerla valer como prueba.

ART. 12.—Realización. Sólo pueden reconocerse hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables.

PAR.—Adicionado. D.R. 2337/95, art. 3º. El beneficio o sacrificio económico, o el cambio en los recursos a que se refiere el presente artículo, podrá cuantificarse estimando la variación en el valor de realización o de mercado a que se refiere el artículo 10 del presente decreto.

ART. 14.—Mantenimiento del patrimonio. Se entiende que un ente económico obtiene utilidad, o excedentes, en un período únicamente después de que su patrimonio al inicio del mismo, excluidas las transferencias de recursos a otros entes realizadas conforme a la ley, haya sido mantenido o recuperado. Esta evaluación puede hacerse respecto del patrimonio financiero (aportado) o del patrimonio físico (operativo).

Salvo que normas superiores exijan otra cosa, la utilidad, o excedente, se establece respecto del patrimonio financiero debidamente actualizado para reflejar el efecto de la inflación.

Con base en el concepto de utilidad así expresado en la norma, la Doctrina ha analizado y diferenciado dos conceptos de capital de las empresas, su mantenimiento y productividad:

“**Conceptos de capital.** 102. La mayoría de las empresas adoptan un **concepto financiero** del capital al preparar sus estados contables. Bajo esta concepción del capital, que se traduce en la consideración del dinero invertido o del poder adquisitivo invertido, capital es sinónimo de activos netos o patrimonio neto de la empresa. Si, por el contrario, se adopta un **concepto físico** del capital, que se traduce en la consideración de la capacidad productiva, el capital es la capacidad operativa de la empresa basada, por ejemplo, en el número de unidades producidas diariamente.

103. La selección del concepto apropiado del capital, por parte de una empresa, debe estar basada en las necesidades de los usuarios de los estados financieros. Por lo tanto, debe adoptarse una concepción financiera del capital si a los usuarios les interesa fundamentalmente el mantenimiento del capital nominal invertido o de la capacidad adquisitiva del capital invertido. Si, por el contrario, la preocupación principal de los usuarios es el mantenimiento de la capacidad de explotación de la empresa, debe usarse la concepción física del capital. El concepto escogido indica el objetivo que se espera obtener al determinar el resultado, incluso aunque puedan existir ciertas dificultades de medida al aplicar, en la práctica, la concepción elegida.

### Conceptos de mantenimiento de capital y la determinación del resultado.

104. Los conceptos de capital expuestos en el párrafo 102 dan lugar a los siguientes conceptos de mantenimiento del capital:

**a) Mantenimiento del capital financiero.** Bajo este concepto se obtiene resultado sólo si el montante financiero (o monetario) de los activos netos al final del período excede al montante financiero (o monetario) de los activos netos al principio del mismo, después de excluir las contribuciones de los propietarios y las distribuciones hechas a los mismos en ese ejercicio. El mantenimiento del capital financiero puede ser medido en unidades monetarias nominales o en unidades de poder adquisitivo constante, y

**b) Mantenimiento del capital físico.** Bajo este concepto se obtiene resultado sólo si la capacidad productiva en términos físicos (o capacidad operativa) de la empresa al final del período (o los recursos o fondos necesarios para conseguir esa capacidad) exceden a la capacidad productiva en términos físicos al principio del período, después de excluir las contribuciones de los propietarios y las distribuciones hechas a los mismos durante ese ejercicio.

105. El concepto de capital se relaciona con la manera en que una empresa define el capital que quiere mantener. Suministra la conexión entre el concepto de capital y el concepto de resultado, porque proporciona el punto de referencia por el que medir tal resultado, lo cual es un prerrequisito para distinguir entre lo que es rentabilidad sobre el capital y lo que es recuperación del capital. Sólo las entradas de activos que excedan las cantidades necesarias para mantener el capital pueden ser consideradas como resultado, y por tanto como rentabilidad del capital. Por ello, el resultado es la capacidad residual que queda tras haber deducido de los ingresos los gastos (incluyendo, en su caso, los ajustes para mantenimiento del capital). (BLANCO LUNA, Yanel. Las normas de contabilidad en Colombia. Editora Roesga, 1994, págs. 91 y 92. Citado en la Obra de Legis Editores “Régimen Contable Colombiano”).

Vemos de esta forma que el concepto de utilidad o incremento del capital de las empresas y el de dividendo como la participación en estas utilidades es más que un proceso integral un resultado global y no una suma de operaciones realizadas de manera aislada por las empresas.

Siendo así, la sociedad que emite las acciones, unidad económica asociada al proceso productivo, integra y realiza contablemente la utilidad o la ganancia en su domicilio social. Consecuentemente y para efectos del impuesto de industria y comercio, en esa misma jurisdicción se entiende realizado el derecho de la persona propietaria de las acciones, a percibir su cuota parte en estas utilidades, participación que todos conocemos como dividendos. Allí se entenderán percibidos los dividendos.

Sobre la forma como opera la retención del impuesto de industria y comercio causado por los pagos que efectúa la empresa emisora de las acciones a los titulares de las mismas, sería procedente que se realizaran en el momento del pago o abono en cuenta; retenciones que de acuerdo a la tesis arriba expuesta, deberían ser declaradas y pagadas al municipio en donde se genera la utilidad, que es la sede de la empresa que emite las acciones. Sin embargo, aunque existe un marco normativo que regula las retenciones del impuesto de industria y comercio, definido para Bogotá en el Acuerdo 65 de 2002, el Decreto 271 del mismo año y las Resoluciones 23 de 2003 y 09 de 2004, para el caso del pago de

dividendos dicho ordenamiento resulta insuficiente y requiere reglamentación por lo que resulta indicado provisionalmente no hacer imperativa la obligación de realizar retenciones.

No obstante lo anterior, el inversionista nacional o extranjero, deberá cumplir con las obligaciones tributarias correspondientes en cada municipio donde perciba dividendos de acuerdo con la normatividad que exija el correspondiente ente territorial.

## **EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN LOS DIVIDENDOS PAGADOS CON ACCIONES**

En cuanto a si se causa el impuesto de industria y comercio cuando los dividendos son pagados con acciones, es preciso recordar lo dicho en el Concepto 1040 sobre la realización del ingreso en la percepción de dividendos:

“Es norma en sentido contable que los ingresos deben ser causados y realizados, entendiendo a esta última conforme con el artículo 27 del Estatuto Tributario Nacional como:


“Se entienden realizados los ingresos cuando se reciban efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipados, que correspondan a rentas no causadas sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen.

Se exceptúan de la norma anterior:

- a) Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, salvo lo establecido en este estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos.
- b) Los ingresos por concepto de dividendos, y de participaciones de utilidades en sociedades de responsabilidad limitada o asimiladas, se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles.
- c) Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente, salvo que el contribuyente opte por acogerse al sistema de ventas a plazos.

Parágrafo. A partir del año gravable de 1992, los contribuyentes a quienes se aplica lo dispuesto en el título V de este libro, adicionalmente deberán sujetarse a las normas allí previstas. (se subraya)

Como se aprecia, los ingresos por regla general se realizan cuando se reciben efectivamente en forma de pago sea este en dinero o en especie, teniéndose como excepción cuando se trata de dividendos o participaciones por utilidades de inversión, en donde se entiende realizado el ingreso solamente cuando le hayan sido abonados en cuenta con calidad de exigibles las correspondientes sumas que reflejan o respaldan los dividendos o participaciones.



Así las cosas, podemos concluir, tenemos que por concepto de dividendos y participaciones, deberá el contribuyente tributarlos cuando los mismo le hayan sido abonados con calidad de exigibles.”

De esta forma cuando los dividendos se pagan con acciones de la misma empresa, se están haciendo efectivos en especie, equivaliendo a un pago constitutivo de ingreso para el accionista y por tanto gravado con el impuesto de industria y comercio.

Al referirnos al tema de la territorialidad del tributo cuando empresas sin domicilio en Bogotá, realicen inversiones en acciones de empresas con domicilio en Bogotá, y que como consecuencia de ello obtengan dividendos, esta Subdirección en el Concepto 1040 del 9 de junio de 2004 centró su análisis en la toma de la decisión de invertir como si esta fuera la actividad generadora de la riqueza o generadora de dividendos por la participación en las utilidades de la empresa sobre la cual se adquirieron las acciones; de esta forma se llegó a concluir que como la actividad de invertir se llevaba a cabo desde el domicilio de la empresa inversionista, era allí donde debía tributar por el gravamen de industria y comercio. En efecto allí se dijo:


“En fallo resiente el Consejo de Estado, Sentencia 13385 del 3 de diciembre de 2003, C.P. Juan Angel Palacio Hincapié, al confirmar el fallo proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, contra la firma SOCIEDAD INVERSIONES H.W. JOECKER LTDA, y analizar el mismo, consideró:

“Como quedó establecido, conforme a las disposiciones del Código Mercantil y de acuerdo con el objeto social de la demandante, que consta en el certificado de la Cámara de Comercio, la actividad de inversión es comercial, por lo que no queda duda que dicha actividad comercial es un hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio al tenor de lo dispuesto por el artículo 25 del Estatuto Tributario.

Es inane el argumento de la demandante que se refiere al no uso de la infraestructura municipal para desarrollar su objeto social, porque para que se origine el Impuesto de Industria y Comercio basta la existencia de la actividad industrial, comercial o de servicio en forma permanente u ocasional, en inmueble determinado con establecimiento de comercio o sin él, de tal forma que al tener la empresa su domicilio en la ciudad de Bogotá y recibir las participaciones en la misma, no cabe duda que los ingresos se han originado en el Distrito Capital y por tal motivo se causa el gravamen.

Por lo anterior denegó el cargo con relación a la sanción por inexactitud, pues no existe diferencia de criterios en cuanto a la aplicación del artículo 25 del Estatuto Tributario de la ciudad de Bogotá. Además el artículo 647 del Estatuto Tributario establece como condición sine qua non para que se configure la inexactitud que "los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos", lo que no sucede en este caso porque de acuerdo con las pruebas obrantes en el proceso la actora omitió la suma de \$263.448.870.09. (Se subraya).

Así las cosas puede concluirse que el impuesto de industria y comercio debe ser declarado por quien perciba ingresos en el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios, donde se encuentra la sede de negocios (domicilio)



independientemente del sitio en donde se encuentre ubicada la empresa sobre la cual recae la inversión generadora de los dividendos y participaciones.

**Es decir que la decisión de inversión en una empresa, se hace en el domicilio de la empresa inversionista, porque allí se desarrollan las actividades de dirección, organización y planeación que permiten que al finalizar el ejercicio produzcan los resultados esperados, es por ello, que el municipio en donde se encuentre el domicilio de la empresa inversionista tiene la facultad impositiva sobre los dividendos y participaciones que se generen como consecuencia de la inversión.<sup>102</sup>**

Consideramos que debemos replantear el análisis realizado, pues en primer lugar tomó como base una sentencia en la que coincidentalmente el domicilio del inversionista era el mismo domicilio de la empresa emisora de las acciones que reportaban utilidad, y en segundo lugar, para ser más consecuentes con la finalidad del legislador artífice de la Ley 14 de 1983, cual era gravar la riqueza en el sitio o fuente donde se genera, esto es en el municipio donde se utiliza la infraestructura industrial, comercial o de mercado.

En efecto, consideramos que la utilidad objeto de reparto se genera es en el municipio donde se encuentra el domicilio de la empresa que produce y registra la misma utilidad, conforme a los conceptos contables de mantenimiento del capital en sus facetas operacional y financiero, esto es, en el domicilio de la empresa que emite las acciones y que reporta utilidades durante determinado ejercicio contable, las cuales van a ser repartidas como dividendos a los titulares de las mismas.

Para ilustrar la forma como se genera la riqueza en la interacción económica que ocurre cuando una persona invierte en acciones de una sociedad, para así hacerse partícipe en sus utilidades conviene citar un fragmento de la Obra de Adam Smith "La Riqueza de las Naciones":

"Pero es sólo por su propio provecho que un hombre emplea su capital en apoyo de la industria; por tanto, siempre se esforzará en usarlo en la industria cuyo producto tienda a ser de mayor valor o en intercambiarlo por la mayor cantidad posible de dinero u otros bienes... En esto está, como en otros muchos casos, guiado por una mano invisible para alcanzar un fin que no formaba parte de su intención. Y tampoco es lo peor para la sociedad que esto haya sido así. Al buscar su propio interés, el hombre a menudo favorece el de la sociedad mejor que cuando realmente desea hacerlo.<sup>103</sup>"

Ahora, una vez definida la jurisdicción en la cual se entiende realizada la actividad gravada y generadora de riqueza, conforme a la teoría de la sujeción económica y dada la naturaleza real del impuesto de industria y comercio, la persona que realiza la actividad de inversión debe cumplir las obligaciones tributarias respectivas en tal jurisdicción.

En estos términos **se modifica lo dicho en el Concepto 1040 del 9 de junio de 2004.**

---

<sup>102</sup> Concepto 1040 del 9 de junio de 2004

<sup>103</sup> Adam Smith, "La Riqueza de las Naciones", Libro IV, Cap. 2

## CONCEPTO No. 1083

Ref: Radicación 2004ER95735 y 98682

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Base Gravable– Empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios

### Pregunta

a. Solicita el consultante se aclare lo expresado en el concepto 1044 de 2044, en el sentido de que la base gravable para las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 incorporado a la legislación distrital por el Decreto 352 de 2002, es el “valor promedio mensual facturado” tal como lo expresó el concepto 663 de 1998

b. Ante el cambio de posición doctrinal efectuado por la Dirección Distrital de Impuestos en el concepto 1044 de 2004, en lo relacionado con la base gravable para las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios: ¿Pueden ser objeto de revisión las liquidaciones del ICA efectuadas bajo los supuestos establecidos en el artículo 352 de 2002, norma cuyo alcance fue determinado por la Administración en el concepto 663 de 1988, si los contribuyentes aplicaron lo expresado en la mencionada doctrina que señaló el alcance de la normativa especial sobre la materia.?

Posteriormente, el consultante amplía el objeto de la consulta, con el propósito de dar mayores elementos de juicio a la Administración para responder a la consulta inicialmente formulada, con los siguientes interrogantes:

1. La base gravable del ICA de las empresas prestadoras de servicios públicos está constituida únicamente por el promedio mensual facturado?
2. Si la respuesta anterior es negativa, a que ingresos se aplica el concepto de promedio mensual facturado? Como se debe tributar sobre los ingresos a los que no se aplica el concepto de promedio mensual facturado?
3. Las empresa de servicios públicos reciben (i) ingresos por la prestación directa de servicios públicos, (ii) ingresos que se derivan de la prestación de los servicios públicos y (iii) otros ingresos que no se perciben por concepto de servicios públicos domiciliarios pero tienen como fuente montos que entraron inicialmente con ocasión de la prestación directa del servicio o son producto del desarrollo del objeto social de la compañía. Como deben liquidar y pagar el ICA teniendo en cuenta cada uno de esos rubros, entre los cuales destacamos a manera de ejemplo los siguientes:
  - Intereses y rendimientos financieros (manejo tesorería)
  - Intereses financiación usuarios
  - Intereses por mora en el pago usuarios

- Descuento por pronto pago a proveedores varios.
- Recuperación gastos periodos anteriores.
- Utilidad en venta de activos fijos.
- Diferencia en cambio por inversiones en el exterior.
- Diferencia en cambio por pago con referencia a TRM a proveedores locales.
- Multas

## Respuesta

Este Despacho ante la solicitud de aclaración del concepto 1044 de agosto 19 de 2004, procedió a efectuar un nuevo estudio de las normas pertinentes, como también de las razones esgrimidas por el consultante y que apoyan su posición frente al tema que nos ocupa, al cabo de lo cual se llegó a las siguientes conclusiones:

El texto de las normas pertinente y el sentido de cada una en orden cronológico es el siguiente:

### ASPECTOS GENERALES DEL TRIBUTO

#### LEY 14 DE 1983

“**Artículo 32.** El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, como establecimientos de comercio o sin ellos.

Esta ley en el artículo transcrito, se contrae a señalar los presupuestos legales referidos al hecho generador y la acusación del impuesto de industria y comercio y los sujetos del mismo.

De la lectura de este texto se infiere que como regla general cualquier persona natural o jurídica o sociedad de hecho, pública y privada, por cuanto no hizo distinción, que realizara actividades industriales, comerciales o de servicios en las jurisdicciones municipales, podría ser gravada con el impuesto de Industria y Comercio, por autorización expresa de la ley, y para evitar una dudosa o equivocada interpretación, el legislador enumeró los sujetos y actividades no sujetas, de lo que se concluye, que las actividades que no se encuentran consagradas como no sujetas por el Art. 39 del Decreto 352 de 2002 y el Art. 39 de la Ley 14 de 1983, son sujetos del impuestos de I.C.A., por ende, están en la obligación de declarar y pagar dichos impuestos.

#### DECRETO LEY 1421 DE 1993

**ARTICULO 154. Industria y comercio.** A partir de la no de 1994 se introducen las siguientes modificaciones al impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital:

...

5ª Su base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. 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, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición. Con base en estudios y factores objetivos, el concejo podrá establecer presunciones de ingresos mensuales netos para determinadas actividades. La base gravable para el sector financiero continuará rigiéndose por las normas vigentes para él.

Como se puede advertir de las normas transcritas, el impuesto de industria y comercio se causa al momento de la realización de las actividades gravables por parte de los sujetos indicados, sin que se haga distinción si se trata de una entidad pública, mixta, privada o de capital exclusivamente privada, de manera que si la entidad consultante realiza una o varias de tales actividades, serán entonces sujetos pasivos del impuesto con sus correlativas obligaciones y deberes.

## **REGIMEN ESPECIAL PARA EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS**

### **Ley 142 de 1994**

**“Artículo 1°. Ámbito de aplicación de la ley.** Esta Ley se aplica a los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, distribución de gas combustible, telefonía pública básica conmutada y la telefonía local móvil en el sector rural; a las actividades que realicen las personas prestadoras de servicios públicos de que trata el artículo 15 de la presente Ley, y a las actividades complementarias definidas en el Capítulo II del presente título y a los otros servicios previstos en normas especiales de esta Ley.

**14.21. Servicios públicos domiciliarios.** Son los servicios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, telefonía pública básica conmutada, telefonía móvil rural, y distribución de gas combustible, tal como se definen en este capítulo.

En la exposición de motivos de ésta ley se señaló, que es deber de las autoridades organizar la prestación de los servicios públicos en la forma como mas convenga al usuario. Este postulado se concreta en: garantizar que haya recursos suficientes para lograr la existencia misma del servicio, es decir, los menores costos y las menores tarifas y obtener la calidad de los servicios, lo anterior se debe lograr ante todo con los siguientes cinco instrumentos: libertad de entrada a quienes quieran prestar los servicios, competencia entre quienes los prestan, control sobre quienes prestan servicios y vigilancia y sanciones para los infractores de las normas.

La mención que se hace de la exposición de motivos, es con el fin de indicar, que los servicios contemplados en la ley se circunscribe exclusivamente a los **servicios básicos o esenciales** que la ley menciona **y aquellos inherentes o complementarias** al mismo, los cuales le corresponde al Estado asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional.

**Artículo 15. Personas que prestan servicios públicos.** Pueden prestar los servicios públicos:

15.1. Las empresas de servicios públicos.

15.2. Las personas naturales o jurídicas que produzcan para ellas mismas, o como consecuencia o complemento de su actividad principal, los bienes y servicios propios del objeto de las empresas de servicios públicos.

15.3. Los municipios cuando asuman en forma directa, a través de su administración central, la prestación de los servicios públicos, conforme a lo dispuesto en esta Ley.



15.4. Las organizaciones autorizadas conforme a esta Ley para prestar servicios públicos en municipios menores en zonas rurales y en áreas o zonas urbanas específicas.

15.5. Las entidades autorizadas para prestar servicios públicos durante los períodos de transición previstos en esta Ley.

15.6. Las entidades descentralizadas de cualquier orden territorial o nacional que al momento de expedirse esta Ley estén prestando cualquiera de los servicios públicos y se ajusten a lo establecido en el párrafo del Artículo 17.

Se puede observar que dentro del nuevo régimen de prestación de los servicios públicos elaborado a partir de la Constitución Política de 1991, y desarrollado a través de la Ley 142, la cual redefinió el papel que hasta este momento el Estado había venido desempeñando como gestor directo de esos servicios, se abrió paso a la prestación directa en el mercado de los servicios públicos a los agentes económicos privados. A través de la ley mencionada se establecieron las reglas conforme a las cuales los prestadores de estos servicio pudieran actuar como lo hacen los particulares en un mercado en competencia, como lo señalamos a continuación:

Artículo 17. **Naturaleza.** Las empresas de servicios públicos son sociedades por acciones cuyo objeto es la prestación de los servicios públicos de que trata esta Ley.

Artículo 18. **Objeto.** La Empresa de servicios públicos tiene como objeto la prestación de uno o más de los servicios públicos a los que se aplica esta Ley, o realizar una o varias de las actividades complementarias, o una y otra cosa.

... las empresas de servicios públicos que tengan objeto social múltiple deberán llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten; y el costo y la modalidad de las operaciones entre cada servicio deben registrarse de manera explícita.

Artículo 19. **Régimen Jurídico de las empresas de servicios públicos.** Las empresas de servicios públicos se someterán al siguiente régimen jurídico:  
(...)

19.15. **En lo demás, las empresas de servicios públicos se regirán por las reglas del Código de Comercio sobre sociedades anónimas.**(se resalta)

De conformidad con las normas antes transcritas, las empresas de servicios públicos domiciliarios son sociedades por acciones, cuyo régimen jurídico es el consagrado en el artículo 19 antes citado y en lo allí no previsto se aplicarán las normas del Código de Comercio sobre sociedades anónimas.

## REGIMEN TRIBUTARIO

“24.1. Los departamentos y los municipios no podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que no sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales.

La Ley 142 al regular el régimen tributario de las entidades prestadoras de servicios públicos, ordena que tales entidades están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, lo cual significa que la ley especial parte del supuesto que dichas empresas son sujetos del impuesto a favor de los entes territoriales,

condicionado a que las tasas, contribuciones o impuestos sean también aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales.

Sobre el particular la Sala de Consulta y Servicio Civil de 4 de marzo de 1996, se ha referido a la aplicación de las disposiciones de la Ley 14 de 1983 y de la Ley 142 de 1994, en los siguientes términos:

“ ...

De acuerdo con lo expuesto, tanto la Ley 14 de 1983 como la Ley 142 de 1994 facultan a las entidades territoriales para gravar con tasas, contribuciones o impuestos a los contribuyentes que realicen actividades industriales, comerciales o de servicios, precisando la segunda que las entidades prestadoras de servicios públicos, más exactamente “los servicios públicos domiciliarios”, sólo están sometidas al régimen tributario regional o local, cuando también lo estén las actividades que con carácter industrial o comercial sean objeto del impuesto en forma general dentro del respectivo territorio...”

Es decir se consagra una prohibición para los departamentos y municipios de imponer tales gravámenes a cargo de dichas empresas, sin que se apliquen de modo general a los demás contribuyentes, de modo que aquellas no resulten siendo los únicos contribuyentes que realicen tales actividades, lo cual las colocaría en una posición de mercado desventajosa para el ejercicio de la libre competencia, dado el esquema de participación de agentes económicos privados en la prestación de servicios públicos.

#### **LEY 383 DE 1997**

“Artículo 51. Para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado.” (se subraya)

Este artículo fija las pautas para gravar los servicios públicos domiciliarios frente al impuesto de Industria, Comercio y Avisos, en primera instancia al referirse a la causación en el municipio en donde se presta el servicio al usuario final, sobre el valor promedio mensual facturado.

Hecho el cotejo de las normas, se infiere con claridad lo siguiente:

1. El régimen particular que regula a las empresas de servicio público domiciliarios constituye la regla general, tal afirmación se infiere de la naturaleza misma de estas empresas como lo señala el artículo 17 de la Ley 142 de 1994, siendo por tanto excepcional el régimen administrativo y de derecho público aplicable el cual opera entonces como límite de dicho derecho privado. En efecto, la ley citada dispone que “en lo demás, las empresas de servicios públicos se registrarán por las reglas del Código de Comercio sobre sociedades anónimas”. Podemos citar a manera de ejemplo algunas disposiciones contenidas en la misma ley, que corrobora que dichas empresas caen en la órbita particular o privado, como las referidas a la dirección de la empresa que consagra una regulación privada, cuando se prescribe que “la composición de la junta directiva de las empresas que prestan servicio público domiciliario se registrarán únicamente por la ley y sus estatutos en los cuales se establecerá que en ellas exista representación directamente proporcionada por la entidad accionaria” (art. 19.16 de la Ley 142 de

1994) y otras disposiciones en igual sentido que se encuentra dentro del texto de la misma ley.

De tal manera que no puede aceptarse la apreciación del consultante en el sentido de que estas empresas son consideradas como entes societarios sui generis y que por lo tanto no puedan aplicarse las mismas reglas de interpretación que operan para la generalidad de las sociedades mercantiles, puesto que al efectuar una interpretación sistemática de las normas constitucionales, legales y regulatorias se encuentra que el régimen de prestación de los servicios públicos domiciliarios se basa en la libre iniciativa privada y la libre competencia, sin que exista restricción al objeto social de las empresas de servicios públicos y a las actividades que puedan desarrollar.

Sobre el particular podemos citar el Concepto SSPD 2003-0177, emitido por el ente competente – Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios- que consideró:

“...

El artículo 99 del Código de Comercio, aplicable a las empresas de servicios públicos, establece que la capacidad jurídica de las sociedades se circunscribe al desarrollo de las actividades previstas en su objeto.

En consecuencia **las empresas de servicios públicos pueden realizar o prestar otros servicios diferentes de los que trata la Ley 142 de 1994**, siempre y cuando estén previstos en su objeto social y ello no ponga en riesgo la eficiente y continua prestación del servicio público a su cargo.

Ahora bien, para efectos del cumplimiento de las funciones de inspección, vigilancia y control que corresponde adelantar a la Superintendencia de Servicios Públicos, **las personas que prestan servicios y/o actividades distintos de los previstos en las leyes 142 y 143 de 1994 y demás normas concordantes**, deberán llevar contabilidad, cuentas y presupuestos separados. (subraya fuera de texto)  
...”

2. La ley especial, parte del entendido de la obligatoriedad de tributación de las empresas prestadoras de servicios públicos a favor de las entidades territoriales, **tanto, por la prestación básica y complementarias de los servicios públicos domiciliarios** de que trata la ley 142, a los cuales se le aplicará para efectos del impuesto de industria y comercio una base gravable, consistente en el valor promedio mensual facturado, como lo señala en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 que estipula una base gravable especial; una causación especial y una actividad especial, referida única y exclusivamente a la actividad de prestación de servicios públicos domiciliarios, **como, de actividades comerciales, industriales, o de servicio diferentes a la prestación del servicio público domiciliario**, caso en el cual se aplica las reglas de los demás contribuyentes, para este caso las reglas generales del impuesto de industria y comercio, en consonancia con el artículo 24.1 de la Ley 142

A efecto de determinar que corresponde declarar bajo el régimen especial por la actividad del servicio público domiciliario que prestan las empresas prestadoras del servicio público domiciliario, cobra importancia en este punto de análisis, aproximarnos a las definiciones de servicio básico, servicio complementario y servicio accesorio

Empezamos por señalar lo que el Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, Vigésima Primera Edición define:

“**Básico, ca.** Adj. Perteneciente a la base o bases sobre que se sustenta una cosa, fundamental.”

“**Complementario, ria.** Adj. Que sirve para completar o perfeccionar una cosa .”

“**Complemento.** Cosa, cualidad o circunstancia que se añade a otra cosa para hacerla íntegra o perfecta.”

“**accesorio, ria.** 3. secundario no principal.

Como ya se mencionó, la Ley 142, señaló como servicios público domiciliarios los servicios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, telefonía pública, básica conmutada, telefonía móvil rural, y distribución de gas combustible.

Por su parte, el artículo 14.22 a 14.18 señala cuales son los servicios básicos y cuales los complementarios, veamos:

**Servicio público domiciliario de acueducto,** llamado también servicio público domiciliario de agua potable:

**Servicio básico** es la distribución municipal de agua apta para el consumo humano, incluida su conexión y medición y

**Servicio complementario** al mismo: captación de agua y su procesamiento, tratamiento, almacenamiento, conducción y transporte.

**Servicio público domiciliario de alcantarillado:**

**Servicio básico:** Recolección de residuos, principalmente líquidos, por medio de tuberías y conductos.

**Servicio complementario:** Transporte, tratamiento y disposición final de tales residuos.

**Servicio de aseo.**

**Servicio básico:** Recolección de residuos, principalmente sólidos.

**Servicio complementario:** Transporte, tratamiento y disposición final de tales residuos.

Igualmente incluye, entre otras, las actividades complementarias de corte de césped y poda de árboles ubicados en las vías y áreas públicas; de lavado de estas áreas, transferencia, tratamiento y aprovechamiento. (Ley 689 de 2001, art. 1)

**Servicio de energía eléctrica.**

**Servicio básico:** transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final. Incluida su conexión o medición

**Servicio complementario:** Generación, comercialización, transformación, interconexión y trasmisión.

#### **Servicio público domiciliario de telefonía pública básica conmutada.**

**Servicio básico:** Es el servicio básico de telecomunicaciones, uno de cuyos objetos es la transmisión conmutada de voz a través de la red telefónica conmutada con acceso generalizado al público, en un mismo municipio.

**Servicio complementario:** telefonía móvil rural y al servicio de larga distancia nacional e internacional. Exceptuase la telefonía móvil celular, la cual se regirá, en todos sus aspectos por la Ley 37 de 1993 y sus decretos reglamentarios o las normas que los modifiquen, complementen o sustituyen.

#### **Servicio público domiciliario de gas combustible.**

**Servicio básico:** Es el conjunto de actividades ordenadas a la distribución de gas combustible, por tubería u otro medio, desde un sitio de acopio de grandes volúmenes o desde un gasoducto central hasta la instalación de un consumidor final, incluyendo su conexión y medición.

**Servicio complementario:** comercialización desde la producción y transporte de gas por un gasoducto principal, o por otros medios, desde el sitio de generación hasta aquel en donde se conecte a una red secundaria.

Ahora bien, respecto a los **servicios accesorios**, podemos citar a manera de ejemplo algunos pronunciamientos doctrinales de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios:

- Concepto SSPD-2003-464

#### **“SERVICIO DE INTERNET**

Los servicios de telecomunicaciones en Colombia están clasificados en el Decreto-Ley 1900 de 1990. Allí aparecen entre otras categorías los servicios básicos y los servicios de valor agregado. A su vez, dentro de los primeros se encuentran los teleservicios...

De modo general, se trata de servicios valor agregado, **su prestación resulta accesoria** al servicio básico de TPBC y por lo tanto debe ser contratado en condiciones diferentes al contrato de condiciones uniformes.

Concepto SSPD-Oj-2003-446

#### **1 INTERNET NO ES SERVICIO PUBLICO DOMICILIARIO**

...

De modo general, el servicio de Internet Externo **es un servicio de valor agregado, cuya prestación resulta accesoria al servicio básico** y por lo tanto debe ser contratado en condiciones diferentes al contrato de condiciones uniformes o contrato de servicios públicos.” ( se resalta)

Este mismo pronunciamiento doctrinal, al referirse a la facturación del servicio de internet señaló:

“Asimismo, esta entidad ha interpretado que la factura de servicios públicos domiciliarias es el medio idóneo para cobrar los tributos que graven el servicio que se presta cuando éste haya sido definido como hecho generador.

Finalmente, **este criterio restrictivo no es óbice para que en forma separada, como por ejemplo a manera de desprendible, se cobren otros conceptos siempre y cuando se pueda materialmente separar del contenido de las facturas aquellos ítems que sean ajenos a ellas, de manera que el usuario final tenga en claro cuáles conceptos se desprenden de la prestación del servicio y cuáles no, para que no haya duda alguna sobre la aplicación de régimen de los servicios públicos domiciliarios exclusivamente para los primeros eventos.**

**Conforme a la Circular arriba citada, el cobro de los servicios inherentes se puede hacer en el cuerpo de factura del servicio de TPBC, los demás servicios no inherentes deberán ir en cupón separado, como es el caso del servicio de Internet.”(se resalta)**

Existen otros servicios, que no son ni básicos ni accesorio al servicio mismo, sino completamente ajenos y que son prestados por las Empresas Públicas Domiciliarias, sobre el particular podemos citar el concepto SSPD Oj-2003-464, que refiriéndose a los servicios publicitarios y de adquisición de bienes señaló:

...

Cualquier facilidad comercial ofrecida por el prestador de servicios públicos a sus usuarios, como la posibilidad de **adquirir ciertos bienes del comercio** cuyo pago es con cargo a la factura de servicios, constituyen relaciones contractuales diferentes al contrato de servicios públicos propiamente dicho...”

Por lo tanto abundan razones para considerar que el promedio mensual facturado base para la liquidación del impuesto de industria y comercio en las empresas de servicio público domiciliarias, se predica única y exclusivamente de los ingresos obtenidos por la prestación del servicio público domiciliario entendido los ingresos que provienen única y exclusivamente del servicio público domiciliario básico y sus complementarios o inherentes, pues de no interpretarse de esta manera estaríamos creando tratamientos preferenciales sobre aquellos servicios accesorio ajenos al servicio público domiciliario no contemplados en la ley y demás actividades que libremente puede ejecutar una empresa de servicios públicos domiciliarios.

Por lo tanto, sobre los ingresos diferentes a los básicos e inherentes al servicio público domiciliario se deberá tributar conforme a la base general del impuesto. Dicha afirmación nos conduce la sola lógica suministrada por los antecedentes normativos de carácter general y especial que sobre el tema referimos al inicio de éste estudio, sin que hubiese sido necesario pronunciamiento expreso de éste despacho sobre el particular, dada la claridad del legislador al señalar en el artículo 1º el ámbito de aplicación de la Ley 142, Es por ello, que al momento de pronunciarse mediante concepto 663, consideró procedente referirse al punto central de lo consultado, que no era otro, que determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios.

3. Ahora, nos referimos a la aplicación del Concepto 663 del 27 de marzo de 1998 y los efectos frente al cumplimiento de las obligaciones tributarias de las empresas prestadoras

de servicios públicos domiciliarios, para ello, es del caso retomar y analizar nuevamente lo consultado.

En esa oportunidad se preguntó textualmente lo siguiente:

1. Teniendo en cuenta que la Ley 383 de 1997 en su artículo 51 estableció que “...Para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios, se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final **sobre el valor promedio mensual facturado** Esto debe interpretarse que en el caso de una empresa que preste servicios públicos domiciliarios, su base gravable para efectos del ICA corresponde únicamente al valor promedio mensual facturado por la prestación de los servicios públicos domiciliarios y que los demás conceptos tales como intereses u otros conceptos accesorios no deben incorporarse dentro de dicha base? ( la subraya es nuestra)

Del contexto de esta pregunta se desprende claramente que lo pretendido por el consultante fue determinar la base para declarar el impuesto de industria y comercio para las empresas que prestan servicios públicos domiciliarios en cuanto concierne a los ingresos percibidos por la actividad de servicios básicos y a los demás **conceptos** complementarios al básico, es decir **conceptos** de ingresos vinculados al servicio propio de las empresas prestadoras del servicio público domiciliario. No se preguntó específicamente sobre los **otros ingresos ajenos o accesorios al servicio básico y complementario**, que pueden prestar las Empresas Prestadoras de Servicios Públicos domiciliarios.

Si miramos la frase descrita por el consultante “...los demás conceptos tales como intereses u **otros** conceptos accesorio...”, desde el punto de vista lingüístico concluimos que “u otros” vincula los conceptos relacionados con ingresos percibidos por la prestación del servicio público domiciliario (básico y complementario). Por cuanto La “u” es una conjunción, y según el Diccionario de la Real Academia Española es una palabra invariable que une vocablos o secuencias sintácticamente equivalentes.


Por ello, éste despacho, con base a la consulta así planteada fue que profirió concepto 663 de mayo 27 de 1998, donde absolvió la inquietud del consultante en forma puntual al señalar.:

“ ...

Como corolario de lo anterior, para determinar el promedio mensual facturado deben tenerse **en cuenta todos los conceptos facturados por la prestación de los servicios públicos domiciliarios correspondientes, tales como intereses, valor por conexión reconexión, reinstalación, etc....**” ( se resalta)

Observemos, que la respuesta si circunscribe exactamente a lo consultado, se habla de **conceptos** (no de servicios o actividades), entendidos como aquellos vinculados en forma directa al básico y como vía de ejemplo señala los intereses, valor de conexión, reconexión, reinstalación, que como es bien sabido son conceptos complementarios o inherentes al servicio público domiciliario y no son los ingresos por actividades diferentes al servicio público domiciliario.

4. Posteriormente, y frente a una nueva consulta sobre tópicos diferentes a los planteados en el radicado antes analizado, se expidió el concepto No. 1044 en donde se puntualizó que el promedio mensual facturado se predica de los ingresos obtenidos por la prestación del servicio público domiciliario y que los demás ingresos financieros y extraordinarios tales como : Rendimientos por ajuste monetario UPAC, intereses sobre depósitos, rendimientos



financieros sobre depósitos en administración, rendimientos encargos fiduciarios, ajustes deuda pública interna, utilidades en rentas fijas, utilidades rentas fijas en entidades públicas, otros rendimientos financieros, arrendamientos, sobrantes, recuperaciones, indemnizaciones, diferencia en cambio, etc., los cuales están gravados con el impuesto de industria y comercio, y deberán ser tributados conforme con la base general del impuesto.

Se arribó en el concepto 1044 a ésta conclusión dado que la pregunta fue concreta al formularse en el siguiente sentido:

“...El promedio mensual facturado de que tratan las normas tributarias, como base gravable del impuesto de industria y comercio, para las empresas de servicios públicos domiciliarios, **opera para la totalidad de ingresos de estas empresas o solamente para aquellos ingresos relacionados con el servicio público que presta?**(se resalta)

De ésta manera, con la expedición del concepto 1044 quedó absuelta en forma íntegra la conformación de la base gravable especial para las empresas prestadoras de los servicios públicos domiciliarios, señalándose que servicios la integran y cuales están por fuera de esta orbita. Por tal razón, es de señalar que no se puede predicar que se haya producido cambio doctrinal, sino que el concepto 1044 se pronunció en los términos de la consulta, lo que significa que la administración tributaria distrital podrá hacer uso de sus facultades de fiscalización e investigación de que esta investida conforme al artículo 80 del Decreto 807 de 1993, para establecer la correcta determinación del impuesto.

Por último, y aún cuando consideramos suficientemente claro lo aquí expuesto, daremos respuesta a la ampliación de consulta de la siguiente manera: frente a la 1º pregunta, es forzoso concluir negativamente, pues como quedó claro dichas empresas además de prestar el servicio público domiciliario, puede obtener ingresos diversos que caen en la esfera del hecho generador del tributo, como actividades comerciales, industriales o de servicio diferentes al servicio público domiciliario (básico y complementario o inherente). De manera tal, que la base gravable sobre el promedio mensual facturado se aplica para tasar el impuesto correspondiente a la prestación del servicio básicos domiciliarios y a los inherentes al mismo, exclusivamente.

Aquellas actividades como los servicios accesorios y demás actividades mercantiles ajenas al servicio público domiciliario (básico y complementario), la base gravable se determinará sobre éstas actividades según la regla general contenida en el Decreto Distrital 352 de 2002, este análisis responde el 2º cuestionamiento.

Ahora bien para responder el 3º y última pregunta, nos permitimos remitir los conceptos 1070 que en la parte pertinente trata el tema de los rendimientos financieros; 867, 966 y 987 sobre diferencia en cambio; 1064 sobre activos fijos.



## CONCEPTO No. 1084

Ref: Radicación 2005ER1778 del 12 .01 2005.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Ingresos por dación en pago forman parte de la Base Gravable

### Pregunta

Se consulta si una sociedad en ejecución de un acuerdo de reestructuración está obligada a pagar impuesto de industria y comercio sobre daciones en pago que haya tenido que realizar como consecuencia del desarrollo de dicho acuerdo.

### Respuesta

En primer término debemos recordar que el **Hecho Generador** del impuesto de industria y comercio, establecido en el artículo 32 del Decreto 352 de 2002 está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumpla de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos.

Entraremos a recordar que debemos entender por cada una de ellas conforme a lo previsto en los artículos 33 a 35 del Decreto Distrital 352 de 2002

#### **“Artículo 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.


#### **Artículo 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.

#### **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.”

De otro lado tenemos que, son sujetos pasivos del impuesto al tenor de lo señalado en el artículo 41 del Decreto Distrital 352 de 2002, las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho, que realicen el hecho generador de la obligación tributaria,



consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital.

A su vez, el artículo 42 del precitado Decreto, establece los elementos que conforman la base gravable del impuesto de industria y comercio en la ciudad capital, así:

**“Artículo 42. Base gravable.** El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

**Parágrafo primero.** Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

**Parágrafo segundo.** Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta.”

Precisado lo anterior y con el fin de dar respuesta a su interrogante, tenemos, que esta Entidad mediante concepto No 947 definió y diferenció algunos conceptos contables básicos para establecer qué ingresos conforman la base gravable. Al efecto, con base en el Decreto No. 2649 del 29 de diciembre de 1993<sup>104</sup> definió:

**“Artículo 37. Patrimonio:** El patrimonio es el valor residual de los activos del ente económico, después de deducir todos sus pasivos”

**“Artículo 38. Ingresos:** Los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un período, que no provienen de los aportes de capital.”

Por su parte el artículo 96 ibídem preceptúa:

**“ART.96.** Reconocimiento de ingresos y gastos. En cumplimiento de las normas de realización, asociación y asignación, los ingresos y los gastos se deben reconocer de tal manera que se logre el adecuado registro de las operaciones en la cuenta apropiada, por el monto correcto y en el período correspondiente, para obtener el justo cómputo del resultado neto del período.”

Igualmente, el artículo 13 de la misma norma establece:

---

<sup>104</sup> “Por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia”

**“ART. 13 Asociación:** Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generará beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente...”.

Dentro de los ingresos y como una clasificación que emerge para efectos tributarios tenemos los denominados “ingresos netos”, entendiéndose como tales, “La suma de todos los ingresos obtenidos en el período gravable, son los ingresos obtenidos por el ejercicio de cualquiera de las actividades sujetas al impuesto de industria, comercio y avisos, tales como las actividades industriales, comerciales o de servicios”.

Integran el conjunto de ingresos netos todos los ordinarios y extraordinarios que, perciba el contribuyente como retribución al ejercicio de una actividad gravada con el Impuesto de Industria y Comercio durante una vigencia fiscal y están llamados a integrar la base impositiva para liquidación de este tributo en ese período, con las excepciones contempladas en la norma definidora de la base gravable.<sup>105</sup>

Se entiende como ingresos ordinarios “todos aquellos que se reciben o causan regularmente, como los percibidos en razón de un objeto social o dentro de un giro ordinario de un negocio, como extraordinarios “aquéllos que se reciben o causan en actividades diferentes al objeto social, al giro ordinario de los negocios, o en general no provenientes de actividades regulares. Respecto de los segundos, éstos, aunque son producto de la realización de una actividad diferente de las previstas en el objeto social del ente económico, o diferente a las realizadas en el giro ordinario de los negocios del mismo, también son percibidos en desarrollo de una actividad que en si misma se constituye en hecho generador de este Impuesto.

Es claro que la finalidad del legislador al crear el Impuesto de Industria y Comercio, fue la de gravar a los sujetos que realizan una de las actividades contempladas en la ley creadora del tributo. Por consiguiente, debemos tener en cuenta que para que los ingresos estén gravados deberá existir una relación de causalidad entre su percepción y el gravamen mismo; la cual, entendemos, existe cuando los percibidos son producto o consecuencia de la realización del hecho generador; constituyéndose ese hecho en la causa única de la relación tributaria.”

Como se aprecia claramente, para que un ingreso se encuentre gravado debe existir una relación de causalidad entre su percepción y la vinculación a una actividad gravada con el tributo en sí, ahora, si es claro que al dar un bien como dación en pago, se deja de cancelar una suma de dinero a cargo de un contribuyente, que tiene un pasivo como consecuencia de compra de mercancías, o prestamos de dinero, o haber recibido un servicio, dentro del ejercicio de sus actividades y/o para el ejercicio de sus actividades, podría pensarse que existe esa relación de causalidad entre el menor costo o gasto

<sup>105</sup> Decreto Distrital 352 de 2002, artículo 42.

causado con la entrega para remisión de la deuda y el ejercicio propio de la actividad del contribuyente.

En sentencia del 22 de septiembre de 2004, proferida por el Consejo de Estado, C. P. María Inés Ortiz Barbosa, dentro del cual se decidió el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de octubre 31 de 2002 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, expresó:

“(…) El Decreto 1421 de 1993, norma especial y de aplicación preferente para el Distrito Capital, previó en su artículo 154 la base gravable que para el impuesto de industria y comercio debía tenerse en cuenta para los períodos bimestrales que a partir del año 1994 señaló el Decreto Distrital 807 de 1993. El citado artículo 154 dijo lo siguiente:

“ARTÍCULO 154. Industria y comercio. A partir del año de 1994 se introducen las siguientes modificaciones al impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital:

(…)

“ 5. Su base estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable 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, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición...”

La revisión anterior fue reiterada en el artículo 34 del Decreto 423 de 1996 el cual a su vez fue compilado en el artículo 38 del Decreto 400 de 1999.

De lo anterior se tiene que en el Distrito Capital a partir del Decreto 1421 de 1993 y los decretos distritales mencionados, la base gravable en el impuesto de industria y comercio estaba representada por los ingresos netos obtenidos por el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios, con exclusión de los ingresos por actividades no sujetas, exentas y por algún ingreso que a manera de exclusiones, quiso conservar el legislador extraordinario en relación con los previstos desde antes por la ley 14 de 1983. Es así como mantuvo como ingresos a excluir los correspondientes a las devoluciones, rebajas, descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.

En relación con **la venta de activos fijos**, como factor no integrante de la base gravable caben las siguientes precisiones:

Como lo señala la normatividad en comento, la utilidad debe derivarse de la venta o enajenación de activos que tengan la naturaleza de activos fijos, bienes para los cuales la normatividad del impuesto de industria y comercio, no los han definido como tampoco lo ha hecho la legislación contable a pesar de la abundante regulación que se tiene prevista para su manejo y contabilización. En tales condiciones, es necesario acudir a

la definición que la normatividad tributaria del impuesto de renta y complementarios, tiene dispuesto en el artículo 60 del Estatuto Tributario en los siguientes términos.

Artículo 60. **Clasificación de los activos enajenados.** Los activos enajenados se dividen en muebles y en fijos o inmovilizados.

Son activos muebles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o periodo gravable.

Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente ( se ha subrayado).

De la norma transcrita se observa que son activos o inmovilizados aquellos bienes que ordinariamente no se enajenen dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, es decir que su venta no corresponde con el desarrollo del objeto social principal del contribuyente o ente económico, de manera que tales ventas sean ocasionales y en tal caso los posibles ingresos obtenidos en su enajenación son considerados como extraordinarios, dentro de la normatividad de los impuestos de renta ( E.T. artículo 26) y de industria y comercio ( D 1421 de 1993 artículo 154 numeral 5) así como también en el plan Único de cuentas (PUC) para los comerciantes se encuentra prevista en la cuenta 4245 (ingresos no operacionales- utilidades en venta de propiedades planta y equipo).

Por último, es pertinente también aclarar que respecto de la clase de activos fijos además de las previstas ordinariamente en la doctrina contable y señaladas en el PUC para comerciantes, como son los terrenos, construcciones y edificaciones, maquinaria y equipo, equipo de oficina y equipo de computación, entre otros, la Sala considera que las acciones o participaciones societarias pueden considerarse también como activos fijos, dado precisamente el carácter permanente que ordinariamente ostenta al no enajenarse dentro del objeto social del ente económico, como es propio de los activos muebles. Así pues, para la sala dentro del concepto de activos fijos para efectos de industria y comercio deben entenderse las acciones cuando no se enajenan dentro del giro ordinario del negocio, dando aplicación a la norma reglamentaria del artículo 60 del Estatuto Tributario ( decreto 2053 de 1974 artículo 20) que aunque previsto para el impuesto de renta, dada la ausencia de normatividad sobre el particular en el citado impuesto municipal, resulta pertinente el artículo 12 de decreto 3211 de 1979 que a la letra dice:

ARTICULO 12. De conformidad con el artículo 20 del Decreto 2053 de 1974 las acciones que se adquieren y no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente son activos fijos. Las acciones que se enajenen dentro del giro ordinario de los negocios son activos muebles” ( se ha subrayado)

De todo lo anterior se tiene que en el Distrito Capital a partir del año gravable de 1974, la base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por los ingresos

netos percibidos en cada período bimestral, obtenidos de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios disminuidos entre otros con los ingresos por la utilidad en la venta de activos fijos, entre los cuales están las acciones cuando éstas no constituyen el giro ordinario de los negocio del contribuyente.”

A propósito de este tema, la Superintendencia de Sociedades en respuesta a la consulta formulada por una empresa constructora, precisó:

“1. Todas las personas que de acuerdo con la Ley estén obligadas a llevar contabilidad, para el registro de sus operaciones deberán observar los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia plasmados en el Decreto 2649 de 1993, los cuales se definen como el conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observadas al registrar e informar contablemente, sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas.

(...)

5. El artículo 11° relacionado con la esencia sobre forma advierte que los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal.

6. En cuanto a la norma técnica sobre la Clasificación, el artículo 53, delimita que los hechos económicos deben ser apropiadamente clasificados según su naturaleza, de manera que se registren en las cuentas adecuadas.

7. Artículo 63° referente a las normas técnicas específicas sobre los inventarios, denota que los inventarios representan bienes corporales destinados a la venta en el curso normal de los negocios, así como aquellos que se hallen en proceso de producción o que se utilizarán o consumirán en la producción de otros que van a ser vendidos.

El valor de los inventarios, el cual incluye todas las erogaciones y los cargos directos e indirectos necesarios para ponerlos en condiciones de utilización o venta, se debe determinar utilizando el método PEPS (primeros en entrar, primeros en salir), UEPS (últimos en entrar, primeros en salir), el de identificación específica o el promedio ponderado. Normas especiales pueden autorizar la utilización de otros métodos de reconocido valor técnico “

Luego, cuando los bienes inmuebles formaron parte de terrenos que estuvieron en el inventario y fueron vendidos en el curso normal del negocio, o existan bienes que figuran en el inventario como activos circulantes que se tienen para la construcción de vivienda o comercio o destinados al desarrollo del objeto social de la empresa, y consecuente venta en el curso normal del negocio de los entes económicos, deberán ser catalogados como inventarios, destinados a la venta, tal como se precisa en el precitado numeral 7-., y por consiguiente son objeto del impuesto de industria y comercio.

Únicamente, en el caso de poderse clasificar en el grupo de “Propiedades, Planta y Equipos”, por haber cambiado el destino de dichos bienes y no formar parte de los activos circulantes que se tuvieron para comercializar, o destinados al desarrollo del objeto social de la compañía, la venta por ejemplo, “(...) hecho que debe ser ampliamente revelado en Pas notas a los estados financieros del presente y futuros

ejercicios, hasta tanto se legalice su situación” no estarían sujetos al impuesto de Industria y Comercio..

Teniendo en cuenta el contenido de la sentencia y el concepto citados, en forma anterior, no cabe duda que una vez establecida la ocurrencia o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumpla de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos, se genera para los llamados sujetos pasivos, esto es, la persona natural, jurídica o sociedad de hecho, que realice el hecho generador, (actividades industriales, comerciales o de servicios) se da la obligación de declarar y pagar el impuesto de ICA, sobre los ingresos ordinarios y extraordinarios, salvo los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos, de conformidad con lo establecido en el artículo 42 del D. D. 352 de 2002.

En este orden de ideas si la dación en pago es realizada con bienes que según el objeto social o actividad de la persona sean objeto de comercialización y no sean activos fijos, el ingreso por este concepto estará gravado con el impuesto de industria y comercio, porque de no pagar la obligación tributaria directamente con el bien, el ingreso que se obtendría por la comercialización sería objeto del gravamen.

En este caso es que directamente una dación en pago obtiene la disminución del pasivo.

#### **CONCEPTO No. 1085**

Ref: Su Radicación No. 2005 ER16282/07-03-2005

Tema: Procedimiento

Subtema: Sanción de extemporaneidad en retenciones en la fuente del impuesto de industria y comercio años 2002 y 2003.

#### **Pregunta**

Solicito su colaboración para que me sea emitido concepto jurídico del artículo 7 del acuerdo 27 del 7 de mayo de 2001 que dice textualmente:

“ARTICULO 7. SANCION DE EXTEMPORANEIDAD POR LA PRESENTACION DE LA DECLARACIÓN POSTERIOR AL EMPLAZAMIENTO O AUTO QUE ORDENA INSPECCION TRIBUTARIA. El contribuyente o declarante, que presente la declaración extemporánea con posterioridad al emplazamiento o al auto que ordena inspección tributaria, deberá liquidar y pagar una sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al tres por ciento (3%) del total del impuesto a cargo y/o retenciones practicadas objeto de la declaración tributaria desde el vencimiento del plazo para declarar, sin exceder del doscientos por ciento (200%) del impuesto y/o retención según el caso.

## Respuesta

Con ocasión al mandato conferido por los numerales 2 y 3 del artículo 22 del Decreto Distrital 333 del 2003, no es posible para esta oficina dar respuesta a los casos de manera particular. Por ello daremos curso a la presente en los términos generales como sigue:

Los artículos 6 y 7 del Acuerdo 27 de 2001, compiladas y actualizadas por los artículos 61 y 62 del Decreto Distrital 807 de 1993, contienen un cuerpo normativo similar con respecto a la tipificación de la sanción por extemporaneidad, dentro del precepto encontramos la siguiente redacción:

**“ARTICULO 6. SANCION DE EXTEMPORANEIDAD POR LA PRESENTACION DE LA DECLARACIÓN ANTES DEL EMPLAZAMIENTO O AUTO DE INSPECCION TRIBUTARIA. Los obligados a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea antes de que se profiera emplazamiento para declarar o auto que ordene inspección tributaria, deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al uno punto cinco por ciento (1.5%) del total del impuesto a cargo y/o retenciones practicadas objeto de la declaración tributaria desde el vencimiento del plazo para declarar, sin exceder del cien por ciento (100%) del impuesto y/o retención según el caso.**

Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo será de medio (1/2) salario mínimo diario vigente al momento de presentar la declaración.

**Los obligados a declarar** Sobretasa a la Gasolina Motor y al ACPM, **retenciones**, el Impuesto al Consumo de Cervezas, Sifones y Refajos, el Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado de Procedencia Extranjera, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea antes del emplazamiento o auto de inspección tributaria, deberán liquidar **y pagar la sanción por extemporaneidad contenida en el artículo 641 del Estatuto Tributario Nacional.**

**“ARTICULO 7. SANCION DE EXTEMPORANEIDAD POR LA PRESENTACION DE LA DECLARACIÓN POSTERIOR AL EMPLAZAMIENTO O AUTO QUE ORDENA INSPECCION TRIBUTARIA. El contribuyente o declarante, que presente la declaración extemporánea con posterioridad al emplazamiento o al auto que ordena inspección tributaria, deberá liquidar y pagar una sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al tres por ciento (3%) del total del impuesto a cargo y/o retenciones practicadas objeto de la declaración tributaria desde el vencimiento del plazo para declarar, sin exceder del doscientos por ciento (200%) del impuesto y/o retención según el caso.**

Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción será equivalente a un (1) salario mínimo diario vigente al momento de presentar la declaración, por cada mes o fracción de mes calendario de retardo contado desde el vencimiento del plazo para declarar.



**Los obligados a declarar** Sobretasa a la Gasolina Motor y al ACPM, **retenciones**, el Impuesto al Consumo de Cervezas, Sifones y Refajos, el Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado de Procedencia Extranjera, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea deberán liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad posterior al emplazamiento o al auto de inspección tributaria **contenida en el artículo 642 del Estatuto Tributario Nacional.**”

Al respecto es importante destacar que en estas disposiciones normativas encontramos referidas en dos oportunidades el monto de la sanción cuando hay retenciones, en el primer párrafo que se refiere al 1,5% (artículo 6) y 3% (artículo 7) del total del impuesto a cargo y/o retenciones practicadas objeto de la declaración tributaria, y en el tercero que señala que los obligados a declarar entre ellos retenciones deben liquidar y pagar la sanción contenida en el artículo 641<sup>106</sup>(artículo 6) y 642<sup>107</sup> del Estatuto Tributario Nacional.

Sea del caso anotar que para efecto de las declaraciones de retención en la fuente del impuesto de industria y comercio esta disposición del monto de la retención se debe aplicar teniendo en cuenta los siguientes situaciones ocurridas frente al mecanismo de declaración de la retención en la fuente que ocurrió en virtud del acuerdo 28 de 1995 y hasta las declaraciones de industria y comercio y retenciones por períodos del año 2001, cuando entra en aplicación el Acuerdo 52 de 2001, veamos:

El acuerdo 28 de 1995 estableció en el artículo 6, inciso 8, las retenciones se declararán bimestralmente junto con la declaración de industria y comercio en el renglón que para el efecto se incluya en tal declaración, a través de esta disposición se ordenó que en el distrito la retención en la fuente del impuesto de industria y comercio que se practicara

---

<sup>106</sup> Artículo 641. EXTEMPORANEIDAD EN LA PRESENTACIÓN. **Las personas o entidades obligadas a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán liquidar y pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al cinco por ciento (5%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto o retención, según el caso.**

Esta sanción se cobrará sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento en el pago del impuesto, anticipo o retención a cargo del contribuyente, responsable o agente retenedor.

Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será equivalente al medio por ciento (0.5%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración, sin exceder del cinco por ciento (5%) de dichos ingresos. En caso de que no haya ingresos en el período, la sanción por cada mes o fracción de mes será del uno por ciento (1%) del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, sin exceder del diez por ciento (10%) del mismo.


Parágrafo. La sanción de que trata el inciso final del presente artículo, también deberán liquidarla las entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando presenten en forma extemporánea la declaración de ingresos y patrimonio.

<sup>107</sup> Artículo 642. EXTEMPORANEIDAD EN LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES CON POSTERIORIDAD AL EMPLAZAMIENTO. **El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar una sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al diez por ciento (10%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del doscientos por ciento (200%) del impuesto o retención, según el caso.**

Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración, sin exceder del diez por ciento (10%) de dichos ingresos. En caso de que no haya ingresos en el período, la sanción por cada mes o fracción será del dos por ciento (2%) del patrimonio líquido del año anterior, sin exceder del veinte por ciento (20%) del mismo.

Esta sanción se cobrará sin perjuicio de los interés que origine el incumplimiento en el pago del impuesto o retención a cargo del contribuyente, retenedor o responsable.

Cuando la declaración se presente con posterioridad a la notificación del auto que ordena inspección tributaria, también se deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, a que se refiere el presente artículo.



se debía declarar en el mismo formulario del impuesto, sin importar que fuesen obligaciones totalmente diferentes.

Esta disposición estuvo vigente hasta el Acuerdo 52 de 2001, Artículo 11, el cual estableció que a partir del año gravable 2002 los agentes de retención del Impuesto de Industria y Comercio declararán y pagarán en el formulario que oportunamente prescriba la Dirección Distrital de Impuestos y en los plazos que fije la Secretaría de Hacienda; es decir que a partir del año 2002 se deben declarar las retenciones en formulario independiente y autónomos, por ello se ha establecido desde entonces por el Director Distrital de Impuestos los respectivos formatos de declaración de agentes retenedores exclusivos.<sup>108</sup>

El Acuerdo 27 de 2001 claramente dispone dos reglas diferentes para establecer el monto de la sanción por extemporaneidad en los artículos 6 y 7, pero estas reglas son aplicables para situaciones diferentes. La regla del primer inciso es decir el 1.5% o 3% respectivamente del impuesto a cargo y/o retenciones practicadas es aplicable a las declaraciones por los períodos del año 2001 después de la vigencia del Acuerdo 27 de 2001 y antes de la aplicación del Acuerdo 52 de 2001 ( desde primero período de 2002), en los cuales se permitía declarar las retenciones practicadas en el mismo formulario del impuesto y por consiguiente si era extemporáneo en la obligación de declarar el impuesto también lo era en retenciones por lo que la tasa de extemporaneidad es una sola.

Ahora la regla del tercer inciso además que es una disposición posterior y específica, la norma claramente señala que es para “**Los obligados a declarar** Sobretasa a la Gasolina Motor y al ACPM, **retenciones**, el Impuesto al Consumo de Cervezas, Sifones y Refajos, el Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado de Procedencia Extranjera, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea deberán liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad posterior al emplazamiento o al auto de inspección tributaria **contenida en el artículo 642 del Estatuto Tributario Nacional.**”.

Por consiguiente esta regla conforme a la situación descrita con anterioridad aplica para quienes a partir del año 2002 deben declarar las retenciones practicadas en formulario independiente y se convirtió esta en una obligación autónoma no va en conjunto la declaración con el impuesto de industria y comercio.

En consecuencia quienes declaren retenciones de los períodos gravables de 2002 en adelante la sanción de extemporaneidad a liquidar será la del artículo 641 o 642 del Estatuto Tributario Nacional según sea el caso.

---

<sup>108</sup> Resolución 004 - 11 de febrero de 2002; Resolución 002 de 2003; Resolución 03 del 29 de enero de 2004 y Resolución 012 del 29 de diciembre de 2005.

## CONCEPTO No 1090

Ref: 2005IE9155

Tema Impuesto de Industria y Comercio

Subtema. Declaración de retenciones - Modificación parcial del concepto 0962 del 23/09/02

### Pregunta

Atentamente solicito la revisión del concepto 962 en el sentido de que el valor cancelado por retenciones, en la declaración del impuesto de industria y comercio, que se constituya en saldo a favor del contribuyente sea imputable a la declaración de retenciones que se presente sin que pueda ser imputable a la declaración de retenciones que se presente sin que pueda ser compensado a deudas antiguas del impuesto de industria y comercio.


### Respuesta

Para dar respuesta a su interrogante debemos en primera medida recordar apartes del concepto 962 del 23 de septiembre de 2002, que aquí se modifica, es este concepto de forma acertada se consideró:

“De conformidad con el artículo 95, numeral 9º de nuestra Constitución Nacional, según el cual “es deber de las personas y de los ciudadanos contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de equidad y justicia”, deben los administrados velar por el cumplimiento cabal de los deberes a su cargo, frente al Estado que los administra.

Por su parte, dentro de los deberes y obligaciones formales en la relación jurídico tributaria entre Administración - administrado, se encuentra el de presentar en debida forma, dentro de los plazos y en los lugares establecidos por la Administración Tributaria, las declaraciones tributarias de los contribuyentes, que no son otra cosa mas que la confesión privada que el sujeto pasivo realiza ante el fisco, con el objeto de dar cumplimiento a la Carta Magna y coadyuvar con las cargas del Estado, entendido éste en los diferentes niveles nacional, departamental o municipal, tal y como en ella se ordena, en concordancia para el caso en estudio en nuestro Distrito Capital, con lo establecido en el Decreto Distrital 352 de 2002, artículo 2.

La declaración tributaria como acto privado del contribuyente es una confesión libre y espontánea que por escrito hace el sujeto pasivo del impuesto correspondiente ante la Administración Tributaria, de su identidad, vecindad o domicilio, de su realidad fiscal y económica, los factores de determinación del impuesto y por ende de la obligación que como consecuencia de todo lo anterior, surge a su cargo.



Por lo anterior, en la normatividad fiscal del distrito capital artículo 13 del decreto distrital 807 de 1993 se señala que las declaraciones tributarias, deberán presentarse en los formularios oficiales que prescriba la dirección distrital de impuestos, y se consagran los requisitos tanto formales como materiales que deben reunir las declaraciones para que se entienda cumplida a satisfacción la obligación de declarar, requisitos a los cuales les otorga el Alto Tribunal Constitucional, plena validez.

Claro lo anterior, debemos recordar el texto del artículo 11 del Acuerdo 52 de 2001, el cual establece:

**Artículo 11. Declaración de Retenciones.** A partir del año gravable 2002 los agentes de retención del Impuesto de Industria y Comercio declararán y pagarán en el formulario que oportunamente prescriba la Dirección Distrital de Impuestos y en los plazos que fije la Secretaría de Hacienda.


**Así mismo tenemos que la Administración Tributaria Distrital, en cumplimiento de la disposición antes transcrita, y mediante Resolución 004 del 11 de febrero de 2002 (artículo 1º), adoptó el formulario de retención del impuesto de industria y comercio, para el cumplimiento de los deberes formales y sustanciales inherentes a la declaración y pago de las retenciones de este impuesto así:**

**“ARTÍCULO PRIMERO:** Adóptense los siguientes formularios anexos a la presente resolución y que hacen parte integral de la misma.

- Formulario Único para la declaración del Impuesto Predial Unificado.
- Formulario Único para la declaración del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros.
- Recibo Único de Pago Sistema Preferencial Régimen Simplificado del impuesto de Industria y Comercio.
- **Formulario de Retención del Impuesto de Industria y Comercio.**
- Recibo para pago de actos oficiales de impuestos a la Producción y al Consumo.”  
(Negrilla y subraya ajena a texto)

Como se aprecia claramente, para la declaración de retenciones del impuesto de industria y comercio fue adoptado un formulario independiente y totalmente diferente al del impuesto mismo, situación esta que se dio porque las dos obligaciones son totalmente diferentes, en una es contribuyente del impuesto de industria y comercio y en la otra es responsable de efectuar el recaudo a un tercero del impuesto de industria y comercio, y dado que son obligaciones diferentes el Acuerdo 52 de 2001, estableció el cumplimiento de la obligación en formularios diferentes.

Esta disposición entró a regir a partir del primer bimestre de 2002, pero dada la transitoriedad en la aplicación de estas disposiciones especiales por parte de los agentes retenedores, para el primer bimestre del año en curso se expidió la Resolución



No. 06 del 21 de marzo de 2002, con la cual la Dirección Distrital de Impuestos autorizó el uso del formulario del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros para declarar y pagar las retenciones practicadas durante el primer periodo del año 2002 (enero-febrero) y exclusivamente para los agentes retenedores que presentaron la declaración oportunamente por este primer periodo de 2002 ( es decir presentaron antes del 22 de marzo de 2002).

De igual forma se concluyó en este concepto que la única forma de corregir el error presentado es corregir la declaración del impuesto de industria y comercio por un menor valor, disminuyendo en la determinación, el valor de la retención declarado y pagado y a efectos de subsanar la falta de la declaración de retenciones presentar el formulario correspondiente liquidando la retención a cargo y la sanción de extemporaneidad, solicitando la compensación respectiva del saldo de la declaración del impuesto de industria y comercio a la de retenciones.

No obstante es preciso señalar frente a esta posición que el procedimiento a utilizar a efectos de aplicar el pago de retenciones realizado en la declaración del impuesto de industria y comercio, presentada liquidando y pagando las retenciones practicadas, no requiere ser el de una compensación. Ya que el procedimiento de compensación es un procedimiento a aplicar cuando surgen saldos a favor los cuales no tienen manifiesta la voluntad del contribuyente al momento del pago.

En este evento recordemos que si bien es cierto el contribuyente no declara en el formulario autorizado las retenciones practicadas, el pago de las mismas se direccional según su voluntad a cancelar las retenciones efectuadas por esos períodos, por consiguiente para esos efectos se debe dar aplicación al artículo 133-1 del Decreto Distrital 807 de 1993, el cual señala:

**“ARTICULO 133-1. FECHA EN QUE SE ENTIENDE PAGADO EL IMPUESTO.** Se tendrá como fecha de pago del impuesto respecto de cada contribuyente, aquella en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de la Dirección Distrital de Impuestos o a los bancos autorizados, aun en los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a su favor por cualquier concepto.”

Esta misma disposición se encuentra contenida en el artículo 803 del Estatuto Tributario Nacional<sup>109</sup> y se establece en ella que los pagos efectuados a la administración por cualquier concepto tributario, se entenderán recibidos en la fecha de ingreso a la Dirección Distrital de Impuestos o a los bancos recaudadores autorizados, veamos algo de doctrina oficial que nos refuerza esta afirmación:

---

<sup>109</sup> **Artículo 803.—Fecha en que se entiende pagado el impuesto.** Se tendrá como fecha de pago del impuesto, respecto de cada contribuyente, aquella en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de impuestos nacionales o a los bancos autorizados, aun en los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a su favor por cualquier concepto.

**DOCTRINA** "Teniendo en cuenta que el artículo 803 del Estatuto Tributario dispone que se tendrá como fecha del pago del impuesto, respecto a cada contribuyente, aquélla en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de impuestos nacionales o a los bancos autorizados, aún en los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente o que resulten como saldos a favor por cualquier concepto; la compensación de intereses moratorios cuando la deuda es anterior al saldo a favor se deberá liquidar a la tasa de interés vigente a la fecha en que se generó el saldo a favor". <sup>110</sup>

**DOCTRINA** "Para la liquidación de los intereses de mora debe tenerse en cuenta el momento en que el saldo a favor se produjo no la fecha de la resolución de la compensación. "Considera la oficina que para el caso debe tenerse en cuenta no la respectiva resolución sino los dictados del artículo 803 del estatuto tributario según el cual, se tendrá como fecha de pago del impuesto, respecto de cada contribuyente, aquélla en que los valores imputados hayan ingresado a las oficinas de impuestos nacionales o a los bancos autorizados, aún en los casos en que se haya recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldo a su favor por cualquier concepto". <sup>111</sup>

Por consiguiente a efectos de dar aplicación a esta disposición, a los pagos por retenciones practicadas que fueron declaradas y pagadas en un formulario errado, se les debe respetar la fecha de ingreso a las arcas distritales en los términos del artículo 133-1 del Decreto Distrital 807 de 1993, ya transcrito, sin que se requiera en consecuencia actos adicionales de compensación, sino un direccionamiento del pago al formulario diligenciado de retenciones.

En los anteriores términos se modifica parcialmente en lo pertinente, el concepto 962 del 23 de septiembre de 2002.

### **CONCEPTO No 1091**

Ref: Radicación 2005ER17708 del 11 de marzo de 2005

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Territorialidad en Actividad Industrial

### **Pregunta**

Solicita el Director de Impuestos del Municipio de Soacha, una orientación por parte de este despacho respecto de una consulta que le fuera planteada por un contribuyente que realiza una actividad industrial gravada con impuesto de industria y comercio, integrada por varios procesos, no todos llevados a cabo en la misma jurisdicción territorial. En efecto, en el Municipio A realiza los procesos 1 y 2 y envía los subproductos al municipio B donde finalmente el producto es terminado. El domicilio, la sede administrativa y la facturación están ubicados en este último municipio.

<sup>110</sup> DIAN, Concepto 074000 del 12 de octubre de 1995.

<sup>111</sup> DIAN, Concepto 023667 del 14 de marzo de 2000.

¿Cómo opera la responsabilidad respecto del impuesto de industria y comercio en cada uno de estos municipios?

## Respuesta

La Ley que autorizó el impuesto de industria y comercio, Ley 14 de 1983, describe el hecho imponible así:

**“Artículo 32.** El impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.”

Esto es en cada municipio está gravada la actividad industrial. Esta se encuentra definida de manera general en la misma norma así:

**“Artículo 34.** Para los fines de esta Ley, se consideran actividades industriales las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes.”

Hasta este punto, con estas disposiciones adoptadas por cada municipio en sus respectivos ordenamientos jurídicos tributarios territoriales, aparentemente no se exigiría “necesariamente” su comercialización para considerarse realizado el hecho imponible.

No obstante, el hecho gravado o hecho imponible o presupuesto de hecho es aquel definido expresamente en la ley, indicativo de capacidad jurídica y económica que al realizarse produce el nacimiento de la obligación tributaria.<sup>112</sup>

El tratadista Pérez de Ayala<sup>113</sup> señala que el hecho imponible debe configurarse sobre dos ideas fundamentales: la primera, que es un hecho jurídico de creación legal que la propia constitución ha exigido que se establezca por el legislador y, segunda, que el hecho previsto, en hipótesis, en abstracto, por la norma legal, debe revelar capacidad contributiva del sujeto obligado a pagar el correspondiente tributo.

Esta definición refleja también la opinión de otros autores como Bravo Arteaga Sainz de Bujanda y Sierra Mejía confluente en indicar que el concepto de hecho generador no solo envuelve un elemento jurídico consistente en la descripción que realiza la ley sobre el hecho o suceso generador de riqueza, sino un elemento económico, revelador de capacidad contributiva de quien realiza aquel hecho.

Resumiendo podemos decir que el hecho generador lo integra:

<sup>112</sup> Leyva Zambrano, Múnera Cabas y Angel de la Torre. Elementos de la Obligación Tributaria, en Derecho Tributario del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Pag. 424.

<sup>113</sup> Citado en el artículo ya referido, Pag. 423.

1. Un elemento jurídico o hecho descrito en la ley como gravada.
2. Un elemento económico, consistente en la capacidad contributiva del sujeto que realiza la conducta, la cual tiene su fuente en el hecho descrito en la norma.

No tiene significado como hecho imponible para efectos tributarios la realización de una actividad cuando con ella no se modifica la capacidad contributiva de quien la realiza.

Llevando el análisis anterior al tema de consulta en estudio podemos decir que solo se puede gravar la actividad industrial cuando ésta se conecta a un elemento económico representado en el valor de unos productos terminados listos para su comercialización y realización del ingreso constitutivo de la capacidad contributiva del sujeto que realiza la actividad.

Los procesos 1 y 2 de la hipótesis planteada en la consulta si bien es cierto están descritos como actividades imponibles o gravables, en particular industriales al constituir un proceso de “preparación”, carecen del elemento económico realizable y representativo de la capacidad contributiva de quien los realiza, y por tanto no constituyen en estricto sentido un hecho generador. Solo representan la materia prima a partir de la cual el sujeto obtiene finalmente en el proceso 3 un producto listo para comercializar o enajenar a cambio de un “ingreso” sobre el cual la administración tributaria deriva el tributo.

De esta forma, el industrial que realiza las actividades en los municipios A y B solo responderá ante aquel en el cual su actividad se concrete en productos terminados, representativos de un valor o equivalente monetario cuya venta realiza el ingreso, elemento económico indispensable para la realización del hecho generador.

Saliéndonos un poco de la generalidad y la abstracción, podemos decir que los ordenamientos jurídicos de los municipios referidos en la consulta propenden por indicar que solo es posible deducir ingresos por actividades realizadas en otros municipios cuando respecto de ellos existan facturas u otras pruebas que permitan establecer la relación entre la actividad territorial y el ingreso derivado de ella. De esta forma también en sentido práctico, contable y jurídico las actividades hipótesis de la consulta solo están gravadas en el municipio B donde se entiende realizado tanto hecho generador como ingreso constitutivo de la base gravable determinantes del tributo.



## CONCEPTO No. 1093

Ref: Radicación 2005ER11679 del 17 de febrero de 2005

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Retenciones a Asociaciones de Municipios

### Pregunta

En mi calidad de representante legal de la Asociación de Municipios de Sumapaz "ASOSUMAPAZ", en ejercicio del derecho de petición solicito de su entidad respuesta a los siguientes interrogantes:


1. ¿En un convenio interadministrativo cuyo objeto es la prestación del servicio de interventoría, cuál es la tarifa de retención a título del impuesto de industria y comercio?
2. y 3. ¿En un convenio interadministrativo cuyo objeto es la prestación del servicio de interventoría, celebrado entre dos entidades estatales, calificadas ambas como entidades de derecho público, y agentes retenedores del impuesto de industria y comercio, de acuerdo con el artículo 7º del Acuerdo 65 de 2002, se encuentra obligada la entidad contratante (pagadora) a efectuar retención a título del impuesto de industria y comercio o por el contrario, con fundamento en el artículo 9º del mismo acuerdo del Concejo, no procede efectuar la retención dado que la entidad beneficiaria del pago es una entidad de derecho público?
4. En este mismo convenio, puede la entidad pública contratante (pagadora) efectuar la retención a título del impuesto de industria y comercio, aunque la entidad beneficiaria del pago le solicite que no le retenga puesto que esta es una entidad de derecho público?

La presente solicitud de información se efectúa en virtud del desconocimiento del "espíritu de justicia" reglamentado en el artículo 683 del E.T., mostrado por parte de los funcionarios de las Alcaldías Locales del Distrito Capital y la Tesorería Distrital a nuestras repetidas solicitudes de devolución de las retenciones practicadas indebidamente a la Asociación de Municipios del Sumapaz "ASOSUMAPAZ".

Plantea el consultante que las retenciones practicadas por los Fondos de Desarrollo Local de las Alcaldías Locales del Distrito Capital con el consentimiento tácito de la Tesorería Distrital constituyen una práctica indebida, por lo cual se decida la consulta con el propósito de obtener un trato justo en la liquidación de futuros pagos.

### Respuesta

Las respuestas que emite esta Subdirección no pueden referirse a casos particulares, por lo cual se dará una respuesta general a las cuestiones planteadas, sin perjuicio de que se hagan algunas precisiones en la medida que las preguntas planteadas



configuran en conjunto un problema jurídico ambiguo, pues aunque las preguntas se refieren a un asunto entre entidades de derecho público, el cuestionamiento podría ir dirigido a resolver un caso entre una entidad pública y una entidad de derecho privado, dado que no está bien definido si las asociaciones de municipios son entidades de derecho público o de derecho privado.

El Acuerdo 65 de 2002 dice que las de derecho público son agentes de retención en sentido prevalente, pero no son sujetos pasivos de retención. De aquí la importancia que tiene definir el régimen jurídico de las entidades que celebran el convenio.

Esta Subdirección elevó por tanto una consulta al Ministerio del Interior para establecer el régimen jurídico de las asociaciones de municipios, la cual fue respondida en un documento de cuyo contenido no se logró traslucir conclusión alguna, pues a la vez que nos hace referencia al artículo 136 de la Ley 136 de 1994 que establece que las asociaciones de municipios son entidades de derecho público, nos refiere la parte resolutive de la Sentencia C-671 del 1999, la cual concluye con base en el artículo 95 de la Ley 489 de 1998, que las asociaciones de entidades públicas son entidades de derecho privado “sin perjuicio de que, en todo caso el ejercicio de las prerrogativas y potestades públicas, los regímenes de los actos unilaterales, de la contratación, los controles y la responsabilidad serán los propios de las entidades estatales según lo dispuesto en las leyes especiales sobre dichas materias.”

No obstante lo anterior, al revisar el Decreto 271 de 2002, reglamentario del Acuerdo 65 de 2002 encontramos que para los efectos relacionados con la retención del impuesto de industria y comercio, las asociaciones de municipios son asimiladas a entidades de derecho público, con lo cual pierde importancia la incertidumbre respecto del régimen de estas entidades. En efecto en el artículo 3º la norma dice:

**“Decreto 271 de 2002**

**Artículo 3º Agentes de retención.** Son agentes de retención permanentes las siguientes entidades y personas:

1. **Entidades de derecho público:** La Nación, los departamentos, el distrito capital, y los distritos especiales, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios y los municipios; los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta en las que el Estado tenga participación superior al cincuenta por ciento (50%), así como las entidades descentralizadas indirectas y directas y las demás personas jurídicas en las que exista dicha participación pública mayoritaria cualquiera que sea la denominación que ellas adopten, en todos los órdenes y niveles y en general los organismos o dependencias del Estado a los que la ley otorgue capacidad para celebrar contratos.
2. Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.
3. Los que mediante resolución del Director Distrital de Impuestos se designen como agentes de retención en el impuesto de industria y comercio.

4. Los intermediarios o terceros que intervengan en las siguientes operaciones económicas en las que se generen ingresos en actividades gravadas para el beneficiario del pago o abono en cuenta:

- a) Cuando las empresas de transporte terrestre, de carga o pasajeros, realicen pagos o abonos en cuenta a sus afiliados o vinculados, que se generen en actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, producto de la prestación de servicios de transporte que no hayan sido objeto de retención por el cliente del servicio, efectuarán la retención del impuesto de industria y comercio sin importar la calidad del contribuyente beneficiario del pago o abono en cuenta.
- b) En los contratos de mandato, incluida la administración delegada, el mandatario practicará al momento del pago o abono en cuenta todas las retenciones del impuesto de industria y comercio, teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante. Así mismo, cumplirá todas las obligaciones inherentes al agente retenedor.

El mandante declarará según la información que le suministre el mandatario, el cual deberá identificar en su contabilidad los ingresos recibidos para el mandante y los pagos y retenciones efectuadas por cuenta de éste.

El mandante practicará la retención en la fuente sobre el valor de los pagos o abonos en cuenta efectuados a favor del mandatario por concepto de honorarios.

**Parágrafo primero.** Los contribuyentes del régimen simplificado no practicarán retención en la fuente a título del impuesto de industria y comercio.

**Parágrafo transitorio.** Durante la vigencia del año 2002, a los contribuyentes del régimen simplificado en ningún evento se les practicará retención del impuesto de industria y comercio.”

Ahora, los Fondos de Desarrollo Local, tal como los define el artículo 87 del Decreto 1421 de 1993 son organismos con personería jurídica y patrimonio propio, con capacidad para celebrar contratos:

**“ARTICULO 87. Naturaleza.** En cada una de las localidades habrá un fondo de desarrollo con personería jurídica y patrimonio propio. Con cargo a los recursos del fondo se financiarán la prestación de los servicios y la construcción de las obras de competencia de las juntas administradoras. La denominación de los fondos se acompañará del nombre de la respectiva localidad”

De conformidad con lo previsto en el artículo 2º del Decreto 3130 de 1968, al ser un sistema especial de manejo de cuentas al que se le sumaba la personería jurídica serían catalogados como establecimientos públicos<sup>114</sup>:

"Los fondos son un sistema de manejo de cuentas de parte de los bienes o recursos de un organismo, para el cumplimiento de los objetivos contemplados en

<sup>114</sup> Así se indicó en el Concepto 834 del 13 de enero de 2000

el acto de su creación y cuya administración se hace en los términos en este señalados. **Cuando a dichas características se sume la personería jurídica, las entidades existentes y las que se creen conforme a la ley, lleven o no la mención concreta de fondos rotatorios, son establecimientos públicos.** "

(Subrayado fuera de texto)

A partir de la norma de organización territorial definida en la Ley 489 de 1998, para que una entidad sea catalogada como establecimiento público debe reunir los requisitos previstos en el artículo 70 de dicha ley.

Sea que los Fondos de Desarrollo Local sean establecimientos públicos o entidades sui géneris del Sector Central de la Administración, en cualquiera de estas alternativas son entidades de derecho público.

Partiendo de lo anterior entendemos que para cuestiones relacionadas con retenciones por impuesto de industria y comercio generados en contratos de prestación de servicios, los convenios interadministrativos que se celebren entre un fondo de desarrollo local y una asociación de municipios son convenios entre dos entidades de derecho público.

Conforme a lo anterior y retomando el tema central de su consulta, cuando se lleva a cabo un Convenio Interadministrativo entre una entidad de derecho público y otra entidad de derecho público, de las enunciadas en el artículo 3º del Decreto Distrital 271 de 2002, no procede efectuar la retención de conformidad con el artículo 9º del Acuerdo 65 de 2002, que a la letra dice:

**“Acuerdo 65 de 2002**

**Artículo 9. Circunstancias bajo las cuales no se efectúa la retención.** No están sujetos a retención en la fuente a título de industria y comercio:

- a. Los pagos o abonos en cuenta que se efectúen a los no contribuyentes del impuesto de industria y comercio.
- b. Los pagos o abonos en cuenta no sujetos o exentos.
- c. Cuando el beneficiario del pago sea una entidad de derecho público.
- d. Cuando el beneficiario del pago sea catalogado como gran contribuyente por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y sea declarante del impuesto de industria y comercio en Bogotá, excepto cuando quien actúe como agente retenedor sea una entidad pública.”

La condición de no sujetos de retención está dada, para efectos del impuesto de industria y comercio, en el Acuerdo 65 de 2005 y el Decreto Distrital 271 del mismo año.

En cuanto a la pregunta de si puede o debe una entidad pública abstenerse de efectuar una retención ante la solicitud que le haga la entidad beneficiaria del pago de que no le efectúe la retención, somos enfáticos al unísono con la ley sobre la responsabilidad que tienen los representantes legales y pagadores de las entidades por no efectuar las retenciones en eventos que deban hacerlo de conformidad con las leyes y normas pertinentes.

## DECRETO 807 DE 1993

### **“ARTICULO 122. RESPONSABILIDAD POR EL PAGO DE LAS RETENCIONES EN LA FUENTE.**

Los agentes de retención de los Impuestos Distritales responderán por las sumas que estén obligados a retener. Los agentes de retención son los únicos responsables por los valores retenidos, salvo en los casos de solidaridad contemplados en el artículo 372 del Estatuto Tributario Nacional. Las sanciones impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 371 del Estatuto Tributario.

Artículo 371. Casos de Solidaridad en las Sanciones por Retención.

Para el pago de las sanciones pecuniarias correspondientes, establécese la siguiente responsabilidad solidaria:

- a) Entre la persona natural encargada de hacer las retenciones y la persona jurídica que tenga legalmente el carácter de retenedor;
- b) Entre la persona natural encargada de hacer la retención y el dueño de la empresa si ésta carece de personería jurídica;
- c) Entre la persona natural encargada de hacer la retención y quienes constituyan la sociedad de hecho o formen parte de una comunidad organizada.

Artículo 372. Solidaridad de los Vinculados Económicos por Retención

Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido salvo en los casos siguientes, en los cuales habrá responsabilidad solidaria:

- a) Cuando haya vinculación económica entre retenedor y contribuyente. Para este efecto, existe tal vinculación entre las sociedades de responsabilidad limitada y asimiladas y sus socios o copartícipes. En los demás casos, cuando quien recibe el pago posea el cincuenta por ciento (50%) o más del patrimonio neto de la empresa retenedora o cuando dicha proporción pertenezca a personas ligadas por matrimonio o parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad;
- b) Cuando el contribuyente no presente a la administración el respectivo comprobante dentro del término indicado al efecto, excepto en los casos en que el agente de retención haya demorado su entrega.

## **ARTICULO 123. SOLIDARIDAD EN LA (SIC) ENTIDADES PUBLICAS POR LOS IMPUESTOS DISTRITALES.**

Los representantes legales de las entidades del sector público, responden solidariamente con la entidad por los impuestos distritales procedentes, no consignados oportunamente, que se causen a partir de vigencia del presente decreto y por sus correspondientes sanciones.”

### **CONCEPTO No. 1096**

Ref: Radicación 2005ER30543 del 6 de mayo de 2005

Tema: Impuesto Complementario de Avisos y Tableros

Subtema: Hecho Generador y Causación del Impuesto.

### **Pregunta**

Teniendo presente que el impuesto complementario de avisos y tableros se genera por la colocación de vallas, avisos, tableros y emblemas en la vía pública, en lugares públicos o privados visibles desde el espacio público, o que coloquen avisos en cualquier clase de vehículos (art. 23 del Acuerdo 65 de 2002), me permito formular las siguientes preguntas

1. ¿La colocación de una pancarta por parte de una empresa en la parte interna de un hotel privado, que no es visible desde el espacio público, se constituye en un hecho generador del impuesto complementario de avisos y tableros?
2. Una empresa que no tiene instalado ningún tipo de aviso pero ocasionalmente para efectos publicitarios coloca pancartas; ¿Solo en estos bimestres en los cuales coloque las pancartas debe liquidar el impuesto de avisos y tableros?
3. ¿Cómo liquida una empresa el impuesto de avisos y tableros cuando una empresa que no tiene colocado avisos, coloca una pancarta durante ocho días del respectivo bimestre?
4. ¿Cuál es el procedimiento para solicitar devolución del impuesto de avisos y tableros cuando una empresa por equivocación o desconocimiento, sin ser sujeto pasivo del impuesto, lo ha venido liquidando y pagando?
5. ¿Hasta cuantos periodos atrás es posible solicitar la devolución a la administración por pagos en exceso o pago de lo no debido para el caso particular del impuesto de avisos y tableros?

## Respuesta

Las respuestas que emite esta Subdirección no pueden referirse a casos particulares, por lo cual se dará una respuesta general a las cuestiones planteadas, sin perjuicio de que se hagan algunas precisiones en la medida que sean necesarias para particularizar circunstancias de ocurrencia frecuente sobre las cuales sea procedente efectuar interpretación normativa.

El Acuerdo 65 de 2002 efectivamente dice en sus artículos 23 a 25:

**“Artículo 23. Hecho generador.** Son hechos generadores del impuesto complementario de avisos y tableros, los siguientes hechos realizados en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá:

1. La colocación de vallas, avisos, tableros y emblemas en la vía pública, en lugares públicos o privados visibles desde el espacio público.
2. La colocación de avisos en cualquier clase de vehículos.

**Artículo 24. Sujeto pasivo.** Son sujetos pasivos del impuesto complementario de Avisos y Tableros los contribuyentes del impuesto de industria y comercio que realicen cualquiera de los hechos generadores del artículo anterior.

**Artículo 25. Base gravable y Tarifa.** Se liquidará como complemento del impuesto de industria y comercio, tomando como base el impuesto a cargo total de industria y comercio a la cual se aplicará una tarifa fija del 15%.”

Desglosando el contenido de la norma que consagra el hecho generador de este impuesto podemos decir entonces que el impuesto complementario de avisos y tableros se genera por la colocación de:

- Vallas
- Avisos
- Tableros
- y emblemas

Gravamen que se causa siempre y cuando dichos objetos se encuentren ubicados sobre la vía pública o en espacios públicos o privados visibles desde el espacio público. También está gravada la colocación de avisos sobre los vehículos.

El hecho gravado o hecho imponible o presupuesto de hecho es aquel definido expresamente en la ley, indicativo de capacidad jurídica y económica que al realizarse produce el nacimiento de la obligación tributaria.<sup>115</sup>

El tratadista Pérez de Ayala<sup>116</sup> señala que el hecho imponible debe configurarse sobre dos ideas fundamentales: la primera, que es un hecho jurídico de creación legal que la propia constitución ha exigido que se establezca por el legislador y, segunda, que el

<sup>115</sup> Leyva Zambrano, Múnera Cabas y Angel de la Torre. Elementos de la Obligación Tributaria, en Derecho Tributario del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Pag. 424.

<sup>116</sup> Citado en el artículo ya referido, Pag. 423.

hecho previsto, en hipótesis, en abstracto, por la norma legal, debe revelar capacidad contributiva del sujeto obligado a pagar el correspondiente tributo.

Vemos entonces que dentro.

Resumiendo podemos decir que el hecho generador lo integra:

3. Un elemento jurídico o hecho descrito en la ley como gravada.
4. Un elemento económico, consistente en la capacidad contributiva del sujeto que realiza la conducta, la cual tiene su fuente en el hecho descrito en la norma.

En términos sencillos podemos decir que, para que se configure el tributo, en primer lugar debe existir el hecho generador o sea la conducta gravada perfectamente descrita en la norma y que dicha conducta implique la aparición de una capacidad contributiva en quien la realiza.

En tal sentido conviene precisar si la descripción de actividades gravadas con el impuesto complementario de avisos y tableros, constituye una referencia enunciativa estando la conducta descrita en términos genéricos, o por el contrario constituye una mención taxativa que de no realizarse implica la no ocurrencia del tributo.

Los términos aviso, valla, tablero o emblema son especies de medios de publicidad exterior, pero el artículo 23 del Acuerdo 65 de 2002 no se refiere a ellos de manera genérica sino que menciona algunos de ellos de manera específica. En tal sentido podemos inferir que el hecho generador del impuesto complementario de avisos se encuentra descrito en la norma de manera taxativa y por tanto no es extensible a otras formas de publicidad no descritas.

Para precisar sobre los medios de publicidad que se encuentran gravados con el impuesto complementario de avisos y tableros, hemos de referirnos al Decreto 959 del 2000 compilatorio de los Acuerdos 1 de 1998 y 12 de 2000 los cuales reglamentan la publicidad Exterior Visual en el Distrito Capital de Bogotá. En ellos se define:

“Entiéndase por **valla** todo anuncio permanente o temporal utilizado como medio masivo de comunicación, que permite difundir mensajes publicitarios, cívicos, comerciales, turísticos, culturales, políticos, institucionales, artísticos, informativos o similares; que se coloca para su apreciación visual en lugares exteriores y que se encuentra montado sobre una estructura metálica u otro material estable con sistemas fijos; el cual se integra física, visual, arquitectónica y estructuralmente al elemento que lo soporta.” (Artículo 10)

“Entiéndase por **aviso** conforme al numeral 3º del artículo 13 del Código de Comercio el conjunto de elementos distintos de los que adornan la fachada, compuesto por logos y letras o una combinación de ellos que se utilizan como anuncio, señal, advertencia o propaganda que con fines profesionales, culturales, comerciales, turísticos o informativos se instalan adosados a las fachadas de las edificaciones.” (Artículo 6º)

Los **tableros** “son vallas electrónicas en los cuales se podrá anunciar únicamente información ambiental, servicios públicos, medidas o sistemas de seguridad o transporte, prevención de riesgos, así como campañas culturales, cívicas, de recreación y salud pública... Estos elementos no podrán anunciar



electrónicamente marca, producto o servicio con propósito comercial alguno. El área expuesta del elemento será inferior a 8 metros cuadrados. Quienes patrocinen la colocación de tableros electrónicos tendrán derechos a hacer anuncios publicitarios fuera del tablero electrónico en un área no mayor al 10%” (Artículo 11).

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua española define:

“**emblema**. (Del lat. *emblēma*, y este del gr. *ἔμβλημα*, adorno superpuesto).

1. m. Jeroglífico, símbolo o empresa en que se representa alguna figura, al pie de la cual se escribe algún verso o lema que declara el concepto o moralidad que encierra. U. t. c. f.
2. m. Cosa que es representación simbólica de otra.
3. m. Bol. Bandera (ll tela que se emplea como enseña).”

“**pancarta**. (Del b. lat. *pancharta*, y este del gr. *πᾶν*, todo, y *χάρτες*, hoja, papel).

1. f. Pergamino que contiene copiados varios documentos.
2. f. Cartelón de tela, cartón, etc., que, sostenido adecuadamente en una o varias pértigas, se exhibe en reuniones públicas, y contiene letreros de grandes caracteres, con lemas, expresiones de deseos colectivos, peticiones, etc.”

Las características de los elementos de publicidad como son pancartas que se fijan de manera eventual u ocasional y que se retiran una vez se concluye el certamen, se ajustan a los definidos en los artículos 17 y 18 del Decreto 959 del 2000:


#### “Pasacalles o pasa vías y pendones

**ARTICULO 17.** —Definición. Son formas de publicidad exterior visual que tienen como finalidad anunciar de manera eventual o temporal una actividad o evento, o la promoción de comportamientos cívicos. Estos anuncios serán registrados ante el alcalde local. No podrán contener mensajes comerciales o de patrocinador en un área superior al veinticinco (25%) por ciento del tamaño total del pasacalle o pendón. Éstos podrán colocarse por un tiempo no superior a 72 horas antes del evento y durante el desarrollo del mismo.

**ARTICULO 18.** —Retiro o desmonte. Los pasacalles y los pendones registrados deberán ser desmontados por quien hizo el registro dentro de las siguientes veinticuatro (24) horas después de terminado el evento o actividad.”

Estos elementos mientras cumplan con las características de temporalidad y eventualidad previstas en los artículos 17 y 18 del Decreto 959 de 2000, y tengan la finalidad de anunciar un certamen o evento pasajero y que solo hacen alusión a la empresa como promotora del evento, pero no con el objeto de promocionar su imagen o nombre comercial, y que se retiran una vez se termina el mismo, no reúnen las características de aviso, valla, tablero o emblema y en consecuencia su colocación no es generadora del impuesto complementario de avisos y tableros.

Al Contrario, si la pancarta es utilizada en el espacio público con determinada forma de permanencia y para anunciar el nombre o razón social de la empresa o alguno de sus productos, nos encontramos ante el hecho generador del impuesto de avisos y tableros



y en consecuencia deberá liquidarse y pagarse dentro del formulario del impuesto de industria y comercio.

Para reafirmar el análisis normativo realizado, veamos un fragmento de la sentencia del Consejo de Estado Radicada 13009 del 20 de febrero de 2003, Magistrado Germán Ayala Mantilla, Actor BAVARIA S.A.:

“Sobre la forma como debe interpretarse la anterior norma, la Sección se pronunció en el fallo 12646 de fecha 12 de julio de 2002, con ponencia de Magistrado Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, y salvamento de voto del Magistrado Dr. Germán Ayala Mantilla, recogió el criterio jurisprudencial expresado en la sentencia de 7 de septiembre de 2001, - expediente 11813 Consejero Ponente Dr. Germán Ayala Mantilla -, el cual ahora se reitera por ser el criterio mayoritario de la Sección.

"De conformidad con las normas que regulan el impuesto, es un tributo de carácter municipal, cuyo hecho imponible quedó consagrado desde la ley de su creación, - Ley 97 de 1913 artículo 1o. literal k- consistente en "la colocación de avisos en la vía pública, coches, tranvías, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público". La Ley 14 de 1983, artículo 37 retomó el impuesto al que se referían las leyes 97 de 1913 y 84 de 1915 - que lo hizo extensivo a favor de todos los municipios- y precisó otros aspectos del tributo que antes eran regulados directamente por los concejos municipales. El sujeto pasivo del tributo es la persona natural o sociedad en general, que desarrollando una actividad comercial, industrial o de servicios, usa el espacio público<sup>117</sup> para difundir el nombre comercial o la acreditación de su actividad, su establecimiento o sus productos, a través de avisos y tableros. La tarifa es fija del 15% y se aplica a la base gravable, que es el monto del impuesto de industria y comercio liquidado a cargo de sujeto pasivo. Es un impuesto, complementario del de industria y comercio para efectos de su liquidación y cobro.

Finalmente, el decreto 3070 de 1983, expedido para reglamentar la ley 14 de 1983 en el artículo 10 determinó que "el impuesto de avisos y tableros de que trata el artículo 37 de la ley 14 de 1983, se aplica a toda modalidad de aviso, valla (y comunicación al público)". Al respecto recuerda la Sala que esta última frase fue declarada nula por esta Corporación mediante la sentencia del 22 de junio de 1990, Rad. No.0393, al considerar que la indicada expresión - "comunicación al público", "es de muy amplio significado e incluye innumerables formas de comunicación con el público como radio, televisión, revistas y muchas otras no previstas por el legislador como generadores del tributo", lo que "permite a los municipios ampliar la materia gravable con lo cual se desborda la facultad reglamentaria invadiendo el campo de acción propio del legislador quebrantando el art. 43 (ant.) de la Constitución".

Es importante destacar del anterior marco normativo, que el impuesto de avisos y tableros es un impuesto diferenciado en sus elementos esenciales del de industria y comercio, particularmente en el hecho imponible, puesto que su

---

<sup>117</sup> Por espacio público se entiende ". . . el conjunto de inmuebles públicos y los elementos arquitectónicos y naturales de los inmuebles privados, destinados por su naturaleza, por su uso o afectación, a la satisfacción de necesidades urbanas colectivas, que trascienden, por tanto los límites de los intereses individuales de los habitantes", tal como lo define el artículo 5 de la Ley 9ª de 1989

naturaleza no varía por el hecho de que la ley 14 de 1983 le haya dado el carácter de complementario para efectos de su liquidación y cobro.

Así lo ha entendido la Sala al precisar en reiterada jurisprudencia<sup>118</sup> que para que se realice el hecho imponible y surja la obligación tributaria del impuesto de avisos y tableros es indispensable que el sujeto pasivo además de realizar las actividades industriales, comerciales o de servicios, utilice el espacio público para anunciar y difundir su actividad industrial, comercial o de servicios mediante la colocación de avisos y tableros; de tal suerte que si ello no ocurre, no surge la obligación tributaria por tal concepto a cargo del sujeto pasivo.

El establecimiento del gravamen de avisos y tableros apoyado en la utilización del espacio público con los fines antes indicados, adquiere mayor incidencia a partir de la Constitución de 1991, si se tiene en cuenta que precisamente uno de los fundamentos que estructuran el Estado Social de Derecho es el mejoramiento de la calidad de vida de las personas, en la que indudable valor y connotación tiene el espacio público, cuya protección e integridad y su destinación al uso y goce común, de conformidad con el artículo 82 de la Constitución Política<sup>119</sup>, se encuentran a cargo del Estado.

El anterior ordenamiento legal fue adicionado con las previsiones de las normas en las que apoya su criterio el recurrente, contenidas en la Ley 140 de 1994, "Por la cual se reglamenta la Publicidad Exterior Visual en el territorio nacional" y cuyos "objetivos" definidos en su artículo 2, consisten en "mejorar la calidad de vida de los habitantes del país, mediante la descontaminación visual y del paisaje, la protección del espacio público y de la integridad del medio ambiente, la seguridad vial y la simplificación de la actuación administrativa en relación con la Publicidad Exterior Visual.

...

Por su parte, el artículo 14 tiene el siguiente texto:

"ARTICULO 14. IMPUESTOS. Autorízase a los Concejos Municipales, Distritales y de las entidades territoriales indígenas que se creen, para que a partir del año calendario siguiente al de entrada en vigencia de la presente ley, adecuen el impuesto autorizado por las Leves 97 de 1913v 84 de 1915. al cual se refieren la Ley 14 de 1983. el Decreto 1333 de 1986 y la Ley 75 de 1986 de suerte que también cubra la colocación de toda Publicidad Exterior Visual. definida de conformidad con la presente Ley En ningún caso, la suma total de impuestos que ocasione cada valía podrá superar el monto equivalente a cinco (5) salarios mínimos mensuales por año.

Las autoridades municipales tomarán las medidas necesarias para que los funcionarios encargados del cobro y recaudo del impuesto reciban los nombres y el número del NIT de las personas que aparezcan en el registro de Publicidad Exterior Visual de que trata el artículo 12 de la presente Ley."

<sup>118</sup> 2 Cfr. Entre otras, sentencias del 5 de octubre de 1990, expediente 2583, C.P. Dr. Jaime Abella z, actor Enka de Colombia S.A., del 19 del abril de 1991, expediente No. 3151, C.P. Dr. Guillermo Chahín L., actor Cicolac SA., del 6 de febrero de 1998, expediente 8710, C.P. Dr. Delio Gómez Leyva, actor, Cementos del Valle S.A..

<sup>119</sup> "Artículo 82. Es deber del Estado velar por la protección de la integridad del espacio público y por su destinación al Liso común, el cual prevalece sobre el interés particular.

Precisa la Sala que la ley enmarcada dentro de los especiales deberes del Estado de preservar en general el medio ambiente, evitar su deterioro y proteger el patrimonio ecológico, al expedir la reglamentación atinente a la publicidad exterior visual, determinó que la utilización del espacio público local mediante la colocación de las vallas que constituyen la denominada publicidad exterior visual, fuera gravada autónomamente con una nueva carga impositiva traducida en la autorización para el cobro de un gravamen con una tarifa de carácter especial, a favor de las entidades territoriales del nivel municipal y los territorios indígenas.

...

En este sentido la Sala, luego de reexaminar el tema, rectifica el criterio expuesto en la sentencia citada por la parte demandante, dictada el 7 de septiembre de 2001, dentro del expediente No. 11813, C.P. Dr. Germán Ayala M., oportunidad en la que analizó el alcance de una parte de la disposición superior e interpretó, que "la norma legal lo que autoriza es a adecuar el impuesto de avisos y tableros, (...) para que éste incluya otra actividad como gravable, de suerte que su finalidad es ampliar el hecho generador del referido impuesto y no la creación de un impuesto autónomo e independiente"


...

La anterior posición no la comparte la Sala, no solamente por las conclusiones antes extraídas de la interpretación armónica de la normatividad respectiva, sino porque al tratarse de tributos con elementos plenamente identificados, con hechos gravados completamente diferenciados, se descarta de plano que en el gravamen de avisos y tableros esté subsumido el creado para la publicidad exterior visual, así como la posibilidad de que se presente doble tributación.

A lo anterior se agrega lo expresado al analizar el impuesto de avisos y tableros, en el sentido de que la sola circunstancia de generarse el impuesto de industria y comercio por el ejercicio de las actividades con él gravadas, no implica que automáticamente se origine la carga por avisos y tableros, ya que este no grava el ejercicio de las mencionadas actividades, sino "la colocación de avisos..", por lo que es indispensable que sus sujetos pasivos utilicen el espacio público con avisos o tableros."

Vemos que a partir de la autorización de la Ley 97 de 1913, se crea en un comienzo el impuesto complementario de avisos y tableros, que gravaba a los contribuyentes del impuesto de industria y comercio que utilizaran el espacio público para la exhibición de avisos o tableros con fines publicitarios (artículo 37 de la Ley 14 de 1983 y artículo 10 del Decreto 3070 de 1983.

Conviene precisar para los efectos del presente estudio que el Decreto 3070 de 1983, en su artículo 10 determinó que "el impuesto de avisos y tableros de que trata el artículo 37 de la ley 14 de 1983, se aplica a toda modalidad de aviso, valla (y comunicación al público)", frase esta última que fue declarada nula por el Consejo de Estado mediante la sentencia del 22 de junio de 1990, Rad. No.0393, al considerar que la indicada expresión "-comunicación al público", "es de muy amplio significado e incluye innumerables formas de comunicación con el público como radio, televisión, revistas y muchas otras no previstas por el legislador como generadores del tributo", lo que "permite a los municipios ampliar la materia gravable con lo cual se desborda la facultad



reglamentaria invadiendo el campo de acción propio del legislador quebrantando la misma Constitución.

Es cierto que la Ley 140 de 1993 autorizó a los concejos municipales y distritales a extender el gravamen autorizado por la Ley 97 de 1913 a todas las formas de publicidad exterior, pero en el caso de la corporación administrativa capitalina, solamente lo extendió para el caso de el impuesto complementario de avisos y tableros a las vallas, tableros y emblemas. Hacerlo extensivo a otras formas de publicidad exterior sería incurrir en la misma razón que generó la nulidad de la expresión “y comunicación al público” en la sentencia 393 del 22 de junio de 1990 del Consejo de Estado, pues de igual forma resulta sumamente amplio el concepto de lo que se entiende por “todo tipo de publicidad exterior visual”, razón lógica para que el Concejo de Bogotá al expedir el Acuerdo 65 de 2002, en su artículo 37 solo haya incluido como hecho generador del tributo de avisos y tableros, de manera taxativa, la colocación de vallas, avisos, tableros y emblemas, en el espacio público o visible desde él. Se caería en un error de indefinición de la base gravable tratar de extender el tributo a toda forma de publicidad exterior, y como lo advertimos al comienzo de este texto en los apuntes de doctrina citados, por principio constitucional el hecho generador debe estar perfectamente definido en la ley o en la norma que la desarrolla.

Así llegamos a la conclusión con la cual damos respuesta a sus preguntas numeradas 1, 2 y 3, que el impuesto complementario de avisos y tableros solo se genera por la colocación de avisos, vallas, tableros y emblemas sobre la vía pública o visible desde el espacio público. Por consiguiente, la fijación de elementos que no tengan estas características de aviso, valla, tablero o emblema no generan el impuesto complementario de avisos y tableros.

En cuanto al procedimiento para solicitar la devolución del impuesto de avisos y tableros indebidamente liquidado y pagado y el término para tal efecto, es preciso comentarle que se debe presentar inicialmente una solicitud para corregir la declaración del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, dentro del año siguiente contado a partir de la fecha de vencimiento del plazo para declarar, de conformidad con lo previsto en el artículo 20 del Decreto 807, concordante con el 589 del Estatuto Tributario Nacional, modificado por el artículo 8º de la Ley 383 de 1997.

Una vez se obtenga la corrección por menor valor se presenta la solicitud de devolución o compensación del salgo a favor así generado, dentro del término de dos años establecido en el artículo 147 del Decreto 807 de 1993, contado desde el vencimiento del plazo para declarar o del pago de lo no debido.

Conviene precisar que el renglón referente al impuesto complementario de avisos y tableros es independiente de aquel referente al impuesto de industria y comercio y en consecuencia no se pueden hacer modificaciones que tengan un valor neto a modificar como resultado de la combinación de los dos impuestos. Reiteramos que se trata de dos impuestos autónomos, solo que se recaudan de manera complementaria en un mismo formulario.

## CONCEPTO No.1097

Ref: Radicación No. 2005ER27780

Tema: Industria y Comercio

Subtema: Base gravable en la actividad de venta de activos movibles.

### Pregunta

El consultante solicita se emita concepto sobre los siguientes aspectos tributarios:

Relata que una compañía se dedica a la importación de vehículos nuevos y su posterior comercialización a diferentes personas naturales y jurídicas como los concesionarios, toma cada año varios de esos vehículos que importa y los lleva como activos fijos para el uso de sus principales funcionarios. Al cabo de ese año por cambio de modelo esta compañía vende esos vehículos que están como activos fijos y lleva al activo fijo los nuevos vehículos importados.

Expresa que teniendo en cuenta que en el objeto social de la compañía no está la compraventa de vehículos usados, pregunta:

1. ¿Esta obligada esta compañía a pagar impuesto de ICA sobre la venta de estos activos fijos?
2. Si es así ¿Cual es la base gravable en la venta de estos vehículos usados?
3. Si la venta de los vehículos usados genera una pérdida, ¿También debería pagarse el impuesto de ICA?

### Respuesta

Con ocasión al mandato conferido por los numerales 2 y 3 del artículo 22 del Decreto Distrital 333 del 2003, no es posible para esta oficina dar respuesta a los casos de manera particular. Por ello daremos curso a la presente en los términos generales como sigue:

La base gravable del impuesto de industria y comercio, en la ciudad capital, está definida en el Artículo 42 del Decreto 352 de 2002:

Artículo 42. Base gravable.

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

Parágrafo primero. Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

Parágrafo segundo. Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta. (Subraya ajena a texto)

De lo cual podemos concluir fácilmente que la base gravable del tributo la conforman la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones de ley que perciba un contribuyente por el ejercicio de una actividad gravada en jurisdicción de Bogotá. Las únicas deducciones posibles desglosadas del artículo arriba citado:

- Los ingresos correspondientes a actividades exentas;
- Los ingresos por actividades no sujetas;
- El valor de las devoluciones;
- El menor valor representado en las rebajas y descuentos que otorgue a los destinatarios de los bienes o servicios ofrecidos;
- Los ingresos por exportaciones; y
- Los ingresos por la venta de activos fijos.

Para precisar esta última deducción el Estatuto Tributario Nacional, define los activos fijos en el artículo 60:

“ (...)ARTICULO 60. CLASIFICACION DE LOS ACTIVOS ENAJENADOS. Los activos enajenados se dividen en movibles y en fijos o inmovilizados.


Son activos movibles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable.

Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.(...)”.

Además de la definición anterior, conviene citar el texto de una sentencia del Consejo de Estado de fecha marzo 3 del año dos mil cinco (2005). Radicación número: 25000-23-27-000-1001-01543-01-14281 ACTOR: EMBOTELLADORAS DE SANTANDER S.A. en la cual se analiza la diferencia entre activos fijos y activos móviles:

“ (...) Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.

Sobre la naturaleza de los activos, atendiendo a la clasificación prevista en la norma transcrita, ha dicho la Sala en varias oportunidades, que la diferencia



fundamental entre activos fijos y activos móviles radica en que estén destinados o no a la enajenación dentro del giro de los negocios del contribuyente, de manera que si un bien se enajena dentro del giro ordinario de los negocios tiene el carácter de activo movable, pero si no está destinado a ser enajenado en desarrollo de la actividad ordinaria de la empresa, es un activo fijo o inmovilizado.

**También ha precisado la Sección que la permanencia del activo en el patrimonio de la empresa o su contabilización como activo fijo, son circunstancias que no modifican el carácter de activos movibles, de los bienes que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios, porque el carácter de activo fijo no lo da el término de posesión del bien dentro del patrimonio, sino su destinación específica.** Aun cuando el término de dos años de posesión del activo, sea un elemento que permite en materia de impuesto de renta, tratar el ingreso percibido por la enajenación como renta ordinaria o ganancia ocasional.

Bajo el criterio expuesto, es necesario verificar en cada caso la destinación de los bienes y la circunstancia de que corresponda al giro ordinario de los negocios de la empresa. Para el caso concreto, se observa que según el certificado de existencia y representación de la sociedad demandante su objeto social principal es: "La producción, distribución y venta de jarabes, sodas, aguas minerales, bebidas gaseosas y productos alimenticios de cualquier índole;..."


Ha sostenido la demandante a través del debate, que los envases retornables dados de baja por su obsolescencia, y sobre los cuales solicitó la deducción por pérdida de activos, fueron contabilizados como activos fijos, en cumplimiento de precisas normas contables contenidas en el Decreto 2649 de 1993, y no están destinados a ser enajenados en el giro ordinario de los negocios porque la sociedad no enajena envases retornables.

**Respecto a la contabilización de los "envases" como activos fijos, ha expresado la Sala que la clasificación contable de tales bienes, es independiente de la regulación especial contenida en las normas tributarias, frente a la definición de la naturaleza de los activos enajenados, para efectos del impuesto de renta.**

Ahora bien, en cuanto a la naturaleza de los activos representados en los envases, ha sido reiterado el criterio de la Sala, según el cual se considera que (...) el envase no constituye un activo fijo, toda vez que en la entrega de la bebida se presenta la enajenación del líquido y de la botella en la cual va envasado, enajenación que ocurre dentro del giro ordinario de la actividad de la empresa productora, sin que el hecho de la permanencia en stock o en existencias, o la contabilización como activos fijos, modifique su carácter de activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios de la empresa, ya que los mismos se van utilizando gradualmente a lo largo del proceso productivo y se venden conjuntamente con el líquido."2

El anterior criterio si bien se ha expuesto en procesos donde lo discutido es la procedencia del IVA descontable por la compra de envases y la deducción de gastos en el impuesto de Industria y Comercio, resulta igualmente aplicable al impuesto de renta, y concretamente al caso bajo examen, habida consideración que precisamente el objeto social de la empresa demandante es la producción, distribución y venta de bebidas gaseosas, en la cual la entrega del envase al





momento de la enajenación de la bebida gaseosa se hace imprescindible, por lo menos en las ventas iniciales a los distribuidores, es decir los envases ya sean "retornables" o "no retornables" son enajenados con el líquido, y en el giro ordinario de la actividad de la empresa productora, ya que el consumidor en el momento de la compra adquiere la propiedad del envase, y queda en libertad de retornarlo o no para su reutilización por la empresa y según sea el caso, obtener el producto a un menor costo. (...)" (Se resalta)

Entonces para resolver la consulta, podemos concluir que el impuesto de industria y comercio grava las actividades industriales, comerciales y de servicios y la base gravable está constituida por los ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones de ley, dentro de la que se encuentra la venta de activos fijos, y para que un bien sea considerado como activo fijo, no importa que se contabilice como activo fijo o su permanencia en el tiempo, sino su destinación específica y que no corresponda a una enajenación del giro ordinario de los negocios. Únicamente, cuando la operación comercial se realice para vender unos bienes catalogados como activos fijos, el ingreso que se perciba no será parte de la base gravable.


Ahora bien, evacuada la primera pregunta nos referiremos a los interrogantes dos y tres conjuntamente por envolver el mismo tema, con relación a la base gravable del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros cuando se genera pérdida.

Lo primero que hay que dejar claro es que la base gravable del impuesto de industria y comercio como se ha repetido a lo largo de la presente consulta, está constituida por los ingresos netos percibidos en ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios. 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, tal como lo dispone el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002. Conforme lo establece la norma en comento, no existe deducción de ley en la base gravable del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, que se refiera al concepto de pérdida.

De esta forma, debemos precisar que se entiende por ingreso. Los **ingresos** encuentran su definición en el Artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 como "aquellos que representan flujo de entrada de recursos, en forma de incremento del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas en un período, que no provienen de los aportes de capital."

En este orden de ideas, **los ingresos son flujos de entrada de recursos**, lo que hace que exista independencia de si hay o no utilidad en la actividad desarrollada, lo que quiere decir es que por ejemplo en el caso de actividades comerciales, así se venda un producto a menor costo de lo que fue adquirido se genera un ingreso que constituye base gravable en el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros.

La jurisprudencia ha sido reiterada en el sentido de insistir en que la base gravable del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, está constituida por los ingresos



netos de los cuales se resta los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.

Conforme lo anterior, si existe una entrada de recursos relacionada con las actividades comerciales, industriales y de servicios, independientemente que en el caso de ventas no reporte utilidad, constituye un ingreso gravado con el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros.

Para corroborar esta afirmación, traemos a colación un aparte de la siguiente sentencia:

“ (...) <sup>120</sup>Así en sentencia de 6 de agosto de 1998, radicación 8955, Consejero Ponente : Dr. Julio Enrique Correa Restrepo se dijo:

"De acuerdo con los términos de la Ley 14 de 1983, la naturaleza jurídica de la persona o entidad respecto de la cual se configura el hecho generador del impuesto de industria y comercio, no es factor determinante de la calidad de sujeto pasivo del gravamen, ya que tal distinción no está prevista en la ley. **De igual forma, se ha considerado, que al ánimo de lucro propio de las actividades comerciales no constituye presupuesto legal para la procedencia del gravamen, en cuanto el hecho imponible surge por la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios destinados a satisfacer las necesidades de la comunidad**, ya sea que estas se cumplan de manera permanente u ocasional y además porque a los términos del artículo 36 ibídem, la enunciación de las actividades sobre las cuales recae la materia imponible no es taxativa sino enunciativa, razón por la cual, basta la comprobación del supuesto de hecho previsto como generador del tributo para que surja la calidad de sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio. Al respecto ha precisado la Sala: "la Ley 14 de 1983 reguló íntegramente en relación con el gravamen de industria y comercio, lo atinente al hecho generador, los sujetos pasivos, las exenciones y las prohibiciones a los municipios de gravar determinadas actividades, de tal manera que, si el impuesto recae sobre las actividades industriales, comerciales o de servicios y si la ley señala como sujetos pasivos a las personas naturales o jurídicas o sociedades de hecho, que realicen las citadas actividades, sin distinciones en razón a su naturaleza jurídica, no le es dable al intérprete entrar a hacer la diferenciación con el objeto de concluir que la Empresa Nacional de Telecomunicaciones TELECOM no se halla sujeta al gravamen en cuestión.(...)" Se resalta

Finalmente, es importante anotar que es indiferente, que los ingresos se hayan generado en desarrollo o no del objeto social, lo importante en el impuesto de industria y comercio es que se generen por actividades gravadas con este impuesto. Con relación a este tema se pronunció el Consejo de Estado <sup>121</sup> al expresar:

---

<sup>120</sup> Sentencia del Consejo de Estado 41001 23 31 000 1994 7686 0112297 del 22 de febrero de 2002. Consejera Ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA. Actor: EMPRESA NACIONAL DE TELECOMUNICACIONES -TELECOM-

<sup>121</sup> Sentencia del Consejo de Estado 12299 del 16 de noviembre de 2001. Consejera Ponente: LIGIA LÓPEZ DÍAZ. Actor: LLOREDA GRASAS S.A.

“ (...)El primer cargo de la demanda es que los ingresos adicionales no hacen parte de su objeto social principal, citando como violado el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, que dispone:

“El impuesto de industria y comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: devoluciones -ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones-, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.(...)”

Por su parte, el artículo 29 del Acuerdo No. 003 del 6 de enero de 1994, proferido por el Concejo Municipal de Yumbo (Valle) recoge en la misma forma la base gravable establecida en la Ley.

**Como se observa, de la disposición transcrita no puede deducirse que los ingresos originados en actividades no consagradas en el objeto social de una empresa no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.**

**El legislador no hizo distinción alguna entre los ingresos provenientes del cumplimiento del objeto social y los que no lo son, al contrario la base gravable se liquida teniendo en cuenta los ingresos brutos del año anterior, dentro de los que se encuentran los ordinarios como los extraordinarios, sin perjuicio de la exclusiones legales.**

Dado que es indiferente, que los ingresos se hayan generado en desarrollo o no del objeto social, este cargo no está llamado a prosperar. (Se resalta).

#### **CONCEPTO No. 1104**

Ref: Radicación: 2005ER46715 – 30.06.2005

Tema: Industria y Comercio


Subtema: No sujeción o deducción por exportación a través de Sociedad de Comercialización Internacional –CI-.

#### **Pregunta**

¿Una persona natural o jurídica que vende sus productos a una Comercializadora Internacional, tiene los mismos beneficios de los exportadores, en cuanto al impuesto de industria y comercio?

#### **Respuesta**

La consulta, tal como se advierte, se absuelve de forma general, bajo los parámetros expresos del Decreto No. 333 de 2003, sin que sea posible para esta dependencia



resolver situaciones particulares que se sustraen de su competencia, por lo cual, en primera instancia procedemos a establecer que:

En este momento, la normativa aplicable al Distrito Capital se halla contenida en el Decreto Distrital 352 de 2002, cuyo artículo 32, al referirse al hecho generador del impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros señala:

**“Artículo 32. Hecho generador.**

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

Por su parte el Artículo 41, 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.”

De la interpretación armónica de las citadas normas se infiere que es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho que en la jurisdicción del Distrito Capital realice actividades industriales, comerciales o de servicios, a menos que la actividad ejercida o el sujeto que la realiza, tenga contemplado en forma expresa un tratamiento preferencial que lo excluya de la sujeción o del pago del impuesto que nos ocupa (no sujeción o exención).

Respecto de las no sujeciones el precitado Decreto Distrital, señala

**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.**  
(Negrilla Ajena al texto)

(...)

**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.** (Subraya ajena al texto)

En cuanto a qué constituye la base gravable del impuesto en cuestión, el artículo 42 ibídem preceptúa:

## “Artículo 42. Base gravable.

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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. (Subraya ajena al texto)

Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

**Parágrafo primero.** Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

**Parágrafo segundo.** Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta.”

De las normas transcritas se deduce que los sujetos pasivos del impuesto deberán tributar sobre la totalidad de los ingresos netos que se perciban en ejercicio de una actividad industrial, **comercial** o de servicios en jurisdicción de Bogotá D.C., y las únicas deducciones posibles de realizar, son aquellas taxativamente señaladas en las normas.

*En materia del Impuesto de Industria y Comercio, el legislador le ha dado a las exportaciones una connotación especial, dirigida a dos aspectos claramente definidos, a saber:*

- 1.- Un tratamiento de **no sujeción** al impuesto de industria y comercio, orientado exclusivamente a la **producción** nacional de artículos destinados a la exportación y,*
- 2. – Un tratamiento de **deducción**, con el fin depurar la base sobre la cual se deberá liquidar el impuesto de Industria y Comercio.*

*Pasamos a desarrollar en detalle estos dos aspectos:*

### -NO SUJECIÓN AL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

Las **No sujeciones** consisten en la manifestación expresa que hace el legislador respecto de la exclusión de ciertos individuos o actividades, según el caso, del hecho generador que configura el impuesto. La no sujeción se manifiesta en la no presentación de declaraciones tributarias y el no pago del impuesto.

Al tenor del precitado artículo 39 del Decreto 352 de 2002 se deben conjugar dos elementos esenciales para que se tipifique la no sujeción, pues no basta con la producción de artículos sino constituye requisito sine qua non de la no sujeción, el que se destinen a la exportación.

Luego, la no sujeción estudiada, recae exclusivamente en la **producción** (de artículos destinados a la exportación), entendida como “...fabricar, elaborar cosas útiles..” según el Diccionario de la Lengua Española, y contemplada entre las actividades industriales objeto del pre transcrito artículo 33 del Decreto 352 de 2002.

De ahí que los sujetos que se encuentren de manera **exclusiva** dentro de la denominada “No sujeción”, no serán sujetos del impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital y en consecuencia ni lo declararán ni lo pagarán, en la medida en que toda la producción sea exportada, mediante la venta a sociedades de comercialización internacional –CI- , caso en que el productor directo se constituye en exportador indirecto, pues de conformidad con lo establecido en los literales a) y b) del párrafo 1º del artículo 1º del Decreto 1740 de 1994,

“Párrafo 1º. Para todos los efectos previstos en este Decreto y demás normas que lo adicionen o modifiquen, se presume que el proveedor efectúa la exportación desde:

a) El momento en que la Sociedad de Comercialización recibe las mercancías y expide el Certificado al proveedor –CP- o,

b) Cuando, de común acuerdo con el proveedor, expida un solo certificado al proveedor que agrupe las entregas recibidas por la Comercializadora Internacional, durante un período no superior a tres meses.”

## DEDUCCIÓN


En acápite anteriores se dijo que la base gravable del tributo está conformada por la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones de ley que perciba un contribuyente por el ejercicio de una actividad gravada en jurisdicción de Bogotá D.C., para el caso en estudio resulta relevante analizar la deducción correspondiente a los ingresos obtenidos por **exportaciones**.

Obsérvese que la norma establece que las exportaciones, en términos generales, constituyen una de las causas de deducción del impuesto referido y no puntualiza que se trate exclusivamente de la producción de bienes destinados a este fin, lo que conduce a inferir la viabilidad de que dentro de este concepto queden inmersas las exportaciones de servicios. En igual sentido se pronunció esta Subdirección mediante el Concepto 688, en el cual señaló:

“(…)

Actualmente existe en nuestro medio la figura de la “exportación de servicios”, no obstante, debe informarse al peticionario que para que a un agente se le califique de exportador éste ha de cumplir con todos y cada uno de los requisitos que en esta materia exige la normatividad vigente...”

Por tanto el contribuyente al hacer la liquidación del impuesto de industria y comercio, restará de los ingresos ordinarios y extraordinarios los ingresos obtenidos por las exportaciones efectivamente realizadas en el período gravable a declarar.



Debe tenerse en cuenta que para poder realizar la deducción a que nos estamos refiriendo, los sujetos deben cumplir con todas y cada una de las formalidades previstas en las normas y exigidas por las entidades reguladoras pertinentes.

Una vez se legalice la actividad de exportación de bienes o de servicios, el agente que la ejecuta, podrá deducir de la totalidad los ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre, los provenientes del ejercicio de esta actividad.

De lo expuesto, podemos colegir que los ingresos obtenidos por exportaciones, ya sea de bienes o servicios – dado que la norma no hizo distinción alguna- forman parte de las **deducciones** legalmente establecidas para determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Luego una vez realizada y debidamente legalizada la exportación de bienes o servicios directamente o a través de la Sociedad Comercializadora Internacional – CI – previo cumplimiento de los requisitos establecidos por la normatividad pertinente, el agente que la ejecute podrá deducir de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre los provenientes de la citada exportación.

Establecido el hecho de que sobre el promedio mensual de ingresos obtenidos tanto por personas naturales y jurídicas como por sociedades de hecho, se pueden deducir de la base gravable los ingresos obtenidos por la venta de artículos de producción nacional destinados a la exportación, encontramos que para ello existen requisitos, los cuales están previstos en el artículo 43 del precitado Decreto Distrital 352 de 2003, como sigue:

**“Artículo 43. Requisitos para la procedencia de las exclusiones de la base gravable.**

Para efectos de excluir de la base gravable los ingresos que no conforman la misma, se deberá cumplir con las siguientes condiciones:

1) *En el caso de los ingresos provenientes de la venta de artículos de producción nacional destinados a la exportación, al contribuyente se le exigirá, en caso de investigación, el formulario único de exportación o copia del mismo y copia del conocimiento de embarque.*

2) En el caso de los ingresos provenientes de la venta de artículos de producción nacional destinados a la exportación, cuando se trate de ventas hechas al exterior por intermedio de una comercializadora internacional debidamente autorizada, en caso de investigación se le exigirá al interesado:

a) La presentación del certificado de compra al productor que haya expedido la comercializadora internacional a favor del productor, o copia auténtica del mismo, y

b) Certificación expedida por la sociedad de comercialización internacional, en la cual se identifique el número del documento único de exportación y copia auténtica del conocimiento de embarque, cuando la exportación la efectúe la sociedad de

comercialización internacional dentro de los noventa días calendario siguientes a la fecha de expedición del certificado de compra al productor.”

Hechas las anteriores aclaraciones, es necesario concluir que tanto la persona natural como la jurídica que venden sus productos a una Comercializadora Internacional con el fin de que ésta los exporte, podrán excluir de la base gravable del impuesto de industria y comercio, los ingresos obtenidos por dicha venta.

## **CONCEPTO No. 1107**

Ref: agosto 29 del 2005

Tema: Impuesto De Industria Y Comercio

Subtema: No sujeción actividad cultural artistas y periodistas como profesionales independientes

### **Pregunta**

A los artistas y periodistas que no ostentan el título universitario pero que se les ha expedido tarjeta profesional por parte del Ministerio de Educación Nacional, ¿se debe considerar como “Profesionales Liberales” y por ende, otorgárseles el tratamiento tributario propio de éstos?

La tarjeta profesional otorgada a artistas y periodistas por parte del Ministerio de Educación Nacional, debe ser convalidada para todos sus efectos como título profesional otorgado por Institución de Educación Superior, debidamente autorizada por el Gobierno Nacional?

### **Respuesta**

En primer término se hace necesario precisar la normatividad que cobija el tratamiento a los profesionales independientes dentro del impuesto de industria y comercio, teniendo especial consideración en el supuesto de que los oficios objeto del presente concepto puedan ser considerados como profesionales liberales para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como para los beneficios derivados de dicha categorización.

En materia tributaria es el Acuerdo 9 de 1992 en su artículo 9º, el que establece los requisitos para que se configure una profesión liberal. Estos son:

1. Que sea persona natural
2. Que sean actividades reguladas por el Estado.
3. Que haya obtenido el título académico.



4. Que sean títulos académicos de educación superior otorgados por instituciones docentes autorizadas.

Bajo estos parámetros, para que pueda adquirirse el calificativo de profesional liberal, se debe cumplir taxativamente con los requisitos anteriormente señalados, entendiéndose sin lugar a discusión, de la norma transcrita, que la obtención de un título académico es elemento determinante para que una persona que además de cumplir con los demás requisitos ser persona natural, y ejercer una actividad regulada por el Estado, ostente un título académico de educación superior otorgado por las instituciones docentes autorizadas para tal fin.

De manera tal, que la obtención de la tarjeta profesional expedida por el Ministerio de Educación para quienes se dedican a tales oficios como son arte y periodismo, representa que las actividades consistentes en la prestación de un servicio similar al desarrollo de una profesión liberal, se encuentre enmarcada dentro de dicho concepto.

Ahora bien, en atención a que el tema en cuestión se refiere a dos casos diferentes en particular (artistas y periodistas) y que cada uno de éstos tiene un tratamiento normativo y jurisprudencial diferente haremos un análisis separado para cada uno de ellos.

#### Artistas

Mediante el Decreto Extraordinario 2166 de 1985 se creó el fondo de seguridad social del Artista colombiano, con el objeto de otorgarle protección dentro del derecho a la seguridad social que éste tiene, creando para el efecto una tarjeta profesional, la cual, solamente tiene alcances para efectos de seguridad social.

“ ...

#### DECRETO EXTRAORDINARIO 2166 DE 1985 ( agosto 9)

Por el cual se crea en fondo de seguridad social del artista colombiano y se dictan otras disposiciones.

El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confiere la Ley 25 de 1985,

DECRETA:

TITULO I

DE LA CONDICION DEL PROFESIONAL DEL ARTE

Artículo 1 Son profesionales del arte los artistas, empíricos o académicos, que demuestren que han ejercido o ejercen actividades inherentes al arte en cualquiera de sus distintas expresiones todo conforme a lo previsto en el presente Decreto. (el subrayado es propio)

...

Artículo 4 Una vez cumplido lo ordenado en el literal b) del artículo 3º, el Ministerio de Educación Nacional expedirá al profesional del Arte una tarjeta que lo acredite como tal.”


Sobre las funciones y las demás facultades concedidas al Consejo Asesor para la Profesionalización del Artista, por el decreto extraordinario en mención ( Decreto 2166 de 1985) la Corte Suprema de Justicia se pronunció mediante sentencia del 20 de junio de 1990, respecto a la compatibilidad de estas funciones, con el alcance de las facultades extraordinarias conferidas, al considerar que tal ente “ puede ser un mecanismo operativo adecuado para cumplir las funciones que le atribuyó la ley 25 de 1985 al ejecutivo (...) dentro de las que se destacan las de establecer los requisitos que permitan la condición de profesional del arte (...)”; siendo declarado exequible este aspecto en tanto la finalidad de la ley 25 y del decreto que la desarrolló, no toca con el ejercicio de la actividad artística, teniendo en consideración que las resoluciones del Consejo Asesor no reglamentó la profesión del artista, sino que constituyó mecanismos idóneos para comprobar la condición de tal, con el fin de disfrutar **de los beneficios de previsión social y obtener plena garantía del derecho de asociación.**

Dentro de la misma sentencia y respecto a que el numeral II del artículo 1º de la Ley 25 de 1985 que señala “... determinar la condición de profesional del arte en sus distintas expresiones, para los alcances de esta ley”, sobre lo cual indicaba al demandante, no se encontraba ajustada a derecho; la Corte ha preceptuado que **“la determinación de la condición de profesional del arte se hace con el fin de incorporarla a las reglas que se dicten para garantizar el derecho de asociación y de previsión social precisamente a tales personas”** ( el subrayado el propio) aserto propio para reiterar que las reglamentaciones dictadas en relación con la expedición de la tarjeta profesional, no tocan con el ejercicio profesional, de otro lado, no existe disposición en contrario.

Dentro del proceso reseñado a pie de página<sup>122</sup>, se indican algunos apartes sobre los cuales se ha manifestado el autor, que bien vale la pena citar, y que a la letra preceptúa: “ Resulta equivocado, entonces considerar que el Gobierno Nacional carecía de facultades para, como lo hizo el artículo 3º del Decreto 2166 disponer que al Consejo Asesor le corresponde “establecer los requisitos que permitan calificar la condición de profesional del arte”, en efecto, la ley 25 despeja la duda acerca de lo que debe entenderse por tal, en tanto el artículo 1º expresamente dispone que se trata de una actividad profesional en cualesquiera de sus formas, que implica dedicación permanente como artista, librando al legislador extraordinario la atribución de determinar la condición de profesional del arte en sus distintas expresiones “ para los alcances de esta ley” **previsión social y asociación** ( el subrayado es propio), regulación que aparece en el título I del referido decreto – “ De la condición del profesional del arte, a cuyo tenor “ son o ejercen, actividades inherentes al arte en cualquiera de sus distintas expresiones, todo conforme a lo previsto en el presente decreto.”

En este orden de ideas, y en atención a que la finalidad propia de este estudio radica en determinar inicialmente si la tarjeta profesional expedida a los artistas por parte del Ministerio de Educación Nacional puede ser convalidada para todos sus efectos con la obtención de un título académico obtenido en institución educativa superior autorizada por el Gobierno Nacional, debe precisarse que en atención a que sobre el caso

<sup>122</sup>CARLOS JOSÉ REYES Una ley marco para la cultura, de la obra Documentos críticos sobre legislación cultural de COLCULTURA




particular deben tenerse en consideración, los fines de asociación y seguridad social perseguidos por el legislador al momento de expedir la reglamentación reguladora de dicha situación.

Con base en lo anterior y como ya ha sido indicado en líneas anteriores, el legislador tuvo como objetivo al expedir la Ley 25 de 1985, al igual que el decreto 2166 del mismo año, proteger al sector artístico del abandono al cual estaba sometido en aspectos legales tales como la seguridad social y los derechos de asociación; así que con base en lo preceptuado en el proyecto de ley de esta normatividad, así que con base en lo preceptuado en el proyecto de ley de esta normatividad, así lo dejó plasmado, expidiéndose dicha reglamentación con la intención real y objetiva de proteger estos derechos, sin inmiscuirse en lo relacionado con el ejercicio profesional, pues ha sido manifestado por la Corte, que “ **la determinación de la condición de profesional del arte se hace con el fin de incorporarla a las reglas que se dicten para garantizar el derecho de asociación y de previsión social precisamente a tales personas**”; respecto a lo que el Consejo de Estado en el concepto emitido a consulta con radicación 1515 del 18 de julio de 2003, ha manifestado que “ ... las reglamentaciones dictadas en relación con la expedición de la tarjeta profesional, no tocan con el ejercicio profesional, de otro lado, no existe disposición en contrario.”

Continúa la Sala en este concepto: “A juicio de la Sala, cotejada la normatividad contenida en la ley 25 de 1985 y en el Decreto 2166 del mismo año que desarrolló las facultades extraordinarias conferidas por aquella, estas disposiciones perviven en relación con la materia bajo estudio, pues no son contrarias a la Constitución de 1991 y armonizan con el núcleo de la libertad de escoger profesión u oficio y de búsqueda de conocimiento y de la expresión artística, reglamentación compatible con el ejercicio de actividades artísticas, desarrolladas con o sin adquisición de título académico.”

*“De manera general puede aducirse que para ejercer la profesión de artista no se requiere acreditar formación académica, pero si ella se adquiere, tendrá efectos para hacer tal reconocimiento susceptible de ser también alcanzada por el empírico si demuestra su dedicación, de manera habitual a las actividades artísticas. El artista titulado puede demostrar su idoneidad profesional mediante la presentación del respectivo título, obtenido conforme a la ley, y obtener la tarjeta profesional correspondiente, a lo cual también tiene derecho el artista empírico que sin haber adelantado curso alguno de formación académica, reúna los requisitos previstos en la Resolución No. 008 de 1991”.*

Por otro lado, del texto del artículo 32 de la Ley 397 se desprende que existe un grupo determinado de destinatarios: los artistas que a la fecha de aprobación de la referida ley habían obtenido la tarjeta profesional otorgada por el Ministerio de Educación Nacional con base en el Decreto 2166 de 1985, quienes pueden obtener el beneficio consagrado en la norma, esto es, el reconocimiento del carácter del profesional titulado, aún los artistas empíricos, quienes se asimilarían a los que hayan obtenido regularmente un título profesional, y que no requieren otro reconocimiento. (subrayamos)



Los alcances legales de la profesionalización – que es el ejercicio habitual de cualquiera de las actividades a que se refiere el artículo 11 de la ley 25 de 1985, requisito que se mantiene vigente aún después de la expedición de la ley 397 y confiere a los artistas el derecho a obtener la protección del Estado – permiten cuestionar que se reconozca el carácter de profesional titulado sólo a un número determinable de artistas – los que a la fecha de vigencia de la ley hubieren obtenido la tarjeta profesional de que trata el decreto 2166 – con violación del derecho a la igualdad consagrado en el artículo 13 de la Carta, dado que con posterioridad a esa ley no se concedería tal beneficio automático a quienes prueben la condición de artistas independientemente de su formación académica, lo cual entrañó una discriminación sin justificación, que no resiste el test de razonabilidad, pues la medida no resulta proporcionada ni necesaria para el desarrollo cultural de la Nación, que es el fin último de la Ley de Cultura, quebrantando la Carta Fundamental.


En consecuencia, se da el reconocimiento del artista empírico acreditando únicamente su experiencia, y el académico, comprobando la obtención del título, con o sin experiencia, sin que la disposición del artículo 32 incida para nada en tales derechos; sin embargo, como se dejó sentado, su aplicación quebranta los preceptos constitucionales ya mencionados. Esta conclusión se refuerza en tanto la expedición de la tarjeta profesional no surte los efectos de matrícula ni constituye requisito previo para el ejercicio de la actividad artística.

La profesionalización del artista no se puede sustentar en la adquisición de un título, ya que estas personas ejercen sus actividades de acuerdo a habilidades innatas al ser humano, que si bien pueden ser perfeccionadas mediante algunos estudios, no resulta adecuado someterlas a procesos de formación formal o no formal.

Por tanto, debe ser entendido que la expedición de la tarjeta profesional no surte los efectos de matrícula profesional, ni constituye requisito previo para el ejercicio de la actividad artística, pues los efectos que debe generar la mencionada tarjeta se simplifican en la protección de los derechos de agremiación y los derivados de la seguridad social, extendiéndose los mismos, a requisitos para ingresar a un cargo cuando así lo exija la función pública.

## **ACTIVIDAD CULTURAL**

Sabido es que el arte en cualquiera de sus dimensiones es la manifestación de la actividad cultural de una población. Por actividad cultural entendemos aquella que corresponde a una respectiva búsqueda que hace todo ser humano, como individuo y como miembro de todos y cada uno de los grupos sociales en que se instala, a partir de la familia y sobre todo desde ella, buscando su identidad en sus raíces, para



darle sentido a su existencia y progresar hacia un futuro no apetecible como un bien mejor (inminente o trascendente) <sup>123</sup>.

Por su parte el Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales, describe como cultural todo aquello que se relaciona con la cultura de un pueblo. Y por cultura el “*resultado o efecto de cultivar los conocimientos humanos, y de afinarse por medio del ejercicio las facultades intelectuales del hombre.*”

*J.C. Smith advierte que el vocablo cultura presenta dos aspectos: uno amplio y general, referido a un cierto refinamiento de un individuo, de un grupo social o de un pueblo en sus costumbres y modalidades, así como también a la riqueza y extensión de su saber; y otro estricto y específico, que alude a la realidad del mundo espiritual de las ciencias culturales que el hombre se crea a través de las acciones y reacciones que se dan en el sobrevenir.”*

De las definiciones antecedentes, podemos pensar que es cultural aquella actividad que propenda sustancialmente a la propagación de la filología, la literatura, las humanidades y la historia de la cultura colombiana.

Ahora bien, la actividad cultural en sus diversas manifestaciones es fundamento de la nacionalidad. El Estado reconoce la igualdad y dignidad de todas las que conviven en el país. El Estado promoverá la investigación, la ciencia, el desarrollo y la difusión de los valores culturales de la Nación.

El artículo 4º de la Ley 397 de 1997, al definir el patrimonio cultural de la Nación, señaló: *El patrimonio cultural de la Nación está constituido por todos los bienes y valores culturales que son expresión de la nacionalidad colombiana, tales como la tradición, las costumbres y los hábitos, así como el conjunto de bienes inmateriales y materiales, muebles e inmuebles, que poseen un especial interés histórico, artístico, estético, plástico, arquitectónico, urbano, arqueológico, ambiental, ecológico, lingüístico, sonoro, musical, audiovisual, fílmico, científico, testimonial, documental, literario, bibliográfico, museológico, antropológico y las manifestaciones, los productos y las representaciones de la cultura popular.*


El artículo 5º de la misma ley ordenó que: *La política estatal en lo referente al patrimonio cultural de la Nación, tendrá como objetivos principales la protección, la conservación, la rehabilitación y la divulgación de dicho patrimonio, con el propósito de que éste sirva de testimonio de la identidad cultural nacional, tanto en el presente como en el futuro (...);*

El inciso segundo del artículo 13 ibídem, prevé que con el fin de proteger lenguas, tradiciones, usos y costumbres y saberes, el Estado garantizará los derechos de autoría colectiva de los grupos étnicos, apoyará los procesos de etnoeducación y estimulará la difusión de su patrimonio a través de los medios de comunicación.

Por su parte el artículo 14, ibídem., señala para la Nación y las entidades territoriales, la obligación de realizar el registro del patrimonio cultural;

---

<sup>123</sup> Francisco Puy “Ensayo de definición de los derechos culturales, Revista Anuario Derechos Humanos No. 5 Pag.226 y 227 1989, Facultad de Derecho Universidad Complutense, Madrid.



De otra parte, el mismo Estado dispone la salvaguardia del patrimonio cultural, entendiéndolo por este concepto, los usos, representaciones, expresiones, conocimientos y técnicas – junto con los instrumentos, objetos, artefactos y espacios culturales que le son inherentes – que las comunidades, los grupos y en algunos casos los individuos reconozcan como parte integrante de su patrimonio cultural.

Este patrimonio cultural inmaterial que se transmite de generación en generación, es recreado constantemente por las comunidades y grupos en función de su entorno, su interacción con la naturaleza y su historia, infundiéndoles un sentimiento de identidad y continuidad y contribuyendo así a promover el respeto de la diversidad cultural y la creatividad humana.

El patrimonio cultural inmaterial, se manifiesta en particular en los siguientes ámbitos:

- a. tradiciones y expresiones orales, incluido el idioma como vehículo del patrimonio cultural inmaterial;
- b. **artes del espectáculo;**
- c. recursos sociales, rituales y actos festivos;
- d. conocimientos y usos relacionados con la naturaleza y el universo,
- e. técnicas artesanales tradicionales.

Finalmente de conformidad con el artículo 39 del Decreto 352 del 2002, las actividades culturales entre otras, son actividades que por expreso mandato legal no están sujetas al impuesto de industria y comercio.

**Artículo 39. Actividades no sujetas.**

*No están sujetas al impuesto de industria y comercio las siguientes actividades:*

- a) ...
- b)
- 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.*

## **Conclusión**

Entonces, en materia tributaria es claro, que la actividad que ejercen estos artistas, en el desarrollo de sus habilidades y talentos innatos, es una actividad de tipo cultural, y por tanto una actividad no sujeta al impuesto de industria y comercio, por expreso mandato contenido en el artículo 39 literal c) del Decreto 352 del 2002.

Debe entenderse, en el caso de esta actividad cultural, que siendo la misma una actividad considerada como no sujeta al impuesto por su propia calidad, la llamada “tarjeta profesional” expedida por el Ministerio de Educación Nacional para los artistas, alcanza únicamente los límites de seguridad social y derecho

de asociación, sin que tenga injerencia en la profesionalización de la actividad, máxime cuando se trata, reiteramos, de una actividad no sujeta a este impuesto.

En este orden de ideas, y teniendo claridad de que la actividad cultural y artística ejercida por quienes tienen tal habilidad, no está sujeta por expresa disposición normativa, al cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales del tributo, la tarjeta profesional expedida a los artistas por el Ministerio de Educación Nacional, no tiene efecto alguno diferente a los ya anotados.

## PERIODISTAS

Al igual que en el caso de los artistas, para precisar si los periodistas deben ser considerados como profesionales liberales, pudiendo ser convalidada la tarjeta profesional con un título otorgado por una institución de educación superior, pudiendo gozar del tratamiento otorgado para esta categoría en materia tributaria; se hace necesario iniciar precisando la normatividad y los pronunciamientos jurisprudenciales que sobre el caso de esta profesión se han venido desarrollando.

Inicialmente debe citarse la Ley 51 de 1975, por la cual se reglamentó el ejercicio del periodismo y se dictaron otras disposiciones, creando al tiempo la tarjeta profesional de periodista, norma ésta, que fue **declarada inexecutable** por la Honorable Corte Constitucional mediante sentencia 087 de 1998.

“ ...

*Ley 51 de 1975  
(diciembre 18)*

**“Por la cual se reglamenta el ejercicio del periodismo y se dictan otras disposiciones**  
(...)

**Artículo 2** *Son periodistas profesionales las personas que previo el lleno de los requisitos que se fijan en la presente ley, se dedican en forma permanente a las labores intelectuales referentes a:*

*Redacción noticiosa y conceptual o información gráfica, en cualquier medio de comunicación social. ( lo subrayado es lo demandado)*

**Artículo 3:** *Para ejercer en forma permanente la profesión de periodista se requiere llenar previamente uno de los siguientes requisitos:*

- a) *Poseer título en la especialidad de periodismo, expedido por una facultad o escuela aprobada por el Gobierno Nacional.*
- b) *Comprobar en los términos de la presente Ley haber ejercido el periodismo durante un lapso no inferior a cinco años anteriores a la fecha de la vigencia de ella;*
- c) *Comprobar en iguales términos de la presente Ley haber ejercido el periodismo durante un lapso no inferior a cinco años anteriores a la fecha de la vigencia de ella y someterse el interesado a la presentación y aprobación de exámenes de cultura general y*

conocimientos periodísticos en su especialidad, según reglamentación que expida el Ministerio de Educación;

- d) *Título obtenido en el exterior en facultades o similares de ciencias de la comunicación y que el interesado se someta a los exámenes de que trata el literal anterior, salvo en el caso de títulos que provengan de países con los cuales Colombia tenga convenios sobre el particular.*

*Artículo 4° Créase la Tarjeta profesional del periodista, la cual será el documento legal que acredite a su tenedor como periodista profesional.*

*Artículo 5° El Ministro de Educación Nacional otorgará, previa inscripción, la tarjeta profesional anterior, una vez llenado uno o varios de los requisitos a que se refiere el artículo 30 de la presente ley así:*

- a) *La posesión del título obtenido en facultades escuelas nacionales o extranjeras, se acreditará con la presentación del diploma correspondiente, debidamente registrado.*
- b) *El tiempo de ejercicio periodístico se acreditará con declaración jurada del director o directores del medio o medios de comunicación en los cuales haya trabajado el aspirante, o subsidiariamente con declaraciones juradas de tres periodistas a los cuales conste directamente el ejercicio periodístico durante los años requeridos.*

*Artículo 6° Los aspirantes a tarjeta profesional que deban demostrar tres o cinco años de ejercicio periodístico, presentaran además al Ministerio de Educación, constancia expedida por la Directiva de una organización gremial o sindical periodística con personería jurídica sobre los antecedentes profesionales del interesado.*

*Artículo 7° Quien ejerza en forma permanente la profesión de periodista, independientemente o vinculado a un medio de información, sin haber obtenido la tarjeta profesional correspondiente, vencidos dos años de la expedición de la presente Ley, estará sujeto a multa de cinco mil a diez mil pesos, suma que se aumentará al doble en caso de reincidencia. La persona natural o jurídica con la cual se realice la vinculación ilegal, será solidariamente responsable del pago del pago de la multa.*

*Parágrafo 1 Quienes a la fecha de expedición de la presente Ley estén vinculados a un medio de comunicación, durante período inferior a tres años, podrán acogerse a lo dispuesto en el literal c) del artículo 3° de la presente Ley, y obtener la tarjeta profesional una vez cumplido el periodo requerido.*

*Parágrafo 2 Se entiende que la persona o personas que utilicen eventualmente medios de comunicación para expresar conceptos u opiniones personales, no estarán sujetas a las sanciones de la presente Ley.*

*Artículo 8 La multa o multas a que se refiere el artículo anterior, será impuesta a favor del Tesoro Nacional, por el Ministerio de Educación Nacional, mediante resolución motivada, contra la cual procederá el recurso de reposición, previa consignación del importe de ellas.*

*Artículo 9 La persona que mediante avisos de cualquier clase, instalación de oficina, fijación de placas, murales o en cualquier otra forma anuncie la prestación de servicios periodísticos o similares, sin haber obtenido la tarjeta profesional del periodista, estará sujeta a las sanciones establecidas en el artículo 7° de la presente Ley.*



*Artículo 10 Los medios de comunicación social del sector público, las agencias gubernamentales y corporaciones públicas de origen popular, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, y las sociedades de economía mixta, cualquiera que sea su denominación que establezcan o tengan servicios informativos o de divulgación, sólo podrán emplear a periodistas profesionales en lo que a servicio periodístico se refiere.*

*Parágrafo Será nulo todo nombramiento que se haga contraviniendo lo dispuesto anteriormente.”*

Conforme a esta normatividad era necesario que el periodista accediera a la tarjeta profesional creada mediante la ley en comento. Para tal efecto y existiendo periodistas titulados y periodistas no titulados.


Se consideró como profesionales del periodismo, aquellas personas naturales que, previo el lleno de los requisitos de esta ley, se dedicaban permanentemente a las labores intelectuales referentes a redacción noticiosa y conceptual o información gráfica, en cualquier medio de comunicación social.

El artículo 3º estableció que para ejercer en forma permanente la profesión de periodista se requería llenar previamente uno de los siguientes requisitos:

- a) *Poseer título en la especialidad del periodismo, expedido por una facultad o escuela aprobada por el Gobierno Nacional.*
- b) *Comprobar en los términos de la presente Ley haber ejercido el periodismo durante un lapso no inferior a cinco (5) años anteriores a la fecha de la vigencia de ella.*
- c) *Comprobar en iguales términos anteriores haber ejercido de manera continua el periodismo, durante un lapso no inferior a tres (3) años inmediatamente anteriores a la fecha de la vigencia de la presente ley, y someterse el interesado a presentación y aprobación de los exámenes requeridos en su especialidad, según reglamentación que expida el Ministerio de Educación;*
- d) *Título obtenido en el exterior en facultades similares de ciencias de la comunicación y que el interesado se someta a los exámenes de que trata el literal anterior, salvo en el caso de títulos que provengan de países con los cuales Colombia tenga convenios sobre el particular.*

Es claro que la norma en comento no limitaba el ejercicio del periodismo a poseer un título en esta especialidad, sino que otorgaba a quienes no ostentaban el título universitario, la posibilidad de que dicha calidad fuera igualmente adquirida en razón de otras variables tales, como el ejercicio del periodismo por un tiempo determinado, y ser sometido el interesado a una serie de exámenes de cultura general y conocimientos periodísticos en su especialidad; o que el título referenciado se haya obtenido en el exterior en facultades similares de ciencias de la comunicación; constituyéndose cada uno de estos requisitos en excluyentes respecto a los demás, toda vez que con el cumplimiento de uno sólo de ellos se accedía a la posibilidad de ejercer en forma permanente la profesión de periodista.

De lo anterior, se puede deducir que en tanto la tarjeta profesional del periodista era el documento que acreditaba a su tenedor como periodista profesional; significaba que este era el condicionamiento para que el mismo pudiera ejercer en debida forma su



profesión, constituyéndose como requisito esencial para su desempeño, a efectos de ser considerado periodista profesional.

La tarjeta profesional de los periodistas difería de la tarjeta profesional de los artistas, en cuanto a su finalidad, pues la de los periodistas tenía como objetivo acreditar a su tenedor como periodista profesional titulado, mientras que la de artistas, se encamina a salvaguardar la protección de los derechos de los artistas respecto al derecho de asociación y de todos los derivados de la seguridad social, y como se indicó en páginas anteriores, haciéndose extensiva a configurarse como requisito para que los artistas pudiesen ingresar a un cargo que así lo exija la Función Pública.

Igualmente, se diferenciaba en que las actividades de los artistas se refieren a las calidades inherentes a la persona mientras que el periodismo implicaba actividades de carácter intelectual, actividades aquellas artísticas y culturales, que como ya vimos no están sujetas al impuesto.

Sin embargo, mediante sentencia 087 de 1998, la Corte Constitucional resolvió declarar la inexecutable de la ley 51 de 1975, por considerarla violatoria de las normas constitucionales, en cuanto a la libertad de expresión, de asociación, de empresa y de información.

Algunas de estas consideraciones fueron las siguientes:

“ ...

*Parece claro, no obstante la forma en que el artículo está redactado (“la ley podrá...”) que no se trata de una potestad arbitraria conferida al legislador, sino de una competencia que debe ser ejercida razonablemente en vista de una finalidad que el Constituyente juzga plausible (y aun inaplazable) impedir que el ejercicio torpe de un oficio o arte o profesión produzca efectos nocivos de la comunidad. Y el motivo se hace explícito en el aparte 2 al aludir de modo inequívoco al riesgo social.*

*Se desprende entonces, sin dificultad alguna, que el ejercicio de un arte, oficio o profesión no está condicionado por la posesión de un título académico sino cuando lo exige la ley, y que esta solo puede exigirlo para precaver un riesgo social. ( El subrayado es propio)*

*Inevitable pensar, a modo de ejemplos que ilustran casos en que la restricción parece pertinente, en prácticas profesionales como la ingeniería y la medicina. Es claro que un puente mal construido o un edificio torpemente calculado constituyen un riesgo social. Y ni qué decir del tratamiento clínico o quirúrgico de un paciente, por quien carece de conocimientos médicos. El legislador entonces, no sólo puede sino debe exigir títulos de idoneidad académica a quienes vayan a dedicarse al ejercicio de esas profesiones.*

*Pero si yo lo que decido es dedicarme habitualmente a expresar mis opiniones por un medio apto para hacerlo y no tengo título académico, habrá allí implícito un riesgo social?*

*Es evidente que en este caso no es tan fácil identificar el riesgo, como en los casos antes citados de la ingeniería y la medicina. Podría tal vez pensarse que la opinión difundida de un de un ignorante no es inocua. Pero de nuevo cabría la pregunta*

*¿ignorante en qué? En el campo en que opina, des de luego. Y, ¿en qué campo lo hace, en el del saber o en el de la virtud? (Para expresar sintéticamente en términos socráticos los infinitos ámbitos en que es dable opinar. Si es el en primero ( porque también la ciencia da margen a la opinión, parece que lo razonable es exigir competencia en el campo particular del conocimiento al que la opinión se refiere y no en una técnica específica del opinar o del comunicar perfectamente compatible con un profundo desconocimiento del objeto sobre el cual versa la opinión.*

*Y si es en el segundo, quien podría decidir si la opinión emitida o difundida es socialmente riesgosa? El Gobernante? No, por definición en cualquier sistema democrático. Pero mucho menos en uno como el nuestro que ha determinado de modo perentorio: “ no habrá censura”.*

*Lo dicho significa, a la luz de la filosofía que informa a todo régimen democrático que éste excluye por principio el reconocimiento de instancias competentes para decidir a priori si una opinión es recta o malsana Otra cosa es que si de difundir una opinión se siguen efectos socialmente nocivos ( piénsese por ejemplo en la apología del delito), la persona debe responder por su conducta abusiva, tal como ya se había establecido en el artículo XI de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, que arriba se transcribió.*

### *“ 3. Conclusión:*

*Los argumentos expuestos llevan a una conclusión ineludible la ley 51 de 1975, expedida con anterioridad a la vigencia de la Constitución actual, resulta incompatible con ésta, y por esto debe ser retirada del ordenamiento colombiano Juzga la Corte que las razones de fondo expuestas son suficientes para avalar esa conclusión”*

*(...)*

Adicionalmente consideró la Corte que el ejercicio de una actividad que requiere talento, no se origina en la posesión de un título o de una tarjeta profesional sino en la destreza misma de quien desarrolla tal actividad. Del mismo modo, no maneja un arte (pintura, escultura , oratoria, etc) quien ha cursado estudios que lo acreditan como tal, aunque no haya realizado ninguna obra en su vida y si lo es en cambio, el que puede exhibir el producto de su talento aunque no haya pasado por un claustro académico.

Ambos, dice la Corte, pueden competir en el ejercicio de sus oficios. Y refiriéndose específicamente al comunicador o periodista, manifiesta que lo es quien se dedica al ejercicio de esas actividades y es en razón de ellas que está moral y jurídicamente ligado a la sociedad por los deberes específicos atinentes a su práctica. *“Cómo ha de acreditarse tal circunstancia, es un asunto secundario que puede resolverse por mecanismos legislativos o reglamentarios que dejen incólumes los derechos fundamentales afectados por la regulación legislativa vigente hasta hoy.”*

Como consecuencia de lo anterior, con fecha 15 de diciembre del año 2004, el Congreso Nacional expidió la Ley 918 del 2004 por la cual se adoptan normas legales, con meros propósitos declarativos, para la protección laboral y social de

la actividad periodística y de comunicación a fin de garantizar su libertad e independencia profesional.

Por ello, en su artículo 5º ampara legalmente el ejercicio del periodismo y lo reconoce como una labor profesional independientemente del título que puedan ostentar o no los periodistas.

*ARTÍCULO 5o. EFECTOS LEGALES. Las normas legales que amparan el ejercicio del periodismo serán aplicables en su integridad a los profesionales que ejercen dicha actividad bajo las distintas denominaciones de que trata la presente ley.*

*PARÁGRAFO. También, para todos los efectos legales, se reconocerá la categoría profesional, con miras a la protección laboral y social, a las personas que acrediten el ejercicio de su actividad como periodistas o comunicadores ante el Ministerio de la Protección Social, o ante la entidad que haga sus veces, o ante las instituciones de educación superior legalmente reconocidas, empresas de comunicación y organizaciones gremiales o sindicales del sector. Para los efectos de este reconocimiento, se tendrán como medios de prueba las acreditaciones académicas, laborales, gremiales y sindicales del sector. Tales acreditaciones se expedirán a partir de criterios objetivos, razonables y verificables.*

## CONCLUSIÓN

Por lo anterior, concluye este Despacho respecto de la actividad periodística, que la tarjeta profesional establecida en la nueva ley 918 del 15 de diciembre del 2004, tiene efectos exclusivamente declarativos para la protección laboral y social de la actividad periodística y de comunicación, a fin de garantizar su libertad constitucionalmente otorgada y su independencia profesional.

Que quienes puedan probar que ejercen actividades periodísticas y que es del ejercicio de esta actividad que generan sus ingresos, independientemente del título que puedan o no ostentar, deben tributar conforme a los lineamientos que han sido establecidos para quienes son considerados como “profesionales liberales”.

Pues si la Honorable Corte Constitucional no exige, por la calidad del oficio, para los periodistas título profesional alguno, mal puede la Administración Tributaria exigirlo para determinar la profesionalización de esta actividad, cuando la jurisprudencia y la ley están determinando su calidad de profesionales, por el simple hecho de ejercer tal actividad.

Tal como lo ordena el artículo 26 del Decreto Distrital 401 de 1999 aplicable para las vigencias 2002 y anteriores, los profesionales independientes no están obligados a presentar declaración y su impuesto será igual a las sumas retenidas por este impuesto.

**Artículo 26. Profesionales Independientes.** *El artículo 37-1 del Decreto 807 de 1993 quedará así:*

**Artículo 37-1. Profesionales Independientes.** *Los profesionales independientes son contribuyentes del impuesto de industria y comercio, no están obligados a*

*presentar declaración de dicho impuesto y su impuesto será igual a las sumas retenidas por tal concepto.*

Entonces, quienes son catalogados como profesionales independientes, para las vigencias que se encuentran bajo el imperio del Decreto 401 de 1999, no están obligados a presentar declaraciones de ICA pero cancelarán su impuesto con las sumas retenidas por concepto del mismo.

### **CONCEPTO No 1111**

Ref: Radicación No. 2005ER66931 del 18/08/2005

Tema: Procedimiento

Subtema: Aplicación artículo 43 de la ley 962 de 2005, validez de declaración y pago de retenciones practicadas (ICA) en el formulario de declaración y pago del impuesto de industria y comercio

### **Pregunta**

Se pregunta si las declaraciones de retención en la fuente del Impuesto de Industria y Comercio que fueron presentadas en el formulario del Impuesto de Industria y Comercio pueden ser corregidas sin sanción, teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 43 de la Ley 962 del 8 de julio de 2005.

### **Respuesta**

Para abordar la consulta consideramos importante hacer unas precisiones puntuales sobre las obligaciones tributarias y su importancia para la Administración Tributaria.

Dentro de los deberes y obligaciones formales en la relación jurídico tributaria entre Administración - administrado, se encuentra el de presentar en debida forma, dentro de los plazos y en los lugares establecidos por la Administración Tributaria, las declaraciones tributarias de los contribuyentes, que no son otra cosa mas que la confesión privada que el sujeto pasivo realiza ante el fisco, con el objeto de dar cumplimiento a la Carta Magna y coadyuvar con las cargas del Estado, entendido éste en los diferentes niveles nacional, departamental o municipal, tal y como en ella se ordena, en concordancia para el caso en estudio en nuestro Distrito Capital, con lo establecido en el Decreto Distrital 352 de 2002, artículo 2.

La declaración tributaria como acto privado del contribuyente es una confesión libre y espontánea que por escrito hace el sujeto pasivo del impuesto correspondiente ante la Administración Tributaria, de su identidad, vecindad o domicilio, de su realidad fiscal y económica, los factores de determinación del impuesto y por ende de la obligación que como consecuencia de todo lo anterior, surge a su cargo.

Por lo anterior, en la normatividad fiscal del distrito capital artículo 13 del decreto distrital 807 de 1993 se señala que las declaraciones tributarias, deberán presentarse en los formularios oficiales que prescriba la dirección distrital de impuestos, y se consagran los requisitos tanto formales como materiales que deben reunir las declaraciones para que se entienda cumplida a satisfacción la obligación de declarar, requisitos a los cuales les otorga el Alto Tribunal Constitucional, plena validez<sup>124</sup>.

Claro lo anterior, debemos recordar el texto del artículo 11 del Acuerdo 52 de 2001, el cual establece:

**Artículo 11. Declaración de Retenciones.** A partir del año gravable 2002 los agentes de retención del Impuesto de Industria y Comercio declararán y pagarán en el formulario que oportunamente prescriba la Dirección Distrital de Impuestos y en los plazos que fije la Secretaría de Hacienda.


Así mismo tenemos que la Administración Tributaria Distrital, en cumplimiento de la disposición antes transcrita, y mediante Resolución 004 del 11 de febrero de 2002 (artículo 1º), adoptó el formulario de retención del impuesto de industria y comercio, para el cumplimiento de los deberes formales y sustanciales inherentes a la declaración y pago de las retenciones de este impuesto así:

**“ARTÍCULO PRIMERO:** Adóptense los siguientes formularios anexos a la presente resolución y que hacen parte integral de la misma.

- Formulario Único para la declaración del Impuesto Predial Unificado.
- Formulario Único para la declaración del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros.
- Recibo Único de Pago Sistema Preferencial Régimen Simplificado del impuesto de Industria y Comercio.
- **Formulario de Retención del Impuesto de Industria y Comercio.**
- Recibo para pago de actos oficiales de impuestos a la Producción y al Consumo.”  
(Negrilla y subraya ajena a texto)

Como se aprecia claramente, para la declaración de retenciones del impuesto de industria y comercio fue adoptado un formulario independiente y totalmente diferente al del impuesto mismo, situación está que se dio porque las dos obligaciones son totalmente diferentes, en una es contribuyente del impuesto de industria y comercio y en la otra es responsable de efectuar el recaudo a un tercero del impuesto de industria y comercio, y dado que son obligaciones diferentes el Acuerdo 52 de 2001, estableció el cumplimiento de la obligación en formularios diferentes.

<sup>124</sup> Sentencia C-844 del 17 de octubre de 1999



Esta disposición entró a regir a partir del primer bimestre de 2002, pero dada la transitoriedad en la aplicación de estas disposiciones especiales por parte de los agentes retenedores, para el **primer bimestre** del año en curso se expidió la Resolución No. 06 del 21 de marzo de 2002, con la cual la Dirección Distrital de Impuestos **autorizó el uso del formulario del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros para declarar y pagar las retenciones practicadas durante el primer periodo del año 2002 (enero-febrero) y** exclusivamente para los agentes retenedores que presentaron la declaración oportunamente por este primer periodo de 2002 ( es decir presentaron antes del 22 de marzo de 2002).

No obstante lo previsto en la normativa a que hemos hecho mención, el Congreso de la República expide la Ley 962 del 8 de julio de 2005, por la cual se dictan disposiciones sobre racionalización de trámites y procedimientos administrativos de los organismos y entidades del Estado y de los particulares que ejercen funciones públicas o prestan servicios públicos.

Esta norma es de carácter procedimental y por ende de aplicación inmediata según lo establecido en el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, razón por la cual lo previsto en ella debe aplicarse a partir de su publicación.

Ahora bien para el tema de consulta, interesa lo previsto en el artículo 43 de la ley 962 del 8 de julio de 2005, que establece:


Artículo 43. Corrección de errores e inconsistencias en las declaraciones y recibos de pago. Cuando en la verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, y demás declarantes de los tributos se detecten inconsistencias en el diligenciamiento de los formularios prescritos para el efecto, tales como omisiones o errores en el concepto del tributo que se cancela, año y/o período gravable; estos se podrán corregir de oficio o a solicitud de parte, sin sanción, para que prevalezca la verdad real sobre la formal, generada por error, siempre y cuando la inconsistencia no afecte el valor por declarar.

Bajo estos mismos presupuestos, la Administración podrá corregir sin sanción, errores de NIT, de imputación o errores aritméticos, siempre y cuando la modificación no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo o la discriminación de los valores retenidos para el caso de la declaración mensual de retención en la fuente.

La corrección se podrá realizar en cualquier tiempo, modificando la información en los sistemas que para tal efecto maneje la entidad, ajustando registros y los estados financieros a que haya lugar, e informará de la corrección al interesado.

La declaración, así corregida, reemplaza para todos los efectos legales la presentada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, si dentro del mes siguiente al aviso el interesado no ha presentado por escrito ninguna objeción.” (Se subraya).

Del análisis del artículo transcrito se infiere:



La disposición normativa establece que cuando en la verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, y demás declarantes de los tributos la administración tributaria detecte errores en el diligenciamiento de los formularios tales como:

- Omisiones o errores en el concepto del tributo que se cancela.
- Errores en al año y/o período gravable.
- Errores en el Nit
- Errores de imputación
- Errores Aritméticos

Que no incidan en:

- El valor por declarar
- Determinación del tributo
- Discriminación de los valores retenidos en el caso de la declaración de retención en la fuente.

De esta forma, conviene analizar que sucede cuando el contribuyente del impuesto de industria y comercio que es agente de retención presenta la declaración del Impuesto de Industria y Comercio en el "Formulario del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros" y diligencia el renglón BH " Retenciones Practicadas" (de los períodos gravables del año 2001 y anteriores) declarando y pagando las retenciones que practicó en el bimestre.

Dando aplicación al artículo 43 de la Ley 962 de 2005, este error estaría inmerso en el concepto del tributo que se cancela, porque se quiso cancelar retención y se diligenció en el formulario del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, por esta razón es susceptible de corrección, sin sanción siempre y cuando no se afecte el valor por declarar y la Discriminación de los valores retenidos.

**Así mismo en el evento en que un agente de retención exclusivamente, liquide y pague la retención practicada en el bimestre en el formulario del Impuesto de Industria y Comercio, este error también es susceptible de corrección sin sanción alguna, acorde con la disposición en mención, siempre y cuando con este yerro no se afecte el valor a pagar ni la discriminación de los valores retenidos.**

De esa forma, los errores presentados por haber diligenciado las retenciones en el formulario del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, conforme a lo dispuesto en el artículo 43 de la ley 962 de 2005, son susceptibles de corrección sin sanción, siempre y cuando no se vea afectado por estas inconsistencias el valor a pagar ni la discriminación de los valores retenidos.

Por esta razón, esta disposición será reglamentada por el manual de procedimiento, de tal manera que se establezca el procedimiento para corregir estos errores sin sanción de oficio o a petición de parte y la forma de imputar lo cancelado en el formulario errado al concepto que se debió pagar.



Cabe aclarar que sólo serán susceptibles de corrección las declaraciones de retenciones que se hayan presentado en forma errada en los formularios del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, siempre y cuando, éstas declaraciones no hayan sido ya objeto de corrección de oficio o a petición de parte.

En este sentido, se modifica el concepto 962 del 23 de septiembre de 2002, proferido por este despacho.

## CONCEPTO No 1114

Ref: Radicación 2005ER43938 del 23 de junio de 2005.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: No sujeciones. Actividad primaria agropecuaria.

### Pregunta

¿Cómo se cataloga la actividad de fabricación de humus (abono orgánico) elaborado a partir de la lombriz Roja Californiana, si como agrícola o como industrial?

Lo anterior para determinar si esta actividad está sujeta o no al impuesto de industria y comercio, y en caso positivo proceder a cumplir con las obligaciones cuando fuere necesario.

### Respuesta

Las personas naturales o jurídicas en desarrollo de sus actividades económicas o productivas o simplemente en el ejercicio de su objeto social, realizan diferentes actividades algunas de las cuales no se encuentran gravadas (no sujetas – ni declaran ni pagan por ellas-) o pueden gozar de alguna exención (declaran los ingresos percibidos por la actividad pero le aplican tarifa cero).

Dichas actividades no sujetas o exentas se encuentran relacionadas en los artículos 39 y 56 del Decreto 352 de 2002, que a continuación se transcriben junto con las referencias normativas del caso:

“ART. 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.

PAR. 1º—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.

PAR. 2º—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.

#### **Fuentes y concordancias:**

Artículos 1º, 2º, 3º de la Ley 26 de 1904.

Artículo 4º del Acuerdo 21 de 1983.

Artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

Artículo 201 del Decreto-Ley 1333 de 1986.

Artículo 21 del Acuerdo 11 de 1988.

Artículo 31 del Decreto 423 de 1996.

Artículo 35 del Decreto 400 de 1999.

Artículo 33 de la Ley 675 de 2001.

Artículo 84 de la Ley 633 de 2000.

...

ART. 56.—**Exenciones del impuesto de industria y comercio.** Están exentas del impuesto de industria y comercio, en las condiciones señaladas en el respectivo literal, las siguientes actividades:

a) Las personas naturales y jurídicas y las sociedades de hecho, damnificadas a consecuencia de los actos terroristas o catástrofes naturales ocurridos en el Distrito Capital, en las condiciones establecidas en el decreto reglamentario, expedido para el efecto.

**NOTA:** Los acuerdos 78 de 2002 y 124 de 2004 (reglamentado por el D. 051/2005), establecieron nuevas exenciones al impuesto de industria y comercio, en los siguientes términos:

#### **Acuerdo 78 de 2002**

ART. 4º—**Exención del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros.** Las personas jurídicas sin ánimo de lucro legalmente constituidas, contribuyentes del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, en el Distrito Capital, que

suscriban contratos con el Instituto Distrital para la Recreación y el Deporte de Bogotá, D.C. (IDRD) o la entidad oficial del Distrito Capital que haga sus veces, con el objeto de administrar, mantener e invertir en obras necesarias para el mejoramiento de los parques vinculados al Sistema de Parques Distritales, tendrán derecho a exención por el equivalente del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, causado en los seis (6) bimestres del año fiscal inmediatamente anterior y hasta el cien por ciento (100%) del impuesto causado en los seis (6) bimestres del año en el cual se hace uso de la exención; siempre y cuando destinen para el cumplimiento del mencionado objeto, el equivalente a por lo menos el 80% de dicha exención.

Esta exención será aplicable de pleno derecho por el contribuyente en su liquidación privada, desde la fecha de iniciación de los respectivos contratos y permanecerá vigente hasta el 31 de diciembre de 2008.

PAR. 1º—Se entenderá por impuesto causado en los seis (6) bimestres del año fiscal inmediatamente anterior, el que correspondería liquidar en dichos períodos por cada una de las actividades gravadas, efectuadas las deducciones de que trata el inciso 5 del artículo 154 del Decreto-Ley 1421 de 1993 sin tener en cuenta la exención de que trata el presente acuerdo y la causada durante la vigencia del Acuerdo 18 de 1996.

PAR. 2º—A efectos de la aplicación de la exención de que trata este artículo, no se tendrán en cuenta los ingresos que perciban los contratistas por la explotación, concesión y administración de los servicios de parque.

#### **Acuerdo 124 de 2004 (reglamentado por el D. 051/2005)**

ART. 3º—La persona víctima de secuestro o desaparición forzada, contribuyente del impuesto de industria y comercio del régimen simplificado, estará exenta del pago del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, durante el tiempo que dure el secuestro o la desaparición forzada.

PAR.—El término de aplicación de la exención anterior, será el tiempo que dure el secuestro o la desaparición forzada, y no podrá exceder el término de 10 años de conformidad con el artículo 258 del Decreto-Ley 1333 de 1986. La administración distrital reglamentará el procedimiento pertinente.

#### **Fuentes y concordancias:**

Artículo 13 del Acuerdo 26 de 1998.


Artículo 49 del Decreto 400 de 1999.

Artículo 27 del Acuerdo 65 de 2002.

Inferimos que la consulta se refiere a si la actividad de producción de humus con la intervención o utilización de la lombriz roja californiana se subsume dentro de las actividades que no se encuentran gravadas, referidas en los literales a) y d) del artículo 39 del Decreto 352 de 2002, esto es la

“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....

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”.



Vemos, en estos literales, que no se encuentra gravada la producción primaria agropecuaria, y la primera etapa de transformación sobre estos productos, siempre y cuando no se configure una actividad industrial.

Debemos por tanto precisar lo que se entiende por actividad primaria particularmente actividad primaria agropecuaria y lo que se define como industria o actividad industrial, para con base en ella delimitar la restricción dada en los mencionados apartes normativos que establecen la no sujeción.

Las actividades económicas se encuentran organizadas por bloques o grupos conforme a los siguientes criterios:

1. **ACTIVIDADES PRIMARIAS:** Son aquellas en las cuales la explotación económica se deriva de la toma directa de la riqueza del entorno natural, como son las actividades agropecuaria, pesca, caza y minería. Corresponden en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme adaptada para Colombia - CIIU Revisión 3A a los Códigos de Actividad encabezados con los números 1 a 14, salvo algunas que corresponde a servicios complementarios. Estos Códigos aparecen adoptados con el Decreto Nacional 56 del 23 de enero de 1998 actualizado por la Resolución 300 del 13 de mayo de 2005 del Departamento Administrativo General de Estadística DANE, pero por razón del su exclusión respecto del impuesto de industria y comercio, algunas de ellas no aparecen en la Resolución 219 de 2004 de la Secretaría de Hacienda.
2. **ACTIVIDADES SECUNDARIAS:** Son aquellas en las que la explotación económica se deriva de procesos de manufactura, construcción o transformación. Corresponde a los Códigos de Actividad iniciados por los números 15 a 37, salvo el código 202 que es de servicios.
3. **ACTIVIDADES Terciarias:** Fundamentalmente está centrada en las actividades de comercio y servicios. Comprende los restantes Códigos.

Entendemos así que la actividad agropecuaria, que involucra las actividades agrícola, ganadera y avícola, es una de las actividades primarias en las que la explotación económica se deriva de la venta de recursos tomados directamente de la naturaleza sin realizar ningún proceso de transformación por elemental que este sea.

En cuanto al concepto de industria, el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define:

## industria.

(Del lat. *industrĭa*).

1. f. Maña y destreza o artificio para hacer algo.
2. f. Conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales.
3. f. Instalación destinada a estas operaciones.
4. f. Suma o conjunto de las industrias de un mismo o de varios géneros, de todo un país o de parte de él. La industria algodonera. La industria agrícola. La industria española. La industria catalana.

Respecto a este mismo concepto el artículo 33 del Decreto 352 de 2002 define:

“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.”

### Fuentes y concordancias:

Artículo 197 del Decreto-Ley 1333 de 1986.

Artículo 154 del Decreto-Ley 1421 de 1993.

Artículo 7º del Acuerdo 21 de 1983.

Artículo 26 del Decreto 423 de 1996.


Artículo 29 del Decreto 400 de 1999.

De las acepciones aportadas por el diccionario de la Real Academia rescatamos para el presente propósito, aquella que se refiere al “conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales”, por ser concordante con la definición de actividad industrial dada en el artículo 33 del Decreto 352 de 2002.

En Internet podemos encontrar abundante información referida a la producción de humus utilizando lombrices. En la página “Huerta y Jardinería” encontramos la siguiente información útil para establecer si la actividad de producción de humus con la intervención de la lombriz californiana es una actividad primaria agropecuaria o si por el contrario reviste las características de una industria.

“FUNDAMENTO DEL MÉTODO: Transformar materiales orgánicos de desecho de origen vegetal y/o animal en humus o abono orgánico por acción de lombrices. La lombriz ingiere los restos orgánicos previamente fermentados, que luego de atravesar su intestino son defecados como humus.”

Vemos así que la actividad de producción de humus, llamada también vermicompostaje, aunque está relacionada con actividades primarias como es la lombricultura o la agricultura, no es una actividad primaria puesto que involucra un proceso de transformación en donde a partir de residuos orgánicos y con la intervención



de algunos agentes del reino animal, se obtiene abono para la tierra. Por elemental que este proceso sea, es un proceso de transformación que cataloga la actividad como industrial con lo cual se configura la restricción para la no aplicación de la no sujeción.

No obstante lo anterior, pudiera pensarse que la lombricultura y el vermicompostaje involucran una sola actividad. Es preciso diferenciar que la lombricultura tiene como finalidad la producción de lombrices, para su comercialización directa a otros agentes económicos, o para la producción de harina de lombriz utilizada para fabricar alimentos para animales e inclusive para consumo humano, mientras que el vermicompostaje tiene como finalidad la producción de humus, especie de abono orgánico.

El agente económico o contribuyente deberá establecer en tal caso si los ingresos los deriva de la crianza y venta de la lombriz o los deriva de la venta del humus. En el primer caso los ingresos tienen el tratamiento tributario como actividad primaria agropecuaria, mientras que en el segundo como actividad secundaria industrial.

La crianza de lombrices se enmarca dentro de la clasificación internacional de actividades en el código 0125 CRIA ESPECIALIZADA DE OTROS ANIMALES NCP Y LA OBTENCION DE SUS PRODUCTOS que por hacer parte del bloque de actividades agropecuaria no se encuentra gravada y ni siquiera hace parte de los códigos adoptados para el Distrito Capital para efectos tributarios.

Por el contrario el vermicompostaje corresponde a la actividad numerada 2412 FABRICACIÓN DE ABONOS Y COMPUESTOS INORGÁNICOS NITROGENADOS.

No debe confundir para los propósitos de este concepto la parte de la descripción del código 125 correspondiente a “Y LA OBTENCIÓN DE SUS PRODUCTOS”, pues tal descripción se refiere a los productos que igualmente se encuentran en el ambiente natural para recolección como es el caso de la miel, la cera, la seda en la apicultura y en la crianza del gusano de seda. El vermicompost que aunque también se produce naturalmente como resultado del proceso digestivo de las lombrices, deja de ser un producto de la naturaleza cuando para su producción el agente económico elabora una infraestructura y desarrolla una serie de procesos y técnicas especializadas que tienen como resultado la producción de abono en proporciones determinadas según el número de lombrices colocadas.

## CONCEPTO No. 1115

Ref: Radicación 2005ER51417 del 13 de julio de 2005.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Base gravable del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros para los distribuidores minoristas,

### Pregunta

En atención a su solicitud radicada el día 13 de julio de 2005, bajo el número ER51417 la cual fue respondida con el oficio 2005EE21536 del 22 de agosto de 2005, quedando pendiente por resolver el tema referente a los descuentos aplicables a la base gravable de impuesto de industria, comercio, avisos y tableros para los distribuidores minoristas, una vez obtuvimos respuesta de la Dirección de Apoyo Fiscal con relación al concepto del 16 de mayo de 2002, en el que no se estudió el argumento ahora expuesto en su consulta con respecto a la aplicación del derecho a descontar de la base gravable el porcentaje de pérdida por evaporación conforme lo establecido en la Ley 26 de 1989 y también lo relacionado con el flete por hacer parte del valor de compra, como lo solicitó este despacho, absolvemos las preguntas pendientes de contestación.

De conformidad con los numerales 2 y 3 del artículo 22 del Decreto Distrital 333 de 2003, compete a este Despacho la interpretación general y abstracta de las normas que rigen los tributos administrados por esta Dirección, manteniendo la unidad doctrinal de la Dirección Distrital de Impuestos. Por esta razón su consulta será absuelta conforme los temas planteados en forma general.

### **DESCUENTOS APLICABLES A LA BASE GRAVABLE DE IMPUESTO DE INDUSTRIA, COMERCIO, AVISOS Y TABLEROS PARA LOS DISTRIBUIDORES MINORISTAS**

Con relación a estos descuentos la Dirección de Apoyo Fiscal se pronunció mediante radicación radicado 2-2005-0253000 del 29 de junio de 2005 en la que expresó:

### **APLICACIÓN LEY 26 DE 1989 CON RELACIÓN A DESCONTAR DE LA BASE GRAVABLE EL PORCENTAJE DE PÉRDIDA POR EVAPORACIÓN.**

“(…) El artículo 4 de la Ley 26 de 1989, establece que rubros comprende el precio del galón al público en surtidor de las estaciones de servicio, dentro de los cuales se encuentra el porcentaje de evaporación, definición esta que no implica de suyo que pueda descontarse dicho valor del margen bruto de comercialización definido por el artículo 67 de la ley 383 de 1997.

El artículo 10 de la ley 26 de 1989 es una norma que se encuentra vigente, este apartado prevé:

“Artículo 10. Para todos los efectos fiscales se estiman los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo tanto minoristas como mayoristas, en los siguientes términos.

“ARTICULO 67. Para efectos del impuesto de industria y comercio, los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles liquidarán dicho impuesto, tomando como base gravable el margen bruto de comercialización de los combustibles.

Se entiende por margen bruto de comercialización de los combustibles, para el distribuidor mayorista, la diferencia entre el precio de compra al productor o al importador y el precio de venta al público o al distribuidor minorista. Para el distribuidor minorista se entiende por margen bruto de comercialización, la diferencia entre el precio de compra al distribuidor mayorista o al intermediario distribuidor y el precio de venta al público. En ambos casos, se descontará la sobretasa y otros gravámenes adicionales que se establezcan sobre la venta de los combustibles”.

Así las cosas, se tienen 2 normas que aparentemente resultarían aplicables; sin embargo, respecto del impuesto de industria y comercio debe aplicarse exclusivamente el artículo 67 de la ley 383, disposición especial y posterior, como quiera que se trata de la definición del margen bruto de comercialización que a su vez esta determinada como base gravable del impuesto de industria y comercio para los distribuidores de derivados del petróleo.

Adicionalmente, la definición del margen bruto de comercialización establecido en la ley 383 de 1997, no permite descuento diferente a los allí establecidos, tal como el porcentaje de evaporación o el valor del transporte del combustible, so pena de configurar una inexactitud sancionable (...).”

Con relación a este tema, este despacho considera que el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 no es aplicable al caso en cuestión adicional a las razones dadas por la Dirección de Apoyo quien precisa que la ley 383 de 1997, norma posterior a la ley 26 de 1989, reguló específicamente la base gravable para el impuesto de industria y comercio de los distribuidores de derivados del petróleo tanto minoristas como mayoristas, señalando que es el margen bruto de comercialización, teniendo en cuenta lo siguiente:

En virtud del principio de legalidad de los tributos, plasmado en el artículo 338 de nuestra Constitución Nacional vigente a partir de 1991, <sup>125</sup> cada uno de los tributos establecidos en los diferentes órdenes nacional o territoriales, deben definir, entre otros elementos básicos de los tributos, la base gravable sobre la que se ha de determinar el valor del gravamen que se adopte.

De esta forma, a partir de 1991, no pueden tener vigencia disposiciones genéricas que establezcan bases gravables para todos los tributos. La ley en virtud del poder tributario derivado de la Constitución puede definir la base gravable respecto de determinado tributo tal como lo hizo el artículo 67 de la Ley 383 de 1997, respecto del impuesto de industria y comercio solo en el evento que la actividad desarrollada es la de distribución y comercialización de derivados del petróleo:

---

<sup>125</sup> “La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.”



“Ley 383 de 1997... Artículo 67. Para efectos del impuesto de industria y comercio, los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles liquidaran dicho impuesto tomando como base gravable el margen bruto de comercialización de los combustibles.

Se entiende por margen bruto de comercialización de los combustibles, para el distribuidor mayorista, la diferencia entre el precio de compra al productor o al importador y el precio de venta al público o al distribuidor minorista. Para el distribuidor minorista, se entiende por margen bruto de comercialización, la diferencia entre el precio de compra al distribuidor mayorista o al intermediario distribuidor, y el precio de venta al público. En ambos casos, se descontará la sobretasa y otros gravámenes adicionales que se establezcan sobre la venta de los combustibles.

La analogía no es aplicable en el derecho tributario y menos en lo que tiene que ver con los elementos esenciales del tributo. Para cada uno de estos deben existir normas específicas y taxativas que definan estos elementos.

De esta forma, la base gravable del impuesto de industria y comercio, para los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles, es la establecida en el artículo 67 de la Ley 383 de 1997.

Por lo anterior, en concepto de esta Subdirección Jurídico Tributaria no debe entenderse aplicable para el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros el artículo 10 de la ley 26 de 1989.

### **EL FLETE HACE PARTE DEL VALOR DE COMPRA PARA EFECTOS DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA, COMERCIO, AVISOS Y TABLEROS PARA LOS DISTRIBUIDORES MINORISTAS**

Con relación a este tema la Dirección de Apoyo Fiscal señaló:

“Dado que en ciertos casos, efectivamente el distribuidor mayorista, además del suministro del combustible, presta el servicio de transporte entre la planta de abasto y la estación de servicio, y dicho valor se encuentra discriminado en la factura de venta de la gasolina, eso no implica de suyo que el precio de compra del combustible incluya el valor pagado por su transporte. En este orden de ideas, una cosa es la venta del producto (gasolina) y otra distinta es la prestación del servicio de transporte que realiza el mayorista u otra empresa, aunque los valores pagados por esos conceptos se encuentren relacionados ( discriminadamente) en la misma factura. Por lo tanto, son dos actividades diferentes por las que se debe tributar por concepto del impuesto de industria y comercio.(...)”.

“(...) En términos generales, de acuerdo con la estructura de precios de la gasolina motor corriente señalada en la Resolución 180971 de julio 29 de 2005, el valor del transporte del combustible, es uno de los ítems tenidos en cuenta en dicha estructura, con lo cual creeríamos que cuando el distribuidor minorista vende la gasolina al consumidor ( precio de venta al público), recupera el valor pagado por concepto de transporte.

En consecuencia, el valor del precio de compra para el distribuidor minorista a que se refiere el artículo 67 de la Ley 383 de 1997, no puede incluir el precio pagado por el servicio de transporte entre la planta de abasto y la estación de servicio, además, porque en esencia la base gravable del impuesto de industria y comercio son los ingresos brutos percibidos producto de la realización de

las actividades gravadas, de modo que no permite el descuento de costos o gastos en que haya incurrido el sujeto pasivo para realizar la actividad, fuera de los expresamente señalados por las leyes”.

Este despacho comparte enteramente la posición de la Dirección de Apoyo Fiscal con relación a que el transporte no hace parte del precio de compra al distribuidor minorista en razón de que el servicio de transporte es diferente a la actividad de venta del producto.

Por otro lado, es importante tener en cuenta que la Resolución No. 18 0971 de julio 29 de 2005, por medio de la cual se modifica la Resolución 8 2438 del 23 de diciembre de 1998 y se establecen disposiciones relacionadas con la estructura de precios de la gasolina motor corriente, en su artículo primero prevé como los diferentes ítems que conforman la estructura de precios de la Gasolina Motor Corriente bajo el régimen de libertad regulada en el período son los siguientes:

Componentes de la estructura de precio	GASOLINA MOTOR CORRIENTE (Pesos por Galón)
<b>1. Ingreso al Productor</b>	<b>2.601,35</b>
2. IVA	416,22
3. Impuesto Global	623,89
4. Tarifa de Marcación	3,50
5. Tarifa de Transporte por poliductos	(*)
6. Precio Máximo de Venta al Distribuidor Mayorista	(**)
7. Margen al distribuidor mayorista	(***)
8. Precio Máximo en Planta de Abasto Mayorista	(**)
9. Margen del distribuidor minorista	(***)
10. Pérdida por evaporación	16.41
11. Transporte de la planta de abasto mayorista a estación.	(***)
12. Precio Venta al Público sin Sobretasa	(**)
13. Sobretasa	1,027.42
<b>14. Precio Máximo de Venta por galón Incluida la Sobretasa.</b>	<b>(**)</b>

\* Corresponde al costo máximo de transporte a través del sistema de poliductos, definido en la Resolución 18 0088 del 30 de enero de 2003, modificada por la Resolución 18 1701 del 22 de diciembre de 2003.

\*\* Se calcularán en cada sitio de entrega habilitado dependiendo de la tarifa por poliductos que le corresponda, así como del margen al distribuidor mayorista y del transporte entre la planta de abasto mayorista y la estación de servicio, según sea el caso.

\*\*\* Se calcularán de conformidad con lo señalado en los artículos 1º y 2º de la Resolución 18 1549 del 29 de noviembre de 2004, según corresponda.

A su turno el artículo 2° de la Resolución 18 1549 del 29 de noviembre de 2004 señala:

“(….) **ARTÍCULO SEGUNDO.**- Modifíquese el Artículo 6° de la Resolución 8 2438 de 1998, el cual quedara así:

**"ARTÍCULO 6°. Régimen de libertad regulada.** A partir de la entrada en vigencia de la presente resolución, los precios máximos de venta al público por galón de Gasolina Corriente Motor en todas las ciudades capitales de los siguientes departamentos: Caquetá, Casanare y Chocó, en todos los demás municipios del territorio nacional que no se hayan incluido en el Artículo 5° anterior, con excepción de aquellos considerados como Zonas de Frontera, será el que resulte de aplicar la siguiente fórmula:

$$PMV(t) = PMA(t) + MDM + AD(t) + Tm$$

Donde:

**PMV(t):** Será el precio máximo de venta al público para el período t, expresado en pesos por galón.

**PMA(t):** Será el Precio Máximo de Venta en Planta de Abastecimiento Mayorista para el período t, tal como dicho precio se establece en el Artículo 4° de la presente resolución.

**MDM:** Este valor corresponde al margen máximo reconocido a favor del Distribuidor Minorista, que se fija en máximo doce y medio (12.5) centavos de dólar por galón, teniendo en cuenta las inversiones en infraestructura, los costos de operación y mantenimiento, así como los gastos de administración y ventas.

Este valor será calculado mensualmente tomando como referencia el promedio de la Tasa Representativa del Mercado, certificada por la autoridad competente, vigente para los veinticinco (25) primeros días del mes inmediatamente anterior.

Este margen no incluye el transporte desde la Planta de Abasto hasta la estación de servicio.

**AD(t):** Será el valor correspondiente al porcentaje señalado por evaporación, pérdida o cualquier otro concepto que afecte el volumen de la gasolina. Este valor será calculado y fijado para cada período t por el Ministerio de Minas y Energía y será el que resulte de aplicar el porcentaje señalado en el Artículo 6° del Decreto 0844 de 1989.

**Tm: Será el valor correspondiente a todos los costos en los que se incurre para transportar un galón de gasolina desde la Planta de Abasto más cercana o aquella desde la cual se abastece el municipio hasta la estación de servicio.**

Tm tendrá un valor mínimo de medio centavo de dólar por galón (0.005 dólares por galón), el cual será calculado mensualmente de acuerdo con el promedio de la "Tasa Representativa del Mercado", certificada por la autoridad competente, vigente para los veinticinco (25) primeros días del mes inmediatamente anterior.

**Para aquellos municipios en los cuales los costos reales de transporte sean superiores al valor mínimo establecido en la presente resolución, los Comités Municipales de Precios establecerán el valor de Tm, en desarrollo de las facultades otorgadas en la Resolución**

**0492 de 1986 del Ministerio de Minas y Energía y la Resolución 8-1826 de 1994 del mismo Ministerio, o las normas que las modifiquen, adicionen o deroguen.”**

Del análisis de lo previsto en las normas transcritas se desprende que en el precio de la gasolina motor se incluye el de transporte, así mismo uno de los componentes de la estructura de precio de la gasolina motor, es el margen distribuidor minorista, cuyo valor en pesos por galón debe calcularse de conformidad con lo señalado en el artículo 2º de la Resolución 18 1549 del 29 de noviembre de 2004, en este artículo se establece la fórmula de precios máximos de venta al público por galón de Gasolina Corriente Motor en todas las ciudades capitales de los siguientes departamentos: Caquetá, Casanare y Chocó, en todos los demás municipios del territorio nacional que no se hayan incluido en el Artículo 5º anterior, con excepción de aquellos considerados como Zonas de Frontera. En esta fórmula uno de los factores del precio de la gasolina es el Tm, que corresponde a todos los costos en los que se incurre para transportar un galón de gasolina desde la Planta de Abasto más cercana o aquella desde la cual se abastece el municipio hasta la estación de servicio. Así mismo se establece que Para aquellos municipios en los cuales los costos reales de transporte sean superiores al valor mínimo establecido en la presente resolución, los Comités Municipales de Precios establecerán el valor de Tm, en desarrollo de las facultades otorgadas en la Resolución 0492 de 1986 del Ministerio de Minas y Energía y la Resolución 8-1826 de 1994 del mismo Ministerio, o las normas que las modifiquen, adicionen o deroguen.

En este orden de ideas, el costo del transporte se incluye en el precio de la gasolina, lo que implica la recuperación de éste.

De otro lado, hay que recordar que la base gravable del impuesto de industria y comercio en forma general está constituida por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período, restando 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.(art. 42 Decreto Distrital 352 de 2002). A su vez el artículo 48 de este Decreto concordante con el artículo 67 de la Ley 383 de 1997, prevé que para efectos del impuesto de industria y comercio, los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles, liquidarán dicho impuesto, tomando como base gravable el margen bruto de comercialización de los combustibles, agrega que el margen bruto de comercialización para el distribuidor minorista es la diferencia entre el precio de compra al distribuidor mayorista o al intermediario distribuidor y el precio de venta al público. Como se colige de la regla general de la base gravable del impuesto de industria y comercio ésta no se concibe con exclusiones de costos en que incurra el sujeto pasivo al realizar la actividad gravada, motivo por el cual en el caso específico de la base gravable del distribuidor minorista no habría lugar a descontar lo que pague por el servicio de transporte de la gasolina.

Finalmente en el artículo 67 de la Ley 383 de 1997 se prevé que lo único que se descontará en esta base gravable especial para la distribución de derivados del petróleo es la sobretasa y otros gravámenes adicionales que se establezcan sobre la venta de combustibles.

## CONCEPTO No. 1116

Ref: Radicación 2005ER89287 del 23 de Septiembre de 2005.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtemas: Vigencia del Cambio de Régimen.

### Pregunta

Me dirijo a ustedes con el fin de que me sea aclarado el siguiente caso: En este año inicié actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, para lo cual me inscribí en registro de información tributaria bajo el Régimen Simplificado. En este mismo año radiqué la novedad de cambio de régimen registrándome ahora en el común.

¿Debo empezar a declarar y pagar el impuesto bimestralmente una vez se efectúe el cambio de régimen o por el hecho de haberme inscrito inicialmente en el régimen simplificado se determina que por el resto del mismo año debo presentar una sola declaración anual?

### Respuesta:


El Distrito Capital, mediante Acuerdo 65 de 2002, ha organizado la forma en que los contribuyentes del impuesto de industria y comercio deben cumplir con sus obligaciones tributarias clasificándolos en dos grandes grupos, conforme al cumplimiento o no de unos requisitos y/o condiciones, denominados el uno de régimen simplificado y el otro de régimen común.

El régimen simplificado se aparta de la regla general y contiene un conjunto de derechos y obligaciones con un tratamiento especial más simple para quien cumpla con ciertos requisitos previstos en la norma tributaria. El régimen común, por exclusión, en cambio establece las regulaciones a las cuales se encuentra sometida la generalidad de personas responsables de este impuesto.

A partir del la expedición del Acuerdo 65 de 2002, artículo cuarto, guardada la naturaleza de los impuestos IVA e ICA, se unificaron los requisitos para pertenecer al régimen simplificado en ambos gravámenes.

**“Artículo 4. Régimen Simplificado del impuesto de industria y comercio.** A partir del año gravable 2003 pertenecen al régimen simplificado los contribuyentes del impuesto de industria y comercio que cumplan con la totalidad de los requisitos para pertenecer al régimen simplificado en el impuesto a las Ventas.

El contribuyente del impuesto de industria y comercio que inicie actividades deberá en el momento de la inscripción definir el régimen al que pertenece. Para efectos de



establecer el requisito del monto de los ingresos brutos para pertenecer al régimen simplificado, se tomará el resultado de multiplicar por 360 el promedio diario de ingresos brutos obtenidos durante los primeros sesenta días calendario, contados a partir de la iniciación de actividades.

Cuando el contribuyente no cumpla con la obligación de registrarse, la Dirección Distrital de Impuestos los clasificará e inscribirá de conformidad con los datos estadísticos que posea. Esto último se entiende sin perjuicio del ejercicio de la facultad consagrada en el artículo 508-1 del Estatuto Tributario Nacional.

Los contribuyentes que pertenezcan al régimen simplificado que obtengan durante el año gravable ingresos netos 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.

El artículo 499 del Estatuto Tributario Nacional, modificado por el artículo 14 de la Ley 863 de diciembre 29 de 2003 dispone:

**ART. 499.— Quiénes pertenecen a este régimen.** Al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas pertenecen las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas; los agricultores y los ganaderos, que realicen operaciones gravadas, así como quienes presten servicios gravados, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

1. Que en el año anterior hubieren poseído un patrimonio bruto inferior a ochenta millones de pesos (\$ 80.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (año gravable 2005: \$ 84.880.000, valor año base 2005) e ingresos brutos totales provenientes de la actividad inferiores a sesenta millones de pesos (\$ 60.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (año gravable 2005: \$ 63.660.000, valor año base 2005).
2. Que tengan máximo un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad.
3. Que su establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se encuentre ubicado en un centro comercial o dentro de almacenes de cadena. Al efecto se entiende por centro comercial la construcción urbana que agrupe a más de veinte locales, oficinas y/o sedes de negocio. (Este numeral fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional Sentencia C-1114 de 2004.)
4. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.
5. Que no sean usuarios aduaneros.
6. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados por valor individual y superior a sesenta millones de pesos (\$ 60.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (año gravable 2005: \$ 63.660.000) (valor año base 2005).
7. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de ochenta millones de pesos (\$ 80.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (año gravable 2005: \$ 84.880.000, valor año base 2005).

PAR. 1º—Para la celebración de contratos de venta de bienes o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a sesenta millones de pesos (\$ 60.000.000) (valor año base 2004) (año gravable 2005: \$ 63.660.000) (valor año base 2005), el responsable del régimen simplificado deberá inscribirse previamente en el régimen común.

PAR. 2º—Para los agricultores y ganaderos, el límite de patrimonio bruto previsto en el numeral 1º de este artículo equivale a cien millones de pesos (\$ 100.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (año gravable 2005: \$ 106.100.000) (valor año base 2005).

El estar sometido a uno u otro régimen depende entonces de si cumple o no con los requisitos para pertenecer al régimen simplificado, de suerte que si los cumple pertenece a este régimen y en caso contrario queda supeditado al régimen común. El régimen común, como lo habíamos comentado, es el régimen general mientras que el régimen simplificado es la excepción que rige a quienes cumplan ciertos y determinados requisitos establecidos en la ley.

Así mismo, existen unas disposiciones que regulan las formalidades y requisitos para realizar el tránsito de los contribuyentes de uno a otro régimen, cuando se verifique cierta condición.

#### CAMBIO DE REGIMEN COMUN A REGIMEN SIMPLIFICADO

El Acuerdo 65 de 2002 en su artículo 5º retorna al procedimiento anterior para el cambio de régimen común a simplificado (Acuerdo 28 de 1995), exigiendo nuevamente a la persona natural perteneciente al régimen común el estar cumpliendo durante tres años los requisitos para pertenecer al régimen simplificado para poder pertenecer formalmente a este régimen. Con el Acuerdo 26 de 1998, se podía cambiar de régimen común a simplificado con solo cumplir los requisitos de este último durante un año.

“Artículo 5. Cambio de régimen común al régimen simplificado. Los contribuyentes que pertenezcan al régimen común sólo podrán acogerse al régimen simplificado cuando demuestren que en los 3 años fiscales anteriores, se cumplieron, por cada año, las condiciones establecidas en el artículo 4 del presente acuerdo<sup>126</sup>.”

De esta forma depende sobre que preceptiva normativa se haya dado el evento, para establecer el régimen al que pertenece el contribuyente del impuesto de industria y comercio.

Por esta razón, para establecer si un contribuyente es del régimen común o simplificado del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, no basta simplemente con la verificación de cómo aparece registrado en el RIT; es necesario examinar de fondo al tenor de la norma vigente en el momento de presentación de la declaración o del cumplimiento de otras obligaciones, qué condiciones reúne el contribuyente y de esta forma determinar a qué régimen está sometido en el respectivo periodo objeto de análisis.

<sup>126</sup> Las contempladas en el artículo 499 del Estatuto Tributario Nacional

En conclusión, lo manifestado por los contribuyentes en el registro de información tributaria, no se constituye en afirmaciones incuestionables, sino que son susceptibles de ser verificadas o desvirtuadas, ya sea por la Administración o por el particular.

#### CAMBIO DE RÉGIMEN SIMPLIFICADO A RÉGIMEN COMÚN.

Al respecto y como consecuencia de estar ligada la pertenencia al régimen simplificado de ICA al régimen simplificado del impuesto a las ventas IVA, es aplicable el artículo 508-2 del Estatuto Tributario que dice:

“ARTICULO 508-2. PASO DE REGIMEN SIMPLIFICADO A REGIMEN COMUN. El responsable del Impuesto sobre las Ventas perteneciente al Régimen Simplificado pasará a ser responsable del Régimen Común a partir de la iniciación del período inmediatamente siguiente a aquel en el cual deje de cumplir los requisitos establecidos en el artículo 499 de este Estatuto, salvo lo previsto en el parágrafo 1º de dicho artículo, en cuyo caso deberá inscribirse previamente a la celebración del contrato correspondiente.” <Artículo modificado por el artículo 16 de la Ley 863 de 2003.>

El cambio de régimen en este sentido puede efectuarse en cualquier momento que el contribuyente establezca que se dejaron de cumplir los requisitos para pertenecer al régimen simplificado. No hay norma que le obligue a permanecer en el régimen simplificado durante un mínimo de tiempo, ni tampoco un mínimo de tiempo de estar cumpliendo los requisitos para pertenecer al régimen común para que pueda efectuarse el cambio de régimen

El cambio de régimen simplificado a común puede ocurrir por los siguientes motivos, en cuyo caso a partir del siguiente periodo gravable<sup>127</sup> deberá cumplir con las obligaciones del régimen común:

1. Por haber poseído un patrimonio bruto inferior a ochenta millones de pesos (\$ 80.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (año gravable 2005: \$ 84.880.000, valor año base 2005) e ingresos brutos totales provenientes de la actividad inferiores a sesenta millones de pesos (\$ 60.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (año gravable 2005: \$ 63.660.000, valor año base 2005).
2. Por tener más de un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercer su actividad.
3. Por desarrollar en su establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.
4. Por pasar a ser usuario aduanero.

---

<sup>127</sup> Decreto 352 de 2002, Artículo 36.— Período gravable. Por período gravable se entiende el tiempo dentro del cual se causa la obligación tributaria del impuesto de industria y comercio y es bimestral.



5. Por haber celebrado en el año inmediatamente anterior o en el año en curso contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados por valor individual y superior a sesenta millones de pesos (\$ 60.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (año gravable 2005: \$ 63.660.000) (valor año base 2005).
6. Por superar el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año la suma de ochenta millones de pesos (\$ 80.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (año gravable 2005: \$ 84.880.000, valor año base 2005).
7. Por celebrar contratos de venta de bienes o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a sesenta millones de pesos (\$ 60.000.000) (valor año base 2004) (año gravable 2005: \$ 63.660.000) (valor año base 2005). En este caso, el responsable del régimen simplificado deberá inscribirse previamente en el régimen común.
8. Para los agricultores y ganaderos, cuando el límite de patrimonio bruto previsto en el numeral 1º de este artículo equivale a cien millones de pesos (\$ 100.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (año gravable 2005: \$ 106.100.000) (valor año base 2005).

#### **VIGENCIA DEL CAMBIO DE RÉGIMEN PARA EFECTO DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CORRESPONDIENTES.**

Definidos los requisitos para el cambio de régimen, pregunta el consultante a partir de qué momento debe empezar a cumplir con las obligaciones del nuevo régimen y que obligaciones subsisten respecto del régimen anterior por el periodo de tiempo durante el cual permaneció en el mismo. La tesis que se plantea es la siguiente:

Las obligaciones tributarias de los contribuyentes son propias para cada uno de los regímenes en los que el contribuyente se encuentre inscrito, de suerte que una vez proceda el cambio de régimen sobrevienen las obligaciones correspondientes al nuevo régimen, persistiendo del anterior aquellas que se hubieren generado durante la vigencia del antiguo régimen que no se hubieren cumplido.

De esta forma si un contribuyente de la fecha X a la fecha Y estuvo inscrito como contribuyente del impuesto de industria y comercio bajo el régimen A, deberá cumplir con las obligaciones correspondientes a este, así se ejecuten o lleven a cabo durante el tiempo de vigencia del nuevo régimen. Naturalmente se presenta un rezago en el cumplimiento de obligaciones como son la de presentar declaraciones y pagar el impuesto que solo habrán de cumplirse en las fechas establecidas en las normas respectivas. Lo anterior no obsta para que de manera paralela o simultánea el contribuyente deba cumplir con las obligaciones propias del nuevo régimen. Si el nuevo régimen exige el cumplimiento de unas obligaciones más gravosas como el de expedir factura, presentar declaraciones bimestrales, llevar contabilidad no simplificada sino con todas las formalidades de ley, no existe disposición normativa que le excluya del cumplimiento de las mismas en ese año so pretexto de que había iniciado esa anualidad bajo la vigencia de otro régimen menos exigente.

En síntesis todo contribuyente del impuesto de industria y comercio deberá cumplir con las obligaciones que le son propias del respectivo régimen, por el periodo de tiempo durante el cual permaneció o permanezca en el mismo

Concretamente, si el contribuyente inició actividades bajo el régimen simplificado y posteriormente se trasladó al régimen común, deberá presentar la declaración “anual” en las fechas previstas para el efecto para el régimen simplificado en el año siguiente, por los ingresos percibidos durante el tiempo que estuvo bajo este régimen, beneficiándose incluso con los topes mínimos a partir de los cuales se debe declarar; pero a partir de la fecha del cambio de régimen a común deberá presentar las declaraciones con una periodicidad bimestral desde la fecha de inicio de actividades bajo el nuevo régimen, inicialmente por el fragmento de periodo bimestral y posteriormente por cada bimestre.

### **CONCEPTO No. 1117**

Ref: Radicación 2005ER65954 del 17 de agosto de 2005.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Alcance interpretativo de la Base Gravable especial prevista en el artículo 67 de la Ley 383 de 1997.

#### **Pregunta**

¿Cuál es la base gravable para calcular el impuesto de industria y comercio de una compañía que distribuye al por mayor petróleo crudo con destino a las calderas de las empresas industriales, que requieren este producto como combustible para realizar sus procesos de fabricación?

¿Qué norma aplica y desde cuando se encuentra vigente?

Lo anterior teniendo en cuenta que el uso de este producto (el petróleo crudo) arde fácilmente emitiendo grandes cantidades de calor que proporciona la energía necesaria para el funcionamiento de las plantas de producción. Adicionalmente, el petróleo crudo se encuentra dentro de los parámetros del punto de inflamación (65.6 grados centígrados) con el que están contemplados los combustibles líquidos, el cual es superior a 37.8 grados centígrados.

#### **Respuesta**

El origen de la base gravable especial dada a la actividad de distribución de derivados del petróleo la encontramos en la misma Ley 14 de 1983, que autorizó el impuesto de industria y comercio junto con otros gravámenes a favor de los municipios.

Ahora bien, el artículo 67 de la Ley 383 de 1.997, redefinió la base gravable para la liquidación del Impuesto de Industria, Comercio y Avisos para los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles, así:

“Para efectos del impuesto de industria y comercio, los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles liquidarán dicho impuesto, tomando como base gravable el margen bruto de comercialización de los combustibles.

Se entiende por margen bruto de comercialización de los combustibles para el distribuidor mayorista, la diferencia entre el precio de compra al productor o al importador y el precio de venta al público o al distribuidor minorista. Para el distribuidor minorista, se entiende por margen bruto de comercialización, la diferencia entre el precio de compra al distribuidor mayorista o al intermediario distribuidor, y el precio de venta al público. En ambos casos, se descontará la sobretasa y otros gravámenes adicionales que se establezcan sobre la venta de los combustibles.”

Para establecer desde cuándo se debe dar aplicación a esta norma, debemos tener en cuenta como primera medida su entrada en vigencia, para lo cual se observa lo estipulado por el artículo 74 de la Ley 383 de 1.997, que estableció que ésta rige a partir de la fecha de su publicación, y como esta Ley fue publicada mediante el Diario Oficial No. 43.083 el 14 de julio de 1.997, por lo tanto su vigencia comienza a partir del 14 de julio de 1997.

Además se debe observar que el inciso 3º del artículo 338 de la Constitución Nacional, prescribe en cuanto a la aplicación de las normas que regulan tributos:

“Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.”

Por consiguiente, el artículo 67 de la Ley 383 de 1.997, tal como quedó redactado incluyendo no solo los combustibles derivados del petróleo sino los “demás combustibles, se debe aplicar en el Distrito Capital a partir del quinto bimestre de 1997, teniendo en cuenta que el artículo 27 del Decreto Distrital 807 de 1993 establece que el período de causación del Impuesto de Industria y Comercio es bimestral.

Conviene aclarar que entre las disposiciones normativas atinentes a esta base gravable especial existe un hito que las diferencia, seguramente por la crisis energética y la aparición de nuevos combustibles como es el caso del alcohol carburante, objeto de especiales tratamientos preferenciales, y es que a partir del 14 de julio de 1997, tienen esta base gravable especial todos los combustibles sean estos derivados o no del petróleo.

La anterior diferencia tiene particular importancia para el objeto de la consulta según que se interprete que el petróleo crudo es o no un combustible, si es derivado del petróleo y si el mismo fue objeto de control de precios por el Gobierno Nacional.

Para establecer los interrogantes planteados en el párrafo anterior, se planteó una consulta al Ministerio de Minas y Energía quien respondió diciendo que:

“El petróleo crudo puede ser utilizado como combustible puro o en mezclas según las necesidades del consumidor, entendiéndose que puede emplearse en hornos, calderas, motores para barcos. En los primeros casos se emplea como fuente energética para suministrar energía calórica (sic.) a calderas y hornos, entre otros. En el segundo caso para barcos que realizan travesías internacionales se emplea para ser mezclado con un destilado y producir un combustible conocido internacionalmente como IFO o bunker....

Es de aclarar que, los decretos 3683 de 2003 y 139 de 2005 hacen referencia a los crudos con gravedad API<sup>128</sup> menor o igual a 14, los cuales pueden ser utilizados directamente o a través de mezclas, cuyas materias primas no crudos con gravedades superiores a dicho valor. En otras palabras, los crudos con gravedad API<sup>129</sup> superior a 14 grados, todos sin excepción deberán ir a alimentar los procesos de refinación”

En la misma respuesta a la consulta afirma que el petróleo no es derivado del petróleo y aunque es combustible no está sometido al control de precios por parte del gobierno nacional sino que se rige por el mercado internacional. Colombia toma como referencia para determinar el precio del crudo los valores WTI (West Texas Intermediate) comúnmente utilizados como referencia para establecer el precio de los crudos en todo el hemisferio occidental.

Por otra parte, para establecer el alcance de la base gravable especial establecida en el artículo 67 de la Ley 383 de 1997 se hizo una consulta a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda, la cual respondió haciendo la siguiente inferencia:

“...si bien es cierto que del contenido del artículo 67 de la Ley 383 de 1997 es posible considerar que la norma se refiere a la distribución en general de los combustibles, incluidos los derivados del petróleo, no es menos cierto que la definición misma del margen bruto de comercialización establecida en el inciso segundo de la mencionada norma, supone que dichos productos sean objeto de distribución por un mayorista o un minorista, actores que a su turno son objeto de regulación por parte de la entidad del Estado que es rectora en materia de combustibles (Ministerio de Minas y Energía).

Ahora bien, sobre la pregunta relativa a si la disposición transcrita, recae sobre todos los derivados del petróleo, o solo sobre los combustibles derivados del petróleo, consideramos que por efecto de la redacción del inciso primero, según el cual en un principio señala como destinatarios a los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles, en los partes finales del mismo, cuando establece que la base

---

<sup>128</sup> **Gravedad API**

Es una función especial de la densidad relativa (gravedad específica) definida ésta como la relación de la masa de un volumen dado de un líquido a 15,56°C (60°F) con la masa de un volumen igual de agua pura a la misma temperatura. La gravedad API se calcula así:

$$\text{Gravedad API } (^{\circ}\text{API}) = (141,5/d(15,56^{\circ}\text{C}/15,56^{\circ}\text{C})) - 131,5$$

donde:

d (15,56°C/15,56°C) es la densidad relativa a 15,56°C.

**Densidad**

Razón masa/volumen medida a 15°C y la unidad de medida es kg/m<sup>3</sup>.

<sup>129</sup> **API:** "American Petroleum Institute" (Instituto Americano del Petróleo).

especial es margen bruto de comercialización, se refiere particularmente a los combustibles. En consecuencia, producto de una interpretación armónica de la disposición en su totalidad, creeríamos que la misma se refiere únicamente a los productos derivados del petróleo que son combustibles.

En conclusión, el artículo 67 de la Ley 383 de 1997, es aplicable para todos los combustibles derivados o no del petróleo, que distribuyan los mayoristas o minoristas, definidos como tales por las normas que para el efecto establece el Ministerio de Minas y Energía, de modo que resulte posible aplicar la fórmula establecida en el inciso segundo del artículo 67 de la Ley 383 de 1997”

Conforme a las precisiones realizadas por las entidades consultadas se infiere que esta base gravable especial aplica para los combustibles sean o no derivados del petróleo, lo cual incluye al petróleo crudo que pueda ser utilizado como combustible, en los términos del artículo 23 del Decreto 3683 del 19 de diciembre de 2003, tal como lo indicó el concepto del Ministerio de Minas arriba transcrito, siempre y cuando la distribución se efectúe a través de un mayorista o minorista del mismo, según regulación del Ministerio de Minas y Energía:

“Artículo 23. Usos del petróleo crudo y/o sus mezclas. A partir del primero de febrero de 2004 y con criterios de autoabastecimiento energético y de uso racional y eficiente de la energía, el petróleo crudo y/o sus mezclas que se explote en el territorio nacional y que se destine para consumo interno, solamente podrá ser utilizado para refinación.

...

Parágrafo 2º. La restricción señalada en el presente artículo no aplica para crudos y/o mezclas de crudos con calidad igual o inferior a 14 grados API ....”

Cabe resaltar que entre más alta la densidad relativa del crudo, mas baja es la gravedad API, tal como se evidencia con la fórmula dada al pie de la página 4. En efecto, líquidos más pesados que el agua tienen valores menores que 10.

Se hace precisión también que la base gravable aplica para el petróleo crudo siempre y cuando se compre y venda sin haber sido mezclado, para que no se entienda que hay actividad industrial.

Bogotá, D.C., 29 de diciembre de 2005

### **CONCEPTO No. 1121**

Ref: Radicación 2005ER86649 del 19 de septiembre de 2005.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtemas: Capitalizaciones gravadas para los socios o accionistas.

### **Pregunta**

Una sociedad capitaliza algunas de las cuentas de su patrimonio: Dividendos o participaciones decretadas en acciones, revalorización del patrimonio, reservas para cubrir depreciaciones, y prima en colocación de acciones (sin desembolso de dinero,

solo incremento de capital representado en acciones de la compañía) de acuerdo a los artículos 36-3 y 345 del estatuto tributario.

1. ¿Esta operación que no se considera gravada con el impuesto sobre la renta, está gravada con el impuesto de industria y comercio?
2. De ser gravada, ¿Cuál sería la actividad y tarifa?
3. ¿Procede en este caso la retención?

## Respuesta

Como referencia el peticionario en su consulta pregunta sobre la aplicabilidad de los artículos 36-3 y 345 del Estatuto Tributario Nacional, pero ahora respecto del impuesto de industria y comercio.

Es totalmente claro que las normas que regulan los impuestos nacionales, como el de renta, son muy diferentes a las que regulan los impuestos territoriales, como el de industria y comercio, y por tanto, no pueden aplicarse. No obstante, es preciso para este estudio, revelar el contenido de las operaciones económicas descritas en ellas, para referir su tratamiento en cuanto al impuesto de industria y comercio. Iniciemos haciendo la transcripción de los mencionados artículos:

“ARTICULO 36-3. CAPITALIZACIONES NO GRAVADAS PARA LOS SOCIOS O ACCIONISTAS. La distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social, o su traslado a la cuenta de capital, producto de la capitalización de la cuenta de Revalorización del Patrimonio, de la reserva de que trata el artículo 130 y de la prima en colocación de acciones, es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. En el caso de las sociedades cuyas acciones se cotizan en bolsa, tampoco constituye renta ni ganancia ocasional, la distribución en acciones o la capitalización, de las utilidades que excedan de la parte que no constituye renta ni ganancia ocasional de conformidad con los artículos 48 y 49.

Con la capitalización de la reserva de que trata el artículo 130 se entiende cumplida la obligación de mantenerla como utilidad no distribuible.

Las reservas provenientes de ganancias exentas, o de ingresos no constitutivos de renta o de ganancia ocasional, o del sistema de ajustes integrales por inflación, que la sociedad muestre en su balance de 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al gravable, podrán ser capitalizadas y su reparto en acciones liberadas será un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional para los respectivos socios o accionistas

...

ARTICULO 345. AJUSTE DEL PATRIMONIO. El patrimonio líquido al comienzo de cada período debe ajustarse con base en el PAAG, salvo cuando dicho patrimonio sea negativo, en cuyo caso no se efectúa este ajuste. Como contrapartida se llevará un débito a la cuenta de Corrección Monetaria por igual cuantía.

Para efectos comerciales, el patrimonio inicial de cada año debe ser objeto de tal ajuste, registrando el mismo como un mayor valor del patrimonio en la cuenta de Revalorización del Patrimonio.

La cuenta de Revalorización del Patrimonio forma parte del patrimonio de los años siguientes, para efectos del cálculo a que se refiere el inciso anterior. El valor reflejado en esta cuenta no podrá distribuirse como utilidad a los socios o accionistas, hasta tanto se liquide la empresa o se capitalice tal valor de conformidad con lo previsto en el artículo 36-3 del Estatuto Tributario, en cuyo caso se distribuirá como un ingreso no gravado con el Impuesto sobre la Renta y Complementarios.

El artículo 36-3 del Estatuto Tributario Nacional describe cuatro situaciones económicas relacionadas con la capitalización del patrimonio de la empresa y su tratamiento en el impuesto sobre la renta:

1. Capitalización mediante el pago de utilidades en acciones o cuotas de interés social.
2. Capitalización de la cuenta Revalorización del Patrimonio.
3. Traslado a la cuenta de Capital mediante liberación de la reserva para cubrir depreciaciones que excedan las registradas en el Estado de Pérdidas y Ganancias.
4. Mediante la capitalización de la prima en colocación de acciones.

Estudiemos cada una de estas situaciones y veamos su tratamiento en el impuesto de industria y comercio:

#### 1. CAPITALIZACIÓN MEDIANTE EL PAGO DE UTILIDADES EN ACCIONES O CUOTAS DE INTERÉS SOCIAL.

Según la naturaleza de la empresa, la participación de los socios se da en ellas bajo la forma de acciones o cuotas de interés social.

En el Concepto 1081 del 22 de febrero de 2005, expedido por esta Subdirección Jurídico Tributaria, se indicó que la entrega de acciones a los accionistas como pago en especie de unos dividendos y participaciones constituye ingreso gravado para el accionista que las recibe. A su vez constituye una forma de capitalizar la empresa al recibir como inversión de los accionistas el valor que de otra forma les debió ser entregado en efectivo. Igual sucede con el pago de las utilidades mediante la entrega de partes de interés social.

En uno y en otro caso, la sociedad que registra la utilidad y la entrega en especie, debe efectuar una modificación a la escritura de constitución a fin de que se registren las nuevas acciones o partes de interés social o el nuevo valor de éstas.

En la contabilidad de la empresa que capitaliza sus utilidades el proceso se registra en las cuentas de la clase 3 de patrimonio.

En la sociedad inversionista, propietaria de estas acciones o cuotas de interés social, el movimiento contable se registra como un ingreso y una inversión simultánea. Es decir las cuentas de las clases 1 y 4.

*Recordamos que el realizar inversiones en sociedades es una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio de suerte que los ingresos que se perciban y registren en la contabilidad del inversionista a consecuencia de esta inversión harán parte de la base gravable del tributo de industria y comercio.*

Desglosando lo anterior podemos decir en primer lugar que la utilidad que registra la empresa que recibe la inversión se ve reflejada en el incremento en las cuentas de patrimonio de la misma. A su vez, este incremento en el patrimonio de la sociedad que recibió la inversión implica un incremento en el patrimonio de la sociedad inversionista, que operacional y contablemente se puede efectuar de diversas formas, algunas de estas relacionadas con procedimientos de capitalización de ciertas cuentas del patrimonio.

En lo referente a la capitalización de las utilidades de la empresa mediante el pago de dividendos o participaciones haciendo la entrega de acciones o partes de interés social, es un procedimiento que incrementa la cantidad de activos de la sociedad inversionista, pues le representa adquirir la propiedad sobre nuevas acciones o partes de interés, lo que obviamente representa un ingreso realizado y gravado con el impuesto de industria y comercio al ser producto de la actividad de inversión y no estar taxativamente excluido de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

En efecto, los ingresos encuentran su definición en el Artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 como “aquellos que representan flujo de entrada de recursos, en forma de incremento del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas en un período, que no provienen de los aportes de capital.” (se subraya)

El Decreto 2649 de 1993, Régimen Contable Colombiano, consagra varios principios referentes a la realización del ingreso y la utilidad o resultado de las empresas, los cuales resultan de utilidad para el propósito de la presente consulta sobre el tratamiento de los procesos de capitalización del patrimonio arriba indicados y su tratamiento frente al impuesto de industria y comercio:

*D.R. 2649/93.*

*ART. 12.—Realización. Sólo pueden reconocerse hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables.*

...

*ART. 14.—Mantenimiento del patrimonio. Se entiende que un ente económico obtiene utilidad, o excedentes, en un período únicamente después de que su patrimonio al inicio del mismo, excluidas las transferencias de recursos a otros entes realizadas conforme a la ley, haya sido mantenido o recuperado. Esta evaluación puede hacerse respecto del patrimonio financiero (aportado) o del patrimonio físico (operativo).*



Salvo que normas superiores exijan otra cosa, la utilidad, o excedente, se establece respecto del patrimonio financiero debidamente actualizado para reflejar el efecto de la inflación.

Vemos entonces que la utilidad percibida por la empresa que recibe la inversión constituye en principio un incremento en el patrimonio de la misma que a su vez se verá reflejado en un incremento correlativo de los activos de la sociedad inversionista, que se realiza como un ingreso producto de una actividad gravada y por tanto generadora de impuesto de industria y comercio.

## 2. MEDIANTE EL TRASLADO A LA CUENTA DE CAPITAL PRODUCTO DE LA CAPITALIZACIÓN DE LA CUENTA REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO.

Para continuar con el estudio de las situaciones relacionadas con procesos de capitalización realizados por la entidad que recibe la inversión, y sus efectos en la variación de los activos del inversionista, veamos el caso de la capitalización de la cuenta de revalorización del patrimonio.


La cuenta de revalorización del patrimonio registra los ajustes que se efectúan a las cifras del patrimonio como consecuencia de la inflación o de ajustes fiscales como consecuencia de ingresos no registrados.

El efecto de la inflación no es en realidad un incremento del valor de los activos, sino un ajuste monetario que ni es ingreso ni gasto sino corrección de las cuentas que conforman el patrimonio de la entidad. Hasta aquí dicho ajuste no constituye un ingreso ni para la sociedad que recibe la inversión ni para la sociedad o persona que invierte.

En el evento que el ente económico emita acciones y/o cuotas o derechos sociales como resultado de la capitalización de algunas de las cuentas que conforman el grupo Revalorización del Patrimonio, deberá efectuar simultáneamente el respectivo registro en el código 3405 de Ajustes por inflación, operación que también se puede registrar en la cuenta de control 8335 denominada -Capitalización por Revalorización del Patrimonio-; en consecuencia, los saldos que registre el ente económico en esta cuenta deberán disminuirse efectuando la contrapartida correspondiente en las cuentas 3105, 3115, 3125 Y 3130 o 3135 según el caso. (3105 CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO, 3115 APORTES SOCIALES, 3125 INVERSION SUPLEMENTARIA AL CAPITAL ASIGNADO Y 3130 CAPITAL DE PERSONAS NATURALES)

En este proceso, cuando la cuenta de revalorización del patrimonio ha sido mermada en procura de un incremento del capital de los socios o accionistas, para estos (los socios) la adquisición de acciones o partes de interés, reflejo de su mayor participación en el capital de la empresa, no representa en estricto sentido un ingreso gravado con el impuesto de industria y comercio, al corresponder a un ajuste el valor de sus activos concretado en unas acciones o partes de interés social de valor nominal.

En este caso aunque el inversionista recibe nuevas acciones o partes de interés como resultado de tener su inversión en una compañía, el ingreso registrado en su contabilidad producto de estos nuevos activos no estaría gravado con el impuesto de



industria y comercio en la medida que provengan de la capitalización de la cuenta de ajustes por inflación por expresa prohibición del artículo 330 del Estatuto Tributario Nacional, modificado por el artículo 1o del Decreto 1744 de 1991, compilado en el párrafo primero del artículo 42 del Decreto 352 de 2002 (Parte Sustantiva del Estatuto Tributario Distrital).

### 3. MEDIANTE TRASLADO A LA CUENTA DE CAPITAL LIBERANDO LA RESERVA PARA CUBRIR DEPRECIACIONES QUE EXCEDAN LAS REGISTRADAS EN EL ESTADO DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS.

Las reservas obligatorias registran los valores apropiados de las utilidades líquidas, conforme a mandatos legales, con el propósito de proteger el patrimonio social. Incluye conceptos tales como Reserva Legal, Reservas por Disposiciones Fiscales y Reservas para Readquisición de Acciones y Cuotas o Partes de Interés Social.

La Reserva Legal Corresponde al 10% de las utilidades líquidas de cada ejercicio.

Las reservas ocasionales registran valores apropiados de las utilidades líquidas, ordenadas por el máximo órgano social, conforme a disposiciones legales, para fines específicos y justificados.

Así, si se pretende solicitar en la declaración de renta un mayor valor por depreciación que el correspondiente a la cuota registrada en el Estado de Pérdidas y Ganancias, deberá constituirse la correspondiente reserva prevista en el artículo 130 del Estatuto Tributario Nacional y así poder hacer la deducción de renta.

“ARTICULO 130. CONSTITUCION DE RESERVA. Los contribuyentes que en uso de las disposiciones pertinentes soliciten en su declaración de renta cuotas de depreciación que excedan el valor de las cuotas registradas en el Estado de Pérdidas y Ganancias, deberán, para que proceda la deducción sobre el mayor valor solicitado fiscalmente, destinar de las utilidades del respectivo año gravable como reserva no distribuible, una suma equivalente al setenta por ciento (70%) del mayor valor solicitado.

Cuando la depreciación solicitada fiscalmente sea inferior a la contabilizada en el Estado de Pérdidas y Ganancias, se podrá liberar de la reserva a que se refiere el inciso anterior, una suma equivalente al setenta por ciento (70%) de la diferencia entre el valor solicitado y el valor contabilizado.

Las utilidades que se liberen de la reserva de que trata este artículo, podrán distribirse como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.”

Esta reserva puede ser liberada y capitalizada en cuyo caso, se incrementará el capital de la empresa debiendo proceder a realizar la modificación correspondiente a la escritura de constitución, modificando el valor de las partes de interés o emitiendo y entregando acciones a los socios.

Al igual que en el punto anterior, por corresponder a un incremento de los activos de propiedad de los socios, estará gravado con el impuesto de industria y comercio.

#### 4. MEDIANTE LA CAPITALIZACIÓN DE LA PRIMA EN COLOCACIÓN DE ACCIONES

En la clase contable 3 Grupo 32 Superavit de Capital encontramos la cuenta 3205 Prima en Colocación de Acciones, Cuotas o Partes de Interés Social. Esta cuenta registra la prima en colocación de acciones representada por el mayor importe pagado por el accionista o socio sobre el valor nominal de la acción o aporte.

Esta cuenta se acredita por un mayor valor de la acción respecto del valor nominal conforme a la información que arroje el mercado en fechas de los cortes que la empresa deba efectuar según la naturaleza de la entidad, y se debita para incrementar el capital de la empresa o para repartir dividendos o participaciones. En el primer caso, si se capitaliza representa un mayor valor de los activos de los socios que en igual sentido que en los anteriores, representa un ingreso gravado con el impuesto de industria y comercio.

Conviene aclarar que el hecho de que las normas que regulan el impuesto de renta consideren todos los anteriores procesos de capitalización como no gravados, en nada incide para efectos del impuesto de industria y comercio, al no existir norma alguna que excluya dicho ingreso de los socios como excluida de este impuesto.

En cuanto a la pregunta sobre el código de actividad que se debe indicar y tarifa con las cual liquidar el impuesto son las mismas indicadas para la actividad de inversionista en el Concepto 1040 del 9 de junio de 2004, tomada de la Resolución 0219 de 2004<sup>130</sup> a saber:

Agrupación por Tarifa	Código de Actividad CIIU a Declarar	Descripción Actividad Económica CIIU Rev. 3 A.C. Distrito Capital	Tarifa por Mil
204	52693	Otros tipos de comercio NCP no realizado en establecimientos	11,04

Finalmente en cuanto a la pregunta de si procede efectuar retención por industria y comercio al momento de realizar estos procesos de capitalización, debemos indicar que cuando se entregan acciones o partes de interés a los inversionistas se les está efectuando el pago en especie de unos valores como retribución al inversionista por el colocar cierto capital a disposición de la sociedad que recibe la inversión. Sin embargo, aunque esta sería una circunstancia bajo la cual debía efectuarse retención en los términos del artículo 8° del Acuerdo 65 de 2002, la redacción del artículo 1° del Decreto 118 de 2005, no tiene el alcance suficiente para definir el mecanismo de esta retención.

De esta forma al momento de efectuarse el proceso de capitalización de estas cuentas del patrimonio no deberá deducirse valor alguno de las acciones o partes de interés a capitalizar, por concepto de retención al impuesto de industria y comercio, estando por tanto en cabeza del inversionista declarar y pagar el impuesto por las acciones o partes de interés adquiridas en este proceso.

<sup>130</sup> "Por medio de la cual se establece la clasificación de actividades económicas para el impuesto de Industria y Comercio en Bogotá D.C."

## CONCEPTO No. 1122

Ref: Consulta 20054ER116201 del 9 de diciembre de 2005.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Sujetos pasivos.

### Pregunta

Acudimos en procura de encontrar la solución jurídica a las siguientes inquietudes relacionadas con nuestra organización constituida como una entidad sin ánimo de lucro, de carácter comunitario, cuyo objeto social se basa en la televisión comunitaria incidental (señales libres del espectro electromagnético).

Nuestra organización se enmarca dentro de los siguientes aspectos:

Creemos que estamos frente a una organización de fines similares a las actividades de juntas de copropietarios, donde se caracteriza por los siguientes factores: 1- Entidad sin ánimo de lucro, 2- Su objeto es el de administrar correcta y eficazmente los bienes comunes, 3- La administración corresponde a todos y cada uno de los copropietarios (Asamblea General de Copropietarios) por mandato legal (Ley 182 de 1995, artículo 37, numeral 4º y Acuerdos 006 de 1996 y 006 de 1999 de la Comisión Nacional de Televisión, 4- Los copropietarios hacen parte integral de la misma organización, 5- No existe una parte contratante y otra contratista, 6- Sus rentas y costos de mantenimiento, conservación y reparación son a favor y a cargo de todos los copropietarios, lo que no se enmarca dentro de las actividades gravadas previstas en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986, 7- Los excedentes en caso de presentarse por disposición legal deberán ser reinvertidos en el sostenimiento o mejoras de la organización.

Ante estas consideraciones

Preguntamos:

Si una organización como la nuestra recibe aportes de auto-sostenimiento de parte de sus asociados quienes son los copropietarios del patrimonio que posee la organización, donde no existe la obligación de hacer y donde no existe un tercero que contrata, ¿Estos aportes constituyen servicio gravado con ICA?

### Respuesta

Ha sido reiterada la jurisprudencia del Consejo de Estado en la cual se ha difundido la tesis de que independientemente de la naturaleza jurídica de la entidad, si la entidad realiza actividades industriales, comerciales o de servicios gravadas con el impuesto de industria y comercio, deberá cumplir con las obligaciones como contribuyente o responsable del impuesto de industria y comercio. Entre las sentencias más recientes están las radicadas con los

números 13301, 13276, 13340 de 2003 y 13345 de 2004, en todas las cuales se analizó que en lo atinente al impuesto de industria y comercio, lo que se grava según el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, es el ejercicio en una jurisdicción municipal de una actividad comercial, industrial o de servicios<sup>131</sup> y que los sujetos pasivos son las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho, que realizan el hecho gravado, independientemente de la naturaleza jurídica que ostenten, salvo que en forma expresa se consagre la exención, como ocurre con el artículo 39 de la misma Ley que prohíbe gravar con el impuesto de industria y comercio a ciertas actividades y entidades taxativamente referidas.


“Artículo 39. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:

1. Las obligaciones contraídas por el Gobierno en virtud de tratados o convenios internacionales que haya celebrado o celebre en el futuro, y las contraídas por la Nación, los Departamentos o los Municipios, mediante contratos celebrados en desarrollo de la legislación anterior.
2. Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los Departamentos y Municipales las siguientes prohibiciones:
  - a) La de imponer gravámenes de ninguna clase o denominación a la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola, sin que se incluyan en esta prohibición las fábricas de productos alimenticios o toda la industria donde haya un proceso de transformación por elemental que ésta sea;
  - b) La de gravar los artículos de producción nacional destinada a la exportación.
  - c) La de gravar con el impuesto de Industria y Comercio la explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, cuando las regalías o participaciones para el municipio sean iguales o superiores a lo que corresponderá pagar por concepto del impuesto de Industria y Comercio;
  - d) La de gravar con el impuesto de Industria y Comercio, los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud;
  - e) La de gravar la primera etapa de transformación realizada en predios rurales cuando se trate de actividades de producción agropecuaria, con excepción de toda industria donde haya una transformación por elemental que ésta sea; f) La de gravar las actividades, del Instituto de Mercadeo Agropecuario, Idema.”

Dentro de las no sujeciones arriba indicadas ninguna levanta el gravamen para las asociaciones de televisión comunitaria. En efecto no nos encontramos ante un establecimiento educativo público, ni una entidad de beneficencia, tampoco una entidad cuyo objeto exclusivo sea la cultura o el deporte, no se trata de un sindicato, no es una asociación gremial o de profesionales sin ánimo de lucro, no es un partido político y tampoco se trata de un hospital adscrito o vinculado al sistema nacional de salud.

Las comunidades organizadas para la prestación del servicio público de televisión conforme la Ley 182 de 1995 son personas jurídicas y aunque estén

<sup>131</sup> El artículo 32 del Decreto 352 de 2002, concordante con el mismo artículo de la Ley 14 define “El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.”



catalogadas como asociaciones sin ánimo de lucro, deben responder por el impuesto de industria y comercio por las actividades industriales, comerciales o de servicios que realice.

Aunque su actividad sea muy similar a las de las juntas de copropietarios, estas tienen un régimen especial definido en la Ley 675 de 2001, no aplicable a las comunidades organizadas para la prestación del servicio de televisión, pues la naturaleza de aquellas tiene que ver solamente con la administración de edificios y conjuntos cerrados, estando excluidos de manera concreta por la mencionada ley que las regula. Por el contrario ninguna norma excluye a ninguno de los tipos de operadores del servicio de televisión del gravamen de industria y comercio.

Las personas jurídicas, independientemente de su naturaleza jurídica, si realizan actividades industriales, comerciales o de servicios gravadas, se consideran sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio.

Tampoco importa para efecto de establecer una posible no sujeción quienes son los asociados, aportantes o accionistas y si los beneficiarios de los bienes o servicios suministrados son los mismos asociados que integran la persona jurídica prestadora de los servicios o vendedora de los bienes.

Aduce el consultante que no da diferenciación entre contratante y contratista porque los asociados son los mismos que reciben en servicio.

Al respecto conviene aclarar que cuando los asociados se organizan bajo la forma de una persona jurídica distinta de cada uno de ellos, la relación contractual de servicio se da es entre la persona jurídica conformada y cada uno de los asociados, no entre asociados y los mismos asociados. Es decir no hay confusión en los extremos de la relación contractual de prestación de servicios. Son personas distintas la asociación y los usuarios del servicio de televisión.

Naturalmente que la relación económica y jurídica encaminada a la conformar el ente organizado es diferente a la relación económica de prestación del servicio de televisión incidental. La primera relación está encaminada a conformar el ente asociativo y dotarlo de recursos; la segunda está encaminada a prestar el servicio de televisión y a recaudar las cuotas para costear el funcionamiento del dispositivo implementado.

El artículo 35 de la Ley 182 de 1995 en efecto dice que los operadores del servicio de televisión deben ser personas jurídicas:

“ARTICULO 35. operadores del servicio de televisión. Se entiende por operador la persona jurídica pública o privada, con o sin ánimo de lucro, que utiliza directamente las frecuencias requeridas para la prestación del servicio público de televisión en

cualquiera de sus modalidades, sobre un área determinada, en virtud de un título concedido por ministerio de la ley, por un contrato o por una licencia.

Para los efectos de la presente ley son operadores del servicio público de televisión las siguientes personas: el Instituto Nacional de Radio y Televisión al que hace referencia la presente ley, las organizaciones regionales de televisión, actualmente constituidas y las que se constituyan en los términos de la presente Ley, las personas jurídicas autorizadas en virtud de contrato para cubrir las zonas que más adelante se describen, las organizaciones comunitarias y personas jurídicas titulares de licencias para cubrir el nivel local, y las personas autorizadas para prestar el servicio de televisión cerrada o por suscripción.

...

En cuanto a la cobertura de la distribución de la señal suministrada por las comunidades organizadas el artículo 36 de la misma ley establece que es de nivel local:

“ARTICULO 36. Distribución territorial para la explotación del servicio. El servicio de televisión podrá prestarse en los siguientes niveles territoriales en concordancia con la clasificación de servicio consignado en el artículo 19 de la presente Ley:


1. Nacional.
2. Zona...
3. Regional.
4. Local.

ARTICULO 37. Régimen de prestación. En cada uno de los niveles territoriales antes señalados, el servicio público de televisión será prestado en libre y leal competencia, de conformidad con las siguientes reglas:

...

4. Nivel Local: El servicio de televisión será prestado por las comunidades organizadas, las instituciones educativas, tales como colegios y universidades, fundaciones, corporaciones y asociaciones sin ánimo de lucro y personas jurídicas con ánimo de lucro en municipios hasta de trescientos mil (300.000) habitantes, con énfasis en programación de contenido social y comunitario y podrá ser comercializado gradualmente, de acuerdo con la reglamentación que al efecto expida la Comisión Nacional de Televisión.

Para los efectos de esta Ley, se entiende por comunidad organizada la asociación de derecho, integrada por personas naturales residentes en un municipio o distrito o parte de ellos, en la que sus miembros estén unidos por lazos de vecindad o colaboración mutuos para operar un servicio de televisión comunitaria, con el propósito de alcanzar fines cívicos, cooperativos, solidarios, académicos, ecológicos, educativos, recreativos, culturales o institucionales. El servicio de televisión comunitario será prestado, autofinanciado y comercializado por las comunidades organizadas de acuerdo con el reglamento que expida la Comisión Nacional de Televisión.”



En reglamento a la norma anterior, la Comisión Nacional de Televisión expidió el Acuerdo 6 de 1996, que establece unos requisitos para el funcionamiento de estas comunidades como operadores del servicio de televisión incidental y le define unas obligaciones, prohibiciones y sanciones en caso de incumplimiento de las normas a las cuales deben sujetarse.

De igual manera tiene previsto que estas comunidades definirán unos estatutos en los cuales se establecerán las obligaciones a cargo de los asociados y particularmente lo referente a los aportes para infraestructura y mantenimiento del servicio.

Es decir, de la normatividad que regula el funcionamiento de las comunidades organizadas como operadores de televisión incidental local, se derivan una serie de obligaciones para el ente asociativo y para los beneficiarios del servicio, de naturaleza cuasicontractual, pues aunque no requiere la celebración de un contrato de suscripción, la ley les establece a cada una de las partes sus deberes, a saber: Para el ente asociativo la obligación de hacer consistente en prestar el servicio de televisión conforme a la reglamentación expedida por la Comisión Nacional de Televisión y para el asociado pagar los aportes. Al respecto los artículos 18 y 19 del Acuerdo 6 de 1996 establecen:

**“Artículo 18º. Aportes.** Las Comunidades Organizadas establecerán en sus estatutos la forma en que se fijarán los aportes ordinarios y extraordinarios que sean necesarios exclusivamente para la administración, operación, mantenimiento, reposición, ampliación y mejoramiento del servicio, para lo cual deberán llevar los correspondientes libros de contabilidad. Para la prestación de este servicio, las comunidades podrán contratar con terceros su operación, mantenimiento, reposición, ampliación y mejoramiento.

**Artículo 19º. Clases de Aportes.** Se podrán cobrar los siguientes aportes:

**a) Aporte de instalación:**

Es la cuota parte que los miembros de una comunidad deberán pagar, por una sola vez, para cubrir los costos en que se incurra por la instalación del sistema.

**b) Aportes ordinarios:**

Es la cuota parte que cada usuario deberá pagar, con la frecuencia que establezca la comunidad organizada, con el fin de cubrir exclusivamente los costos de administración, operación y mantenimiento del servicio, para garantizarle a los miembros de la comunidad la continuidad y calidad del mismo.

**c) Aportes extraordinarios:**

Es la cuota parte que los miembros de la comunidad organizada deberán cancelar ocasionalmente con el fin de cubrir los costos de reposición, ampliación o



mejoramiento del servicio, para garantizar a los miembros de la comunidad la continuidad y calidad del mismo.”

Todos estos aportes, son retributivos en la medida que están establecidos para cubrir los costos de instalación, operación, administración y mantenimiento, de tal forma que se posibilite y mantenga la prestación del servicio.

Por lo anterior podemos concluir que las asociaciones como las que usted dirige son contribuyentes del impuesto de industria y comercio en la medida que la actividad que realizan constituye un servicio<sup>132</sup> que se presta bajo el imperio de la ley y de los estatutos del ente asociativo, que define la obligación de hacer consistente en proveer la señal de televisión a cambio de una retribución representada por los aportes exigidos a los usuarios.

En conclusión y atendiendo de manera concreta su consulta diremos que los aportes recibidos de los asociados para la prestación del servicio de televisión local por parte de las comunidades organizadas, están gravados con impuesto de industria y comercio, al considerarse ingresos percibidos por la prestación de un servicio generador del tributo.

#### **CONCEPTO No 1124**

Ref: 2006IE6612 Febrero 20 de 2006

Tema: Impuesto de avisos y tableros

Subtema: Procedimiento.

#### **Pregunta**

Se genera el impuesto complementario de avisos y tableros, aún en los casos en los que los avisos deban ser colocados en obediencia de una disposición de carácter legal?.

#### **Respuesta**

El Impuesto de Avisos y Tableros, tuvo su origen en la Ley 97 de 1913, en concordancia con la Ley 84 de 1915. De acuerdo con el Artículo 1º Literal k) de la primera ley, el hecho generador del impuesto en cuestión consiste en la colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches de tranvías, estaciones de ferrocarriles y, cualquier establecimiento público, en Bogotá, encontramos una definición de sus elementos estructurales en el Acuerdo 65 de 2002, en donde se establece:

---

<sup>132</sup> El artículo 35 del Decreto 352 de 2002 al definir la actividad de servicio dice: “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.”

## CAPITULO II

### Impuesto Complementario de Avisos y Tableros

**Artículo 23. Hecho generador.** Son hechos generadores del impuesto complementario de avisos y tableros, los siguientes hechos realizados en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá:

3. La colocación de vallas, avisos, tableros y emblemas en la vía pública, en lugares públicos o privados visibles desde el espacio público.
4. La colocación de avisos en cualquier clase de vehículos.

**Artículo 24. Sujeto pasivo.** Son sujetos pasivos del impuesto complementario de Avisos y Tableros los contribuyentes del impuesto de industria y comercio que realicen cualquiera de los hechos generadores del artículo anterior.


**Artículo 25. Base gravable y Tarifa.** Se liquidará como complemento del impuesto de industria y comercio, tomando como base el impuesto a cargo total de industria y comercio a la cual se aplicará una tarifa fija del 15%.”

De los elementos estructurales del tributo, podemos establecer que el hecho económico contemplado como elemento fáctico del impuesto es el uso de lugares públicos (espacio público) y el hecho generador o manifestación externa del hecho económico, la colocación de avisos y tableros.

El artículo 37 de la Ley 14 de 1983 reglamentado por el artículo 10 del Decreto 3070 del mismo año, complementó su estructura, conservó el hecho económico que genera el impuesto, pero vinculándolo a una actividad industrial, comercial o de servicio y fijó los parámetros para su liquidación y cobro, estableció una base uniforme para su determinación y lo supeditó al impuesto de industria y comercio de manera tal que sí no se configura este, tampoco aquel.

Significa que, el sujeto pasivo del tributo es la persona natural o sociedad en general que desarrollando una actividad comercial, industrial o de servicios usa el espacio público para difundir la buena fama o nombre comercial de que disfruta su actividad, su establecimiento o sus productos a través de los tableros, avisos o vallas.

Para el caso en estudio es bien importante entrar a definir el concepto de Espacio Público, El Artículo 5 de la Ley 9 de 1989 define el Espacio Público como “...*el conjunto de inmuebles públicos y los elementos arquitectónicos y naturales de los inmuebles privados, destinados por su naturaleza, por su uso o afectación, a la satisfacción de necesidades urbanas colectivas, que trascienden, por tanto, los límites de los intereses individuales de los habitantes*”. Este concepto ha sido recogido en forma reiterada, por el Consejo de Estado en fallos del 31 de marzo de 1995, exp. 5746; del 12 de mayo de 1995, exp. 5549; del 14 de julio de 1995, expedientes No. 7092 y 7093 y del 06 de febrero de 1998, exp. 8710.



Ley Decreto Nacional No. 1504 de agosto 04 de 1998, “Por el cual se reglamenta el manejo del espacio público en los planes de ordenamiento territorial”, señala en el Artículo 3°, que el espacio público comprende, entre otros, los siguientes aspectos:

“(…) Los bienes de uso público, es decir aquellos inmuebles de dominio público cuyo uso pertenece a todos los habitantes del territorio nacional, destinados al uso disfrute colectivo.

Los elementos arquitectónicos, espaciales y naturales de los inmuebles de propiedad privada que por su naturaleza, uso o afectación satisfacen necesidades de uso público;

Las áreas requeridas para la conformación del sistema de espacio público en los términos establecidos en este Decreto.

Ahora bien precisado que es espacio público, si la colocación de avisos en los vehículos de las empresas de vigilancia generan impuesto de avisos o no.

Jurisprudencialmente se ha entendido al analizar los elementos del tributo que:

**JURISPRUDENCIA:** Pues bien, aparece establecido en el expediente a través de un medio idóneo de prueba, como es el acta de visita levantada por funcionarios de la administración Municipal, que la sociedad actora posee dos avisos en las instalaciones de la fábrica situada en la carrera (...) de la ciudad de Cali, lo cual significa que utiliza el espacio público.

Esta circunstancia en conjunción con la definición de “espacio público” que consagra el artículo 5° de la Ley 9ª de 1989, permite a la Sala concluir que (...) utiliza el espacio público para colocar “avisos” a través de los cuales indudablemente despliega su nombre comercial, y por ende su actividad industrial y comercial, hecho que evidencia a las claras que es sujeto pasivo del impuesto complementario de Avisos y tableros. (**Consejo de Estado**, Exp. 7092, sentencia de 1147 de julio de 1995, C.P. Guillermo Chahín Lizcano).

**JURISPRUDENCIA:** EL impuesto de Avisos y Tableros complementario del impuesto de industria y comercio, tiene como hecho generador, la colocación de vallas, avisos y tableros, en el “espacio público”, de manera que es sujeto pasivo del mismo quien realiza cualquiera de las actividades industriales, comerciales y de servicios, y “utiliza” el “espacio público”, para anunciar y difundir la buena fama o nombre comercial de que disfruta su actividad, su establecimiento o sus productos, a través de la colocación de avisos, vallas o tableros (Artículo 1°. De la Ley 97 de 1913, 37 de la Ley 14 de 1983) (...)

Lo anterior resulta lógico, puesto que la colocación de vallas, avisos o tableros en el espacio público, permiten a quien utiliza este medio publicitario, el despliegue tanto de la entidad que anuncia, como de los productos que ésta produce, comercializa, o de los servicios que presta, factor que, unido a la utilización del espacio público, determina la procedencia del impuesto de Avisos y tableros.

En este sentido la Sala se ha pronunciado en varias oportunidades, específicamente en reciente sentencia del 30 de septiembre de 1994 (Expediente NO. 5699 actor: Cartón de Colombia S.A.). en el cual con ponencia de la Dra. Consuelo Sarria Olcos, la sección al respecto precisó:

*“...ni la utilización del espacio público, ni el ejercicio de las actividades que constituyen la materia imponible del impuesto de industria y comercio tienen por sí, el carácter de hecho imponible del impuesto complementario den cuestión; para esto es absolutamente indispensable que, además de la utilización del espacio público y el ejercicio de las aludidas actividades, medie la colocación de avisos y vallas de cualquier naturaleza en el espacio dicho” (Consejo de Estado, Exp. 5746, sentencia del 31 de marzo de 1995, C .P. Delio Gómez Leyva).*

**JURISPRUDENCIA:** “El contexto de la norma indica:

a) Que el sujeto pasivo del tributo es la persona natural o jurídica que desarrolla una actividad comercial, industrial o de servicio,

**b) Que el mismo sujeto utiliza el espacio público para la colocación de avisos y tableros**, circunstancia que constituye el hecho generador del impuesto complementario.

c) Que como impuesto complementario que es del de Industria y Comercio, todas las actividades sujetas a éste lo están igualmente al de avisos y tableros, salvo que exista una disposición expresa que exonere el mismo.” (Negrillas fuera de texto). **(Consejo de Estado, Exp. 3543, sentencia de noviembre 15 de 1991, C.P. Dr. Jaime Abella Zarate)**

**JURISPRUDENCIA.** “Al respecto considera la Sala como lo ha hecho de manera reiterada, que el impuesto de avisos y tableros, tiene una definición propia y por lo mismo la imposición no deriva del desarrollo de la actividad industrial, comercial o de servicios, sino de la colocación de avisos en la vía pública, coches, tranvías, estaciones de ferrocarriles, cafés y establecimientos públicos como lo señaló la Ley 97 de 1913, en su artículo 1º, literal k.

A través del artículo 37 de la Ley 14 de 1983, que a su vez fue reglamentado por el artículo 19 del Decreto 3070 de 1983, se precisaron otros aspectos del tributo que anteriormente eran regulados por los Concejos Municipales, como la determinación de que el sujeto pasivo es quien realiza las actividades industriales, comerciales o de servicios sujetas al impuesto de industria y comercio, que la base recae sobre el monto del impuesto de industria y comercio liquidado a cargo sujeto pasivo y que la tanta del 15% se aplica sobre el monto del impuesto de industria y comercio. El hecho de otorgarle carácter complementario al impuesto de industria y comercio para efectos de liquidación y cobro, no le quita su calidad de autónomo, diferenciado de aquél.

En razón de lo expuesto, si la actora es contribuyente del impuesto de industria y comercio y además coloca avisos, está obligada al pago del correspondiente impuesto por esta causa, sin que tal deber implique violación del artículo 69 de la Ley14 de 1983, según el cual se prohíbe a los municipios gravar la industria cervecera con impuestos distintos al de industria y comercio, porque el impuesto de avisos y tableros no grava la fabricación ni el consumo de cerveza, sino la colocación de avisos en espacios públicos. **(Consejo de Estado, Exp. 5070, sentencia del 3 de marzo de 1994, C. P. Dr. Jaime Abella Zárate)** <sup>133</sup>

<sup>133</sup> En idéntico sentido se había pronunciado la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia del 10 de septiembre de 1993, expediente 4532 y, del 5 de noviembre de 1993 expediente 4663, Consejero Ponente Dr. Delio Gómez, Actor en ambas Bavaria S.A. criterio que ha mantenido en las sentencias del 6 de junio de 1998, Expediente 8697; y sentencia de diciembre 10 de 1999, Consejero ponente Dr. Daniel Manrique Guzmán; Expediente 9617.

**JURISPRUDENCIA.** “Por tener el tributo en cuestión definición propia, la imposición **no** deriva del desarrollo de actividad industrial, comercial o de servicios, sino de la colocación real de avisos, tableros o vallas en la vía pública para anunciar su actividad, su nombre comercial o sus productos. El carácter de complementario del impuesto de industria y comercio, de suyo no implica que al generarse el impuesto de industria y comercio “automáticamente”, como lo entiende el recurrente, se cause también el impuesto de avisos y tableros.

Así las cosas, si quien realiza una actividad industrial, comercial o de servicios no utiliza el **espacio público** para colocar avisos, tableros y vallas de cualquier naturaleza, no es sujeto pasivo del impuesto de avisos y tableros, pero si por el contrario además de ejercer cualquiera de estas actividades coloca avisos, tableros o vallas de cualquier naturaleza en el espacio público, sería sujeto pasivo de este tributo.

Ha reiterado igualmente la Sala que el impuesto de avisos y tableros conserva su autonomía en cuanto al hecho generador, el cual consiste en la colocación efectiva de avisos y tableros en el espacio público, entendido éste como el conjunto de inmuebles públicos y los elementos arquitectónicos y naturales de los inmuebles privados, destinados por su naturaleza, por su uso y afectación, a la satisfacción de necesidades urbanas colectivas, que trascienden, por tanto los límites de los intereses individuales de los habitantes, de conformidad con el artículo 5° de la Ley 9 de 1989.

En este sentido se ha pronunciado la Sala, entre otras en las sentencias 1° de noviembre de 1991, Exp. N°4027, Actor: Cicolac, M. P. Dr. Guillermo Chahín Lizcano; 30 de septiembre de 1994, Exp. N°5699, Actor: Cartón de Colombia S. A., M. P. Dra. Consuelo Sarria Olcos; 12 de mayo de 1995, Exp. 5549, Actor: E. R. Squibb & Sons Interameric, 19 de abril de 1996, Exp. 7433, Actor: Inversiones Gamesa Limitada y 6 de febrero de 1998, Exp. 8710, Actor: Cementos del Valle S. A., M. P. Dr. Delio Gómez Leyva.” *(Consejo de Estado, Exp. 11897, sentencia del 27 de abril de 2001, C .P. María Inés Ortiz Barbosa)*

Así las cosas, y en observancia de lo expuesto podemos concluir que la colocación de avisos así se coloquen en cumplimiento de disposiciones legales configura el hecho generador del impuesto de Avisos y Tableros, ya que con ellos se está informando o llamando la atención del público a través de elementos visuales como nombres, marcas, emblemas o escudos, visibles desde las vías de uso o dominio público, y por ende la colocación de estos avisos genera obligaciones tributarias a quienes los están colocando, ya que como se dijo, el impuesto de avisos y tableros como complementario del impuesto de industria y comercio, grava la colocación de avisos , vallas o tableros, visibles desde el espacio público sin importar si los mismos obedecen a la voluntad del contribuyente de promocionarse o a obtener la promoción e identificación en cumplimiento de una norma de carácter legal.

En estos términos es preciso revisar que el hecho descriptor del hecho generador del impuesto de avisos y tableros no permite exonerar a quien posea un aviso en cumplimiento de una obligación, máxime aún porque en materia tributaria las exoneraciones a los impuestos deben estar taxativamente enunciadas en la norma no permitiendo en esta materia aplicar reglas de la analogía o la interpretación extensiva.

En este sentido se ha pronunciado el Honorable Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta en sentencia de febrero 16 de 1996, Expediente No. 7283, al considerar:

“...La anterior posición no la comparte la Sala, en primer lugar, porque como antes se anotó, las normas básicas de establecimiento del tributo, que en atención al principio de legalidad, no admiten interpretación analógica ni extensiva de ninguna especie, es decir a cuya taxatividad debe estarse el intérprete...”.

De las referencias constitucionales, doctrinales y jurisprudencias podemos concluir que es admisible la analogía en derecho tributario, salvo en lo relativo a los elementos fundamentales de la obligación tributaria, a las exclusiones o exenciones y a las infracciones tributarias.

De otra parte, de aceptarse la tesis en virtud de la cual los avisos que se coloquen en obediencia de la ley, no generan impuesto de avisos y tableros, estaríamos frente a un típico caso de inconstitucionalidad sobreviniente en los términos del Artículo 9 de la Ley 153 de 1887, por cuanto la Constitución Nacional de 1991, Artículo 294 prohíbe expresamente que mediante la Ley se otorguen exenciones o tratamientos preferenciales en materia de impuestos de propiedad de las entidades territoriales.

“La Ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317.”

De lo anteriormente expuesto esta Subdirección concluye que en la actualidad no existe en el ordenamiento tributario, disposición normativa que le permita a los contribuyentes del impuesto de industria y comercio, no gravar los avisos y tableros colocados en atención al cumplimiento de una disposición legal.

## **CONCEPTO No. 1132**

Ref: Radicación 2006ER21058 del 14 de marzo de 2006

Tema: Impuesto de industria y comercio

Subtema: No sujeciones. Actividad primaria pecuaria.

### **Pregunta**

En una sociedad limitada, su actividad económica principal es la comercialización nacional de toda clase de razas de ganado vivo (compra y venta). Se compra fuera de Bogotá y se vende en esta ciudad en pie y directamente, sin intermediarios a diferentes personas naturales o empresas o en algunos casos directamente a los frigoríficos.

## Se pregunta:

1. ¿Esta actividad de compra y venta directa de ganado en pie se encuentra gravada con impuesto de industria y comercio?, En caso afirmativo, ¿A qué tarifa?
2. ¿Se enmarca esta actividad dentro de las no sujeciones previstas en el artículo 39 del Decreto 352 de 2002?
3. En caso de que sea una actividad no sujeta a este impuesto, ¿Es necesario presentar bimestralmente las declaraciones del impuesto de industria y comercio en cero o de que forma?

## Respuesta

Las personas naturales o jurídicas en desarrollo de sus actividades económicas o productivas o simplemente en el ejercicio de su objeto social, realizan diferentes actividades algunas de las cuales no se encuentran gravadas (no sujetas – ni declaran ni pagan por ellas-) o pueden gozar de alguna exención (declaran los ingresos percibidos por la actividad pero le aplican tarifa cero).

Dichas actividades no sujetas y exentas se encuentran relacionadas en los artículos 39 y 56 del Decreto 352 de 2002, que a continuación se transcriben junto con las referencias normativas del caso:

**“ART. 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.

PAR. 1º—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.

PAR. 2º—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.

**Fuentes y concordancias:**

Artículos 1º, 2º, 3º de la Ley 26 de 1904.

Artículo 4º del Acuerdo 21 de 1983.

Artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

Artículo 201 del Decreto-Ley 1333 de 1986.

Artículo 21 del Acuerdo 11 de 1988.

Artículo 33 de la Ley 675 de 2001.

Artículo 84 de la Ley 633 de 2000.

**ART. 56.—Exenciones del impuesto de industria y comercio.** Están exentas del impuesto de industria y comercio, en las condiciones señaladas en el respectivo literal, las siguientes actividades:

a) Las personas naturales y jurídicas y las sociedades de hecho, damnificadas a consecuencia de los actos terroristas o catástrofes naturales ocurridos en el Distrito Capital, en las condiciones establecidas en el decreto reglamentario, expedido para el efecto.”

Los Acuerdos 78 de 2002 y 124 de 2004 (reglamentado por el D. 051/2005), establecieron nuevas exenciones al impuesto de industria y comercio, en los siguientes términos:

**“Acuerdo 78 de 2002**

*ART. 4º—Exención del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros. Las personas jurídicas sin ánimo de lucro legalmente constituidas, contribuyentes del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, en el Distrito Capital, que suscriban contratos con el Instituto Distrital para la Recreación y el Deporte de Bogotá, D.C. (IDRD) o la entidad oficial del Distrito Capital que haga sus veces, con el objeto de administrar, mantener e invertir en obras necesarias para el mejoramiento de los parques vinculados al Sistema de Parques Distritales, tendrán derecho a exención por el equivalente del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, causado en los seis (6) bimestres del año fiscal inmediatamente anterior y hasta el cien por ciento (100%) del impuesto causado en los seis (6) bimestres del año en el cual se hace uso de la exención; siempre y cuando destinen para el cumplimiento del mencionado objeto, el equivalente a por lo menos el 80% de dicha exención.*

*Esta exención será aplicable de pleno derecho por el contribuyente en su liquidación privada, desde la fecha de iniciación de los respectivos contratos y permanecerá vigente hasta el 31 de diciembre de 2008.*

*PAR. 1º—Se entenderá por impuesto causado en los seis (6) bimestres del año fiscal inmediatamente anterior, el que correspondería liquidar en dichos períodos por cada una de las actividades gravadas, efectuadas las deducciones de que trata el inciso 5 del artículo 154 del Decreto-Ley 1421 de 1993 sin tener en cuenta la exención de que trata el presente acuerdo y la causada durante la vigencia del Acuerdo 18 de 1996.*



*PAR. 2º—A efectos de la aplicación de la exención de que trata este artículo, no se tendrán en cuenta los ingresos que perciban los contratistas por la explotación, concesión y administración de los servicios de parque.*

**Acuerdo 124 de 2004 (reglamentado por el D. 051/2005)**

*ART. 3º—La persona víctima de secuestro o desaparición forzada, contribuyente del impuesto de industria y comercio del régimen simplificado, estará exenta del pago del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, durante el tiempo que dure el secuestro o la desaparición forzada.*

*PAR.—El término de aplicación de la exención anterior, será el tiempo que dure el secuestro o la desaparición forzada, y no podrá exceder el término de 10 años de conformidad con el artículo 258 del Decreto-Ley 1333 de 1986. La administración distrital reglamentará el procedimiento pertinente.”*

*Fuentes y concordancias:*

*Artículo 13 del Acuerdo 26 de 1998.*

*Artículo 27 del Acuerdo 65 de 2002.*

Inferimos que la consulta se refiere a si la actividad de compra y venta de ganado se subsume dentro de las actividades que no se encuentran gravadas, referidas en los literales a) y d) del artículo 39 del Decreto 352 de 2002, esto es la

*“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....*


*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”.*

Vemos en estos literales, que no se encuentra gravada la producción primaria agropecuaria, y la primera etapa de transformación sobre estos productos.

Debemos por tanto precisar lo que se entiende por actividad primaria particularmente actividad primaria agropecuaria, para con base en ella delimitar la restricción dada en los mencionados apartes normativos que establecen la no sujeción.

Las actividades económicas se encuentran organizadas por bloques o grupos conforme a los siguientes criterios:

1. **ACTIVIDADES PRIMARIAS:** Son aquellas en las cuales la explotación económica se deriva de la toma directa de la riqueza del entorno natural, como son las actividades agropecuaria, pesca, caza y minería. Corresponden en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme adaptada para Colombia - CIIU Revisión 3A a los Códigos de Actividad encabezados con los números 1 a 14, salvo algunas que corresponde a servicios complementarios. Estos Códigos aparecen adoptados con el Decreto Nacional 56 del 23 de enero de 1998 actualizado por la Resolución 300 del 13 de mayo de 2005 del Departamento Administrativo General de Estadística DANE, pero por razón de su exclusión respecto del impuesto de industria y



comercio, algunas de ellas no aparecen en la Resolución 219 de 2004 de la Secretaría de Hacienda.

2. **ACTIVIDADES SECUNDARIAS:** Son aquellas en las que la explotación económica se deriva de procesos de manufactura, construcción o transformación. Corresponde a los Códigos de Actividad iniciados por los números 15 a 37, salvo el código 202 que es de servicios.
3. **ACTIVIDADES TERCARIAS:** Fundamentalmente está centrada en las actividades de comercio y servicios. Comprende los restantes Códigos.

Entendemos así que la actividad agropecuaria, que involucra las actividades agrícola, ganadera y avícola, es una de las actividades primarias en las que la explotación económica se deriva de la venta de recursos tomados directamente de la naturaleza sin realizar ningún proceso de transformación por elemental que este sea.

La actividad de compra y venta de ganado no es una actividad primaria ya que en este caso el producto que se comercializa, que es el ganado, no es tomado directamente de su entorno natural después de haber sido criado y levantado sino que es comprado a un ganadero que realiza la cría y levante desarrollando así la actividad primaria.

El agente económico o contribuyente deberá establecer en tal caso si los ingresos los deriva de la crianza, levante y venta del ganado o los deriva de la compra y venta del mismo. En el primer caso los ingresos tienen el tratamiento tributario como actividad primaria agropecuaria, excluida del impuesto de industria y comercio mientras que en el segundo como actividad terciaria de índole comercial.

La diferencia traducida en códigos de actividad es la siguiente:

Código 0121 cría especializada de ganado vacuno (Excluida)

Esta clase incluye:

Las unidades pecuarias dedicadas principalmente a la cría y/o levante, ceba de ganado de carne, cría de ganado lechero, de doble propósito (producción de leche y carne), de lidia y reproductores.


La obtención de leche cruda.

La producción de semen bovino.

la producción de mantequilla, queso y otros productos lácteos como actividad secundaria no modifica la clasificación de la unidad.

Exclusiones:

El servicio de albergue, cuidado y cría de ganado que se realiza por contrata, se incluye en la clase 0140 (actividades de servicios, agrícolas y ganaderos, excepto las actividades veterinarias).



La elaboración de leche y sus productos fuera de la unidad pecuaria de producción, se incluye en la clase 1530 (elaboración de productos lácteos).

#### 0122 cría especializada de ganado porcino (Excluida)

Se considera especializada la cría de ganado porcino cuando más del 50% de los ingresos son generados por esta actividad.

Esta clase incluye:

la cría y ceba de ganado porcino. en general, esta actividad se caracteriza por la utilización de tecnología (uso de concentrados, porquerizas en concreto, asistencia técnica veterinaria y buen control sanitario).

Cuando la cría esta integrada a la matanza, se considera como Producción pecuaria.

Exclusiones:

La matanza de ganado porcino fuera de la unidad pecuaria, se incluye en la clase 1511 (producción, transformación y conservación de carne y de derivados cárnicos).

#### 0123 cría especializada de aves de corral (Excluida)

Se considera como especializada la cría avícola, cuando más del 50% de los ingresos son derivados por esta actividad, incluida la venta de sus productos.

Esta clase incluye:

La cría comercial de aves de corral, tales como pollitos y/o pollitas, de gallinas ponedoras, pavos o patos y otras aves de corral.

La obtención de huevos.

Cuando la cría esta integrada a la matanza, se considera como producción pecuaria.

Exclusiones:

Cuando la matanza de aves de corral se realiza fuera de la unidad pecuaria, se incluye en la clase 1511 (producción, transformación y conservación de carne y de derivados cárnicos).


#### 0124 cría especializada de ovejas, cabras, caballos, asnos, mulas y burdéganos (Excluida)

Esta clase incluye:

La cría de ovejas, cabras, caballos, burros, mulas o burdéganos, principalmente con el propósito de obtener su carne.

La obtención de leche cruda de cabra.

La producción de quesos y otros productos como actividad secundaria no modifica la clasificación de la unidad.



Las unidades pecuarias dedicadas a la cría de caballos de carreras, polo, salto y tracción; burros y mulas para carga.

La esquila y el procesamiento artesanal de la lana, dentro de la misma unidad de producción.

Exclusiones:

La esquila de las ovejas por contrata o a cambio de una retribución, se incluye en la clase 0140 (actividades de servicios, agrícolas y ganaderos, excepto las actividades veterinarias).

La elaboración de la leche y sus productos cuando se realiza fuera de la unidad pecuaria de producción, se incluye en la clase 1530 (elaboración de productos lácteos).

la elaboración de la lana fuera de la unidad de producción, se incluye en la clase 1710 (preparación e hilatura de fibras textiles) o en la clase 1720 (tejeduración de productos textiles) según se trate.

0125 cría especializada de otros animales ncp y la obtención de sus productos

Esta clase incluye:

La cría de animales domesticados no incluidos en las clases anteriores, como por ejemplo, conejos, curies, chigüiros, etc..

Cría en cautiverio de animales semidomesticados o salvajes, incluso pájaros, reptiles y visones.

Obtención de pieles finas, cueros de reptiles y plumas de aves como parte de la producción de estos criaderos.

La cría de perros y gatos con pedigrí.


La cría especializada de animales para obtener de ellos productos, como por ejemplo, la miel, la cera de abejas, huevos (excepto los de aves de corral de las mencionadas en la clase 0123), el capullo del gusano de seda; insectos para control biológico; ranas, lombrices, moluscos terrestres.

Exclusiones:

La obtención de huevos de aves de corral, se incluye en la clase 0123 (cría especializada de aves de corral).

La producción de cueros y pieles obtenidas mediante trampas y caza ordinaria, se incluye en la clase 0150 (caza ordinaria y mediante trampas y repoblación de animales de caza, incluso actividades de servicios conexas).

Las actividades de criaderos piscícolas, se incluyen en la clase 0501 (pesca y cultivo de peces en criaderos y granjas piscícolas).



La obtención de cueros y pieles en verde provenientes de los mataderos, se incluye en la clase 1511 producción (transformación y conservación de carne y de derivados cárnicos).

La preparación de las pieles, se incluye en la clase 1820 (preparado y teñido de pieles; fabricación de artículos de piel).

La preparación de los cueros, se incluye en la clase 1910 (curtido y preparado de cueros).

0129 actividad pecuaria no especializada (Excluida)

Esta clase incluye:

La actividad en unidades específicamente pecuarias que no cumplen con los parámetros de especialización, es decir, aquellas que tienen menos del 85% del área dedicada a la cría de una sola especie animal y, además reciben menos del 66% de los ingresos totales de la upa por la cría de una especie animal en particular y/o que el monto de los inventarios por la cría de alguna especie animal en particular, represente menos del 66% de los totales de la upa.

0130 actividad mixta (agrícola y pecuaria)

Esta clase incluye:

La actividad en unidades de producción agropecuaria en las que menos del 50% del área total útil de la upa este sembrada y menos del 85% del área total útil de la upa este dedicada a la actividad pecuaria y los ingresos obtenidos como resultado del ejercicio económico y/o el monto de los inventarios por la actividad agrícola o por la actividad pecuaria, no superen el 66% de los totales de la upa.

**5124 comercio al por mayor de materias primas pecuarias y de animales vivos y sus productos (Actividad Gravada a la tarifa del 11.04 por mil)**

Esta clase incluye:

El comercio al por mayor de materias primas pecuarias, tales como cuero y pieles; el comercio de animales vivos y sus productos.

**5111 comercio al por mayor a cambio de una retribución o por contrata de productos agrícolas (excepto café), silvícolas y de animales vivos y sus productos (Actividad Gravada a la tarifa del 9.66 por mil)**

Esta clase incluye:

Las actividades del comercio al por mayor o a cambio de una retribución o por contrata de todo tipo de productos agrícolas (excepto el café), productos silvícolas, animales vivos y sus productos

Vemos que si la actividad de compra y venta de ganado se hace bajo la retribución de otra persona que es quien en realidad comercia con el ganado, se considera servicio y está gravada a una menor tarifa (9.66 por mil) que la actividad de compra y venta de ganado de manera directa (11.04 por mil).

## CONCEPTO No. 1136

Ref: Radicación 2006ER40690 del 19 de mayo de 2006

Tema: Impuesto de industria y comercio

Subtemas: Ingresos por Explotación Comercial de Primas y Marcas Comerciales

### Pregunta

De la manera más atenta y con carácter urgente, y con el propósito de atender requerimientos relacionados con el impuesto de industria y comercio, en la ciudad de Bogotá, solicito se pronuncien sobre los siguientes puntos:

1. ¿Está gravado con el impuesto de industria y comercio el mayor valor, valor especial o prima de acreditación o prima comercial que recibe una sociedad cuando cede, transfiere o vende un establecimiento comercial? Si es afirmativo, ¿cómo se define esta actividad?, ¿a qué tarifa tributa?
2. ¿Está gravado con el impuesto de industria y comercio lo percibido por una sociedad al vender o ceder ya sea total o parcial una marca o enseña comercial?
3. Si por otorgar una licencia o derecho de uso de una marca o enseña comercial la sociedad cobra una prima adicional a las regalías o remuneración por la explotación, ¿este ingreso (la prima) está gravado con el impuesto de industria y comercio? ¿Que tarifa aplicaría? Como se clasifica esta actividad?
4. ¿Están gravadas con el impuesto de industria y comercio las regalías o remuneración o ingreso que recibe una sociedad como contraprestación por haber otorgado una licencia de explotación de una marca o enseña comercial a un tercero? ¿Cómo se denomina esta actividad? ¿Que tarifa aplica en el evento de estar gravada?
5. Para el caso anterior, ¿se puede asimilar la licencia o el derecho de uso de una marca a un arrendamiento?
6. ¿Los intereses que recibe un socio o un particular por préstamos a una sociedad, están gravados con el impuesto de industria y comercio? ¿Qué condiciones se deben cumplir?
7. ¿Están o no gravados con el impuesto de industria y comercio los rendimientos financieros de sus cuentas de ahorro o corriente que recibe un contribuyente?

### Respuesta

Para empezar debemos recordar que el hecho generador del impuesto de industria y comercio en la jurisdicción del Distrito Capital está constituido “...por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.”<sup>134</sup>

<sup>134</sup> Decreto Distrital 352 de 2002, artículo 32

Así mismo la base gravable del impuesto de industria y comercio, en la Ciudad Capital, está conformada por:

**“Artículo 42. Base gravable.**

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

**Parágrafo primero.** Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

**Parágrafo segundo.** Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta. (Subraya ajena a texto)

De lo cual podemos concluir fácilmente que la base gravable del tributo la conforman la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios, menos las deducciones de ley que perciba un contribuyente por el ejercicio de una actividad gravada en jurisdicción de Bogotá.

Si recordamos que la base gravable del impuesto la constituyen la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos durante una vigencia fiscal incluyendo los rendimientos financieros, menos las deducciones de ley (devoluciones, rebajas, descuentos, etc), debemos precisar entonces que es ingreso.

Los ingresos encuentran su definición en el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 como *“aquellos que representan flujo de entrada de recursos, en forma de incremento del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas en un período, que no provienen de los aportes de capital.”*

Dentro de los ingresos y como una clasificación que emerge para efectos tributarios tenemos los denominados “ingresos brutos”, entendiéndose como tales, *“La suma de todos los ingresos obtenidos en el período gravable, son los ingresos obtenidos por el ejercicio de cualquiera de las actividades sujetas al impuesto de industria, comercio y avisos, tales como las actividades industriales, comerciales o de servicios”.*

Integran el conjunto de ingresos brutos todos los ordinarios y extraordinarios que perciba el contribuyente como retribución al ejercicio de una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio durante una vigencia fiscal y están llamados a integrar

la base impositiva para liquidación de este tributo en ese período, con las excepciones contempladas en la norma definidora de la base gravable.

Se entiende como ingresos ordinarios “*todos aquellos que se reciben o causan regularmente, como los percibidos en razón de un objeto social o dentro de un giro ordinario de un negocio*” y como ingresos extraordinarios “*aquellos que se reciben o causan en actividades diferentes al objeto social, al giro ordinario de los negocios, o en general no provenientes de actividades regulares*”.

Respecto de los segundos, estos, aunque son producto de la realización de una actividad diferente de las previstas en el objeto social del ente económico, o diferente a las realizadas en el giro ordinario de los negocios del mismo ente social, también son percibidos en desarrollo de una actividad que en si misma se constituye en hecho generador de este impuesto.

Es claro que la finalidad del legislador al crear el impuesto de industria y comercio, fue la de gravar a los sujetos que realizan una de las actividades de las contempladas en la ley creadora del tributo; por consiguiente, debemos tener en cuenta que para que los ingresos estén gravados deberá existir una relación de causalidad entre su percepción y la actividad gravada.

Conforme a lo anterior, la respuesta a su consulta punto por punto será la siguiente:

1. Sobre el primer punto, la Corte Suprema de Justicia<sup>135</sup> en Sala de Casación Civil se ha referido respecto del buen nombre comercial o Good Will, en los siguientes términos:

“(…) En términos generales el anglicismo ‘GOOD WILL’ alude al buen nombre, al prestigio, que tiene un establecimiento mercantil, o un comerciante, frente a los demás y al público en general, es decir, al factor específico de un negocio que ha forjado fama, clientela y hasta una red de relaciones corresponsales de toda clase, aunado a la confianza que despierta entre los abastecedores, empleados, entidades financieras y, en general, frente al conjunto de personas con las que se relaciona.

‘Como es patente, la empresa que goza de tales características y que logra conquistar una clientela numerosa y cuyos productos son reputados, se coloca en un plano descollante en el mercado en cuanto puede vender más y a mejor precio, lo que necesariamente apareja que sus utilidades sean mayores en proporción al capital invertido. No se trata, por consiguiente, de un factor esencial del establecimiento de comercio, sino accidental y estimable en dinero. (…)’.


*(Subrayado fuera de texto)*

Sobre el mismo entendido, la misma Corporación hace relación a los elementos que deben tenerse en cuenta para determinar *el buen nombre*, al afirmar:

---

<sup>135</sup> Sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil de fecha 27 de julio de 2001. Magistrado Ponente: Jorge Antonio Rugeles. Expediente: 5860





*“(…) Entre los diversos elementos que se conjugan para determinarlo, cabe destacar, además de la proyección de los beneficios futuros, la existencia de bienes incorporeales, tales como la propiedad industrial, fórmulas químicas, procesos técnicos; la excelente ubicación en el mercado, la experiencia, la buena localización, la calidad de la mercancía o del servicio, el trato dispensado a los clientes, las buenas relaciones con los trabajadores, la estabilidad laboral de los mismos, la confianza que debido a un buen desempeño gerencial se logre crear en el sector financiero. En fin, el artículo 33 del decreto 554 de 1942, enumeró algunos otros factores a considerar como ‘constitutivos del good-will comercial o industrial’, al paso que, posteriormente, el decreto 2650 de 1993, aludió a su registro contable bajo el nombre de ‘Crédito Mercantil’, indicando que allí se registra ‘el valor adicional pagado en la compra de un ente económico activo, sobre el valor en libros o sobre el valor calculado o convenido de todos los activos netos comprados, por reconocimiento de atributos especiales tales como el buen nombre, personal idóneo, reputación de crédito privilegiado, prestigio por vender mejores productos y servicios y localización favorable... También registra el crédito mercantil formado por el ente económico mediante la estimación de las futuras ganancias en exceso de lo normal, así como la valorización anticipada de la potencialidad del negocio (...).”*

Así las cosas, quien pretenda incluirlo en su contabilidad debe probar, entre otros aspectos, el prestigio que tiene frente a los demás y al público en general, en especial el que ha ganado en sus relaciones comerciales, la fama que ha forjado aunado a la confianza que despierta entre los abastecedores, empleados, entidades financieras y, en general, frente al conjunto de personas con las que se relaciona; así como los elementos que hacen parte de este concepto.

#### **La DIAN mediante concepto 035604-05 del 13 de junio de 2005 habló de los efectos fiscales del *Good will* o *prima comercial* así:**

“Por regla general, en los términos del artículo 267 del Estatuto Tributario el valor patrimonial de los bienes y derechos “... está constituido por su precio de costo, de conformidad con lo dispuesto en las normas del título I de este libro, salvo las normas especiales consagradas en los artículos siguientes...”, valor éste por el cual se deben consignar en la Declaración de Renta y Complementarios del contribuyente.

Respecto de los bienes incorporeales formados, el artículo 16 de la Ley 788 de 2002 modificó el artículo 75 del Estatuto Tributario, disponiendo en su inciso segundo la opción de incluir en la Declaración de Renta y Complementarios el intangible formado por el contribuyente, siempre y cuando se soporte con avalúo técnico.

Para terminar, el artículo 295 del Estatuto Tributario al determinar la base gravable del impuesto al patrimonio afirma que ella corresponde al valor del patrimonio líquido del contribuyente, siendo pertinente reiterar que si bien el inciso segundo del artículo 75 del Estatuto Tributario no se encuentra dentro de las normas referentes al patrimonio, determina la forma como se debe reconocer el valor patrimonial de los bienes incorporeales formados, luego el valor del good will formado e incluido en la declaración de renta y complementarios, hace parte de la base gravable de este impuesto.”

Lo dicho tanto por la Corte Suprema de Justicia como por la DIAN nos da a entender que el Good Wil o prima comercial es un activo intangible fijo cuya enajenación no está dentro del giro ordinario de los negocios de un establecimiento o empresa y por tanto no hace parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

De hecho, conforme al artículo 42 del Decreto 352 de 2002, los ingresos percibidos por la venta de activos fijos no conforman la base gravable del impuesto:

ART. 42.—Base gravable. El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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. (Subrayado fuera de texto)

Para precisar el concepto de activos fijos el Estatuto Tributario Nacional los define en su artículo 60 así:

*ARTICULO 60. CLASIFICACION DE LOS ACTIVOS ENAJENADOS. Los activos enajenados se dividen en movibles y en fijos o inmovilizados.*

*Son activos movibles los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente e implican ordinariamente existencias al principio y al fin de cada año o período gravable.*

*Son activos fijos o inmovilizados los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente.*

Para mayor precisión sobre lo que debe entenderse como activos fijos para los efectos que tienen que ver con el impuesto de industria y comercio en la enajenación de los mismos conviene citar el texto de una sentencia del Consejo de Estado de fecha diciembre primero (1°) del año dos mil (2000) Radicación número: 25000-23-27-000-1998-0841-01-10867 ACTOR: XEROX DE COLOMBIA S.A. C/ BOGOTA D.C. en la cual se analiza la diferencia entre activos fijos y activos móviles:

“Ahora bien, ha dicho la Sala en varias oportunidades, entre ellas en la sentencia de fecha junio 18 de 1993, dictada dentro del expediente No. 4002, con ponencia del doctor Delio Gómez Leyva que la diferencia fundamental entre activos fijos y activos móviles radica en la enajenación o no dentro del giro de los negocios del contribuyente, de manera que si un bien se enajena dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente tiene el carácter de activo movable, pero si no se enajena dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, es un activo fijo o inmovilizado.

Igualmente en la sentencia del 25 de octubre de 1991, Exp. 3517, Consejero Ponente Dr. Guillermo Chahín Lizcano, consideró la Sección que la permanencia en el activo de la empresa o la contabilización como activos fijos, son circunstancias que no modifican su carácter de activos movibles cuando los bienes se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios de la empresa.

Estos criterios reiteran la posición de la Sala esgrimida en la sentencia de fecha 21 de junio de 1991, recaída en el expediente No. 2901 con ponencia de la doctora Consuelo Sarria Olcos, que consideró que el carácter de activo fijo no lo da el término de posesión del bien dentro del patrimonio, sino su destinación específica. Aún cuando el término de 2 años de posesión del activo, es un elemento que permite en materia de impuestos nacionales el tratamiento que se da al ingreso, como constitutivo de renta ordinaria o

ganancia ocasional no permite calificar un bien como del activo fijo o del activo corriente. Bien puede un activo fijo permanecer en el carácter, o bien puede un activo corriente permanecer tiempo indefinido dentro de su patrimonio, por falta de demanda u otras circunstancias, sin que tampoco se altere su condición de activo movable. Así mismo, no permite deducir en principio su carácter de activo fijo la circunstancia de que el activo haya producido ingresos por arrendamiento, pues la producción o ausencia de ingresos es irrelevante para certificar el carácter de fijo o movable de un bien.

De acuerdo a las anteriores recuentos jurisprudenciales, estima la Sala que lo relevante para la determinación de la naturaleza de un bien como fijo o movable está dado por su destinación y si la misma corresponde al giro de los negocios del contribuyente, por lo tanto es importante verificar en cada caso concreto, la destinación de los bienes y la circunstancia de que corresponda al giro ordinario de los negocios de la empresa.

Ello lógicamente implica el estudio de la actividad desarrollada por un determinado contribuyente, la cual puede verificarse a través del objeto social del mismo, dado que de conformidad con el artículo 99 del Código de Comercio, la capacidad de la sociedad se circunscribe al desarrollo de la empresa o actividad prevista en su objeto, ello en armonía con lo dispuesto por el artículo 110 ibídem que señala el contenido de la escritura pública de constitución de las sociedades comerciales y que dispone en su numeral 4º el objeto social, “esto es, la empresa o negocio de la sociedad, haciendo una enunciación clara y completa de las actividades principales”.

Vemos así que los ingresos que se perciben en la enajenación del Good Will no integran la base gravable del impuesto de industria y comercio por tratarse de un activo fijo intangible.


**2. En cuanto a la pregunta de si está gravado con el impuesto de industria y comercio la venta total o parcial de una marca o enseña comercial,** podemos decir lo siguiente:

Las marcas comerciales sirven para distinguir productos y servicios incluyen una o más palabras con o sin ningún contenido conceptual, dibujos, emblemas, monogramas, gravados, estampados, imágenes, combinaciones de colores aplicados a un área determinada de un producto o su envase, la envoltura o envase, combinaciones de letras y números con diseño especial, slogans publicitarios, relieves distintivos y todo otro signo con tal capacidad”.<sup>136</sup>

Se denomina marca todo aquel signo perceptible y distintivo, capaz de individualizar y distinguir en el mercado los productos o servicios producidos o comercializados por una persona, de los productos y servicios idénticos o similares de otra persona. Los requisitos legales exigidos para que un signo distintivo pueda ser registrado y considerado como una marca son:

- a) Que sea perceptible por los sentidos.
- b) Que sea lo suficientemente distintivo.
- c) Que sea susceptible de representación gráfica.

<sup>136</sup> [es.wikipedia.org/wiki/Marca\\_comercial](https://es.wikipedia.org/wiki/Marca_comercial)



El derecho a usar de manera exclusiva una marca, y por ende poder imponer este derecho frente a terceros, sólo se adquiere con el registro que se haga ante la Oficina de Signos Distintivos de la Superintendencia de Industria y Comercio; por lo que se concluye que el sólo uso sobre la marca no otorga derecho alguno, salvo lo previsto en tratados internacionales respecto de marcas públicamente reconocidas.

Este derecho de uso exclusivo de una marca está protegido a nivel internacional por la Ley 178 de 1994 Por medio de la cual se aprueba el "Convenio de París para la Protección de la Propiedad Industrial", hecho en París el 20 de marzo de 1883, revisado en Bruselas el 14 de diciembre de 1900, en Washington el 2 de junio de 1911, en La Haya el 6 de noviembre de 1925, en Londres el 2 de junio de 1934, en Lisboa el 31 de octubre de 1958, en Estocolmo el 14 de julio de 1967 y enmendado el 2 de octubre de 1979.

Adicionalmente, el TLC con los Estados Unidos de América, que está en la fase final de revisión de los textos en inglés y en español antes de firma, dentro de las normas de protección a la propiedad intelectual prevé en el artículo 16.7, referente a Obligaciones Comunes al Derecho de Autor y los Derechos Conexos, lo siguiente:

“3. Cada Parte dispondrá que para el derecho de autor y los derechos conexos cualquier persona que adquiriera u ostente un derecho patrimonial sobre una obra, interpretación o ejecución o fonograma:

(a) Puede transferir libre y separadamente dicho derecho mediante un contrato;...”

Vemos de lo anterior, que los derechos sobre marcas registradas pueden ser explotados, arrendados, cedidos o enajenados a cualquier título como derechos patrimoniales que son. Sin embargo, no hacen parte de los activos fijos de la empresa al ser posible su explotación dentro del giro ordinario de los negocios del titular de los mismos, y por ser el derecho sobre la propiedad marcaría un fruto de la creación artística valuable comercialmente y cuya explotación o enajenación reporta para el que lo vende un ingreso que resulta gravado en la medida que encaje o se enmarque como una de las actividades generadoras del tributo en los términos del artículo 32 del Decreto 352 de 2002.

3. y 4. En un punto adicional el consultante plantea si por permitir el uso de una marca o enseña comercial, la prima que se cobra por tal concepto y que es adicional a las regalías o remuneración por la explotación está gravada con el impuesto de industria y comercio.

Sobre este punto, el propietario de una marca puede sacar provecho de su derecho prioritario de múltiples formas, como titular de una propiedad intelectual registrada. Los ingresos que perciba por permitir el uso de la marca como los porcentajes pactados a favor del titular de la marca por su explotación son ingresos producto de una actividad comercial en los términos del artículo 21 del Código de Comercio al ser actividades propias del ejercicio empresarial y la explotación de la inventiva de quienes crean

determinadas obras sometidas a registro diferenciables e identificables y protegidas tanto por la legislación como por los convenios internacionales.

En cuanto al código de actividad con el cual registrar y declarar estos ingresos según la Clasificación Industrial Internacional Uniforme CIIU (Revisión 3 A.C.) elaborada por la Organización de las Naciones Unidas ONU y adaptada para Colombia por el DANE es el 7411 Actividades Jurídicas, perteneciente a la División Otras Actividades Empresariales, que se encuentra adoptada para efectos del impuesto de industria y comercio en Bogotá mediante la Resolución 219 de 2004, bajo la forma de dos códigos con dos tarifas distintas, dependiendo de si es realizada por una empresa o por una persona natural en ejercicio de una profesión liberal. La tarifa que le corresponde a esta actividad en el primer caso el código se especializa 74111, tarifa 6,9 por mil y en el segundo 74112, tarifa 9,66 por mil. La descripción de este Código por parte del DANE dice:

#### **DIVISION 74 OTRAS ACTIVIDADES EMPRESARIALES**

**741 ACTIVIDADES JURIDICAS Y DE CONTABILIDAD, TENEDURIA DE LIBROS Y AUDITORIA; ASESORAMIENTO EN MATERIA DE IMPUESTOS; ESTUDIO DE MERCADOS Y REALIZACION DE ENCUESTAS DE OPINION PUBLICA; ASESORAMIENTO EMPRESARIAL Y EN MATERIA DE GESTION**

#### **7411 ACTIVIDADES JURIDICAS**

##### **ESTA CLASE INCLUYE:**

El asesoramiento y la representación en casos civiles, penales y de otra índole, es decir: la representación de los intereses de una parte contra los de otra, sea o no ante tribunales u otros órganos judiciales. En general estas actividades son realizadas o supervisadas por abogados. Los casos civiles pueden consistir en violaciones de los derechos privados o civiles de personas naturales o jurídicas, como por ejemplo, casos de responsabilidad civil, divorcios, etc. Las acciones penales suponen delitos contra el estado y suelen ser iniciadas por este.

La provisión de conceptos en relación con conflictos laborales, asesoramiento de tipo general, la preparación de documentos jurídicos distintos de los relacionados con pleitos, como escrituras de constitución, contratos de sociedad colectiva y documentos similares para la formación de sociedades.

Actividades relacionadas con patentes y derechos de autor, la preparación de escrituras, testamentos, fideicomisos, etc., y las actividades de escribanos (actividades notariales y de registro), mediadores, examinadores y arbitadores.

##### **EXCLUSIONES:**

Las actividades de los tribunales de justicia, se incluyen en la clase 7523 (actividades de la justicia).

5. Ante la pregunta de si una licencia o derecho de uso de una marca se puede asimilar a un arrendamiento, se dice:

Los artículos 1793 y 1794 del Código Civil establecen:

ARTICULO 1973. El arrendamiento es 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.

ARTICULO 1974. Son susceptibles de arrendamiento todas las cosas corporales o incorporales, que pueden usarse sin consumirse; excepto aquellas que la ley prohíbe arrendar, y los derechos estrictamente personales, como los de habitación y uso.

Puede arrendarse aún la cosa ajena, y el arrendatario de buena fe tendrá acción de saneamiento contra el arrendador, en caso de evicción. Subrayado fuera de texto.

Al confrontar la definición de arrendamiento y el objeto que puede tener este contrato, podemos inferir que el permitir el uso de una marca comercial a cambio de una prima o retribución puede constituir un contrato de arrendamiento sobre un bien o derecho incorporal. No obstante lo anterior la actividad y tarifas son las arriba explicadas, conforme lo disponen las normas especiales sobre el tema.

6. En cuanto a los intereses que recibe un socio o particular por préstamos a una sociedad es una actividad gravada y sobre este aspecto se ha pronunciado esta Subdirección Jurídico Tributaria mediante Concepto 1063 consultable en la página web de la Secretaría de Hacienda [www.shd.gov.co](http://www.shd.gov.co).

7. En cuanto a la pregunta de si están gravados los rendimientos financieros de las cuentas de cuentas de ahorro o corriente que recibe un contribuyente, concluimos que lo están en la medida que los ingresos depositados en cada una de ellas provengan del ejercicio de una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio, tal como se dijo por parte de este despacho en el Concepto 801, consultable también en la página web de esta entidad.

#### **CONCEPTO No. 1140**

Ref: Sus solicitudes radicadas 2006ER82570 del 13 de septiembre de 2006, 2006ER82893 y 2006ER83656 del 14 de septiembre de 2006

Tema: Impuesto de industria y comercio.

Subtema: Retenciones.

#### **Pregunta**

Los consultantes preguntan si con ocasión a lo establecido en el artículo 11 de la Ley 1066 del 29 de julio de 2006, deben presentarse las declaraciones bimestrales de retenciones de ICA en ceros, cuando no operaciones sujetas a esta.

## RESPUESTA

Respecto a esta consulta, vamos a analizar si la aplicación del artículo 11 de la Ley 1066 de 2006, tiene referencia directa con la declaración de Reteica, ya que conforme con el artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1993, aplican las reglas generales del artículo 580 y el 650-1 del Estatuto Tributario Nacional, disposición a la cual se le añade el literal e) e igualmente se adiciona un párrafo al artículo 606 del E.T. en los siguientes términos:

**Artículo 11.** Adiciónese un literal e) al artículo 580 del Estatuto Tributario y modifíquese el párrafo 2º del artículo 606 del Estatuto Tributario, los cuales quedan así:

"e) Cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago".

"Parágrafo 2º. La presentación de la declaración de que trata este artículo será obligatoria en todos los casos. Cuando en el mes no se hayan realizado operaciones sujetas a retención, la declaración se presentará en ceros".

Si bien es cierta la aplicación del artículo 580 como determinante de las causales de tener una declaración por no presentada, en las reglas distritales, no debemos dejar de lado que la norma propia (art. 17 del Decreto 807 de 1993), establece adicionalmente para la retenciones en la fuente por concepto de impuestos distritales entre ellas las de Reteica como causales de tenerse como no presentada las previstas en el citado artículo 580 y el 650-1 la condición de no tener constancia de pago, entendida como tal la cancelación total de los valores correspondientes a impuestos, retenciones, anticipos y sanciones liquidados en la declaración, así como el total de los derechos e intereses por mora que se hubieren causado al momento de la presentación de la declaración, en cuyo caso, el artículo 5º del Decreto 499 de 1994, determina de forma puntual la no obligación de declarar si no hay impuesto a pagar en el evento de una declaración que requiera constancia de pago para su validez, a menos que se trate del impuesto de delineación urbana, en donde esta liberalidad no aplica.

ART. 5º—No obligación de declarar en algunos impuestos. De conformidad con lo señalado en el artículo 13 del Decreto 807 de 1994, en el caso de aquellos impuestos cuya declaración requiere para su validez el pago de los valores a cargo en ella determinados, no existirá obligación de declarar cuando por el período respectivo no se genere impuesto a cargo.

Lo anterior no será aplicable para el impuesto de delineación urbana, para el cual se deberá presentar declaración tributaria aunque la obra respectiva se encuentre exenta del impuesto.

No debemos dejar de lado igualmente el artículo 30 del Decreto Distrital 807 de 1993, en donde se aclara que la obligación de declarar las retenciones se genera por las retenciones que practicaron en el correspondiente período, por lo cual, al no haber retenciones en la fuente practicadas no existiría la obligación de declarar.

## **ARTICULO 30. DECLARACION DE RETENCION EN LA FUENTE DE IMPUESTOS DISTRITALES.**

Los agentes retenedores señalados en las disposiciones vigentes y en las normas del presente decreto, de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, estarán obligados a presentar una declaración mensual de las retenciones que debieron efectuar en el respectivo mes.

En el caso del Impuesto de industria y comercio, las retenciones que se practiquen por este concepto se declararán bimestralmente en el formulario que prescriba la Dirección Distrital de Impuestos y dentro de los plazos que fije la Secretaría de Hacienda.

### **CONCEPTO No1143**

Ref: 2006IE36404 18 de octubre de 2006

Tema: Impuesto de industria y comercio

Subtema: Sujetos Pasivos - Personas Jurídicas de Derecho Canónico

#### **Pregunta**

¿Debe entenderse que el reconocimiento de la personería jurídica otorgada a la Iglesia Católica, a las diócesis, comunidades religiosas y demás entidades eclesiásticas, conforme a las leyes canónicas hace que dichas entidades no se cataloguen como personas jurídicas para efectos civiles sino solo eclesiásticas y en consecuencia no puedan ser gravadas con el impuesto de industria y comercio?

#### **Respuesta**

A lo largo de la historia de la República de Colombia y de muchos países en el mundo ha persistido un conflicto entre la autoridad civil o estatal y las autoridades de las organizaciones religiosas, intentando cada una de ellas prevalecer sobre la otra.

En Colombia las diferencias se acentuaron con la Constitución de 1863 que les desconoció personería o capacidad jurídica a las organizaciones religiosas para adquirir bienes raíces. Las diferencias fueron paulatinamente conciliadas y desde la Constitución de 1986 en su artículo 53 el Estado colombiano le reconoce autonomía a la iglesia para administrar sus asuntos interiores y ejercer actos de autoridad espiritual y personería jurídica para ejercer actos civiles.

Posteriormente el Concordato de 1887 aprobado por la Ley 35 de 1888 le reconoció personería no solo a la iglesia católica sino a todo tipo de órdenes y asociaciones religiosas autorizadas por la ley canónica con el solo requisito adicional de presentar al poder civil la respectiva autorización canónica.



El artículo 10° al respecto dijo:

“Artículo 10°. Podrán constituirse y establecerse libremente en Colombia órdenes y asociaciones religiosas de un sexo y otro, toda vez que autorice su canónica fundación la competente superioridad eclesiástica. Ellas se regirán por las constituciones propias de su instituto; y para gozar de personería jurídica y quedar bajo la protección de las leyes deben presentar al poder civil la autorización canónica.”

El Concordato aprobado por la Ley 35 de 1888 fue remplazado por el Concordato aprobado por la Ley 20 de 1974 el cual en su artículo cuarto reconoció personería jurídica a la iglesia católica. El mismo artículo admitió que otras entidades eclesiásticas tenían personería jurídica reconocida por la legislación canónica pero exigió que para tener un reconocimiento civil de las mismas debían acreditar con certificación su existencia canónica.

#### “ARTICULO IV

El Estado reconoce verdadera y propia personería jurídica a la Iglesia Católica. Igualmente a las Diócesis, Comunidades religiosas y demás entidades eclesiásticas a las que la ley canónica otorga personería jurídica, representadas por su legítima autoridad. Gozarán de igual reconocimiento las entidades eclesiásticas que hayan recibido personería jurídica por un acto de la legítima autoridad, de conformidad con las leyes canónicas. Para que sea efectivo el reconocimiento civil de estas últimas basta que acrediten con certificación su existencia económica.”

El artículo 11 de la Ley 133 de 1974 de libertad religiosa ratifica la necesidad del reconocimiento de personería civil de las entidades religiosas católicas conforme a las indicaciones del artículo cuarto del concordato aprobado por la Ley 20 de 1974.

“ARTICULO 11. El Estado continúa reconociendo personería jurídica de derecho público eclesiástico a la Iglesia Católica y a las entidades erigidas o que se erijan conforme a lo establecido en el inciso 1° del artículo IV del Concordato, aprobado por la Ley 20 de 1974.

Para la inscripción de éstas en el Registro Público de Entidades Religiosas se notificará al Ministerio de Gobierno el respectivo decreto de erección o aprobación canónica.

ARTICULO 12. Corresponde al Ministerio de Gobierno la competencia administrativa relativa al otorgamiento de personería jurídica, a la inscripción en el registro público de entidades religiosas, así como a la negociación y desarrollo de los Convenios Públicos de Derecho Interno.”

El Decreto 782 de 1995, modificado por el Decreto 1396 de 1997, reitera la necesidad de este reconocimiento de la personería jurídica sujeto a la observancia de las formalidades del artículo cuarto de la Ley 20 de 1974.

“Artículo 7°. El Estado continúa reconociendo personería jurídica a la Iglesia Católica y a las entidades eclesiásticas erigidas o que se erijan conforme a lo establecido en el artículo IV del concordato de 1973, aprobado por la Ley 20 de 1974.

Artículo 8°. De conformidad con el artículo 11 de la Ley 133 de 1994, el Estado seguirá reconociendo personería jurídica de derecho público eclesiástico a las entidades erigidas o que se erijan conforme a lo establecido en el inciso 1° del artículo iv del Concordato, aprobado por la Ley 20 de 1974.

Las personas jurídicas de derecho público eclesiástico de que trata este artículo son entre otras, las siguientes: la Conferencia Episcopal de Colombia; la Conferencia de Superiores Mayores Religiosos; las diócesis y demás circunscripciones eclesiásticas que les sean asimilables a éstas en el derecho canónico como las arquidiócesis, el ordinariato castrense, las prelaturas, los vicariatos apostólicos, las prefecturas apostólicas y las abadías; los seminarios mayores, las parroquias; y las comunidades religiosas como los institutos religiosos, los institutos seculares y las sociedades de vida apostólica tanto de derecho pontificio como diocesano.”

El Decreto 2150 de 1995 de eliminación de trámites en su artículo 40 suprime el requisito del reconocimiento de la personería jurídica de las organizaciones civiles, las corporaciones, las fundaciones, las juntas de acción comunal y de las demás entidades privadas sin ánimo de lucro y solo les exige que se constituyan por escritura pública o por documento privado reconocido (auténtico). No obstante el artículo 45 del Decreto 2150 de 1995 establece unas excepciones a lo dispuesto en el artículo 40 del mismo decreto persistiendo la necesidad del reconocimiento de personería jurídica por parte del Estado entre otras para las entidades religiosas.


El artículo 3° del Decreto 1396 de 1997 consagra que dentro de las entidades que requieren reconocimiento por el Estado se entienden comprendidas las entidades eclesiásticas a que se refiere el artículo IV del concordato.

El artículo 9° del Decreto 782 de 1995 define las competencias por una parte para demostrar con certificación la existencia de las entidades religiosas creadas al amparo de la legislación canónica y por otra, para emitir el reconocimiento de personería jurídica por parte del Estado Colombiano.

“Artículo 9°. Para la inscripción en el Registro Público de Entidades Religiosas de las personas de derecho público eclesiástico de que trata el artículo 8° del presente Decreto, se notificará al Ministerio de Gobierno el respectivo decreto de erección o aprobación canónica.

Corresponde a la Nunciatura Apostólica en Colombia notificar al Ministerio de Gobierno, a través de los medios diplomáticos, la existencia o erección canónica de la Conferencia Episcopal y de Superiores Mayores, de las diócesis y demás circunscripciones que les sean asimilables, lo mismo que la existencia o aprobación de comunidades religiosas de derecho pontificio que tengan religiosos en Colombia.

Corresponde al obispo diocesano o a quienes están asimilados a éstos en el derecho canónico, notificar al Ministerio de Gobierno la erección de parroquias, la aprobación de comunidades religiosas de derecho diocesano o la existencia de unas y otras.



Corresponde a la competente autoridad eclesiástica de quien emanó el respectivo decreto canónico notificar al Ministerio de Gobierno la existencia o erección de seminarios y de las otras personas comprendidas en el inciso primero del artículo iv del Concordato de 1973.”

La iglesia católica tiene un ordenamiento jurídico propio que regula las relaciones entre sus fieles, consagra unos niveles de autoridad, una estructura administrativa, unas competencias para definir asuntos y controversias y unos procedimientos para actuar ante sus autoridades, la mayoría de sus disposiciones se encuentran plasmadas en el Código de Derecho Canónico cuyo documento vigente es el proferido por el Sumo Pontífice Juan Pablo II el 25 de enero de 1983.

No obstante este ordenamiento rige al interior de la comunidad que integran los fieles pertenecientes a esta iglesia. Ahora, para el reconocimiento civil de los actos de sus autoridades y de los entes morales creados bajo su régimen debe mediar el consentimiento de la autoridad civil o el convenio entre las partes.

Bajo este contexto, la Ley 20 de 1974 que aprobó el convenio entre el Estado Colombiano y la Santa Sede en su artículo cuarto hace este reconocimiento civil de la persona jurídica de la iglesia católica y sujeta el reconocimiento civil de los entes morales creados al interior de la legislación canónica a la acreditación con certificación por parte de las autoridades eclesiásticas.

El desarrollo normativo establece la competencia del Ministerio del Interior (antes Gobierno) para recibir la certificación de la autoridad eclesiástica y emitir el reconocimiento de esta personería civil.

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

La Ley 14 de 1983, en su artículo 32 dijo que:

“El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, como establecimientos de comercio o sin ellos.”

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

“**ART. 33.—Actividad industrial.** Es actividad industrial, la producción, extracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación,

ensamblaje de cualquier clase de materiales y bienes y en general cualquier proceso de transformación por elemental que éste sea.

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

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

Ahora, en cuanto al sujeto pasivo, el artículo 41 del Decreto 352 de 2002 establece:

**“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.”

Conforme al artículo 338 de la Constitución Política, la norma legal debe “fijar directamente los sujetos activos y pasivos de la obligación”. Esta disposición constitucional implica que la ley debe expresar, sin lugar a equívocos, qué entidad tiene derecho a exigir satisfacción del tributo y qué persona tiene la obligación de pagarlo. Así, el sujeto pasivo recibe el nombre de “contribuyente” cuando la titularidad de la capacidad económica que el legislador quiere gravar, la realización del hecho gravado y la responsabilidad por el pago del tributo coinciden en una misma persona<sup>137</sup>.

En el impuesto de industria y comercio el contribuyente es la persona jurídica, natural o sociedad de hecho que realice una actividad industrial, comercial o de servicio en la jurisdicción del Distrito Capital.

A través de las personas jurídicas colectivas los seres humanos realizan una parte de su actividad jurídica. Desde el punto de vista de la objetividad normativa, también se puede decir que es la forma de imputar a varias personas de una manera mediata determinadas actividades jurídicas. De donde se concluye que la personalidad jurídica colectiva es una forma especial de la personalidad jurídica del ser humano.

En las XXVI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, el Profesor Juan Rafael Bravo Arteaga, realizó una ponencia que analiza la personería jurídica de los sujetos pasivos tributarios y en el análisis etimológico de la palabra persona, rescata que *“los glosadores en la edad media y los canonistas ampliaron el concepto de persona juirídica, para comprender dentro de tal concepto a la iglesia, como ente jurídico autónomo, independiente del Estado, incluso con facultades extraterritoriales, así como a las órdenes y comunidades religiosas”*.

<sup>137</sup> XXVI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Ponencia sujetos tributarios sin personería jurídica” de Juan Rafael Bravo Arteaga.

Las entidades religiosas hasta tanto no hayan obtenido el reconocimiento de personería jurídica por parte de la autoridad civil, carecen de capacidad para realizar cualquier tipo de actos regulados por la legislación civil, entendiéndose los actos de sus agentes o integrantes como realizadas por la persona natural que las ejecute.

Una vez hayan obtenido el reconocimiento de la personería jurídica por parte del Estado Colombiano, pasan a ser entes con personería jurídica independiente de quienes la integran, con capacidad para realizar actos y negocios jurídicos al amparo del ordenamiento jurídico vigente en el Estado Colombiano. Como personas jurídicas reconocidas por el Estado entran a ser sujetos de derechos y obligaciones.

Este hecho se reafirma en la Sentencia del Consejo de Estado No. 13299 del 10 de junio de 2004, con Consejera Ponente: Dra. Elizabeth Whittingham García, cuando en una controversia por el impuesto de industria y comercio se puntualizó: *“Para la Sala no es posible considerar como una asociación profesional”, ni como una asociación gremial” a la Congregación actora, pues en primer término está constituida como una persona jurídica de derecho privado” y como tal tiene reconocida su personería jurídica...”*.

De igual manera, la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil en sentencia del 4 de septiembre de 2006, Expediente 20000-00211-01, al precisar: *“...y fundamentalmente, pues no ha menester mucho para comprobar que aun cuando lo de las causas civiles de los clérigos y el régimen de bienes de las personas jurídicas eclesiásticas en Colombia se sigue por la legislación civil según lo impera el Concordato celebrado con la Santa Sede...”*.

Con lo anterior concluimos que las entidades religiosas creadas al amparo de la legislación canónica tienen capacidad para actuar civilmente como personas jurídicas a partir del reconocimiento de su personería jurídica por parte del Estado Colombiano y son responsables del impuesto de industria y comercio cuando realicen actividades gravadas.

#### **CONCEPTO No. 1146**

Ref: Radicación 2006ER106316 del 30 de noviembre de 2006

Tema: Impuesto de industria y comercio

Subtema: Firma de declaración por revisor fiscal.

#### **Pregunta**

La inquietud radica en si están obligados a presentar las declaraciones firmadas por revisor fiscal, teniendo en cuenta que nuestro promedio de ingresos brutos en el Distrito en lo que va corrido del año suman \$ 1.290.267.000, de los cuales el 49% corresponden a ingresos por exportaciones.

## Respuesta

El Decreto Distrital 807 de 1993, en su artículo 13 numeral 7 señala que las declaraciones tributarias del impuesto de industria y comercio, entre otras deberán tener **la firma del revisor fiscal, cuando se trate de obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal.**

Ahora bien, en términos generales, la figura de la Revisoría Fiscal tiene por finalidad, en el mundo empresarial, la salvaguarda de los intereses de los empresarios e inversionistas, de la comunidad y del Estado. La Constitución Política en su artículo 333 determina que la empresa es la base del desarrollo y tiene una función social que implica obligaciones. En consecuencia, la revisoría fiscal cuya finalidad se circunscribe a la salvaguarda de los intereses de los empresarios, inversionistas, la comunidad y el Estado obedece a la filosofía del precepto constitucional haciendo viable a la empresa como piedra angular del desarrollo económico y social del país. Bajo ésta concepción, se ha venido sometiendo a algunas sociedades a tener revisor fiscal.


Conforme a lo previsto por el artículo 203 del Código de Comercio, deberán tener revisor fiscal:

- 4) Las sociedades por acciones;
- 5) Las sucursales de Compañías extranjeras, y
- 6) Las sociedades en las que, por ley o por los estatutos, la administración no corresponda a todos los socios, cuando así lo disponga cualquier número de socios excluidos de la administración que representen no menos del veinte por ciento del capital.

Por otra parte, el párrafo segundo del artículo 13 de la Ley 43 de 1990 dispone que: *“Será obligatorio tener Revisor Fiscal en todas las sociedades comerciales de cualquier naturaleza, cuyos activos brutos a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente de cinco mil salarios mínimos y/o cuyos ingresos brutos durante el año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente a tres mil salarios mínimos.”*

En tal virtud, las normas mencionadas señalan los entes que deben tener revisor fiscal, cuando cumplan con los requisitos allí establecidos, por lo que se concluye que un contribuyente de tales características se encontrará sujeto a dicha obligación cuando se halle dentro de los presupuestos contemplados en la ley para el efecto, a 31 de diciembre el año inmediatamente anterior.

Por esta razón como la consulta se refiere a los ingresos brutos que van corridos por este año, está se resolverá como si fueran los obtenidos en el año inmediatamente anterior, que es el parámetro establecido en la norma para determinar si se está o no obligado a tener revisor fiscal.



Hecha la explicación anterior, tenemos que acudir a la definición de ingresos brutos contemplada en la norma como parámetro para establecer si se tiene o no la obligación de tener revisor fiscal.

Los ingresos encuentran su definición en el Artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 como *“aquellos que representan flujo de entrada de recursos, en forma de incremento del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas en un período, que no provienen de los aportes de capital.”*

Por su parte el artículo 96 del Decreto 2649 de 1993 preceptúa:

**“ART.96.** Reconocimiento de ingresos y gastos. En cumplimiento de las normas de realización, **asociación** y asignación, los ingresos y los gastos se deben reconocer de tal manera que se logre el adecuado registro de las operaciones en la cuenta apropiada, por el monto correcto y en el período correspondiente, para obtener el justo cómputo del resultado neto del período. (Se subraya)

Por su parte el artículo 13 de la misma norma establece:

**ART. 13 Asociación:** Se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados.

Cuando una partida no se pueda asociar con un ingreso, costo o gasto, correlativo y se concluya que no generará beneficios o sacrificios económicos en otros períodos, debe registrarse en las cuentas de resultados en el período corriente...”.

Dentro de los ingresos y como una clasificación que emerge para efectos tributarios tenemos los denominados “ingresos brutos”, entendiéndose como tales, *“La suma de todos los ingresos obtenidos en el período gravable, son los ingresos obtenidos por el ejercicio de cualquiera de las actividades sujetas al impuesto de industria, comercio y avisos, tales como las actividades industriales, comerciales o de servicios”.*

Integran el conjunto de ingresos brutos todos los ordinarios y extraordinarios que perciba el contribuyente como retribución al ejercicio de una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio durante una vigencia fiscal.

**Como vemos esta definición de ingresos brutos difiere de la de ingresos netos contenida en el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, que establece que 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.**

Conforme lo anterior, encontramos que la norma que contempla la obligación de tener revisor fiscal, es el artículo 13 de la Ley 43 de 1990, la que señala que tienen esta obligación todas las sociedades comerciales de cualquier naturaleza, **cuyos ingresos brutos** durante el año inmediatamente anterior sean o excedan el equivalente a tres mil salarios mínimos.

Lo anterior significa que para establecer si se tiene la obligación de tener revisor fiscal se debe atender a los ingresos brutos obtenidos como retribución al ejercicio de una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio por la sociedad en el año inmediatamente anterior, independientemente que estos sean depurados para obtener los ingresos netos que integran la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Hecha la aclaración anterior tomando como del año anterior la cifra dada como ingresos brutos de la consultante, vemos que supera el tope establecido en el artículo 13 de la Ley 43 de 1990, para estar obligado a tener revisor fiscal, lo que en consonancia con lo previsto en el numeral 7) del artículo 13 del Decreto Distrital 807 de 1993, hace que las declaraciones del impuesto de industria y comercio deban contener la firma del revisor fiscal, la omisión de ésta daría por no presentada la declaración conforme lo dispone el literal d) del artículo 580 del Estatuto Tributario Nacional aplicable al caso objeto de consulta por remisión expresa del artículo 17 del Decreto Distrital 807 de 1993.

#### **CONCEPTO No. 1152**

Ref: Radicación 2007ER24899 del 21 de marzo de 2007.

Tema: Industria y Comercio

Subtema: Contratos de consignación.

#### **Pregunta**

Solicita el contribuyente se le informe cual es la base gravable para el consignatario en los contratos de consignación.


#### **Respuesta**

Para dar respuesta al interrogante transcribiremos en primera medida el texto del artículo 32 de la Ley 14 de 1983, así:

**Artículo 32°.-** El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Esta disposición se encuentra contenida dentro del ordenamiento tributario del Distrito Capital en el artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002, el cual al definir el hecho generador del impuesto de industria y comercio, consideró:





“Artículo 32. Hecho generador. El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.” (Se subraya).

De la misma forma y teniendo en cuenta que el hecho generador del impuesto de industria y comercio en Bogotá lo constituye la realización de manera directa o indirecta, permanente u ocasional, con establecimiento de comercio o sin el de actividades industriales, comerciales o de servicios, entraremos a recordar que debemos entender por cada una de este conforme con los artículos 33 a 35 del Decreto Distrital 352 de 2002

“Artículo 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.

Artículo 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.


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.”

De otro lado tenemos que son sujetos pasivos del impuesto al tenor de lo señalado en el artículo 41 del Decreto Distrital 352 de 2002, las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho, que realicen el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital.

Precisado lo anterior, y adentrándonos en la consulta, y en cuanto al tema del contrato de consignación o estimatorio, tenemos que el artículo 1377 del Código de Comercio lo define así: *“Por el contrato de consignación o estimatorio una persona, denominada consignatario, contrae la obligación de vender mercancías de otra, llamada consignante, previa la fijación de un precio que aquél debe entregar a éste.*

*El consignatario tendrá derecho a hacer suyo el mayor valor de la venta de las mercancías y deberá pagar al consignante el precio de las que haya vendido o no le haya devuelto al vencimiento del plazo convenido, o en su defecto, del que resultare de la costumbre”.*

En la legislación extranjera este contrato es conocido como “*estimatorio*”, su nombre deriva de la suma de dinero que ambas partes *estiman* que, llegado el caso, el



consignatario de la cosa objeto del contrato pagará al consignante, quien, a su vez, la entrega para su eventual venta.

Este contrato tiene las siguientes reglas

- El enajenante, eventual vendedor, entrega un bien mueble al consignatario, eventual revendedor, quien asume la libre disposición del bien, con total exclusión del enajenante, y se obliga a pagar a éste el precio estipulado o devolverle dicho bien, dentro del plazo.
- La libre disposición incluye la facultad de vender a un tercero la cosa en el precio y las condiciones que libremente convengan al consignatario y el tercero adquirente, tales actos de disposición los realiza el consignatario en nombre y por cuenta propia.

En este contrato debe precisarse que el consignante transmite la disponibilidad y no la propiedad de uno o varios bienes, al consignatario, para que le pague un precio por ellos en caso de venderlos en el término establecido, o se los restituya en caso de no efectuar la venta.

Este contrato genera para el consignante, las obligaciones que se citan a continuación:

- Entregar la mercancía en el término y condiciones pactadas.
- Pagar la comisión convenida

De la misma forma genera para el consignatario las siguientes obligaciones:

- Conservar las mercancías
- Vender la mercancía
- Pagar el precio o devolver la mercancía.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) sobre el tema, en oficio No. 019472 del 8 de abril de 2005, consideró:

“En el escrito de la referencia usted solicita concepto acerca del procedimiento llevado a cabo con ocasión de una intermediación comercial en la que una empresa actúa como consignataria y recibe ingresos para un tercero (consignante), los cuales en el "primer semestre del 2004 fueron facturados sin discriminar el IVA, y éste no fue contabilizado ni declarado. Así mismo pone de manifiesto que el consignante conoce la situación y expide a sus distribuidores facturas de compra para que éstos tomen el IVA descontable y compense con el declarado que como lo vuelve a mencionar, fueron ingresos para terceros.

En cuanto al contrato de Consignación o Estimatorio, la Oficina Jurídica de esta Entidad se pronunció en el Título II, Capítulo II, numeral 1.2.6. del Concepto Unificado del Impuesto Sobre las Ventas, haciendo alusión, dentro de los hechos que se consideran venta, al Contrato de Consignación o Estimatorio, atendiendo a lo dispuesto por el Artículo 438 del Estatuto Tributario, en el sentido que en las ventas por cuenta y a nombre de terceros en que una parte del valor de la operación corresponda al intermediario, son responsables del Impuesto Sobre las Ventas tanto el consignante como el consignatario, concluyéndose además que las normas

pertinentes en la comercialización de bienes por medio de un contrato de consignación, son las establecidas en el Estatuto Tributario para los contratos de intermediación comercial.

Es así como al considerarse el contrato de Consignación o Estimatorio como una modalidad de intermediación comercial, le son aplicables las normas contenidas en los artículos 29° del Decreto 3050 de 1997 y 3° del Decreto 1514 de 1998, asimilando al consignante como mandante y al consignatario como mandatario, donde éste último es el obligado a la expedición de la factura. Sobre este tema se adjunta fotocopia del Concepto No. 077986 del 27 de octubre de 2001.

(...)

De acuerdo con lo anterior, y atendiendo a lo expuesto en la consulta, IVA inicialmente no contabilizado ni declarado que posteriormente fue declarado y pagado no puede afectarse con las facturas que el consignante expida a sus distribuidores para que estos tomen el IVA des contable con la finalidad de compensar el impuesto de cargo del mandante pues se estarían expidiendo facturas sobre operaciones irreales lo que evidentemente es contrario al proceder normativo y de suyo afecta la legalidad de tales actuaciones. *(Se subraya)*

No queda la menor duda que frente a un contrato de consignación o estimatorio, nos encontramos frente a un contrato de intermediación comercial, en el cual el consignatario, percibe para si un ingreso (comisión) por la venta efectuada.

Para dar conclusión al tema que se consulta, se hace necesario recordar cual es la base gravable del impuesto de industria y comercio en Bogotá, por lo cual debemos transcribir el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, el cual establece:


**ART. 42.— Base gravable.** El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

PAR. 1°—Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

PAR. 2°—Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta. *(Subraya ajena a texto)*

Ante esta perspectiva, no debe este despacho concluir cosa diferente que como se desprende del contexto de la norma, la base gravable está conformada solamente por los ingresos netos que se obtienen por depuración al descontar de los ingresos totales los conceptos mencionados en la disposición, que son obtenidos por el contribuyente en el ejercicio de sus actividades, para nuestro caso de las actividades de intermediación comercial, es decir que debe el contribuyente al momento de declarar



observar sus ingresos propios y no las sumas que en virtud de una figura contractual (como lo es la consignación) de recaudar o cobrar a nombre de un tercero. (Consignante) ya que estas sumas no son objeto del tributo en cabeza del consignatario sino del consignante, en el evento en que el mismo sea sujeto al impuesto de industria y comercio y no se trate de la venta de activos fijos.

## **CONCEPTO No. 1166**

Ref: 2007IE45043 de Noviembre 6 de 2007

Tema: Industria y Comercio

Subtema: Sujeción al impuesto de industria y comercio-servicios de salud.

### **Pregunta**

A raíz de los diferentes fallos proferidos por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, el Consejo de Estado y la Corte Constitucional se hace necesario hacer una revisión de la doctrina emitida frente al tema de la sujeción al impuesto de industria y comercio en los servicios de salud con fundamento en lo dispuesto por el artículo 39 numeral 2° literal d) de la Ley 14 de 1983 y el artículo 4° numeral 4° del Acuerdo 21 de 1983.

El tema central de revisión es entonces, si la no sujeción prevista en las normas arriba citadas comprende integralmente a todos los sujetos y entidades que conforme a su objeto social prestan servicios de salud o si dicho tratamiento exceptivo es de orden restrictivo predicable únicamente de determinadas actividades realizadas por las entidades involucradas con los servicios de salud.

### **Respuesta**

El Honorable Consejo de Estado en pronunciamientos relacionados con el tema, en acciones de nulidad y restablecimiento del derecho así como en acciones de nulidad, ha considerado que la argumentación de la Dirección Distrital de Impuestos en el sentido de restringir la no sujeción prevista en el artículo 39 numeral 2° literal d) únicamente para aquellas entidades adscritas al Sistema de Salud no corresponde con la estructura y organización adoptado por la Ley 100 de 1993,

Para una mejor comprensión de la argumentación del Consejo de Estado, a continuación se hace una presentación de los principales pronunciamientos:

**Proceso 10888 Fallo del 2 de marzo de 2001.** A partir del análisis que el Consejo de Estado realiza sobre lo expresado en el artículo 9 del Decreto 356 de 1975<sup>138</sup> así como lo dispuesto por el artículo 5 de la Ley 10 de 1990, concluye que la prestación de servicios de salud por parte de entidades privadas, tales como las asociaciones y corporaciones sin ánimo de lucro, hacen parte del Sistema Nacional de Salud, y consecuentemente están amparadas por la no sujeción al impuesto de industria y

---

<sup>138</sup> El Decreto 356 de 1975 estableció el régimen de adscripción y vinculación de las entidades que prestan el servicio de salud, y en el artículo 9 disponía "Las entidades de derecho privado que presten servicios de salud a la comunidad, por el solo hecho de prestar estos servicios, se entienden vinculadas al Sistema Nacional de Salud"

comercio toda vez que la **ley no hace distinción alguna para las actividades de servicios de salud hospitalaria, tratándose de entidades adscritas o vinculadas al Sistema Nacional de Salud.**

**Proceso 13224. Fallo del 22 de abril de 2004, M.P. Germán Ayala Mantilla.** En este pronunciamiento el Consejo de Estado expresa que el Sistema de Seguridad Social en Salud que desarrolla la Ley 100 de 1993 en nada afecta la no sujeción subjetiva del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, si se tiene en cuenta que el criterio teleológico de la norma fue el de no someter al cumplimiento de ninguna de las obligaciones sustanciales ni formales relacionadas con el impuesto de industria y comercio, **a las entidades de salud que estuvieran organizadas como clínica u hospitales y se ocuparan de un servicio público de salud**, y que toda la organización y estructura del Servicio Nacional de Salud regulado por la Ley 10 de 1990 quedó sustituido por el Sistema de Seguridad Social de Salud.

**Proceso 15060. Fallo del 6 de octubre de 2005, M.P. Ligia López Díaz.** Mediante este fallo el Consejo de Estado anula los conceptos 919 y 924 proferidos por la Subdirección Jurídico Tributaria, por considerar que la prestación de servicios de salud por parte de entidades privadas, tales como las asociaciones y corporaciones sin ánimo de lucro, hacen parte del Sistema Nacional de Salud, **toda vez que la ley de la no sujeción al impuesto de industria y comercio no hace distinción alguna para las actividades de servicios de salud hospitalaria, tratándose de entidades adscritas o vinculadas al Sistema Nacional de Salud.**


En los anteriores fallos se observan en común dos premisas sustanciales: la primera es que a partir de la Ley 100 de 1993 el Sistema Nacional de Salud queda sustituido para todos los efectos legales por el Sistema de Seguridad Social de Salud, comprendida su organización y las entidades que lo conforman; la segunda es que la no sujeción prevista para los hospitales adscritos y vinculados al Sistema Nacional de Salud mantiene vigencia en la estructura adoptada por la Ley 100 de 1993.

En este sentido, es necesario determinar cuál era el alcance de la no sujeción prevista para los hospitales vinculados al Sistema Nacional de Salud en las condiciones existentes antes de la expedición de la Ley 100 de 1993<sup>139</sup>, y buscar su equivalencia en el actual Sistema de Seguridad Social de Salud siguiendo la misma línea de transferencia de figura aplicada por el Consejo de Estado.

Conforme a la legislación vigente para 1983, año en el cual fue establecida la no sujeción, constituían entidades adscritas al sistema nacional de salud **en tanto que entidades de asistencia social** las entidades de derecho público que prestan servicios de salud a la comunidad, recibieran o no aportes del Estado, y las vinculadas estaban comprendidas por las entidades de derecho privado en las mismas condiciones<sup>140</sup>.

<sup>139</sup> La Ley 100 de 1993 no prevé normas de tratamiento tributario para las entidades del Sistema de Seguridad Social de Salud a excepción de la calificación de las Empresas Sociales del Estado como establecimientos públicos para efectos del impuesto sobre la renta. .

<sup>140</sup> Decreto 056 de 1975 artículo 2° literales b) y c).



Adicionalmente el decreto extraordinario 356 de 1975, decreto que regulaba los regímenes de adscripción y vinculación al Sistema Nacional de Salud, contemplaba varias figuras jurídicas con competencia legal para adelantar la prestación de servicios de salud a la comunidad: entidades de derecho público, entidades de derecho privado, entidades sin ánimo de lucro, entidades con ánimo de lucro. Dentro de las posibilidades que dichas instituciones jurídicas en tanto que prestadoras de servicios de salud a la comunidad podían revestir se encontraba la de hospital.

Como se observa, si bien dentro del Sistema Nacional de Salud se encontraban ya en 1983 inmersas las entidades de derecho privado que prestaran servicios de salud, su adscripción o vinculación exigía que dichas entidades prestaran servicios de salud dentro del marco de la asistencia pública.


Con fundamento en lo anteriormente expuesto, es forzoso concluir que la no sujeción prevista en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 no tenía por objeto excluir del impuesto a cualquier entidad que desarrollara actividades de salud. La no sujeción estaba dirigida a un determinado grupo de entidades con unas condiciones especiales, .. como así se expresó en la exposición de motivos de la Ley cuando afirma "Finalmente, en este capítulo se precisa qué actividades no pueden gravarse con el impuesto de industria y comercio, conservando las prohibiciones **que corresponden a actividades que afecten directamente el nivel de vida del pueblo colombiano** o que el estado tiene interés en desarrollar."

Siendo entonces el contexto de la no sujeción de que trata el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 el de estar limitado a entidades que tuvieran a su cargo la prestación de servicios de salud como asistencia pública entendido como tal el nivel mínimo de salud que le corresponde al Estado brindar a los ciudadanos en el cumplimiento de sus deberes constitucionales.

Definido el contexto de la no sujeción contemplada en la Ley 14 de 1983, es necesario precisar su aplicación en el marco del actual Sistema de Seguridad Social de Salud.

La Ley 100 de 1993 en el artículo 152 enuncia como objetivo de la misma y del Sistema de Seguridad Social de Salud la regulación del servicio público esencial de salud y crear condiciones de acceso a toda la población. Como uno de los fundamentos del servicio público de salud el artículo 153 define la Protección Integral como la atención a la población" en sus fases de educación, información y fomento de la salud y la prevención, diagnóstico, tratamiento y rehabilitación, en cantidad, oportunidad, calidad y eficiencia de conformidad con lo previsto en el artículo 162 respecto del Plan Obligatorio de Salud."

En desarrollo de los enunciados anteriores, la Ley 100 de 1993 organiza el Sistema General de Seguridad Social en Salud alrededor de un Plan Obligatorio de Salud. Plan que otorga una protección integral-básica, y que se complementa, para llenar algunos vacíos, a sectores específicos por medio de figuras como el SOAT, el servicio a vinculados y la prestación especial por vejez. De esta forma, el Estado da cumplimiento a los deberes fundamentales que le fueron asignados en los artículos 48 y 49 de la Constitución Política.



Residualmente, cualquier prestación de salud adicional al modelo propuesto por la Ley 100, va más allá del cubrimiento del deber fundamental a cargo del Estado, como por ejemplo, la atención privada de salud y los seguros adicionales de hospitalización y cirugía. Igualmente, bajo las mismas premisas, la Ley 100 en el artículo 169 permite a las EPS la posibilidad de ofrecer planes complementarios al POS. Servicios que son financiados exclusivamente por el afiliado y que no entran a formar parte de los recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud.


Estas últimas modalidades de prestación de salud, corresponden a un modelo de empresa excluida del cubrimiento básico que el estado debe a los particulares. De hecho, la oferta, prestación y cobertura de sus servicios, al igual que la correspondiente remuneración, están sometidas por las leyes económicas de oferta, demanda y libre competencia.

Tenemos entonces, que bajo el actual Sistema de Seguridad Social en Salud los servicios de salud que corresponden a los servicios prestados por hospitales adscritos y vinculados al anterior Sistema Nacional de Salud en tanto que **asistencia pública** bajo la organización y regulación anterior y equivalente hoy al **servicio público esencial de salud** en el esquema actual la Ley 100 de 1993, son todos aquellos que el Estado ha organizado con el objeto prestar asistencia en seguridad social: POS, SOAT, régimen de vinculados y prestación social de vejez. Y son estos los servicios prestados por las diferentes empresas del sector de salud, públicas o privadas, que se encuentran amparados por la no sujeción prevista en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, así como los ingresos con los cuales se financian, recursos que más que pertenecer a las entidades con recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud.

Los demás servicios prestados por dichas entidades por no corresponder al servicio público de salud en los términos previstos por los artículos 153 y 162 de la Ley 100 de 1993 quedan excluidos de la norma exceptiva y por tanto le es aplicable la regulación general del impuesto de industria y comercio, así como los recursos que obtienen con cargo a estos servicios los cuales **no son recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud**.

La anterior interpretación mantiene concordancia con pronunciamientos jurisprudenciales que tienen que ver con el tema en estudio.

**Sentencia del Consejo de Estado Expediente No. 13224 del 22 de abril de 2004**, en esta sentencia el Consejo de Estado después de hacer un análisis de la sujeción prevista en el literal d) del artículo 35 del Decreto 400 de 1999, que corresponde al numeral 4 del artículo 4 del Acuerdo 21 de 1983 y a su vez apoyado en lo prescrito en el también literal d) del numeral 2° de artículo 39 de la Ley 14 de 1983, de los "hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud", dedujo que la intención del legislador del año 1983 fue no someter al cumplimiento de ninguna de las obligaciones sustanciales ni formales relacionadas con el impuesto de industria y comercio, cuando las entidades de salud estuvieran organizados como clínicas u hospitales **y se ocuparan del servicio público de salud**.



**Sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca del 19 de agosto de 2004**, Proceso No. 110012327000200201509-01, mediante esta providencia el Tribunal Administrativo de Cundinamarca reconoce que realmente ha habido un giro importante en el tema objeto de la demanda hace una interpretación global a efecto de precisar si las clínicas y hospitales son no sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, concluyendo que no puede ser constitucional que se graven los recursos que se asignen por parte del Estado para cumplir con el cometido de prestar en forma universal y eficientemente el servicio público de seguridad social, pero se hace la pregunta de si los ingresos que por otros conceptos se obtengan son gravables de impuesto territorial, respondiendo que sí, **habida cuenta que la finalidad del literal d) del artículo 39 de la ley 14 de 1983 fue la de no gravar los ingresos del Estado dirigidos a la prestación del servicio público de la salud.**

Después de esta afirmación, la providencia a la que nos referimos concluye que el artículo 39 de la ley 14 de 1983 se debe interpretar en el sentido de que **las clínicas y hospitales que reciban recursos del Estado no están obligados a pagar el impuesto de industria, comercio y avisos por los ingresos que reciban por este concepto para cumplir con el servicio público de salud.**<sup>141</sup> De manera que los ingresos que se obtengan por otros conceptos son susceptibles de ser gravados con dicho impuesto.

**A su turno el Consejo de Estado mediante sentencia 15060 de octubre 6 de 2005**, al dirimir el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca atrás reseñada, confirmó la decisión del Tribunal aclarando dicha sentencia, en el sentido de precisar que están gravados todos los recursos provenientes de actividades industriales y comerciales, que no son propias de las entidades hospitalarias.


**La Corte Constitucional en sentencia SU-480 de 1997**, señaló que al delegarse la prestación del servicio público de salud a una entidad particular, ésta ocupa el lugar del Estado para algo muy importante cual es la prestación de un servicio público; pero eso no excluye que la entidad aspire obtener una **legítima ganancia**, porque así está diseñado el sistema. En este orden de ideas añade que lo principal es que se tenga conciencia **de que lo que se recauda no pertenece a las EPS, ni mucho menos entra al presupuesto nacional ni a los presupuestos de las entidades territoriales, sino que pertenece al sistema general de seguridad social en salud, es, pues, una contribución parafiscal.**

Por esta razón, en esta providencia se expresa que no puede ser indiferente al equilibrio estructural del Sistema Nacional de Seguridad Social en Salud, al plan obligatorio de salud del régimen subsidiario y a los principios de universalidad y solidaridad que deben ir paralelos. La vigilancia de estos preceptos forma parte de uno de los objetivos del Estado social de derecho: la solución de las necesidades insatisfechas de salud (Art. 366 C. P.).

---

<sup>141</sup> Bajo el actual esquema equivalente a los recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud.






Y en cuanto a los recursos parafiscales comenta que lo importante para el sistema es que los recursos lleguen y que se destinen a la función propia de la seguridad social.

**Sentencia C-572 de Julio 15 de 2003**, en esta providencia se declaró en forma parcial exequible el artículo 48, numeral 10 (parcial) de la Ley 788 de 2002, sobre las exenciones para las transacciones realizadas por las EPS, ARS e IPS. En esta sentencia se explicó que las exenciones corresponden a hechos generadores que en principio estarían total o parcialmente gravados, pero que **por razones de política económica, fiscal, social o ambiental el órgano competente decide sustraerlos total o parcialmente de la base gravable dentro del proceso de depuración de la renta**, se precisa también que la naturaleza propia de la exención **entraña una relación que vincula rigurosamente al beneficiario con un tributo específico, de tal manera que a él no le es permitido trasladar su condición de beneficiario de un tributo a otro distinto**.

Conforme todo el análisis efectuado con relación a la naturaleza de las exenciones en materia tributaria se concluyó que la limitación de la exención demandada **se justifica plenamente en la medida en que los recursos correspondientes a los giros que reciben las IPS por concepto de pago del POS, se hallan vinculados sólo parcialmente al cubrimiento de las prestaciones propias del sistema de salud**, quedando al margen otros rubros relativos a gastos administrativos y utilidades, los cuales no pueden gozar de exención alguna al tenor de la norma cuestionada.

**Sentencia C-1040 de 2003, por medio de la cual se decidió la demandada de inconstitucionalidad presentada contra el artículo 111 (parcial) de la Ley 788 de 2002**, en esta providencia después de hacer un análisis del sistema de salud imperante en la actualidad, la Corte Constitucional concluye que la UPC tiene carácter parafiscal y todos los recursos que la integran, tanto administrativos como los destinados a la prestación del servicio, no pueden ser objeto de ningún gravamen, porque constituyen un medio necesario para alcanzar una finalidad de carácter constitucional y son la condición sine qua non para atender la salud como servicio público a cargo del Estado. Por otro lado señala que los recursos que captan tanto las EPS como las IPS que excedan los recursos exclusivos para prestación del POS son rentas que pueden ser gravadas con impuestos que den, a los recursos captados, una destinación diferente a la seguridad social.

**Sentencia C-861 de Octubre 18 de 2006, por medio de la cual se decidió la demanda de inconstitucionalidad presentada contra el artículo 256 de la Ley 223 de 1995**, en esta sentencia la Corte expresó que si el legislador previo análisis de la conveniencia para el efecto, autorizó la creación de entidades promotoras de salud (EPS), de administradoras del régimen subsidiado (ARS) y de instituciones que usualmente con propósito lucrativo se dediquen a la prestación de servicios de salud, significa que no tienen todas la misma naturaleza jurídica, ni persiguen iguales objetivos específicos. En tal virtud, si las IPS, además de la realización de actividades directamente vinculadas a la seguridad social, se encuentran autorizadas para cumplir funciones diferentes, en nada se quebranta el arto 48 de la Carta Política si el legislador no las exime del impuesto de timbre nacional en lo relacionado con los regímenes contributivo y subsidiado y los planes de salud de que trata la Ley 100 de 1993. Dada la



diversidad de la procedencia de los recursos de las IPS, gravarlas operaciones de éstas en lo que corresponde con el impuesto de timbre en nada significa que se estén destinando recursos para fines diferentes a los propios de la Seguridad Social, pues no son identificables ni inmanentes a ésta. Dicho de otra manera, las IPS reciben ingresos adicionales a los del Sistema General de Seguridad Social en Salud, que no pueden considerarse parafiscales, pues los recursos que reciben las IPS no se ejecutan de forma exclusiva en la prestación de servicios de salud. De manera que la exención concedida a las administradoras no puede extenderse a las IPS, por cuanto no se trata de personas jurídicas de la misma naturaleza, ni sus actividades son las mismas, razón por la cual mal puede hablarse de violación del derecho a la igualdad en la tributación, pues resulta evidente que el hecho gravado no es el mismo.

En este orden de ideas de lo expresado en las sentencias en mención y de la exposición de motivos de la Ley 14 de 1983, no cabe duda que la intención del legislador fue proteger **el servicio público de salud, en su momento amparado por la denominación asistencia público y hoy llamado servicio público esencial de salud**, para garantizar la prestación de este servicio al pueblo colombiano, lo que en la actualidad con el sistema de salud vigente se refiere a los recursos del Plan Obligatorio de Salud, así como lo servicios especiales para sectores específicos por medio de figuras como el SOAT, el servicio a vinculados y la prestación especial por vejez.

Es indudable que la no sujeción estudiada entraña una doble connotación por un lado es subjetiva al señalar la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio a los hospitales adscritos o vinculados **al sistema nacional de salud**, y por otra es objetiva al expresar los servicios prestados, condición que se tipifica como se explicó con relación a los servicios públicos de salud.

Como vemos, esta no sujeción conforme el actual sistema de salud en Colombia, debe interpretarse sólo con relación a los recursos que comprometan el POS, que en últimas son los que se ocupan de lo que se entiende como SERVICIO PÚBLICO DE SALUD y todo aquello que no hace parte de él, se encuentra gravado con el impuesto de industria y comercio por las actividades que se realicen en la jurisdicción del Distrito Capital, como así queda expuesto en el artículo III de la ley 788 de 2003 conforme al fallo de inexequibilidad parcial:

**Ley 788 de 2003. Artículo 111.** En su condición de recursos de la seguridad social, no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, , conforme a su destinación específica, como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política.

El texto de la norma tiene implícito que las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud tienen vocación de sujetos pasivos del impuesto respecto de las actividades e ingresos diferentes a aquellos relacionados con los recursos de la seguridad social, porque de lo contrario la norma no cumpliría propósito alguno.

En estos términos este concepto modifica en lo pertinente los conceptos 196 del 12 de octubre de 1999, 243 del 13 de diciembre de 1994, 485 del 12 de julio de 1996, 487 del 12 de julio de 1996, 516 del 19 de noviembre de 1996, 643 del 13 de marzo de 1998,

677 del 16 de junio de 1998, 685 del 7 de julio de 1998, 721 de octubre 29 de 1998, 872 del 12 de julio de 2000, 904 de 14 de abril de 2001, 977 del 10 de abril de 2003 y 1028 de 127 de abril de 2004.

NOTA DE RELATORÍA: PUBLICADO EN EL REGISTRO 3880 DEL 23 DE NOVIEMBRE DE 2007

### **Concepto No 1168**

Ref: Radicación No. 2007ER98730 del 23 de octubre de 2007

Tema: Industria y Comercio

Subtema: Exención servicios sociales.

### **Pregunta**

Narra el consultante que la Secretaría Distrital de Integración Social asume la totalidad de los costos de los servicios prestados a través de modalidades de casas vecinales, jardines infantiles cupos cofinanciados y comedores comunitarios. Adjunta la estructura de costos de estos servicios, con el fin de que esta entidad se pronuncie sobre el tema.


### **Respuesta**

Es procedente informarle, que los conceptos emitidos por este Despacho no responde 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, es competencia de esta Oficina la interpretación general y abstracta de las normas tributarias distritales, como se dijo inicialmente y bajo éstos parámetros absolveremos sus inquietudes.

Lo primero que hay que definir es quiénes han sido llamados a ser sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio y avisos en la jurisdicción de Bogotá D.C.: Al respecto la Ley 14 de 1983, artículo 32, norma compilada en el artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002 estableció:

“ARTÍCULO 32º El impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmueble determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.”

De la lectura de este texto se infiere que como regla general cualquier persona natural o jurídica o sociedad de hecho, pública y privada, por cuanto no hizo distinción, que realizara actividades industriales, comerciales o de servicios en las jurisdicciones municipales, podría ser gravada con el impuesto de industria y comercio, por autorización expresa de la ley, y para evitar una dudosa o equivocada interpretación, el



legislador enumeró los sujetos y actividades no sujetas, de lo que se concluye, que las actividades que no se encuentran consagradas como no sujetas por el art. 39 del Decreto 352 de 2002 y el art. 39 de la Ley 14 de 1983, son sujetos del impuestos de I.C.A., por ende, están en la obligación de declarar y pagar dichos impuestos.

Seguidamente en el artículo 39° numeral 2. consagró la misma ley:

A RTÍCULO 39° No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:

(...)

2. Las prohibiciones que consagra la ley 26 de 1904; además subsisten para los Departamentos y Municipios las siguientes prohibiciones:

d) La de gravar con el impuesto de industria y comercio, los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud.

(...)

Con posterioridad, el Concejo de Bogotá, expidió el Acuerdo 21 de 1983, por medio el cual se dictaron disposiciones sobre los impuestos de industria, comercio y de avisos, dentro de las cuales se resalta:

*“ARTÍCULO 4° ACTIVIDADES NO SUJETAS. No están sujetas a los impuestos de Industria, Comercio y de Avisos, las siguientes actividades:*

4° La educación pública, las actividades de beneficencia, las actividades culturales y/o deportiva, 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.

(...)”

De las actividades de beneficencia se predica la caridad pública, es decir aquellas actividades de auxilio o de prestación de servicios asistenciales para el bienestar de la comunidad; desarrolladas o prestadas por entidades públicas o privadas en forma gratuita o a precios muy bajos, que no cubren el costo del servicio ni el beneficio reportado. Este servicio es prestado a personas que carecen de medios de subsistencia o que están impedidas para trabajar, o que por sus condiciones de peligro físico o moral o estado de indigencia, requieren que se les brinde para subsistir de una forma digna.

Lo primero que hay tener en cuenta en la consulta objeto de estudio es que la Secretaría Distrital de Integración Social conforme lo señalado en el artículo 89 del Acuerdo 257 de 2006, por el cual se dictan normas básicas sobre la estructura, organización y funcionamiento de los organismos y de las entidades de Bogotá, Distrito Capital, y se expiden otras disposiciones, tiene entre sus funciones:

*“(...) Además de las atribuciones generales establecidas en el presente Acuerdo para las secretarías, la Secretaría Distrital de Integración Social tiene las siguientes funciones básicas:*

- a. *Formular, orientar y desarrollar políticas sociales, en coordinación con otros sectores, organismos o entidades, para los distintos grupos poblacionales, familias y comunidades, en especial de aquellos en mayor situación de pobreza y vulnerabilidad y promover estrategias que permitan el desarrollo de sus capacidades. “(Se resalta).*

De lo anterior se deduce que dentro de las funciones señaladas para la Secretaría Distrital de Integración Social, se encuentran las prestadas a través los servicios casas vecinales, jardines infantiles cupos cofinanciados y comedores comunitarios, entidad que no tiene la estructura necesaria para prestar estos servicios directamente y por eso lo hace a través de terceros asumiendo la totalidad de los costos de dichos servicios.

En el caso planteado, a pesar de que los servicios se prestan a través de contratos de prestación de servicios con entes privados no se recibe una remuneración por estos, en razón de que la totalidad de los costos en que se incurre con la prestación del servicio son cubiertos por la Secretaría Distrital de Integración Social, razón por la cual estaríamos frente a una actividad de beneficencia, inmersa en la no sujeción estudiada.

#### **CONCEPTO No 1170**

Ref: Radicación No. 2007ER105587 del 14 de diciembre de 2007

Tema: Industria y Comercio

Subtema: Exención servicios prestados en el exterior.

#### **Pregunta**

Trae a colación el consultante lo expresado en el concepto 1073 de 2005 respecto a la deducción de los ingresos obtenidos en la exportación de servicios, para preguntar:

1. ¿Es procedente tomar como deducción o como actividades no sujetas al impuesto de industria y comercio, aquellos servicios prestados en Colombia, en desarrollo de un contrato escrito, que se utilizan exclusivamente en el exterior, tales como programación y desarrollo de software, redacción, investigación, cursos corporativos en la web?
2. ¿Teniendo en cuenta que el formulario único de exportación y el conocimiento de embarque, son documentos pertinentes para solicitar la no sujeción al impuesto de las exportaciones de bienes corporales muebles, son procedentes los mismos documentos para la legalización de la deducción por exportación de servicios (bienes incorporeales)?

3. ¿ Si la respuesta a la anterior pregunta es negativa, a efecto de probar la deducción por exportación de servicios podrán tomarse como suficiente documentación el registro ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, la declaración sobre contratos de exportación de servicios ( forma 002), factura de venta o si la Subdirección considera necesario allegar otros documentos para tal efecto?

### Respuesta

Para dar contestación a esta consulta en primer lugar transcribimos un aparte del concepto 1074 de 2005 así:

*“(...) Con lo hasta aquí expuesto arribamos a la siguiente conclusión:*

*1- La exportación de servicios, no está contemplada taxativamente en la ley como actividad **no sujeta** al impuesto de industria y comercio.*

*2- No obstante, los ingresos obtenidos por exportaciones, en términos generales, corresponde a una de las **deducciones** legalmente establecidas para determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio. Entiéndase como exportaciones los referidos a bienes o servicios, dado que la norma no hizo distinción alguna.*


*3- Para que opere tanto la no sujeción como la deducción a que nos estamos refiriendo, los sujetos deben cumplir con todos y cada uno de las formalidades que exigen las normas actualmente vigentes, en los que se involucran diferentes entidades del orden nacional, quienes resultarían ser los competentes para fijar los trámites frente al tema.*

*4- Si se trata de una no sujeción, el agente que realiza la actividad no se convierte en sujeto pasivo del tributo, lo que significa que no tiene la obligación de declarar ni pagar. Si se trata de una deducción en los términos arriba referidos, el contribuyente al diligenciar la declaración debe indicar el uso de la deducción. (...)”.*

Conforme lo señalado en el aparte del concepto transcrito encontramos que la exportación de servicios no está contemplada taxativamente como actividad no sujeta, razón por la cual no es posible tomar como actividad no sujeta al impuesto de industria y comercio los servicios prestados en Colombia, que se utilizan exclusivamente en el exterior.

No obstante lo anterior, los ingresos obtenidos por exportaciones, en términos generales, corresponde a una de las deducciones legalmente establecidas para determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Como se indicó en el concepto en mención, las formalidades que exigen las normas para la exportación de servicios, es competencia de la DIAN, razón por la cual se elevó concepto a esa entidad preguntándole que documentos se requieren para la exportación de servicios, la DIAN responde nuestra solicitud enviando copia del Concepto 53011 del 21 de febrero de 2005, en el que se manifestó:



“De acuerdo con este artículo se encuentran exentos del IVA los servicios que sean prestados en el país en desarrollo de un contrato escrito y se utilicen exclusivamente en el exterior, por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia, de acuerdo con los requisitos que señale el reglamento. Igualmente los servicios turísticos originados en paquetes turísticos vendidos en el exterior.

Por su parte el Decreto 2681 de 1999, subrogó el artículo 23 del Decreto 380 de 1996 en el que se señalaban los requisitos para la exención del Impuesto sobre las ventas en la exportación de servicios, y dispone que la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores de Bienes y Servicios será requisito indispensable para acceder al citado beneficio.

Así mismo determina que, para acceder al beneficio de la exención, además de la inscripción citada, deben radicar en la Dirección General de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio Exterior (hoy Ministerio de Comercio, Industria y Turismo), declaración escrita sobre los contratos de exportación de servicios que efectúen para su correspondiente registro, previamente al reintegro de las divisas, que deberá conservar el exportador como soporte de la operación de exportación de servicios.

Dicha declaración debe contener la siguiente información certificada bajo la gravedad del juramento:

1. Que el servicio contratado es utilizado total y exclusivamente fuera de Colombia
2. El valor del contrato o el valor a reintegrar
3. Que la empresa contratante no tiene negocios ni actividades en Colombia
4. Que el servicio se encuentra exento de acuerdo con lo previsto en el artículo 481 del Estatuto Tributario.
5. Que no aplica la retención en la fuente por concepto de ingresos por exportaciones señalado en el parágrafo del artículo 366-1 del Estatuto Tributario.

Para que el servicio objeto del beneficio de exención del IVA, se considere exportado, debe prestarse en Colombia, pero utilizarse exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia. Además, deben estar satisfechos los requisitos señalados en la disposición reglamentaria transcrita (...).”

De esta forma, para tener derecho a la deducción de la base gravable en el impuesto de industria y comercio por servicios exportados, deberá prestarse en Colombia, pero utilizarse exclusivamente en el exterior por empresas o personas sin negocios o actividades en Colombia y cumplir con los requisitos señalados en el parágrafo del artículo 6º del Decreto 2681 de 1999.

## CONCEPTO No. 1173

Ref: 2008IE10740 28 de Marzo de 2008

Tema: Prestación del servicio de educación superior e implicaciones en materia del impuesto de industria y comercio

Subtema: Causación y realización de ingresos de entes universitarios

### Pregunta

El punto preciso de la temática que interesa para estos efectos, es estudiar de manera general los ingresos de los entes universitarios dentro del contexto constitucional de la autonomía universitaria, y su reconocimiento con efectos fiscales en materia del impuesto de industria y comercio.

#### LA EDUCACIÓN SUPERIOR, DERECHO Y SERVICIO PÚBLICO.

La Carta Política, (artículo 67), consagra a la educación como un derecho de la persona y un servicio público que tiene función social. Por medio de ella se busca el acceso al conocimiento, a la ciencia, a la técnica, y a los demás bienes y valores de la cultura.


Por su parte, la Ley 30 de 1992, en su artículo 1º define la educación superior como un proceso permanente que posibilita el desarrollo de las potencialidades del ser humano de una manera integral, realizada con posterioridad a la educación media o secundaria y que tiene por objeto el pleno desarrollo de los alumnos y su formación académica o profesional.

Por su parte el artículo 2º de la mencionada ley indica que la educación superior es un servicio público cultural, inherente a la finalidad social del Estado.

#### AUTONOMÍA UNIVERSITARIA,

En materia de educación superior la Carta Política garantiza la autonomía universitaria. Al respecto existe un amplio conjunto de pronunciamientos del Juez Constitucional. Tomando de tales pronunciamientos encontramos que puede definirse **la autonomía universitaria** como la capacidad de auto regulación filosófica y de autodeterminación administrativa de la persona jurídica que presta el servicio público de educación superior, deduciendo dos grandes vertientes que definen el contenido de la autonomía de las instituciones educativas superiores. “...De un lado, la dirección ideológica del centro educativo, lo cual determina su particularidad y su especial condición filosófica en la sociedad pluralista y participativa. Para ello la universidad cuenta con la potestad de señalar los planes de estudio y los métodos y sistemas de investigación. Y, de otro lado, la potestad para dotarse de su propia organización interna, lo cual se concreta en las normas de funcionamiento y de gestión administrativa, en el sistema de elaboración y aprobación de su presupuesto, la administración de sus bienes, la selección y formación de sus docentes.” (Sentencia T 310 de 1999) (Subrayado fuera del texto)





Tomando la sistematización de los pronunciamientos del Juez Constitucional, que efectúa la Sentencia T 310 de 1999, respecto de la autonomía universitaria encontramos las siguientes subreglas, a saber:

a) La discrecionalidad universitaria, propia de su autonomía, no es absoluta, como quiera que se encuentra limitada por el orden público, el interés general y el bien común. Sentencias T-492 de 1992 M.P. José Gregorio Hernández Galindo y T-649 de 1998 M.P. Antonio Barrera Carbonell.

b) La autonomía universitaria también se limita por la inspección y vigilancia de la educación que ejerce el Estado. Sentencia C-194 de 1994 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa, C-547 de 1994 M.P. Carlos Gaviria Díaz, C-420 de 1995 M.P. Hernando Herrera Vergara.

c) El ejercicio de la autonomía universitaria y el respeto por el pluralismo ideológico, demuestran que los centros superiores tienen libertad para determinar sus normas internas, a través de los estatutos, las cuales no podrán ser contrarias a la ley ni a la Constitución. Sentencias T-123 de 1993 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa, T-172 de 1993 M.P. José Gregorio Hernández Galindo, T-506 de 1993 M.P. Jorge Arango Mejía, T-515 de 1995 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

**d) Los estatutos se acogen voluntariamente por quienes desean estudiar en el centro educativo superior, pero una vez aceptados son obligatorios para toda la comunidad educativa. El reglamento concreta la libertad académica, administrativa y económica de las instituciones de educación superior.** Sentencia C-547 de 1994 M.P. Carlos Gaviria Díaz, T-237 de 1995 M.P. Alejandro Martínez Caballero. (Negritas fuera del texto)

e) El Legislador está constitucionalmente autorizado para limitar la autonomía universitaria, siempre y cuando no invada ni anule su núcleo esencial. Por lo tanto, existe control estricto sobre la ley que limita la autonomía universitaria. Sentencias T-02 de 1994 M.P. José Gregorio Hernández Galindo, C-299 de 1994 M.P. Antonio Barrera Carbonell, C-06 de 1996 y C-053 de 1998 M.P. Fabio Morón Díaz.

f) La autonomía universitaria es un derecho limitado y complejo. Limitado porque es un garantía para el funcionamiento adecuado de la institución. Es complejo, como quiera que involucra otros derechos de las personas. Sentencias T-574 de 1993 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, T-513 de 1997 M.P. Jorge Arango Mejía.

g) Los criterios para selección de los estudiantes pertenecen a la órbita de la autonomía universitaria, siempre y cuando aquellos sean razonables, proporcionales y no vulneren derechos fundamentales y en especial el derecho a la igualdad. Por ende, la admisión debe corresponder a criterios objetivos de mérito académico individual. Sentencias T-187 de 1993 M.P. Alejandro Martínez Caballero, T-02 de 1994 M.P. José Gregorio Hernández Galindo, T-286 de 1995 M.P. Jorge Arango Mejía, T-774 de 1998 M.P. Alfredo Beltrán Sierra, T-798 de 1998 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa y T-019 de 1999 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

h) Los criterios para determinar las calificaciones mínimas deben regularse por reglamento, esto es corresponden a la autonomía universitaria. Sentencia T-061 de 1995

M.P. Hernando Herrera Vergara, T-515 de 1995 y T-196 de 1996 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

i) **Las sanciones académicas hacen parte de la autonomía universitaria.** Sin embargo, son de naturaleza reglada, como quiera que las conductas que originan la sanción deben estar previamente determinadas en el reglamento. Así mismo, la imposición de sanciones está sometida a la aplicación del debido proceso y del derecho de defensa. Sentencia T-237 de 1995 M.P. Alejandro Martínez Caballero, T-184 de 1996 M.P. Antonio Barrera Carbonell. (Negritas fuera del texto)

## GESTIÓN ADMINISTRATIVA Y FINANCIERA, ESTATUTOS, CALENDARIO ACADÉMICO,

Dentro del contexto constitucional, imperante a partir de la Carta Política de 1991, las universidades poseen la autonomía que les permite darse su propia organización administrativa y financiera. Como lo ha señalado el Juez Constitucional esta autonomía no es absoluta, no obstante es un supuesto fundamental para el entorno en que se desenvuelven las universidades.


En materia administrativa y financiera, la autonomía implica, darse sus directivas, darse sus estatutos, definir las reglas de evaluación académica, determinar su calendario académico que incluye las fechas para el pago de las matrículas, así como fijarán el valor de todos los derechos pecuniarios que la ley le autoriza a cobrar.

Así la Ley 30 de 1992 establece en su artículo 122:

**Artículo 122.** Los derechos pecuniarios que por razones académicas pueden exigir las instituciones de educación superior son los siguientes:

- a. Derechos de inscripción;
- b. Derechos de matrícula;
- c. Derechos por realización de exámenes de habilitación, supletorios y preparatorios;
- d. Derechos por la realización de cursos especiales y de educación permanente;
- e. Derechos de grado, (literal declarado EXEQUIBLE por la Corte Constitucional, mediante [Sentencia C-654 de 2007](#), en el entendido de que a quienes carezcan de capacidad económica para sufragarlos, no se les podrá exigir su pago y conservan el derecho a graduarse.)
- f. Derechos de expedición de certificados y constancias.

**Parágrafo 1º** Las instituciones de educación superior legalmente aprobadas fijarán el valor de todos los derechos pecuniarios de que trata este artículo, y aquellos destinados a mantener un servicio médico asistencial para los estudiantes, los cuales deberán informarse al Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, Icfes, para efectos de la inspección y vigilancia, de conformidad con la presente ley. (Texto subrayado declarado EXEQUIBLE por la Corte Constitucional, mediante [Sentencia C-654 de 2007](#), en el entendido de que a quienes carezcan de capacidad económica para sufragarlo, no se les podrá exigir su pago y podrán en todo caso acceder al servicio.)



**Parágrafo 2º** Las instituciones de educación superior estatales u oficiales podrán además de los derechos contemplados en este artículo, exigir otros derechos denominados derechos complementarios, los cuales no pueden exceder del 20% del valor de la matrícula.

En conclusión, conforme a los pronunciamientos judiciales, la autonomía universitaria, tiene una importante manifestación en la regulación que se efectúa mediante los estatutos de cada universidad. En ellos se fija aspectos tales como la renovación de la matrícula y los efectos del incumplimiento de los requisitos de renovación.


Así mismo, como una extensión de la reglamentación interna se encuentra la fijación de fechas para pagos y matrículas de los alumnos. El cumplimiento de tales plazos es imperativo para los estudiantes, sin que esto signifique que la universidad sea absolutamente discrecional para autorizar matrículas extemporáneas pues el derecho a la igualdad de los estudiantes vincula a la universidad, como a todos los particulares y a las autoridades públicas (C.P. art. 4º y 13) por lo tanto, la institución educativa superior, en ejercicio de su autonomía, puede aprobar matrículas extraordinarias, si esa decisión se encuentra justificada objetivamente.

Como tal encontramos que la universidad posee autonomía para definir las condiciones contractuales para prestar el servicio público cultural de la educación superior, que deben ser cumplidas por las personas para obtener la calidad de estudiantes. No obstante, esta autonomía posee límites que debe atender, para la debida realización en lo correspondiente de la finalidad social del Estado. A efectos de ilustrar tales aspectos traigamos a cita la sentencia que ha guiado esta exposición:

“la búsqueda de la estabilidad financiera de la universidad y la necesidad de tener certeza del número de cupos disponibles para nuevos alumnos, constituyen fines constitucionalmente legítimos, como quiera que la institución educativa se encuentra obligada no sólo a propender por la prestación eficiente del servicio (C.P. art. 365), sino a aumentar la calidad de la educación (C.P. art. 68 y literal c) del art. 6º de la Ley 30 de 1992), y dentro de sus posibilidades, a ofrecer el servicio a quienes se encuentren interesados en educarse (C.P. art. 68). Pues bien, la medida adoptada por la universidad es útil para el logro de los fines que se han señalado, como quiera que la calidad y la eficiencia en la educación, en buena medida se obtiene con el cumplimiento oportuno de las obligaciones económicas contraídas con los docentes, con el mantenimiento logístico de las instalaciones y con la prestación del servicio a toda la población educativa, cuya capacidad pueda cumplir el centro universitario, entre otras razones. Por lo tanto, la medida destinada a organizar los pagos, es razonable e útil para el logro de los fines que se persiguen. Y, finalmente, el establecimiento de fechas perentorias para el pago no sacrifica arbitrariamente ni desproporcionadamente valores y derechos constitucionales” (Sentencia T 310 de 1999)

## EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO, AVISOS Y TABLEROS

Conforme a la normativa vigente el **hecho generador** del impuesto de industria y comercio está constituido por el **ejercicio o realización directa o indirecta** de cualquier actividad industrial, comercial **o de servicios** en la jurisdicción del Distrito Capital de



Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos. (Decreto 352 de 2002, artículo 32)

A su vez, la disposición en cita en su artículo 35 define que a la **actividad de servicio** como 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.

De otra parte, la **base gravable** del impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre (que corresponde al período gravable), se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período, restando 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, conforme a lo establecido en el artículo 42 de la mencionada normativa.


#### PRINCIPIOS DE CAUSACIÓN, ASOCIACIÓN Y REALIZACIÓN

Conforme al Decreto 2649 de 1993, por medio del cual se adoptaron los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, se establece que los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente (artículo 48).

De otra parte, establece que solo pueden reconocerse hechos económicos realizados (artículo 12). Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables.

Así mismo, conforme al principio de asociación, se deben asociar con los ingresos devengados en cada período los costos y gastos incurridos para producir tales ingresos, registrando unos y otros simultáneamente en las cuentas de resultados (artículo 13).

Las disposiciones contables referidas son armónicas con las contenidas en el Estatuto Tributario Nacional, relativas a la causación y a la realización del ingreso. Así, indica que se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro (artículo 28). En lo pertinente, establece que se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Teniendo como consecuencia que los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen (artículo 27).



De igual manera, resultan armónicas las disposiciones relativas a la causación y realización de los costos, contenidas en el Estatuto Tributario Nacional. Así, se entiende causado un costo cuando nace la obligación de pagarlo, aunque no se haya hecho efectivo el pago (artículo 59); y, realizado cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago. Por consiguiente, los costos incurridos por anticipado sólo se deducen en el año o período gravable en que se causen (artículo 58).

## CONCLUSIONES

1. Las Universidades, debidamente reconocidas, prestan el servicio de educación superior, entendido éste como un servicio público cultural inherente a la finalidad social del Estado. Servicio que debe posibilitar el desarrollo de las potencialidades del ser humano de una manera integral y que tiene por objeto el pleno desarrollo del alumno y su formación académica y profesional.
2. Para la debida prestación de este especial servicio, la Carta Política dota a las Universidades de autonomía, que se manifiesta en la adopción de una dirección ideológica y filosófica (que le permite señalar los planes de estudio y los métodos y sistemas de investigación); y, de otro lado la potestad para dotarse de su propia organización interna, lo cual se concreta en las normas de funcionamiento y de **gestión administrativa**, en el **sistema de elaboración y aprobación de su presupuesto**, la **administración de sus bienes**, la selección y formación de sus docentes.
3. Como desarrollo de su potestad de darse su propia organización interna, adopta sus estatutos y define la administración de sus bienes, situación que entre otros, se manifiesta en la adopción del calendario de matrículas y fechas de pago.
4. El acogimiento voluntario de los estatutos y de los demás documentos que los desarrollan, por parte de los alumnos, los hacen obligatorios para toda la comunidad educativa.
5. La ley autoriza a las Universidades al cobro de derechos pecuniarios por razones académicas, así como, de derechos complementarios, con el objeto, no solo, del ofrecimiento y prestación eficiente del servicio, sino también el mejoramiento de la calidad del mismo.
6. El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido, en el caso de los entes universitarios, **por la prestación** del servicio de educación superior, el cual se realiza mediante la satisfacción de diversos servicios que puede ser efectuada en un momento en el tiempo, o, a través de él. Así, por ejemplo, en la inscripción, y expedición de certificados se entiende realizada en el momento de la primera, y en la expedición de los segundos y, a medida que se vayan prestando el servicio de educación en tratándose de los derechos de matrícula. No sobra recordar que la prestación del servicio de educación, entendido de manera ejemplificativa como la realización de los planes de estudio y actividades curriculares requiere el tiempo y dedicación necesaria para una adecuada apropiación del conocimiento.
7. En consecuencia, en consideración al período gravable de carácter bimestral en el impuesto de industria y comercio, los ingresos provenientes de la prestación de los servicios de educación superior deben reconocerse y gravarse en la medida que se vaya prestando el servicio.

8. Finalmente, no sobra advertir que si los entes universitarios realizan otras actividades industriales, comerciales y servicios deberán tributar conforme al régimen general del impuesto de industria y comercio.

El presente concepto modifica en lo pertinente la doctrina contenida en el Concepto 672 de 1998, expedido por este Despacho.

NOTA DE RELATORÍA: PUBLICADO EN EL REGISTRO DISTRITAL 3958 DEL 7 DE ABRIL DE 2008.

### **CONCEPTO No. 1177**

Tema: Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros

Subtema: Base gravable aseguradoras de riesgos profesionales y bancos y, sujeción a empresas distribuidoras.- rad. 2008ie26028 del 29-07-08.

### **Pregunta**

Solicita el consultante emitir un pronunciamiento jurídico acerca de las siguientes materias:

#### **1.- INGRESOS GRAVADOS PARA LAS ASEGURADORAS DE RIESGOS PROFESIONALES**

Están gravados con el impuesto de industria y comercio los ingresos por prima retenidas por concepto de seguros de riesgos profesionales obtenidos por las ARP, o por el contrario deben ser considerados como recursos del Sistema de Seguridad Social y en consecuencia excluidos de este impuesto?.

#### **2.- BASE GRAVABLE BANCOS**

Para los bancos la base gravable del impuesto de industria y comercio contempla los ingresos operacionales en los siguientes rubros:

Cambios, posiciones, intereses, rendimientos de inversiones de la sección de ahorros, e ingresos en operaciones con tarjeta de crédito.

De lo anterior, se consulta si ¿es procedente, para los bancos, deducir para efectos de calcular la base gravable del impuesto de industria y comercio, los ingresos por cobro de cuota de manejo por tarjeta de crédito?

#### **3.- SUJECIÓN A EMPRESAS DISTRIBUIDORAS**

Una empresa dedicada a la comercialización de productos cuya operación consiste en la importación de estas mercancías, su almacenamiento en bodegas en un municipio cercano a la ciudad de Bogotá para luego distribuir las en diferentes ciudades, entre ellas Bogotá, bien sea mediante vehículos propios o del cliente previo pedido telefónico o por Internet. Se consulta:



Teniendo en cuenta que el Decreto 352 de 2002 en su artículo 34 define lo siguiente:

- i. 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.

¿Son gravados, en la ciudad de Bogotá, los ingresos generados por los productos distribuidos en ésta, independientemente de la existencia de establecimientos de comercio o centro de atención en Bogotá?

Para abordar la temática que aquí nos convoca, resulta conveniente reflexionar sobre algunos elementos basilares del impuesto de industria y comercio en Bogotá.

### **Generalidades del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros.**

El impuesto de industria y comercio es un tributo de carácter municipal que recae, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, de manera directa o indirecta por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos, tal como lo establece el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, ley ésta que reorganizó y unificó para todos los municipios del país este tributo que desde la Ley 97 de 1913 se había consagrado en forma genérica y sin señalar varios de los componentes de la obligación tributaria siendo las autoridades competentes para su administración y recaudo las secretarías de hacienda y las tesorerías de los municipios o distritos respectivos.

Para efectos de aclarar y establecer qué se entiende por actividad industrial, comercial y de servicio, nos permitimos traer a colación lo indicado en el ordenamiento jurídico distrital, que en el Decreto 352 de 2002, artículos 33, 34 y 35, dispone, en su orden:

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

En relación con este tipo de actividad, el numeral 2 del artículo 21 del Acuerdo 65 del 27 de junio de 2.002, establece: “*Se presumen como ingresos gravados por la actividad comercial en Bogotá los derivados de la venta de bienes en la jurisdicción del Distrito Capital, cuando se establezca que en dicha operación intervinieron agentes, o*

*vendedores contratados directa o indirectamente por el contribuyente, para la oferta, promoción, realización o venta de bienes en la ciudad de Bogotá”.*

De la normativa pretranscrita hay que destacar que el alcance de la misma se limita a la actividad comercial, por lo que debe entenderse que cuando una persona (natural o jurídica), que desarrolla actividades comerciales en otro municipio y vende bienes en Bogotá D.C. a través de vendedores o agentes, se presume que esas ventas están gravadas con el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, tal y como acontece actualmente.

• **Actividad de servicios:** 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 una obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual.

Cada municipio podrá autorizar exenciones respecto de las actividades anteriores, en sus regímenes internos, pero dentro del límite establecido por la ley de 10 años.

Ahora bien, pasando a otro de los elementos estructurales del tributo objeto de análisis, como lo es la base gravable, tenemos que según el artículo 42 del Decreto 352 citado, la misma está constituida 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.*

*PARÁGRAFO PRIMERO. Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.*

*PARÁGRAFO SEGUNDO. Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta”.*

Nótese, en consecuencia, que la base gravable del tributo en cuestión es el valor obtenido por el contribuyente, al restar de los ingresos ordinarios y extraordinarios, las deducciones, exenciones y no sujeciones a que tenga derecho. Sobre este valor se aplica la tarifa del impuesto, la cual en Bogotá, la máxima asciende a 13,8 por mil, siendo el rango de la misma del 2 al 30% o, según el artículo 154 del D. L 1421 de 1993.

Sin embargo, dependiendo la actividad, la normativa tributaria contempla bases gravables especiales, entre otras, para el sector financiero. Veamos:



## Decreto Ley 1421 del 21 de julio de 1993:

“**ARTICULO 154. Industria y comercio.** A partir de la no de 1994 se introducen las siguientes modificaciones al impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital:

**La base gravable para el sector financiero continuará rigiéndose por las normas vigentes para él**”, que en el presente caso se encuentra regulada por el Código de Régimen Municipal (Decreto-ley 1333 de 1986) en sus artículos 206 y 207, los cuales incorporan los artículo 41 y 42 de la Ley 14 de 1983, los que a su vez fueron compilados como artículos 45 y 46 por el Decreto Distrital 352de 2002, del siguiente tenor literal:

“**ART. 45.- Tratamiento especial para el sector financiero.** Los bancos, corporaciones financieras, almacenes generales de depósito, compañías de seguros de vida, compañías de seguros generales, compañías reaseguradoras, compañías de financiamiento comercial, sociedades de capitalización y demás establecimientos de crédito que defina como tal la Superintendencia Bancaria e instituciones financieras reconocidas por la ley, tendrán la base gravable especial definida en el artículo siguiente.

**PAR.-** Las personas jurídicas sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria no definidas o reconocidas por ésta o por la ley, como establecimientos de crédito o instituciones financieras, pagarán el impuesto de industria y comercio conforme a las reglas generales que regulan dicho impuesto.

**ART. 46.- Base gravable especial para el sector financiero.** La base gravable para el sector financiero señalado en el artículo anterior, se establecerá así:


**1.** Para los bancos, los ingresos operacionales del bimestre representados en los siguientes rubros:

- a) Cambios: posición y certificado de cambio.
- b) Comisiones: de operaciones en moneda nacional, de operaciones en moneda extranjera.
- c) Intereses: de operaciones con entidades públicas, de operaciones en moneda nacional, de operaciones en moneda extranjera.
- d) Rendimiento de inversiones de la sección de ahorros.
- e) Ingresos en operaciones con tarjeta de crédito.**
- f) Ingresos varios, no integran la base, por la exclusión que de ellos hace el Decreto-Ley 1333 de 1986.

**2.** Para las corporaciones financieras, los ingresos operacionales del bimestre representados en los siguientes rubros:

- a) Cambios: posición y certificados de cambio.
- b) Comisiones: de operaciones en moneda nacional, de operaciones en moneda extranjera.
- c) Intereses: de operaciones con entidades públicas, de operaciones en moneda nacional, de operaciones en moneda extranjera, y
- d) Ingresos varios.

**3.** Para las compañías de seguros de vida, seguros generales, y compañías reaseguradoras, los ingresos operacionales del bimestre representados en **el monto de las primas retenidas (...)** ... (Fuentes y concordancias: Artículo 207 del Decreto-Ley 1333 de 1986. Artículo 98 del Acuerdo 21 de 1983. Artículo 37 del Decreto 423 de 1996. Artículo 41 del Decreto 400 de 1999).



En relación con este elemento estructural del impuesto de industria y comercio, manifestar que el artículo 42 de la Ley 14 de 1983, de donde provinieron los artículos 207 del Código de Régimen Municipal y 46 del Decreto Distrital 352 de 2002, incorporaba una determinada organización jurídico-contable existente en los bancos, la cual luego desapareció lo que no implica que la base gravable especial para el sector financiero deba entenderse en función de las normas reguladoras de la contabilidad de las entidades bancarias, pues ello sería contrario a los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica y fiscal.

Por último, vale recordar que con el impuesto de industria y comercio se recauda el impuesto de avisos y tableros, el cual debe ser liquidado y pagado como complemento del impuesto de industria y comercio a una tarifa del 15% sobre el valor de dicho impuesto. No es obligatorio su pago si:

- El contribuyente no tiene vallas, avisos, tableros y emblemas en la vía pública, o si estos no se encuentran ubicados en lugares públicos o privados visibles desde el espacio público.
- Si el contribuyente tiene avisos que originan este impuesto, pero en su declaración de industria y comercio no le resulta impuesto a cargo.

Teniendo como punto de partida las anteriores precisiones el Despacho entra a absolver una por una las consultas formuladas, así:

## **1.- INGRESOS GRAVADOS PARA LAS ASEGURADORAS DE RIESGOS PROFESIONALES.**

Como resultado de los lineamientos trazados por el Estado Social de Derecho, la Constitución Política de 1991, estableció la seguridad social como un servicio público:

**Artículo 48.-** *“La Seguridad Social es un servicio público de carácter obligatorio que se prestará bajo la dirección, coordinación y control del Estado, en sujeción a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad, en los términos que establezca la Ley.*

*(...)*

*La Seguridad Social podrá ser prestada por entidades públicas o privadas, de conformidad con la ley.*

*No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella. (...)*”

La Organización Internacional del Trabajo, (OIT), en un documento publicado en 1991 denominado "Administración de la seguridad social" definió la Seguridad Social como: *"La protección que la sociedad proporciona a sus miembros, mediante una serie de medidas públicas, contra las privaciones económicas y sociales que, de no ser así, ocasionarían la desaparición o una fuerte reducción de los ingresos por causa de enfermedad, maternidad, accidente de trabajo, o enfermedad laboral, desempleo, invalidez, vejez y muerte; y también la protección en forma de asistencia médica y de ayuda a las familias con hijos."*

En este mismo sentido, y en desarrollo del mandato Constitucional, el Congreso de la República dictó la Ley 100 de 1993, mediante la cual se estableció el Sistema Social de Seguridad Integral, bajo el entendido que *"La Seguridad Social Integral es el conjunto*

de instituciones, normas y procedimientos, de que disponen la persona y la comunidad para gozar de una calidad de vida, mediante el cumplimiento progresivo de los planes y programas que el Estado y la sociedad desarrollen para proporcionar la cobertura integral de las contingencias, especialmente las que menoscaban la salud y la capacidad económica, de los habitantes del territorio nacional, con el fin de lograr el bienestar individual y la integración de la comunidad, sistema este que tiene como objetivo la garantía de la " calidad de vida acorde con la dignidad humana ".,

Así entonces, no cabe duda que el Sistema de Seguridad Social fundado en la Constitución y desarrollado en la ley, tiene como fin primordial el respeto de la dignidad humana y de la calidad de vida de los individuos. Por tal razón, y para un mejor manejo del propio Sistema, la Ley 100 de 1993, en su artículo 8º contempló tres aspectos primordiales de la seguridad social, estos son: *i. El sistema general de pensiones, ii. El sistema general de salud; y iii. El sistema general de riesgos profesionales.*

Es de señalar que la pluricitada ley, en su artículo 139, revistió al Presidente de la República de precisas facultades extraordinarias por el término de seis (6) meses contados desde la fecha de publicación de la misma, para:

*"... 11. Dictar las normas necesarias para organizar la administración del Sistema General de Riesgos Profesionales como un conjunto de entidades públicas y privadas, normas y procedimientos, destinados a prevenir, proteger y atender a los trabajadores de los efectos de las enfermedades y los accidentes, que puedan ocurrirles con ocasión o como consecuencia del trabajo que desarrollan. En todo caso, la cotización continuará a cargo de los empleadores"*, tarea puntual que cumple el Presidente de la República mediante Decreto Ley 1295 del 22 de junio de 1994, el cual reguló la dirección y administración del sistema previendo las funciones de las entidades administradoras de riesgos profesionales, en los siguientes términos:

**"ART. 68. DIRECCION Y ADMINISTRACION DEL SISTEMA.**

*"El Sistema General de Riesgos Profesionales es orientado, regulado, supervisado, vigilado y controlado por el Estado, a través del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.*

*Está dirigido e integrado por:*

**a. Organismos de dirección, vigilancia y control:**

1. El Consejo Nacional de Riesgos Profesionales
2. El Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, y de Salud.

**b. Entidades administradoras del sistema - ARP -**

1. El Instituto de Seguros Sociales
2. Las entidades aseguradoras de vida que obtengan autorizaciones de la Superintendencia Bancaria para la explotación del ramo de seguro de riesgos profesionales".

**ART. 80. FUNCIONES DE LAS ENTIDADES ADMINISTRADORAS DE RIESGOS PROFESIONALES.** Las Entidades Administradoras de Riesgos Profesionales tendrán a su cargo, entre otras, las siguientes funciones:

- a. La afiliación.
- b. El registro.
- c. El recaudo, cobro y distribución de las cotizaciones de que trata este decreto.

- d. Garantizar a sus afiliados, en los términos de este decreto, la prestación de los servicios de salud a que tienen derecho.
- e. Garantizar a sus afiliados el reconocimiento y pago oportuno de las prestaciones económicas, determinadas en este decreto.
- f. Realizar actividades de prevención, asesoría y evaluación de riesgos profesionales.
- g. Promover y divulgar programas de medicina laboral, higiene industrial, salud ocupacional y seguridad industrial.
- h. Establecer las prioridades con criterio de riesgo para orientar las actividades de asesoría de que trata el artículo 39 de este decreto.
- i. Vender servicios adicionales de salud ocupacional de conformidad con la reglamentación que expida el gobierno nacional.**

**PARAGRAFO 1.** Las entidades administradora de riesgos profesionales deberán contratar o conformar equipos de prevención de riesgos profesionales, para la planeación, organización, ejecución y supervisión de las actividades de que tratan los numerales 6 y 7 del presente artículo.

**PARAGRAFO 2.** *Las entidades administradoras de riesgos profesionales podrán adquirir, fabricar, arrendar y vender, los equipos y materiales para el control de factores de riesgo en la fuente, y en el medio ambiente laboral.* Con el mismo fin podrán conceder créditos debidamente garantizados”.

A posteriori, el artículo 83 del mismo Decreto ordena: **“GARANTIA A LAS PRESTACIONES ECONOMICA RECONOCIDAS POR ESTE DECRETO.** Sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones a cargo de las reaseguradoras, la Nación, a través del Fondo de Garantías de Instituciones Financieras - FOGAFIN-, garantiza el pago de las pensiones en caso de menoscabo patrimonial o suspensiones de pago de la entidad administradora de riesgos profesionales, de acuerdo con la reglamentación que para tal efecto se expida.


El Fondo de Garantías de Instituciones Financieras señalará las primas correspondientes a esta garantía y su costo será asumido por las entidades administradoras de riesgos profesionales. En todo caso las administradoras de riesgos profesionales responderán en primera instancia con sus propios recursos.

***Para todos los efectos, los aportes al sistema general de riesgos profesionales tienen el carácter de dineros públicos”*** (negritas nuestras).

Por su parte y, en relación con las cotizaciones, en el artículo 19 del Decreto comentado se expresa que: *“ La cotización al Sistema General de Riesgos Profesionales se distribuirá de la siguiente manera:*

- a.** *El 94% para la cobertura de las contingencias derivadas de los riesgos profesionales, o para atender las prestaciones económicas y de salud previstas en este decreto, para el desarrollo de programas regulares de prevención y control de riesgos profesionales, de rehabilitación integral, y para la administración del sistema;*
- b.** *El 5% administrados en forma autónoma por la entidad administradora de riesgos profesionales, para el desarrollo de programas, campañas y acciones de educación, prevención e investigación de los accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de los afiliados, que deben desarrollar, directamente o a través de contrato, las entidades administradoras de riesgos profesionales, y*
- c.** *El 1% para el Fondo de Riesgos Profesionales de que trata el artículo 94 de este decreto”.*

De otro lado, este mismo Decreto, en su artículo 8, precisa que constituyen riesgos profesionales el accidente que se produce como consecuencia directa del trabajo o



labor desempeñada, y la enfermedad que haya sido catalogada como profesional por el Gobierno Nacional.

**En cuanto al tópico en estudio resulta de gran interés manifestar que en sentencia C-453/02, la Corte Constitucional, acotó:**

“... Ahora bien, como lo recuerda el representante del Ministerio de Hacienda y Crédito Público el Sistema de riesgos profesionales se estructura a partir de la existencia de un riesgo creado por el empleador. El Legislador acoge en esta materia la teoría del riesgo creado en la que no se toma en cuenta la culpa del empleador sino que se establece una responsabilidad objetiva por cuya virtud resulta obligado a reparar los perjuicios que sufre el trabajador al desarrollar su labor en actividades de las que el empresario obtiene un beneficio <sup>142</sup>.

Actualmente la Ley con el propósito de proteger a los trabajadores de las contingencias o daños que sufran como consecuencia de la relación laboral, ha impuesto la obligación a los empleadores de trasladar ese riesgo a entidades especializadas en su administración, mediando una cotización a cargo exclusivamente del empleador<sup>143</sup> y ha determinado claramente las prestaciones a las que tendrán derecho los trabajadores que se vean afectados por una contingencia de origen profesional<sup>144</sup>.

En ese orden de ideas las entidades Administradoras de Riesgos Profesionales, bajo un esquema de aseguramiento,- en el que las cotizaciones o primas, que el empleador entrega al sistema por cada uno de los trabajadores afiliados, generan una mutualidad o fondo común, **con el cual se financian las prestaciones anotadas-, deben ocuparse de brindar a los trabajadores la prestación de los servicios de salud que requieran, así como asumir el reconocimiento y pago oportuno de las prestaciones económicas establecidas en el Decreto Ley 1295 de 1994 –incapacidad temporal, incapacidad permanente parcial, pensión de invalidez, pensión de sobrevivientes, auxilio funerario-, al tiempo que deben realizar actividades de prevención, asesoría y evaluación de riesgos profesionales, y promover y divulgar programas de medicina laboral, higiene industrial, salud ocupacional y seguridad industrial<sup>145</sup>.**

(...) En este sentido no se debe olvidar que contrariamente a lo que acontecía antes de la expedición de la Ley 100 de 1993, en la actualidad cada uno de los regímenes que conforman el sistema integral de seguridad social cuenta con estructuras financieras independientes y debe ser capaz de responder por las contingencias que debe asumir, con base en las cotizaciones que se pagan por cada uno de los riesgos que atiende en cada caso el sistema.


---

<sup>142</sup> En relación con la evolución de la legislación en este campo y la consagración de la teoría del riesgo creado Ver C.S.J. Sala de Casación Laboral, Sección Segunda, Sentencia del 13 de julio de 1993, Acta n. .37 . M.P. Hugo Suescun Pujol.

<sup>143</sup> Arts. 16 y 21 del D.L. 1295 de 1994.

<sup>144</sup> Arts. 5, 6 y 7 del D.L. 1295 de 1994.

<sup>145</sup> Art. 80 del D. L 1295 de 1994.



El esquema de aseguramiento previsto por el Legislador para el sistema de riesgos profesionales, supone que la prima que se cobra, que para el presente caso se denomina cotización, esté calculada en proporción al riesgo que se asume...”

Pues bien, el Sistema General de Riesgos Profesionales, estructurado de manera general en la Ley 100 de 1993, posteriormente desarrollado por el Decreto 1295 de 1994, del cual varios artículos fueron declarados inexecutable a través de la Sentencia C- 452 de 2002 , Magistrado Ponente Dr. Jaime Araújo Rentería, y finalmente determinado por la Ley 776 de 2002; está instituido no sólo para proteger el derecho de los trabajadores en condiciones dignas y justas, sino igualmente para asistirlos en las prestaciones que estos requieran por incapacidad, invalidez y muerte.

Decantado lo anterior, analizaremos, ahora sí, el tratamiento tributario que en el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, tienen las cotizaciones que perciban **las entidades aseguradoras de vida que obtengan autorizaciones de la Superintendencia Bancaria para la explotación del ramo de seguro de riesgos profesionales** encontrando que éste concepto se encuentra exento de dicho tributo considerando la naturaleza de los recursos percibidos, los cuales tienen el carácter de dineros públicos, amén de ser inembargables y tener una especial afectación. En consecuencia los dineros que perciban las ARP por conceptos diferentes a las cotizaciones se encuentran gravados, verbigracia, la venta de servicios adicionales de salud ocupacional y de equipos y materiales para el control de factores de riesgo en la fuente, y en el medio ambiente laboral a que aluden los parágrafos 1 y 2 del artículo 80 del Decreto 1295 de 1994. En tal orden de ideas, no cabe duda de que las aseguradoras de riesgos profesionales como entidad administradora del sistema ARP y por ende facultada para la afiliación, el registro y el recaudo, cobro y distribución de las cotizaciones no reciben únicamente recursos pertenecientes a la seguridad social sino también recursos por otros conceptos, como los acabados de mencionar, los cuales, se reitera, se encuentran gravados.

Las premisas expuestas conducen a concluir que ante todo las aseguradoras de riesgos profesionales son empresas, razón por la cual tienen la obligación de tributar a partir de sus ingresos por conceptos distintos a las cotizaciones, en cuanto que estos ya no tienen ninguna obligación constitucional con la garantía de la seguridad social, por lo que tales personas jurídicas cuando actúan en el ramo de seguro de riesgos profesionales y obtienen ingresos diferentes a las cotizaciones, se deben someter a la regulación general del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros que al respecto se estableció en el artículo 42 del D. D 352 de 2002 sin olvidar, claro está, la obligación que les asiste de tributar con la base gravable especial prevista en el numeral 3 del artículo 46 del mismo decreto compilatorio cuando actúan en ramos distintos al de seguros de riesgos profesionales.

La respuesta inmediatamente planteada es congruente no solo con lo previsto en los artículos 68, 80 y 83 del Decreto Ley 1295 del 22 de junio de 1994 y la Ley 776 de 2002, el numeral 3 del artículo 46 del Decreto 352 de 2002 y el numeral 4 del artículo 42 de la Ley 14 de 1983, sino también con la línea jurisprudencial de la Honorable Corte Constitucional, Corporación ésta que ha diferenciado entre los recursos del sistema de seguridad social y aquellos que generan renta para las entidades que hacen parte del

sistema, explicando que estos últimos pueden ser gravados por cuanto no están destinados de manera específica a la seguridad social

De esta forma reitera el Despacho el criterio expuesto en sentencia C-824 de 2004. M.P. Rodrigo Uprimny Yepes, en la cual se determinó:

“26- La Corte considera que los recursos propios de las E.P.S. y ARS producto de sus ganancias, de los contratos de medicina prepagada, publicidad y demás actividades son ingresos que pueden ser gravados ya que específicamente esos dineros no son de la seguridad social. Esta tesis la ha sostenido la Corte en múltiples oportunidades<sup>146</sup>, en la medida en que éstos, al no ser recursos del sistema sino propios de la actividad mercantil de estas entidades, no llevan implícita la destinación específica dirigida específicamente hacia la protección de la salud. En este sentido, nada limita al legislador para que decida este tipo de recursos, que se insiste, no forman parte del sistema de seguridad social y por ende nada tienen que ver con los gastos propios de la actividad compleja que suscita el engranaje de la seguridad social. **Son los recursos después del ejercicio los que claramente están en cabeza de la E.P.S. o de la ARP**, y sobre ellos es libre el legislador para imponer los gravámenes que considere necesarios, respetando evidentemente los principios tributarios y los criterios de proporcionalidad”.

## 2.- BASE GRAVABLE BANCOS

Como quedó precisado, el 46 del D. D 352 de 2002, establece una base gravable especial para el sector financiero, señalando que para los bancos la constituye *los ingresos operacionales* del bimestre representados en los siguientes rubros:

(...)

### **e) Ingresos en operaciones con tarjeta de crédito.**

(...)"


Sea lo primero manifestar que el numeral tercero del artículo 20 del Código de Comercio, señala como acto mercantil el entregar dinero en mutuo a interés, siendo comerciante quien lo realice atendiendo las voces del artículo 10 del mismo código.

Por otra parte, las entidades autorizadas para expedir tarjetas de crédito y por ende de otorgar créditos rotativos regulados por los artículos 1400 a 1407 del Código de Comercio y según lo prescrito en el Título II Capítulo 1 de la Circular Básica Jurídica No 7 de 1996 expedida por la Superintendencia Bancaria (Hoy Superfinanciera de Colombia), son los establecimientos de crédito, que celebran los mencionados contratos, con cuantía y plazos determinados, con el fin de que se utilicen en los establecimientos afiliados.

Entendiéndose por "...*ingresos operacionales*", "*los generados por los servicios prestados a personas naturales o jurídicas*", por ser éstos los que mejor reflejan la capacidad tributaria de esas instituciones y permiten una definición adecuada de las distintas fuentes de ingresos y no los ingresos brutos..."<sup>147</sup> y por operación según la

<sup>146</sup> Corte Constitucional. Ver C-577 de 1997, C-828 de 2001.M.P. Jaime Córdoba Triviño, C-915 de 2002. M.P. Álvaro Tafur Galvis

<sup>147</sup> Consejo de Estado, Exp. 14877-06 MP. Dr. Juan Angel Palacio Hincapié



acepción que trae el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, la acción y efecto de operar, es decir, realizar, llevar a cabo algo; negociar, especular, realizar acciones comerciales de compra, venta, etc.

Ahora bien, dentro de los ingresos operacionales por servicios prestados por los bancos encontramos los provenientes de la cuota de manejo, entendida ésta como la comisión cobrada por los establecimientos de crédito emisores a los tarjetahabientes, de conformidad con el literal e) del artículo 1 del Decreto 2230 del 6 de julio de 2006.

Las comisiones directas cobradas por los bancos, distintas de las asociadas a colocaciones, se han convertido en una fuente significativa y estable de ingresos, especialmente desde la segunda mitad de la década de los noventa.

Las comisiones de los bancos provienen por servicios y productos de diversa índole, siendo significativas aquellas asociadas a tarjetas de crédito (tales como la cuota de manejo, la comisión de adquirencia<sup>148</sup>, etc) s, las cuales constituyen una herramienta cotidiana para las personas.

En efecto, el uso de las tarjetas crédito y débito posee en el ámbito de las relaciones comerciales actuales una preponderante importancia por constituir un medio de pago de utilización masiva con poder liberatorio equivalente al dinero, denominado comúnmente “dinero plástico”, haciéndose presente en todas las actividades de consumo, desde la adquisición de bienes propios de la canasta familiar hasta el financiamiento de bienes y servicios suntuarios.

Al respecto, vale la pena resaltar ahora el siguiente aparte del concepto emitido por la Superintendencia Financiera, el 19 de septiembre de 2002:

“... Al respecto, ha manifestado la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta del Consejo de Estado, mediante sentencia de junio 12 de 1975, Expediente 2945, Consejero Ponente doctor Miguel Lleras Pizarro, lo siguiente:

"Respecto de la legalidad o puntualidad o regularidad como el banco cumpla con los negocios celebrados con su clientela el Superintendente sólo puede dar órdenes para

---

<sup>148</sup> **Decreto 2230 de 2006.- Artículo 1°. Definiciones.** Para los efectos de este decreto se adoptan las siguientes definiciones:

a) Establecimientos de crédito emisores: son los establecimientos de crédito que, dentro de un sistema abierto de tarjetas, emiten tarjetas débito o crédito a favor de los tarjetahabientes;


b) Establecimientos de crédito adquirentes: son los establecimientos de crédito que, dentro de un sistema abierto de tarjetas, pagan, a los propietarios de los establecimientos de comercio en los cuales los tarjetahabientes realizan adquisiciones con tarjetas débito o crédito, el valor de las utilidades efectuadas con tales tarjetas;

c) **Comisión de adquirencia:** es la comisión cobrada por los establecimientos de crédito adquirentes a los propietarios de los establecimientos de comercio en los cuales los tarjetahabientes realizan adquisiciones con tarjetas débito o crédito;

d) Tarifa interbancaria de intercambio: es la comisión establecida a favor de los establecimientos de crédito emisores y a cargo de los establecimientos de crédito adquirentes;

e) **Cuota de manejo:** es la comisión cobrada por los establecimientos de crédito emisores a los tarjetahabientes; ...”





evitar lo que contraría la Ley pero no para revocar los actos de ejecución contractual (...).

(...) el Superintendente no puede ordenar ni directa ni indirectamente que tal perjuicio sea reparado, **ni siquiera puede estimar si hubo o no perjuicio o si se cumplió bien o mal la obligación del contrato porque tal extensiva interpretación de sus facultades de vigilancia transformaría su función de administrativa en jurisdiccional.**

Importa puntualizar que la nota característica de la competencia que para vigilar los bancos tiene el Superintendente, consiste en su capacidad para impedir que se ejecuten actos o hechos peligrosos y no la de ordenar que se cumplan determinados actos o hechos, en especial aquéllos íntimamente vinculados con los contratos celebrados con la clientela o los que regulan las relaciones con los accionistas" (negrilla fuera de texto).

Con la precisión anterior, se efectúan los siguientes comentarios a título ilustrativo, con el alcance previsto en el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo:

Al respecto, importa destacar que el concepto de cuota de manejo obedece al cobro que efectúa la entidad financiera que emite la tarjeta de crédito, originada en la celebración de contratos de apertura de crédito regulado en el artículo 1400 del Código de Comercio, por los costos operativos y administrativos en que incurre el establecimiento para brindar los servicios originados en el convenio respectivo, tales como la emisión del plástico, los sistemas de computación y la producción de extractos, la afiliación a diferentes puntos de pago y demás gastos administrativos que origina su utilización.

Sobre este aspecto, resulta pertinente retomar las consideraciones expuestas por esta Entidad en anterior oportunidad con ocasión de la expedición de una tarjeta de crédito, así:

"(...) resulta comprensible que por el servicio de manejo las entidades financieras recauden una cuota de manera anticipada para cubrir o subvencionar los gastos logísticos de operación, papelería y otros, que con ocasión de la administración de crédito rotativo se generan en un período determinado por el servicio de crédito contratado.

Así las cosas, el costo y la causación de la denominada cuota de manejo tiene su origen en las estipulaciones contractuales y obligaciones por usted adquiridas en el contrato, resultando así que la cuota si se cobra de manera anticipada imprime la justificación de un servicio que se va a prestar en el siguiente trimestre para cubrir los gastos en que se incurra por el emisor de la tarjeta para el correcto funcionamiento del contrato de apertura de crédito estipulado.

No obstante, una vez finalizado el contrato de manera unilateral por el tarjetahabiente antes de expirar el siguiente período, notificando efectivamente a la entidad financiera de acuerdo con las previsiones que para el efecto establezca el contrato, no será posible la facturación de cuotas de manejo para el período siguiente" (Negrilla textual).

Bajo este contexto, se considera que al originarse la cuota de manejo en la disponibilidad derivada del cupo rotatorio, en el evento en que el cliente ya no tenga

dicha disponibilidad porque la tarjeta respectiva fue devuelta o, como en el caso por usted planteado, cancelada, no habría lugar a cobros por tal concepto por falta de causa para dicha erogación. No obstante, el tarjetahabiente quedará obligado al pago de los intereses a que haya lugar por razón del dinero efectivamente desembolsado con ocasión de las utilidades efectuadas y pendientes de pago.»<sup>149</sup>

De acuerdo con lo anterior, tenemos que los bancos son instituciones financieras, sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Financiera, que por su característica especial deben tributar bajo la base gravable especial determinada para este sector por el Decreto Distrital 352 de 2002 y que en tratándose de uno de sus componentes, **los ingresos en operaciones con tarjeta de crédito**, a la luz de lo preceptuado en el literal e), numeral 1 del artículo 46 del D. D 352 de 2002 y de la acepción de la palabra operar que trae el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, *el mismo se encuentra integrado por los ingresos que obtenga el banco como producto de la utilización del dispositivo de la tarjeta de crédito, por parte de su titular, es decir, el tarjetahabiente.*

Puestas en ese estadio las cosas e interpretando la voluntad del legislador sujetándonos al contexto y significado de las palabras utilizadas en la redacción del literal e) del artículo 46 del D. D 352 de 2002, consideramos, en virtud de no haber sido excluido en forma expresa ni tácita, que dentro de los ingresos en operaciones con tarjeta de crédito se encuentra los obtenidos a título de **cuota de manejo** integrando, por consiguiente, la base gravable especial respecto de la cual los bancos deben liquidar el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros. Además, se debe recordar que de acuerdo con lo señalado en el artículo 27 del Código Civil cuando el tenor literal de las palabras sea claro, no se podrá desatender éste so pretexto de interpretar su espíritu<sup>150</sup>

### **Colofón.**


A la luz de todo lo descrito, y del análisis aportado en estas líneas, queda claro que los bancos en la base para la cuantificación del impuesto de industria y comercio deben reportar la totalidad de los ingresos obtenidos en operaciones con tarjeta de crédito - surgidas de un convenio entre la entidad financiera, que expide la tarjeta y su cliente - no siendo procedente excluir de la misma los valores correspondientes a cuota de manejo de dichas tarjetas en razón a que dichas cuotas se encuentran gravadas con el tributo en cuestión siendo evidente que el legislador no las excluyó del tratamiento tributario que se le debe dar a los ingresos obtenidos en operaciones con tarjeta de crédito.

### **3.- SUJECCIÓN A EMPRESAS DISTRIBUIDORAS**

---

<sup>149</sup> Concepto 2002048844-1 del 19 de septiembre de 2002

<sup>150</sup> Código Civil, artículo 27: "Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu (...)"



Pregunta el consultante si se encuentra gravado en el Distrito Capital, con el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros, la distribución - bien sea mediante vehículos propios o del cliente, previo pedido telefónico o por Internet - en él de productos importados y almacenados en otro municipio.

Evidentemente, la respuesta al interrogante formulado debe ser positiva. En efecto, todas las actividades industriales, comerciales y de servicios, desarrolladas a través de medios telefónicos o electrónicos, se encuentran sujetas al impuesto de industria y comercio, por ser operaciones típicamente mercantiles y cumplir los supuestos objetivos para clasificarlas como tal, por ello deben observar y satisfacer los mismos procedimientos y obligaciones formales y sustanciales establecidos para el pago del tributo de las actividades desarrolladas por medios tradicionales.

Para llegar válidamente a esta conclusión es conveniente realizar el siguiente análisis.

Señalar en principio que el hecho generador del Impuesto de Industria y Comercio está expresamente señalado por el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 1 del Acuerdo 21 del mismo año<sup>151</sup>, cuando disponen que el hecho imponible del Impuesto **recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio** que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, **ya sea que se cumplan** en forma permanente u ocasional, **en inmuebles determinados con establecimientos de comercio o sin ellos**.


En el texto legal transcrito, quedó plasmado el postulado de territorialidad del tributo - *el cual prohíbe gravar en una jurisdicción, actividades que se ejerzan en otras jurisdicciones territoriales* -, de donde se deduce que por disposición de la citada ley las entidades municipales fueron investidas de potestad para administrar y recaudar a su favor los impuestos causados por la realización de actividades industriales, comerciales o de servicio, en su ámbito geográfico, o lo que es lo mismo en su jurisdicción.

Significa lo anterior, que siendo la materia imponible de este impuesto la actividad comercial, industrial o de servicios, lo relevante es determinar en dónde realiza esa actividad el sujeto pasivo, actividad que podríamos definirla como un conjunto de actos objetivos que pueden ser desarrollados en una o en varias jurisdicciones, por ello, debemos tener en cuenta para la determinación territorial del hecho generador, el lugar en donde se desarrolla la actividad.

Precisado lo anterior, es necesario determinar el alcance de la actividad comercial que constituyen el hecho generador del impuesto de industria y comercio en Bogotá D.C., al tenor de la definición dada por el artículo 34 del Decreto Distrital 352 de 2002, advirtiendo antes que todo, que de conformidad con el artículo 25 del Código de Comercio, empresa es "toda actividad económica organizada para la producción, transformación, **circulación**, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios."

---

<sup>151</sup> Normas compiladas en el artículo 32 del D. D 352 de 2002.



Por ello, de acuerdo con la definición o descripción conceptual dada de la actividad comercial en el artículo 34 pluricitado, se tiene que la misma comprende no sólo el expendio, compraventa sino también la **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.

Así pues, independientemente de que el contribuyente se encuentre domiciliado en un determinado municipio en donde tiene sus establecimientos de comercio, deberá responder por las obligaciones tributarias que adquiera en cada jurisdicción en donde realice actividades gravadas, debiendo para el efecto llevar registros contables separados por cada municipio y tributar con base en los ingresos percibidos en cada uno de ellos respecto del impuesto de industria y comercio.


Sobre el tema de la territorialidad en las actividades comercial o de servicios, el Consejo de Estado mediante sentencia del 22 de junio de 1990, expediente 2180, puntualizó:

Evidentemente, el concepto de ejercicio de actividad consagrado en el parágrafo 4° está basado en “el acto de venta de los productos o servicios o la suscripción del contrato respectivo”, ambos inaceptables dentro del contexto de la ley: el primero por su ambigüedad y porque mira más a la realización de la base gravable que del hecho imponible y el segundo porque trata de adoptar un criterio jurídico que no concuerda con la realidad.

Ya al resolver casos particulares, la Sala ha tenido oportunidad de manifestarse en contra del criterio que informa el parágrafo 4° acusado, con la consideración que siendo la materia imponible de este impuesto la actividad comercial, industrial o de servicios, lo relevante es determinar en dónde realiza esa actividad el sujeto gravado, no en dónde se entiende realizada la venta. Porque la venta es el hecho generador o manifestación externa del hecho imponible y a la vez elemento constitutivo de la base gravable y la territorialidad del tributo se predica de la materia imponible, no del hecho o base gravable.

Adoptar como criterio que define la realización de la actividad hechos como “la suscripción del contrato respectivo” se prestaría a insolubles conflictos entre distintos municipios o a trasladar artificiosamente el lugar de la causación del gravamen, desvirtuando la realidad comercial en la que se basa la Ley 14 de 1983.’

De esta sentencia se extrae un elemento importante para proceder a determinar la jurisdicción en la cual debe tributarse, y el mismo consiste en establecer en dónde realiza la actividad gravada el contribuyente del tributo, independientemente de donde firmó el contrato, o donde se expidió la factura, o donde se efectuó el pago, o donde se encuentra la sede domiciliaria del comerciante, porque afirma el Consejo de Estado, en la actividad comercial la venta es el hecho generador o manifestación externa del hecho imponible y a la vez elemento constitutivo de la base gravable y la territorialidad del tributo. En igual sentido para la actividad de servicio lo realmente importante es determinar en dónde se efectúa el mismo, pues será allí la jurisdicción en la cual se deberá tributar.



En cuanto a las actividades realizadas por Internet o a través de medios electrónicos, comúnmente conocidas como “comercio electrónico”, abarca las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial o de servicios, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de uno o más mensajes de datos o de cualquier otro medio similar. Las relaciones que se presentan en este comercio electrónico comprenden, sin limitarse a ellas, las siguientes operaciones:

- Toda operación comercial de suministro o intercambio de bienes o servicios;
- Todo acuerdo de distribución;
- Toda operación de representación o mandato comercial;
- Todo tipo de operaciones financieras, bursátiles y de seguros; de construcción de obras; de consultoría; de ingeniería; de concesión de licencias;
- Todo acuerdo de concesión o explotación de un servicio público; de empresa conjunta y otras formas de cooperación industrial o comercial; de transporte de mercancías o de pasajeros por vía aérea, marítima y férrea, o por carretera;”<sup>152</sup>

La Ley 527 de 1999 determinó que el comercio electrónico, al igual que el comercio tradicional, es una relación mercantil normal, que puede involucrar una relación contractual expresa o no, a partir de la utilización de uno o más mensajes de datos, entendiendo como mensaje de datos la información generada, enviada, recibida, almacenada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, que cumpla con las siguientes condiciones:


- La información del mensaje de datos debe ser accesible para una posterior consulta.
- Debe utilizarse un método confiable que permita identificar al iniciador de un mensaje de datos y para indicar que el contenido cuenta con su aprobación.
- Debe ofrecerse garantías sobre la integridad y seguridad de la información del mensaje de datos.

Por su parte, como quedó plasmado en el artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 200, “... el hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o la realización directa e indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos”.

Nótese como la norma pretranscrita, no contempla ningún tipo de exclusión, exención o tratamiento especial para actividades desarrolladas a través del comercio electrónico, por lo que es claro que los ingresos obtenidos por actividades realizadas a través de la Internet deberán declarar y pagar el tributo cuando en Bogotá, D.C., cuando estas se realicen en su jurisdicción.

---

<sup>152</sup>Congreso de la República de Colombia, art. 2, lit. b) de la Ley No. 527 de 1999, “Por medio de la cual se define y reglamente el acceso y uso de los mensajes de datos del comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación de y se dictan otras disposiciones”, reglamentada por el Decreto 1747 de 2000.



Se debe pensar en Internet como en esa comunidad internacional de usuarios que están interconectados a través de una red de telecomunicaciones que hablan el mismo protocolo de lenguaje. Es también una fuente de recursos de información y servicios compartidos y divulgados en todo el mundo; un medio de comunicación que estimula la cooperación y colaboración entre un gran número de comunidades.

De otro lado, se precisa conocer y comprender la naturaleza del impuesto de industria y comercio, encontrando que él tuvo su origen como un gravamen de patente para ejercer una actividad industrial, comercial o de servicios, **en razón del uso o utilización de la infraestructura municipal**. A partir de la expedición de la Ley 14 de 1983, el hecho generador del impuesto lo constituyen la explotación de actividades comerciales, industriales y de servicio que se realicen en las respectivas jurisdicciones municipales.


En relación con esta materia acudimos a la exposición de motivos de la Ley 14 de 1983, presentada por los Ministros de Gobierno y de Hacienda y Crédito Público al Congreso de la República, en donde se señala:

***“Si se tiene en cuenta que el impuesto de industria y comercio técnicamente no debe recaer sobre artículos ni sobre actividades, el proyecto se refiere a las que se benefician de los recursos, la infraestructura y el mercado del municipio y son fuente de riqueza. Consiguientemente, se sujetan al impuesto las actividades industriales, comerciales y de servicios, según se las define en los artículos pertinentes del proyecto de ley.”(se subraya).***

Situación esta que ha sido confirmada por el Consejo de Estado en sentencia del 11 de diciembre de 1996, proferida dentro de la radicación 4351, cuanto toma los alegatos de conclusión presentados por el Distrito Especial de Santa Fe de Bogotá, para determinar con base en ellos donde se genera el Impuesto de Industria y Comercio de la empresa de transporte aéreo, cuando afirma:

***“Así mismo destaca que no se evidencia ninguna infracción a los artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983 y, menos a las normas del acuerdo 21 de 1983. Puntualiza que en este caso no se discute que la sociedad actora desarrolla, tomando como base la ciudad de Bogotá, una actividad de transporte aéreo internacional, de la cual obtiene prácticamente el cien por ciento (100%) de sus ingresos (art. 21 del acuerdo 21/83), para lo cual se sirve de la totalidad de la infraestructura instalada de servicios, instalaciones, amoblamiento urbano de la ciudad de Bogotá, tales como agua, luz, teléfono, comunicaciones, calles, vías de acceso al primer aeropuerto del país, además de los servicios complementarios, sucursales bancarias, servicios de tarjeta de crédito, que hacen que personas naturales o jurídicas utilicen los servicios de la compañía demandante.” (cursivas y negritas ajenas al texto)***

Del análisis de la consulta efectuada y acorde con el contexto legal y jurisprudencial citado se evidencia que la operación de distribución de mercancías realizada por el comerciante, tipifica una actividad comercial realizada en el Distrito Capital; que el contrato de compraventa de mercancía se perfecciona en Bogotá con la aceptación de la oferta vía Internet o telefónica, que se presenta un uso o utilización de su infraestructura de servicios beneficiándose, adicionalmente, de su mercado y los demás



recursos como fuentes generadoras de riqueza, razones suficientes para concluir que dicha actividad se encuentra gravada en Bogotá. En consecuencia, el sujeto pasivo deberá liquidar y pagar el impuesto de industria y comercio sobre los ingresos provenientes de dicha actividad y cumplir todas las obligaciones inherente a este gravamen.

Por consiguiente y, en aplicación del artículo 40 del Decreto 352 de 2002, el sujeto activo del tributo en cuestión es el Distrito Capital, quien grava las actividades realizadas en su territorio, con abstracción de que exista o no establecimiento de comercio en él y si es habitual o no.

En síntesis, los tributos gravan manifestaciones de capacidad económica y es evidente que en el comercio electrónico se producen hechos que pueden ser considerados como tales, por eso, las relaciones comerciales que se generan vía telefónica o a través de Internet con la consecuente entrega y distribución en Bogotá, bien sea mediante vehículos propios o del cliente, no son indiferentes al sistema legal tributario que impera en el Distrito Capital ya que genera un gran número de transacciones comerciales susceptibles de tributación pues de no ser así, el comercio concretado a través de estos medios, como alternativa a la actividad económica tradicional, constituiría una manera de atentar en contra de la labor recaudadora del Fisco y por tal motivo se transformaría en un medio de evasión tributaria para las obligaciones de las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho; situación que no es admisible bajo ninguna perspectiva. Entonces, las ventas de mercadería concretadas vía telefónica o Internet - no obstante prescindirse del contacto físico y reducirse al mínimo la interacción personal - supone la realización de una actividad comercial cuando se acompaña del uso o utilización de la infraestructura de servicios, del mercado y los demás recursos que ofrece el Distrito Capital y tiene las mismas implicaciones que en la realizada por los canales tradicionales.

Finalmente, anotar que el requisito más importante, después de la capacidad, causa y objeto lícito, para la validez de los contratos on line – entendido como el acuerdo de voluntades de dos o más personas, encaminado a producir derechos y obligaciones, que se perfecciona por medios electrónicos – es el consentimiento de las partes, el que se concreta a través de la oferta y la aceptación de la misma. En este sentido oportuno resulta el mandato contenido en el artículo 848 del Código de Comercio según el cual “La oferta o propuesta, esto es, el proyecto de negocio jurídico que una persona formule a otra, deberá contener los elementos esenciales del negocio y ser comunicada al destinatario. Se entenderá que la propuesta ha sido comunicada cuando se utilice cualquier medio adecuado para hacerla conocer del destinatario”

El artículo 14 de la Ley 527 de 1999 establece que la oferta y la aceptación pueden ser expresada mediante un mensaje electrónico de datos: “**Formación y validez de los contratos.** En la formación del contrato, salvo acuerdo expreso entre las partes, la oferta y su aceptación podrán ser expresadas por medio de un mensaje de datos. No se negará validez o fuerza obligatoria a un contrato por la sola razón de haberse utilizado en su formación uno o más mensajes de datos”.

## CONCEPTO No 1179

Ref: Radicación 2008ER88634 del 15 de septiembre de 2008.

Tema: Industria y Comercio

Subtema: Territorialidad

### Pregunta

Un contrato de construcción de obra se firma en Bogotá por una entidad oficial y un consorcio que también está domiciliado en Bogotá, pero la obra se ejecuta en una jurisdicción diferente a Bogotá.

Se pregunta

1. El ICA generado por la construcción de la obra se debe tributar en Bogotá que es el lugar en donde se contrató o en la ciudad en donde se presta el servicio?
2. El ICA, en el evento en que deba tributarse en donde se presta el servicio, estaría sujeto a retención bajo las reglas de Bogotá por parte de la entidad Pública contratante cuando le efectúa los pagos al Consorcio.
3. Si la entidad estatal, retiene en Bogotá por obras que se realiza en otras jurisdicciones, cual es el mecanismo para obtener la devolución de los dineros retenidos en forma indebida.
4. sobre los pagos que hace el Consorcio a sus proveedores de bienes y servicios prestados en la jurisdicción en donde se adelanta la obra fuera de Bogotá ¿se le debe practicar retención por concepto de ICA?


### Respuesta

Como las cuatro preguntas tienen mucha concordancia, para efectos de la respuesta éstas se unificarán.

El hecho generador del impuesto de industria comercio y avisos establecido expresamente en el artículo 32 del Decreto 352 de 2002, dispone que el hecho imponible en este impuesto recae sobre la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios en jurisdicción del Distrito Capital, de manera directa o indirectamente por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sean que se cumplan en forma permanente u ocasional en inmuebles determinados con establecimientos de comercio o sin ellos.

Entonces tenemos que el ejercicio de una actividad es un conjunto de actos objetivos, la cual puede ser desarrollada en una o en varias jurisdicciones, y debemos tener en





cuenta para la determinación territorial del hecho generador, el lugar en donde se desarrolla la actividad, esto, teniendo en cuenta el principio de territorialidad, el cual prohíbe gravar en una jurisdicción, actividades que se ejerzan en otras jurisdicciones territoriales.

En observancia al principio de territorialidad, concretamente sobre los ingresos obtenidos a través de establecimientos de comercio por la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios, el artículo 39 del Decreto Distrital 807 de 1993 preceptúa:

“En el caso de los contribuyentes del impuesto de industria, comercio y avisos y tableros, que realicen actividades industriales, comerciales y/o de servicios, en la jurisdicción de municipios diferentes al distrito capital a través de sucursales, agencias o establecimientos, deberá, llevar en su contabilidad registros que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en dicho municipio.

Igual obligación deberán cumplir quienes teniendo su domicilio principal en municipio distinto al Distrito Capital, realicen actividades industriales, comerciales y/o de servicios en su jurisdicción”.

De otra parte el Consejo de Estado en sentencia de junio 22 de 1990 expediente 2180, al declarar la nulidad del parágrafo 4° del Acuerdo 21 de 1983 expedido por el Concejo del Distrito Especial de Bogotá, señaló con respecto a la territorialidad del tributo:

“Evidentemente, el concepto de ejercicio de actividad consagrado en el parágrafo 4° está basado en “el acto de venta de los productos o servicios o la suscripción del contrato respectivo”, ambos inaceptables dentro del contexto de la ley: el primero por su ambigüedad y porque mira más a la realización de la base gravable que del hecho imponible y el segundo porque trata de adoptar un criterio jurídico que no concuerda con la realidad.

Ya al resolver casos particulares, la Sala ha tenido oportunidad de manifestarse en contra del criterio que informa el parágrafo 4° acusado, con la consideración que siendo la materia imponible de este impuesto la actividad comercial, industrial o de servicios, lo relevante es determinar en dónde realiza esa actividad el sujeto gravado, no en dónde se entiende realizada la venta. Porque la venta es el hecho generador o manifestación externa del hecho imponible y a la vez elemento constitutivo de la base gravable y la territorialidad del tributo se predica de la materia imponible, no del hecho o base gravable.

Adoptar como criterio que define la realización de la actividad hechos como “la suscripción del contrato respectivo” se prestaría a insolubles conflictos entre distintos municipios o a trasladar artificiosamente el lugar de la causación del gravamen, desvirtuando la realidad comercial en la que se basa la Ley 14 de 1983.”

Resumiendo, para efectos de establecer la jurisdicción en la cual se genera el tributo cuando un agente económico ejecuta una actividad ya sea industrial, comercial o de servicio, se debe determinar el lugar o jurisdicción en la cual se manifiesta la realización

del hecho imponible, que en el impuesto de Industria y comercio es **en donde se lleva a cabo, ejecuta o realiza la actividad.**

De lo anterior se desprende que el contribuyente que ejecute actividades comerciales o de servicios fuera de la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, podría descontar de la base gravable del tributo del Distrito Capital los ingresos obtenidos por las ventas o servicios en otros municipios, siempre que demuestre:

a.- Que los ingresos obtenidos en actividades de comercio o de servicios se generen por la realización de actividades gravadas en otras jurisdicciones.

b.- Que haya tributado en el respectivo municipio.


Los contribuyentes pueden probar que ejercen actividades comerciales y de servicios fuera de la Jurisdicción de Bogotá D.C., mediante la declaración y pago del impuesto respectivo en el otro municipio correspondiente al período que pretenda demostrar, o mediante la certificación de las retenciones practicadas en esa jurisdicción.

En cuanto a las retenciones tenemos que el sistema de retención opera respetando los aspectos sustanciales del impuesto de industria y comercio, como es la base gravable del tributo y la territorialidad del impuesto, por lo tanto al efectuar la respectiva retención por compras, la retención se debe realizar sobre los ingresos causados en la Jurisdicción del Distrito Capital teniendo en cuenta además el principio de Justicia que consagra el artículo 2 del Decreto Distrital 807 de 1993, en el cual se estipula que se debe dar aplicación recta a las leyes, presidido este precepto por un relevante espíritu de justicia ya que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley no ha querido que coadyuve a las cargas públicas del Distrito; por lo cual tenemos que para que se configure la Retención por compras, la retención que debe hacer el agente de retención debe ser sólo por los pagos o abonos en cuenta respecto de los ingresos obtenidos en desarrollo de la actividad realizada en Bogotá D.C. y en cuanto respecta a las actividades de servicios realizadas en otro (s) municipio (s), no habría lugar a efectuar la retención ya que el impuesto a que haya lugar lo debe cancelar en el municipio correspondiente en donde se desarrolla la actividad.

Ahora bien, adicionalmente a ello, tenemos que respecto de la posibilidad de retenerle o no a un consorcio en jurisdicción de Bogotá, en el evento en que realizara actividades gravadas con el impuesto en esta ciudad, debemos en primera instancia recordar el concepto jurídico 794 del 27 de agosto de 1999, mediante el cual este despacho se pronunció sobre el tema en los siguientes términos:

“Para contestar su interrogante primero debemos observar que entendemos por Consorcio y por Unión Temporal, así tenemos que el artículo 7o. de la Ley 80 de 1993 preceptúa:

1o. Consorcio: “Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia, las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten



en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman”.

2o. Unión Temporal: “Cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación en la ejecución de cada uno de los miembros de la unión temporal”.

El párrafo 2o. Ibídem indica que para efectos impositivos, a los consorcios y uniones temporales se les aplicará el régimen previsto en el Estatuto Tributario para las sociedades pero en ningún caso, estarán sujetos a doble tributación.

Los consorcios y uniones temporales son considerados como entes capaces para contratar administrativamente de conformidad con el artículo 6o. de la Ley 80 de 1993, que expresa:


**“DE LA CAPACIDAD PARA CONTRATAR.** Pueden celebrar contratos con las entidades estatales las personas consideradas legalmente capaces en las disposiciones vigentes. También podrán celebrar contratos con las entidades estatales, los consorcios y uniones temporales...”

Disposición esta que en momento alguno les otorga personería jurídica, ni les permite sean considerados como sociedades de hecho.

Dicha capacidad para contratar sólo se predica cuando se está en presencia de propuestas para celebrar contratos eminentemente administrativos; a la luz de lo anterior se determina que los Consorcios y Uniones Temporales son el resultado de que dos a más personas en manera conjunta presenten una misma propuesta para adjudicar, celebrar y ejecutar contratos administrativos y en ningún momento adquieren personalidad ni capacidad jurídica para todos los efectos, ya que su creación y finalidad es la anteriormente descrita; de lo que se infiere su temporalidad, no siendo por tanto personas jurídicas o sociedades de hecho susceptibles de ser gravadas con el impuesto de Industria y Comercio a tenor del artículo 31 de la Ley 14 de 1983.

Ahora bien respecto de las entidades anteriormente definidas por la Ley el H. Consejo de Estado en sentencia de julio 23 de 1987 Sala de Consulta y Servicio Civil Mg. Dr. Jaime Betancur Cuartas Radicación 128 deja expuesto sobre la institución del consorcio:

“El consorcio no genera una nueva sociedad mercantil, porque al no estar constituida con todos los requisitos legales, no forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados (art 98 del C. de Co). Por similares razones tampoco es una sociedad irregular (art 500 del C. de Co). Tampoco es una sociedad de hecho en definición legal, y por esta misma carece de personería jurídica (C. del Co arts 98 y 499). Ni la ley lo considera Cuenta en Participación, que además, carece de personería jurídica (art 509 C. de Co). De otra parte, el Registro del Consorcio como establecimiento de comercio en una cámara de Comercio constituye un mero instrumento de publicidad que no genera por ley personería jurídica”.



En sentencia de mayo 3 de 1995 la misma Corporación con ponencia del Mg. Dr. Roberto Suarez Franco Radicación 684 se dice igualmente:

*“La institución del consorcio, tal como se prevé por el artículo 7 de la Ley 80, presupone primero que toda una pluralidad de personas unidas por convención o acuerdo y quienes presentan una propuesta unificada para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato.*

*Se trata de una unidad asociativa entre personas naturales o jurídicas que por compartir un objetivo común se comprometen de manera solidaria a responder de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato.*

*De lo anterior se sigue que en el consorcio no se da origen a una persona jurídica distinta de quienes lo integran por cuanto estos mantienen su personalidad individual, propia e independiente sin perjuicio de que para los efectos de contratación se obre de consumo mediante representante que para el efecto se designe; sin embargo, la unión de las entidades o personas consorciales no origina un nuevo sujeto del derecho con capacidad jurídica autónoma.”*

De acuerdo a lo anterior los consorcios y uniones temporales son entes sin personería jurídica, los cuales se configuran cuando determinadas personas naturales o sociedades jurídicas, se asocian para adelantar conjuntamente contratos administrativos, siendo relevante en este tipo de entes, la responsabilidad solidaria en la ejecución del contrato por parte de las personas que participan en él.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 28 del Decreto Distrital 400 de 1999, el Impuesto de Industria y Comercio recae en cuanto a materia imponible sobre todas las actividades industriales, comerciales y de servicios que ejerzan o realicen directa o indirectamente en determinada jurisdicción las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que las desarrollen de manera permanente u ocasional en inmueble determinado con establecimiento de comercio o sin él..

Al no reunir el Consorcio y la Unión Temporal las características de Persona Jurídica o Sociedad de Hecho y ser más bien entes de carácter transitorio para efectos de contratación administrativa, no cumplen con la condición para ser sujetos pasivos del impuesto de Industria y Comercio.

Es importante resaltar que cada persona de las que conforman el Consorcio o la Unión Temporal en la medida en que realicen actividades gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio son sujeto pasivo del tributo y deben declarar y pagar conforme a los ingresos obtenidos por el desarrollo de dicha actividad, obligaciones estas que recaen en los consorciados y en los que se han unido en Unión Temporal, razón por la cual llevan cada uno su contabilidad y declaran en forma independiente sobre sus ingresos netos menos las devoluciones, rebajas y descuentos a que tengan derecho.

Tenemos entonces que si los consorcios y uniones temporales no son sujetos del impuesto de industria y comercio en Bogotá, no serán sujetos de retención cuando el pago se haga a nombre del consorcio o la unión temporal de manera conjunta, esto independiente de que los consorciados o integrantes de la unión temporal, sean

contribuyentes por ejercer actividades gravadas y por ende sujetos a retención por concepto del impuesto de industria y comercio, cuando reciban a título personal pagos directamente de la empresa contratante.

Ahora bien, en cuanto tiene que ver con las sumas de dinero retenidas en forma indebida por parte de un agente retenedor, y su mecanismo para obtener su devolución, encontramos en el artículo 6 del Decreto Distrital 271 de 2002 establece:

**“Artículo 6° Procedimiento cuando se efectúan retenciones del impuesto de industria y comercio por mayor valor.** Cuando se efectúen retenciones del impuesto de industria y comercio por un valor superior al que ha debido efectuarse, siempre y cuando no se trate de aplicación de tarifa en los casos que no se informe la actividad, el agente retenedor reintegrará los valores retenidos en exceso, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañando las pruebas cuando a ello hubiere lugar.

En el mismo período en que el retenedor efectúe el respectivo reintegro, descontará este valor de las retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio por declarar y consignar. Cuando el monto de las retenciones sea insuficiente, podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos siguientes. *(Se subraya).*

De las normas transcritas tenemos que a la persona que se le retiene por servicios no causados en la jurisdicción del Distrito Capital, para obtener la devolución de los dineros retenidos en exceso, deberá solicitar al agente retenedor, mediante escrito la devolución de estas sumas, debiendo el retenedor devolver las sumas retenidas en exceso, para su pago en las jurisdicciones municipales correspondientes, y deberá descontar el agente retenedor en el mismo período en que se efectúe el respectivo reintegro, el valor de las retenciones devueltas del valor de las retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio por declarar y consignar teniendo en cuenta que cuando el monto de las retenciones sea insuficiente, podrá efectuar el descuento del saldo en los seis (6) períodos inmediatamente siguientes

Para finalizar es importante aclarar que para que no se sigan practicando retenciones inadecuadas, deberá el contribuyente informar al agente retenedor su calidad de no sujeto del impuesto en Bogotá, por los ingresos obtenidos en ejercicio de actividades realizadas en otras jurisdicciones, así sea que el pago se efectúe en el Distrito Capital.

Finalmente y en cuanto tiene que ver con la retención que practican los Consorcios y las Uniones Temporales, tenemos que tanto el Acuerdo 65 de 2002 como su Decreto Reglamentario 271 de 2002, dejan abierta la facultad para que el Director mediante resolución establezca quienes pueden actuar como agentes de retención del impuesto de industria y comercio, dicha facultad fue ejercida mediante Resolución 23 de 2002, que definió los agentes de la siguiente forma:

**“Artículo Primero:** A partir del primero 1º. de enero de 2003 se designan a los consorcios y uniones temporales como agentes retenedores del impuesto de industria y comercio, cuando realicen pagos o abonos en cuenta cuyos beneficiarios sean contribuyentes del régimen común y/o del régimen simplificado del impuesto de industria y comercio, en operaciones gravadas con el mismo en la jurisdicción del Distrito Capital.

Artículo Segundo: A partir del primero de enero del año 2003, deberán efectuar retención a título de industria y comercio los contribuyentes del impuesto que pertenezcan al régimen común, siempre que el beneficiario del pago sea un contribuyente del régimen simplificado en operaciones por actividades gravadas con el mismo en la jurisdicción del Distrito Capital. (Se subraya)

Así las cosas, los consorcios y las uniones temporales son agentes retenedores del impuesto de industria y comercio, siempre y cuando intervengan en operaciones gravadas con el impuesto en Bogotá, situación que no se configuraría en el caso que se consulta, ya que en el mismo se afirma que las ventas y los servicios se hacen en una jurisdicción diferente a esta ciudad, entonces aplicando las mismas reglas de territorialidad señaladas anteriormente, no procedería la retención en esta ciudad cuando el consorcio efectúa sus pagos o abono en cuenta por ventas o servicios prestados en una ciudad diferente a la Capital.

### **Concepto No. 1181**

Ref: Su consulta radicada 2008ER91091 del 23 de septiembre de 2008

Subtema: Industria y Comercio

Tema: Impuesto de ICA en la actividad de edición y publicación de libros.

### **Pregunta**

El Acuerdo 98 de 2003 estableció una tarifa del 4.14 por mil de industria y comercio, avisos y tableros para la actividad industrial de edición y publicación de libros.

A efectos de aplicar esta tarifa el contribuyente debe donar tres (3) ejemplares de cada una nueva publicación de carácter científico y cultural que edite y publique durante el respectivo año a la Secretaría de Educación Distrital, con destino a la red de Bibliotecas Públicas.

Cumplido este requisito, establece el artículo segundo de la misma disposición como periodo de aplicación de la tarifa lo siguiente:

“Los contribuyentes que tienen declaración bimestral del impuesto, podrán hacer uso de las tarifas establecidas en el artículo anterior durante los seis bimestres gravables de cada año calendario si durante cualquier época del año cumplen con las condiciones establecidas en el párrafo primero del artículo anterior”.

¿Se debe entender que cumplidos los requisitos de los numerales uno y dos del párrafo primero del artículo primero del acuerdo 98 del 20 de noviembre de 2003, el periodo de aplicación de la tarifa son los seis bimestres gravables de cualquier año gravable posterior al cumplimiento de dicho requisito, hasta que se agote la nueva edición o publicación?

## Respuesta

La actividad industrial de edición y publicación de libros se declara bajo los códigos CIU. A.C. Distrito Capital 22113 y 22114 a las tarifas de 8‰ y 4.14 dependiendo que cumpla o no con los requisitos del Acuerdo 98 de 2003.

La consulta hace referencia a los periodos gravables a los que se les aplica la tarifa especial del 4.14 cuando la declaración es bimestral y se han cumplido los requisitos de parágrafo primero del mencionado acuerdo.

Infiere el contribuyente que son los seis periodos de todas las anualidades siguientes a la fecha de cumplimiento de los requisitos mencionados.

Para interpretar adecuadamente el alcance del artículo 2º del Acuerdo 98 de 2003 se debe hacer referencia al artículo primero para lo cual transcribimos ambos artículos:

Artículo 1. Tarifa del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros para la actividad industrial de edición y publicación de libros: Para la actividad industrial de edición y publicación de libros, la tarifa aplicable será del 4,14 por mil.

Parágrafo Primero: A efectos de dar aplicación a esta tarifa los contribuyentes del impuesto de industria y comercio que ejerzan la actividad industrial de edición y publicación de libros en Bogotá, deberán dar aplicación a los siguientes numerales:

1. Donar en el transcurso del año calendario, tres (3) ejemplares de cada nueva publicación de carácter científico o cultural que edite o publique durante el respectivo año, a la Secretaría de Educación Distrital, con destino a la Red de Bibliotecas Públicas, y

2. Que sobre el valor de venta de libros o textos escolares que compre el Distrito Capital con destino a la Secretaría de Educación Distrital, sus establecimientos educativos oficiales o la Red de Bibliotecas Públicas, el contribuyente del impuesto de industria y comercio que edite o publique libros conceda como mínimo los siguientes descuentos:

Textos escolares: 18%.

Obras de referencia: 40%.

Obras de interés general: 25%.

Se entenderá que todo libro que no sea texto escolar ni obra de referencia será de interés general.

Parágrafo Segundo: Si no se cumple con lo establecido en el parágrafo primero, el contribuyente del impuesto de industria y comercio que ejerza la actividad industrial de edición y publicación de libros tributará a la tarifa del 8 por mil.

Cuando el contribuyente no efectúe ventas de libros al Distrito Capital con destino a la Secretaría de Educación Distrital, sus establecimientos educativos oficiales o la Red de Bibliotecas Públicas, bastará con efectuar las donaciones a que hace referencia el numeral 1º del parágrafo uno del presente artículo.

Parágrafo tercero: Al finalizar cada año la Secretaría de Educación Distrital enviará a la Administración Tributaria Distrital un listado de los contribuyentes del impuesto de industria y comercio que ejerzan la actividad industrial de edición y publicación de libros que han dado cumplimiento a los requisitos de procedibilidad para aplicar la tarifa del 4.14 por mil.

Artículo 2. Periodo de aplicación. Los contribuyentes que tienen periodos de declaración bimestral del impuesto, podrán hacer uso de las tarifas establecidas en el artículo anterior durante los seis bimestres gravables de cada año calendario si durante cualquier época del año cumplen con las condiciones establecidas en el parágrafo primero del artículo anterior.

Artículo 3. Vigencia y derogatorias. El presente Acuerdo entrará en vigencia a partir de su publicación y deroga las demás normas que le sean contrarias.

De acuerdo a la norma anterior, para los contribuyentes del impuesto de industria y comercio que realicen la actividad industrial de edición y publicación de libros y presenten una declaración anual, tienen la posibilidad de aplicar una tarifa menor, esto es, del 4,14 por mil si durante el año calendario gravable respecto del cual se presenta declaración por este impuesto donan tres (3) ejemplares de cada nueva publicación de carácter científico o cultural que edite o publique durante el respectivo año, a la Secretaría de Educación Distrital, con destino a la Red de Bibliotecas Públicas, y además que cuando le compre el Distrito Capital con destino a la Secretaría de Educación Distrital, sus establecimientos educativos oficiales o la Red de Bibliotecas Públicas, el contribuyente del impuesto de industria y comercio que edite o publique libros conceda como mínimo los siguientes descuentos: Textos escolares: 18%; Obras de referencia 40% y Obras de interés general: 25%. Cuando el contribuyente no le venda al Distrito, solamente se debe cumplir el requisito de las donaciones.


Vemos que el beneficio de la tarifa reducida ocurre para la vigencia o respectivo año calendario gravable en el cual se efectúa la donación y se efectúan las ventas al Distrito si las hubo. No procede para los años subsiguientes salvo que en ellos nuevamente se realizaren nuevas ediciones y se regalaren tres ejemplares de estas otras nuevas ediciones.

El cumplimiento de estos requisitos no tiene fecha precisa, solamente exige que se realice durante la vigencia del año gravable respectivo, esto es, en cualquier época del año.

En igual sentido sucede cuando se presentan declaraciones bimestrales, de tal suerte que si durante cualquiera de los periodos bimestrales gravables de un año calendario se realizan los requisitos para obtener el beneficio de la tarifa reducida, el mismo aplica para todos los bimestres de la respectiva anualidad. Lo que autoriza al contribuyente a aplicar la tarifa reducida es que en cualquier época del año se cumplan estos requisitos.

De manera casuística y para ilustrar el concepto, si un contribuyente durante los cinco primeros bimestres y periodos gravables de un año calendario, tuvo que aplicar la tarifa del 8 por mil y el código de actividad 22114 por no haber cumplido los requisitos





previstos en el párrafo primero del artículo primero del Acuerdo 98 de 2003 para obtener la tarifa reducida, pero durante el sexto periodo gravable (noviembre a diciembre) del mismo año calendario hace las donaciones y descuentos en ventas al Distrito previstas en la norma, puede declarar ese bimestre y los cinco bimestres anteriores a la tarifa del 4,14 por mil con código de actividad 22113. Las declaraciones que hubiere presentado a la tarifa del 8 por mil podrán ser objeto de solicitud de corrección por menor valor conforme a la tarifa reducida.

En síntesis el beneficio solo opera para los bimestres de la respectiva anualidad calendario en aplicación del criterio sistemático de interpretación normativa, al confrontar el texto de los artículos primero y segundo del acuerdo mencionado.

El presente concepto actualiza y amplía el 960 del 28 de agosto de 2002 proferido por esta subdirección.

NOTA DE RELATORÍA: PUBLICADO EN EL REGISTRO DISTRITAL 4093 DEL 6 DE NOVIEMBRE DE 2008.

#### **CONCEPTO No. 1184**

Tema: Impuesto de Industria y Comercio.

Subtema: Base gravable en las actividades financieras por percepción de rendimientos


#### **Pregunta**

Se vienen adelantando procesos de fiscalización a entidades que realizan actividades financieras, las cuales han argumentado que no se les debe aplicar la base gravable general dada por el impuesto de industria y comercio para las actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, debido a que la capacidad contributiva derivada de tales operaciones no guarda proporcionalidad con el impuesto que así les correspondería pagar. Sugieren que se les debía gravar no por la totalidad de los ingresos que perciban, ya que en muchas ocasiones se trata del retorno del mismo capital monetario colocado para realizar la operación, sino solamente por los rendimientos financieros derivados de este tipo de actividades.

Ante esta propuesta se plantea el siguiente concepto para que sea observado al realizar procesos de determinación de este tributo.

#### **Respuesta**

El numeral 5o. del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993 define la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio así:



“5a Su base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. 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, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición.”

Vemos así que la norma incluye de manera separada dentro de lo que es la base gravable del impuesto de industria y comercio lo concerniente a rendimientos financieros diferenciándolos del concepto general de ingresos netos producto de actividades gravadas, industriales, comerciales o de servicios, en los que las únicas deducciones posibles son los ingresos correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.

Conviene entonces definir lo que son rendimientos financieros y las actividades que los generan para definir a partir de allí la base gravable por dichos ingresos.

El Estatuto Tributario Nacional al referirse al tema de la retención en la fuente sobre los rendimientos financieros en sus artículos 395 y 397 cita con ejemplos o casos particulares lo que debe entenderse por estos así:

ARTICULO 395. CONCEPTOS OBJETO DE RETENCIÓN. Establecese una retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que efectúen las personas jurídicas y sociedades de hecho, por concepto de rendimientos financieros, tales como, intereses, descuentos, beneficios, ganancias, utilidades y, en general, lo correspondiente a rendimientos de capital o a diferencias entre valor presente y valor futuro de éste, cualesquiera sean las condiciones o nominaciones que se determinen para el efecto.

...

ARTICULO 397. RETENCIÓN EN LA FUENTE EN TITULOS CON DESCUENTO. En el caso de títulos con descuento, tanto el rendimiento como la retención se causan en el momento de la enajenación del respectivo título, sobre la diferencia entre el valor nominal del título y el de colocación o sobre la diferencia entre el valor de adquisición y el de enajenación, cuando éste último fuere inferior al de adquisición.

En el evento de que el título sea redimible por un valor superior al nominal, este exceso se agregará a la base sobre la cual debe aplicarse la retención.

De acuerdo a lo anterior, puede inferirse que los rendimientos financieros son el mayor valor producto de las actividades financieras, entendiendo como tales las que tienen como finalidad proveer a un usuario de dinero u otros recursos con los cuales adquirir bienes de capital para consumo o producción, en entre otras, las actividades reguladas por la Ley 964 de 2005.

El Decreto 2650 Plan Único de Cuentas define unos ingresos financieros resultado tanto de actividades operacionales como no operacionales así:

CLASE	GRUPO	CUENTA
4. INGRESOS	41 OPERACIONALES	4150 ACTIVIDAD FINANCIERA

#### DESCRIPCION

Registra el valor de los ingresos obtenidos por el ente económico no sometido al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, originados en la actividad financiera propia de su objeto social tales como dividendos, participaciones, intereses, comisiones, cuotas de administración y eliminación de suscriptores.

#### DINAMICA

CREDITOS	DEBITOS
a Por el valor de la venta de títulos y valores.	a. Por el valor de los cheques devueltos.
b. Por el valor de los rendimientos obtenidos durante el ejercicio.	b. Por el valor de la devolución en los casos establecidos por las normas legales vigentes.
c Por el valor de los recaudos relacionados con la actividad.	c. Por la cancelación de saldos al cierre del ejercicio.
d Por el valor descontado al suscriptor retirado, al aplicar la tabla de restitución.	
e. Por los descuentos que se obtengan al momento de la entrega del bien o servicio objeto del contrato	.
f. Por el traslado del saldo crédito que arroje la subcuenta 271005 - Reajuste del Sistema, al efectuar la última entrega a los suscriptores participantes.	
g. Por los reajustes que se originen en el caso de existir saldos deudores, luego de terminar operativamente el grupo	.
h Por el valor de los ajustes por inflación	

Los NO operacionales...

CLASE	GRUPO	CUENTA
4. INGRESOS	42 NO OPERACIONALES	4210 FINANCIEROS

## DESCRIPCION

Registra el valor de los ingresos obtenidos por el ente económico por concepto de rendimientos de capital a través de actividades diferentes a las de su objeto social principal.

## DINAMICA

CREDITOS	DEBITOS
a Por el valor de los intereses corrientes y/o de mora devengados.	a Por la cancelación de saldos al cierre del ejercicio.
b Por el valor de la corrección monetaria de las cuentas de ahorro y depósitos a término fijo en UPAC	.
c Por el valor de los rendimientos devengados por las inversiones.	
d. Por el valor de los ingresos obtenidos, relacionados con la actividad	
e Por el valor del ajuste por inflación.	

El PUC separa los dividendos y participaciones de los ingresos por actividad financiera al analizar los ingresos no operacionales, pero no cuando la referencia se hace a los ingresos operacionales donde los dividendos y participaciones hacen parte de los ingresos financieros.

CLASE	GRUPO	CUENTA
4. INGRESOS	42 NO OPERACIONALES	4215 DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES

## DESCRIPCION

Registra el valor de los ingresos por concepto de dividendos y/o participaciones recibidas o causadas a favor del ente económico, en desarrollo de actividades de inversión de capital diferentes a las de su objeto social principal.

## DINAMICA

CREDITOS	DEBITOS
a Por el valor de las participaciones y/o dividendos recibidos o decretados.	a. Por la cancelación de saldos al cierre del ejercicio.
b Por el valor del ajuste por inflación.	

La ley 14 de 1983, estableció una base gravable especial para algunas entidades que realizan actividades financieras, circunscribiéndola a los ingresos operacionales.

El artículo 42 de la ley 14 de 1983 establece:

*Artículo 42. La base impositiva para la cuantificación del impuesto regulado en la presente Ley se establecerá por los Concejos Municipales o por el Concejo del Distrito Especial de Bogotá, de la siguiente manera:*

- 1) Para los Bancos, los ingresos operacionales anuales representados en los siguientes rubros:
  - A. Cambios posición y certificado de cambio.
  - B. Comisiones de operaciones en moneda nacional. de operaciones en moneda extranjera.
  - C. Intereses de operaciones con entidades públicas, de operaciones en moneda nacional, de operaciones en moneda extranjera.
  - D. Rendimiento de inversiones de la Sección de Ahorros.
  - E. Ingresos varios.
  - F. Ingresos en operaciones con tarjetas de crédito.
- 2) Para las Corporaciones Financieras, los ingresos operacionales anuales representados en los siguientes rubros:
  - A. Cambios posición y certificados de cambio.
  - B. Comisiones de operaciones en moneda nacional, de operaciones en moneda extranjera.
  - C. Intereses de operaciones en moneda nacional. de operaciones en moneda extranjera, de operaciones con entidades públicas.
  - D. Ingresos varios.
- 3) Para las Corporaciones de Ahorro y Vivienda, los ingresos operacionales anuales representados en los siguientes rubros:
  - A. Intereses.
  - B. Comisiones.
  - C. Ingresos varios.
  
  - D. Corrección monetaria, menos la parte exenta.
4. Para Compañías de Seguros de Vida, Seguros Generales y Compañías Reaseguradoras, los ingresos operaciones anuales representados en el monto de las primas retenidas.
5. Para Compañías de Financiamiento Comercial, los ingresos operacionales anuales representados en los siguientes rubros:
  - A. Intereses.
  - B. Comisiones.
  - C. Ingresos varios.
- 6) Para Almacenes Generales de Depósitos, los ingresos operacionales anuales representados en los siguientes rubros:
  - A. Servicio de Almacenaje en bodegas y silos.

- B. Servicios de Aduana.
- C. Servicios varios.
- D. Intereses recibidos.
- E. Comisiones recibidas.
- F. Ingresos varios.

7) Para Sociedades de Capitalización, los ingresos operacionales anuales representados en los siguientes rubros:

- A. Intereses.
- B. Comisiones.
- C. Dividendos.
- D. Otros rendimientos financieros.

7) Para los demás establecimientos de crédito, calificados como tales por las Superintendencia Bancaria y entidades financieras definidas por la ley, diferentes a las mencionadas en los numerales anteriores, la base impositiva será la establecida en el numeral 1o. de este artículo en los rubros pertinentes.

9) Para el Banco de la República los ingresos operacionales anuales señalados en el numeral 1o. de este artículo, con exclusión de los intereses percibidos por los cupos ordinarios y extraordinarios de crédito concedidos a los establecimientos financieros, otros cupos de crédito autorizados por la Junta Monetaria, líneas especiales de crédito de fomento y préstamos otorgados al Gobierno Nacional.

Vemos que la misma Ley 14 de 1983, que autorizó el tributo de industria y comercio, previó que existían actividades realizadas por entidades que hacen parte de lo que hoy se denomina sector financiero, relacionadas con el manejo de dinero y captación de recursos del ahorro privado, a las cuales no se les podía aplicar la base gravable que se aplica para la generalidad de las actividades que conforman el sector real.


La base gravable especial dada por la Ley 14 de 1983 se estableció en forma específica para el sector financiero, con el ánimo de señalar el procedimiento de determinación de la base en la actividad financiera, razón de ser de las entidades financieras, pero no por ello puede desconocerse que tales actividades puede ser desarrolladas por entidades que hacen parte de los sectores que comprenden el sector real.

El sector real se define como una agrupación de actividades económicas dentro de las cuales se encuentran las del sector primario, las del sector secundario y algunas actividades del sector terciario.<sup>153</sup>

Sector primario es el sector que obtiene el producto de sus actividades directamente de la naturaleza, sin ningún proceso de transformación.

Sector secundario o industrial comprende todas las actividades económicas de un país relacionadas con la transformación industrial de los alimentos y otros tipos de bienes o mercancías, los cuales se utilizan como base para la fabricación de nuevos productos.

<sup>153</sup> [http://www.colombialink.com/01\\_INDEX/index\\_finanzas/51\\_sector\\_real.html](http://www.colombialink.com/01_INDEX/index_finanzas/51_sector_real.html)



Se divide en Industrial extractivo (extracción minera y de petróleo) e Industrial de transformación.

Sector terciario que comprende a su vez los sectores comercial y de servicios incluye todas aquellas actividades que no producen una mercancía en sí, pero que son necesarias para el funcionamiento de la economía. Como ejemplos de ello tenemos el comercio, los restaurantes, los hoteles, el transporte, los servicios financieros, las comunicaciones, los servicios de educación, los servicios profesionales, el Gobierno, etc.

Es importante aclarar que no todas las actividades del sector terciario se incluyen en el sector real. Actividades como el comercio están incluidas, pero las actividades financieras no son parte del sector real pero pueden ser realizadas por el sector real bajo modalidades como la inversión en valores como adelante se explicará.

Las actividades financieras que realiza el sector real le generan unos rendimientos financieros que son los que menciona de manera particular la norma que define la base gravable en el impuesto de industria y comercio en el Decreto 1421 de 1993 y demás normas que compilan las disposiciones tributarias en el Distrito Capital.

Se quiere precisar que la base gravable de las actividades financieras realizadas por el sector real está representada por el mayor valor que se obtiene producto de la actividad de inversión y transacción con valores y en general actividades realizadas bajo circunscripciones propias de la regulación financiera, distinta de la base gravable especial definida de manera concreta en la Ley 14 de 1983 y otras disposiciones para los entes financieros.

De manera concreta y demostrativa, se entienden como actividades financieras generadoras de rendimientos financieros, de acuerdo al contenido del artículo 2º de la Ley 964<sup>154</sup> de 2005, las actividades de inversión en valores como:

- a) Las acciones;
- b) Los bonos;
- c) Los papeles comerciales;
- d) Los certificados de depósito de mercancías;
- e) Cualquier título o derecho resultante de un proceso de titularización;
- f) Cualquier título representativo de capital de riesgo;
- g) Los certificados de depósito a término;
- h) Las aceptaciones bancarias;
- i) Las cédulas hipotecarias;

---

<sup>154</sup> por la cual se dictan normas generales y se señalan en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional para regular las actividades de manejo, aprovechamiento e inversión de recursos captados del público que se efectúen mediante valores y se dictan otras disposiciones.

j) Cualquier título de deuda pública.

De tales actividades financieras, repetimos, se obtiene lo que se denominan rendimientos financieros que son lo que constituyen la base gravable de dichas actividades y no el ingreso neto definido de manera genérica para otro tipo de actividades, según se extractó de la definición de base gravable establecida por el artículo 154 numeral 5° del Decreto 1421 de 1993.

De igual manera constituyen rendimientos financieros el mayor valor producto de actividades relacionadas con entidades financieras, como son los intereses reconocidos en operaciones de depósito en bancos y otras entidades financieras y los intereses percibidos en operaciones activas de crédito (Código 4210 del PUC).

Rendimientos financieros también pueden derivarse de operaciones relacionadas con la especulación de valores y monedas en las que la base gravable se obtiene de la diferencia entre precio de venta y precio de adquisición, como lo son las actividades denominadas de especulación en bolsa (Código 4215 PUC) y las actividades de compra y venta de divisas y en general monedas.

La Superintendencia de valores (hoy subsumida en lo que es la Superintendencia Financiera) en el Concepto 20059-1342 del 28 de diciembre de 2005 dice:

“Así pues, en la medida en que las utilidades obtenidas en la compra y venta de valores representan flujos de recursos con la potencialidad de generar aumentos en el patrimonio de quien realiza tales compraventas, dichos flujos encuadran en la definición de ingreso de que trata el artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 y por consiguiente computarán en la determinación del porcentaje o proporción a que alude el inciso final del párrafo único del artículo 1.5.1.2 de la mencionada resolución 400 de 1995.

En el orden de ideas expuesto anteriormente, los rendimientos financieros, sean estos dividendos o intereses, derivados de la tenencia dentro del activo de un ente económico de activos financieros, también constituyen flujos de entrada de recursos que provocan aumentos en el patrimonio del ente económico respectivo y, por lo mismo, hacen parte del elemento de los estados financieros definido como ingresos por el ordenamiento contable ya citado.”

La actividad de inversión en valores que generan rentabilidad reviste una doble naturaleza como comercial o de servicios según el matiz que adquiera el negocio jurídico financiero. Es comercial cuando el mayor valor es producto de actividades de compra y venta de valores y es de servicios cuando se entrega un dinero para adquirir un valor con la expectativa de recibir una remuneración representada generalmente por intereses o dividendos. En este último caso se presta el servicio de soporte financiero a una entidad que recibe una inversión a cambio de lo cual retribuye con dividendos o intereses.

Conviene aclarar finalmente que las actividades de inversión no necesariamente generan rendimientos financieros, ya que la inversión se puede hacer en la compra de bienes constitutivos de capital físico productivo que aportan como beneficio una renta



diferente al concepto de rendimiento financiero arriba explicado. El resultado o ganancia (lo que se recibe menos lo que se gasta) de cualquier inversión en general se denomina renta<sup>155</sup>, pero solo el producto de la inversión en actividades o negocios financieros (en los que el dinero en sus distintas formas es el factor de producción) se denomina rendimiento financiero.

Queremos ser precisos en especificar que el producto en general de las actividades primarias, secundarias y terciarias (salvo las actividades financieras) se encuentra gravado en la forma general tomando como base los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable, incluyendo la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, deduciéndoles los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.

A diferencia, la base gravable de las actividades financieras que realicen las empresas o personas del sector real lo constituyen los rendimientos financieros, entendidos como la remuneración o mayor valor resultado de la actividad de inversión o crédito activo.

La razón de esta base gravable especial viene insinuada en la misma ley 14 de 1983, al establecer la base gravable especial de algunos entes financieros, y se encuentra justificada en la exposición de motivos de la misma ley así:

“Impuesto de Industria y Comercio al sector financiero.

El capítulo tiene por objeto modificar la Ley 57 de 1981, por medio de la cual se hizo objeto del impuesto de industria y comercio al sector financiero. Como ha sido reconocido de una manera general las bases y tarifas contempladas en este instrumento no son las más adecuadas porque no guardan la debida relación con la capacidad tributaria de los intermediarios financieros.

A partir de esta apreciación, el concepto que se propone para este efecto es el de ingresos operacionales, por ser el que mejor refleja la capacidad tributaria de esas instituciones y permitir una definición acertada de las distintas fuentes de ingresos. El proyecto define con necesario rigor los rubros que en cada una de las modalidades financieras deben tenerse en cuenta para configurar una base impositiva justa para aplicar las tarifas correspondientes.


...

El gobierno está convencido de que este tratamiento al sector financiero resultante de combinar los rubros de sus ingresos operacionales con las tarifas indicadas, está de acuerdo con su real capacidad contributiva y hace justicia a los fiscos municipales, que en virtud de estas normas se verían favorecidos por la tributación que estas entidades harán por sus operaciones, obviamente ligadas en forma muy estrecha al sitio donde se cumplen.”

---

155 ¿Qué es renta?

Se entiende por renta el beneficio generado por el desarrollo de cualquier actividad lucrativa y que resulta de comparar lo que se recibe (ingreso) contra lo que se gasta (deducción). Tomado de ABC del impuesto de renta en la página [www.actualicese.com](http://www.actualicese.com)



Vemos que el proyecto de ley claramente pretendía establecer una base gravable especial para el sector financiero o para las actividades financieras, solo que lo realizó de manera taxativa según la naturaleza de cada entidad.

Bajo el presente análisis y atendiendo la intensión del legislador al definir la base gravable especial para las actividades financieras propias de los entes del sector financiero es necesario definir en el mismo sentido la base gravable para las actividades financieras que realice el sector real.

Como complemento al análisis realizado y a fin de aportar argumentos que sustenten la diferencia en la determinación de la base gravable de las actividades del sector real en general y la base gravable de las actividades financieras que este sector realiza, se precisa:

Las actividades realizadas con recursos monetarios como principal insumo o factor de producción difieren de las actividades realizadas con otro tipo de bienes, mercancías o factores de producción.


Existe el concepto de dinero como instrumento de intercambio de bienes con cierto valor de uso, que es el concepto que define Karl Marx en su obra “LA MERCANCIA Y EL DINERO”:

*“El valor de uso se efectiviza únicamente en el uso o en el consumo. Los valores de uso constituyen el contenido material de la riqueza, sea cual fuere la forma social de ésta. En la forma de sociedad que hemos de examinar, son a la vez los portadores materiales del valor de cambio.*

*En primer lugar, el valor de cambio se presenta como relación cuantitativa, proporción en que se intercambian valores de uso de una clase por valores de uso de otra clase, una relación que se modifica constantemente según el tiempo y el lugar. El valor de cambio, pues, parece ser algo contingente y puramente relativo, y un valor de cambio inmanente, intrínseco a la mercancía (valeur intrinseque), pues, sería una contradicción in adiecto [contradicción entre un término y su atributo].”*

Pero, para los propósitos de este concepto debemos pasar al concepto de dinero con una perspectiva distinta, y es la de factor de producción.

Aunque el dinero es un medio de cambio y a la vez de pago muy líquido y ágil, no es el único elemento que actúa como depósito de valor y que permite a los agentes económicos mantener su capacidad de gasto en el tiempo. Existe en la economía lo que se denominan valores, documentos representativos de dinero o de riqueza, que funcionan especialmente en circunstancias especiales de la economía, en que aquellos agentes que no pretenden gastar inmediatamente todos sus ingresos, prefieran no conservar el dinero, sino utilizarlo para adquirir activos cuyo valor se mantiene a través del tiempo, activos que pueden ser reales (como casas), o financieros como acciones, bonos, papeles comerciales, certificados de depósito de mercancías, cualquier título o derecho resultante de un proceso de titularización, cualquier título representativo de capital de riesgo, certificados de depósito a término; las aceptaciones bancarias; las



cédulas hipotecarias o cualquier título de deuda pública. El dinero también puede consignarse como un depósito de baja liquidez pero que ofrezca alguna rentabilidad con el paso del tiempo.

A medida que las sociedades se alejan de las estructuras básicas mencionadas, y de la mera concepción del dinero como medio de cambio, el sistema monetario y financiero evoluciona, crece y tiende a volverse más complejo. En efecto, deja de ser sólo un medio para agilizar la compra y venta de bienes, o para satisfacer sólo las necesidades primarias de la economía y se convierte en objeto de inversión y medio o factor de producción.

En tal avance del manejo monetario y financiero, el rendimiento financiero es ese mayor valor obtenido en las transacciones en las que el dinero, o su equivalente monetario, es a la vez mercancía transada y factor de producción.

Esta subdirección jurídico tributaria interpretando la intención general del legislador en relación con las actividades financieras, intención concordada con la definición de base gravable del impuesto de industria y comercio dada en el numeral 5o. del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, con su particularidad circunscrita a los rendimientos financieros en relación con las actividades de esta índole, y en aplicación de un principio de equidad y de justicia invocado en la misma ley 14 de 1983, concluye que hay una base gravable especial para las actividades financieras que realizan los agentes del sector real limitada a los rendimientos financieros. Advertimos que es una base gravable especial para los entes del sector real, distinto de la definida de manera taxativa para las actividades que realicen los entes financieros, referida a sus actividades financieras que obviamente le reporten rendimientos financieros.

El presente concepto modifica el 1064 del 9 de diciembre de 2004 y demás que le sean contrarios.

**NOTA DE RELATORÍA: PUBLICADO EN EL REGISTRO DISTRITAL 4133 DEL 9 DE ENERO DE 2009.**

## CONCEPTO No. 1186

Ref: Radicación 2009ER3646 del 16/01/09

Tema: Impuesto de industria y comercio

Subtema: Reintegro retenciones ICA practicadas en exceso.

### Pregunta

Pregunta la consultante “Si es procedente que una persona jurídica haga la devolución del dinero de la retención de ICA practicada en exceso durante los periodos 2004-2006 debido a que las declaraciones de ICA ya se encuentran en firme?”.

### 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.

Vale la pena en primer lugar hacer un breve estudio acerca del sistema de retenciones del impuesto de industria y comercio imperante en el Distrito Capital para establecer así si ante la configuración de la firmeza de un denuncia tributario es viable la devolución de las retenciones practicadas en exceso.

Recordemos entonces, quienes han sido llamados a ser sujetos pasivos del citado gravamen en la jurisdicción de Bogotá D.C.: Al respecto el artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002, establece:

**“ART. 32.- Hecho generador.** El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos”.

Refiriéndonos al término retención en la fuente, la legislación tributaria distrital no la define, por lo que acudiremos a la definición dada por el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua

El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua señala:

“Retención. Descuento que se practica sobre un pago para la satisfacción de una deuda tributaria”.

Definición que concuerda con la preceptiva contenida en el numeral 3 del artículo 12 del Decreto Ley 1421 de 1993, en cuanto dispone:

**“ARTICULO 12. Atribuciones.** Corresponde al Concejo Distrital, de conformidad con la Constitución y a la ley: (...)

**3 .** Establecer, reformar o eliminar tributos, contribuciones, impuestos y sobretasas: ordenar exenciones tributarias y establecer sistemas de retención y anticipos con el fin de garantizar el efectivo recaudo de aquéllos. (...)”

De la lectura de este texto se infiere que la retención es un mecanismo de pago anticipado de los tributos que tiene por finalidad garantizar el efectivo recaudo de los mismos.

Decantado lo anterior, tenemos que el sistema de retenciones, del impuesto de industria y comercio se encuentra autorizado en el numeral 3º del artículo 12 del decreto Ley 1421 del 21 de julio de 1993 y regulado en el Acuerdo 65 de 2002, el Decreto Reglamentario 271 del mismo año y las Resoluciones 23 del 2002 y 9 de 2004 de la Dirección Distrital de Impuestos, y algunas disposiciones aún vigentes del Decreto 053 de 1996.


En primera instancia, en lo que tiene que ver con el sistema de retenciones el Acuerdo 65 de 2002, determinó como agentes de retención en su artículo 7º a:

1. *Las entidades de derecho público;*
2. *Quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales;*
3. *Los que mediante resolución del Director Distrital de Impuestos se designen como agentes de retención en el impuesto de industria y comercio;*
4. *Los intermediarios o terceros que intervengan en operaciones económicas en las que se genere la retención del impuesto de industria y comercio, de acuerdo a lo que defina el reglamento.*

Así mismo, determina en su artículo 9º, las circunstancias en la cuales no se efectúa la retención en los siguientes casos:

- a) *Los pagos o abonos en cuenta que se efectúen a los no contribuyentes del impuesto de industria y comercio.*
- b) *Los pagos o abonos en cuenta no sujetos o exentos.*
- c) *Cuando el beneficiario del pago sea una entidad de derecho público.*
- d) *Cuando el beneficiario del pago sea catalogado como gran contribuyente por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y sea declarante del impuesto de industria y comercio en Bogotá, excepto cuando quien actúe como agente retenedor sea una entidad pública.*

De la misma forma vale la pena afirmar que el artículo 8º de la norma en comento, determina que los agentes de retención efectuarán la retención “*cuando intervengan en actos u operaciones que generen ingresos en actividades gravadas para el beneficiario*



*del pago o abono en cuenta.”, so pena de responsabilidad por el pago de las retenciones no practicadas.<sup>156</sup>*

Así mismo que *“Las retenciones se aplicarán al momento del pago o abono en cuenta por parte del agente de retención, lo que ocurra primero, siempre y cuando en la operación económica se cause el impuesto de industria y comercio en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.”*

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que es al sujeto de retención a quien le corresponde informar al agente retenedor su calidad de exento o no sujeto al impuesto en la Ciudad Capital, para que este último se abstenga de practicar la retención, o en su defecto debe informarle al agente retenedor su código de actividad y tarifa, para que el agente de retención efectúe la misma a la tarifa correspondiente.

Es decir que las retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio se efectuarán al momento del pago o abono en cuenta que haga el agente retenedor, al proveedor de bienes o servicios pero siempre y cuando la transacción económica que genera el impuesto se efectúe en jurisdicción del Distrito Capital.

Así mismo, encontramos que tanto el Acuerdo 65 de 2002 como su Decreto Reglamentario 271 de 2002, dejan abierta la facultad para que el Director Distrital de Impuestos mediante resolución establezca quienes pueden actuar como agentes de retención del impuesto de industria y comercio, dicha facultad fue ejercida inicialmente mediante Resolución 12 de 2002, la cual ya no tiene vigencia, y actualmente mediante Resoluciones 23 de 2002 y 9 de 2004.

De esta forma, no necesariamente se requiere ser contribuyente para ser catalogado como agente retenedor. En todos los casos se debe actuar como agente retenedor en la medida que la normativa vigente así lo imponga.

De otro lado, el artículo 10 del Acuerdo 65 pluricitado, regula el tema de la imputación de las retenciones que se les haya practicado a los contribuyentes, ordenando:

**“Artículo 10. Imputación de la retención.** Los contribuyentes del impuesto de industria y comercio a quienes se les haya practicado retención, deberán llevar el monto del impuesto que se les hubiere retenido como un abono al pago del impuesto a su cargo, en la declaración del período durante el cual se causó la retención. En los casos en que el impuesto a cargo no fuere suficiente, podrá ser abonado hasta en los seis períodos inmediatamente siguientes”.

Para facilitar la comprensión acerca de que tipo de persona le retiene a las demás veamos el siguiente cuadro ilustrativo, en el cual en la primera columna se indican los posibles agentes de retención y en forma horizontal en la primera fila se listan los posibles sujetos de retención cuando realicen actividades gravadas:

---

<sup>156</sup> **Decreto 271 de 2002.- Artículo 2º Responsabilidad por la retención.** Los agentes de retención del impuesto de industria y comercio responderán por las sumas que estén obligados a retener. Las sanciones impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes serán de su exclusiva responsabilidad.

	Entidades Púlicas	Grandes Contribuyentes	Consortios y Uniones Temporales	Contribuyentes del Régimen Común	Transportadores	Contribuyentes del Régimen Simplificado	Profesionales independientes del régimen común
Entidades Púlicas	NO	SI	NO	SI	SI	SI	SI
Grandes Contribuyentes	NO	NO	NO	SI	SI	SI	SI
Consortios y Uniones Temporales	NO	NO	NO	SI	NO	SI	SI
Contribuyentes del Régimen Común	NO	NO	NO	NO	NO	SI	SI
Transportadores	NO	NO	NO	SI	SI	SI	SI
Contribuyentes del Régimen Simplificado	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO

Ahora bien, en relación con el reintegro de los valores retenidos en exceso, el artículo 6 del D.R 271 de 2002, prescribe:

**“Artículo 6° Procedimiento cuando se efectúan retenciones del impuesto de industria y comercio por mayor valor.** Cuando se efectúen retenciones del impuesto de industria y comercio por un valor superior al que ha debido efectuarse, **siempre y cuando no se trate de aplicación de tarifa en los casos que no se informe la actividad,**<sup>157</sup> el agente retenedor reintegrará los valores retenidos en exceso, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañando las pruebas cuando a ello hubiere lugar.

En el mismo período en que el retenedor efectúe el respectivo reintegro, descontará este valor de las retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio por declarar y consignar. Cuando el monto de las retenciones sea insuficiente, podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos siguientes”.

Del análisis de la normativa acabada de transcribir, surge de manera palmaria que en los eventos de reintegro de los mayores valores retenidos, el agente retenedor procederá a devolverlos sin que para ello se requiera que las declaraciones en las que se consigne los valores retenidos no hayan adquirido firmeza<sup>158</sup> así como tampoco se exige satisfacer el presupuesto de corrección de las declaraciones que disminuye el valor a pagar para efecto de establecer el saldo a favor a devolver por el concepto señalado<sup>159</sup>, basta que el afectado con la retención formule solicitud escrita

<sup>157</sup> **Acuerdo 65 de 2002.- Artículo 11. Tarifa de retención.** La tarifa de retención del impuesto de industria y comercio será la que corresponda a la respectiva actividad. Cuando el sujeto de retención no informe la actividad o la misma no se pueda establecer, la tarifa de retención será la tarifa máxima vigente para el impuesto de industria y comercio dentro del período gravable y a esta misma tarifa quedará gravada la operación. Cuando la actividad del sujeto de retención sea públicamente conocida y éste no lo haya informado, el agente retenedor podrá aplicar, bajo su responsabilidad, la tarifa correspondiente a la actividad.

<sup>158</sup> **ART. 24.- Firmeza de la declaración privada.** La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. También quedará en firme la declaración tributaria si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó

acompañando las pruebas cuando a ello hubiere lugar **y demuestre que no ha llevado el monto del impuesto que se le hubiere retenido en exceso como un abono al pago del impuesto a su cargo, en la declaración del período durante el cual se causó la retención**, para que el agente retenedor proceda a reintegrar dichas sumas, claro está, siempre y cuando no se trate de la aplicación de la tarifa sanción, por no informar el código de actividad.

Así mismo, indica el procedimiento señalado que el agente de retención de su Reteica por pagar futuro, podrá descontar las sumas devueltas sin que se establezca límite de plazo para efectuar este descuento.

De lo expuesto, se derivan dos conclusiones: primero, que procede la devolución de reteica practicada en exceso independientemente que las declaraciones presentadas tanto por el agente retenedor como del retenido se encuentren en firme; y segundo, que la devolución sólo es factible en la medida en que el afectado con la retención no haya llevado el monto del impuesto que se le hubiere retenido en exceso como un abono al pago del impuesto a su cargo, en la declaración del período durante el cual se causó la retención.

### **CONCEPTO No. 1190**

Ref: Rad. 2009IE11887 del 22-04-09

Tema: ICA

Subtema: Tratamiento tributario en el impuesto de industria y comercio que se origine en las actividades gravadas realizadas a través de los patrimonios autónomos, constituidos en virtud de fiducia mercantil.

### **Pregunta**

Solicita el consultante cómo debe proceder la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, ante la providencia de fecha 5 de febrero de 2009, proferida por el H. Consejo de Estado dentro de la radicación 16261, por medio de la cual se confirmó la sentencia de 20 de septiembre de 2006 expedida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca - Sección Cuarta Subsección "A", estimatoria de las pretensiones de la demanda de nulidad contra apartes del artículo 6 del Acuerdo Distrital 105 de 2003, emanado del Concejo de Bogotá D.C. y la totalidad del Concepto 1043 de 26 de julio de 2004, proferido por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos – Secretaría Distrital de Hacienda.

---

<sup>159</sup> Decreto Distrital 807 de 1993

**ART. 20.- Correcciones que implican disminución del valor a pagar o aumento del saldo a favor.** Cuando la corrección a las declaraciones tributarias implique la disminución del valor a pagar o el aumento del saldo a favor, serán aplicables los cuatro incisos del artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional.

**PAR.-** La sanción del veinte por ciento (20%) a que se refiere el artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional, solo será aplicable cuando la disminución del valor a pagar o el aumento del saldo a favor resulte improcedente.

En todo caso **tratándose** de la declaración del impuesto predial unificado, cuando el contribuyente propietario o poseedor haya determinado la base gravable en un valor superior al avalúo catastral, no procede la corrección por menor valor de la declaración inicialmente presentada por ese año gravable.



## Respuesta

Previo a avocar el estudio y análisis de la consulta planteada, es necesario precisar 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 los anteriores alcances se atenderá sus peticiones.

Vale la pena en primer lugar transcribir los siguientes apartes subrayados del artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003, expedido por el Concejo de Bogotá D.C y apartes del Concepto 1043 de 26 de julio de 2004.

### **“Artículo 6. Cumplimiento de las obligaciones tributarias de los patrimonios autónomos.**

*Para los efectos del impuesto predial unificado, del impuesto de industria y comercio y de los demás impuestos distritales que se originen en relación con los bienes o con actividades radicados o realizados a través de patrimonios autónomos constituidos en virtud de fiducia mercantil, será responsable en el pago de impuestos, intereses, sanciones y actualizaciones derivados de las obligaciones tributarias de los bienes o actividades del patrimonio autónomo el fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios. La responsabilidad por las sanciones derivadas del incumplimiento de obligaciones formales, la afectación de los recursos del patrimonio al pago de los impuestos y sanciones de los beneficiarios se regirá por lo previsto en el artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional.*

***Parágrafo:** Para los fines del procedimiento de cobro coactivo que haya de promoverse en relación con el impuesto predial unificado, del impuesto de industria y comercio y de los demás impuestos que se originen en relación con los bienes o con actividades radicados o realizados a través de patrimonios autónomos constituidos en virtud de fiducia mercantil, el mandamiento de pago podrá proferirse:*


*a. Contra el fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios sobre el fideicomiso, en su condición de deudor.*

*b. Contra la sociedad fiduciaria, para los efectos de su obligación de atender el pago de las deudas tributarias vinculadas al patrimonio autónomo, con los recursos de ese mismo patrimonio.*

*c. Contra los beneficiarios del fideicomiso, como deudores en los términos del artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional”.*

*El texto del artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional referido en la norma distrital, establece a efectos de las responsabilidades en las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones formales y la afectación de los recursos del patrimonio autónomo:*

**“ARTICULO 102. CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL.** <Artículo modificado por el artículo 81 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Para la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil se observarán las siguientes reglas:




1. Para los fines del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos originados en los contratos de fiducia mercantil se causan en el momento en que **se produce un incremento en el patrimonio del fideicomiso**, o un incremento en el patrimonio del cedente, cuando se trate de cesiones de derechos sobre dichos contratos. De todas maneras, al final de cada ejercicio gravable deberá efectuarse **una liquidación de las utilidades obtenidas en el respectivo período por el fideicomiso y por cada beneficiario**, siguiendo las normas que señala el Capítulo I del Título I de este Libro para los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación.

2. **Las utilidades obtenidas en los fideicomisos deberán ser incluidas en las declaraciones de renta de los beneficiarios, en el mismo año gravable en que se causan a favor del patrimonio autónomo, conservando el carácter de gravables o no gravables, y el mismo concepto y condiciones tributarias que tendrían si fueren percibidas directamente por el beneficiario.**

3. Cuando el fideicomiso se encuentre sometido a condiciones suspensivas, resolutorias, o a sustituciones, revocatorias u otras circunstancias que no permitan identificar a los beneficiarios de las rentas en el respectivo ejercicio, éstas serán gravadas en cabeza del patrimonio autónomo a la tarifa de las sociedades colombianas. En este caso, el patrimonio autónomo se asimila a una sociedad anónima para los fines del impuesto sobre la renta y complementarios. En los fideicomisos de garantía se entenderá que el beneficiario es siempre el constituyente.

4. Se causará el impuesto sobre la renta o ganancia ocasional en cabeza del constituyente, siempre que los bienes que conforman el patrimonio autónomo o los derechos sobre el mismo se transfieran a personas o entidades diferentes del constituyente. Si la transferencia es a título gratuito, el impuesto se causa en cabeza del beneficiario de los respectivos bienes o derechos. Para estos fines se aplicarán las normas generales sobre la determinación de la renta o la ganancia ocasional, así como las relativas a las donaciones y las previstas en los artículos 90 y 90-1 de este Estatuto.

5. **<Numeral modificado por el artículo 82 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:>** Con relación a cada uno de los patrimonios autónomos bajo su responsabilidad, los fiduciarios están obligados a cumplir las obligaciones formales señaladas en las normas legales para los contribuyentes, los retenedores y los responsables,



según sea el caso. Para tal efecto, se le asignará un NIT diferente al de la sociedad fiduciaria, que identifique en forma global a todos los fideicomisos que administre.

Las sociedades fiduciarias presentarán una sola declaración por todos los patrimonios autónomos. La sociedad fiduciaria tendrá una desagregación de los factores de la declaración atribuible a cada patrimonio autónomo a disposición de la DIAN para cuando esta lo solicite.

Los fiduciarios son responsables, por las sanciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales a cargo de los patrimonios autónomos así como de la sanción por corrección, por inexactitud, por corrección aritmética y de cualquier otra sanción relacionada con dichas declaraciones.

Con cargo a los recursos del fideicomiso, los fiduciarios deberán atender el pago de los impuestos de ventas, timbre y de la retención en la fuente, que se generen como resultado de las operaciones del mismo, así como de sus correspondientes intereses moratorios y actualización por inflación, cuando sean procedentes.

Cuando los recursos del fideicomiso sean insuficientes, los beneficiarios responderán solidariamente por tales impuestos retenciones y sanciones.


**6. Las utilidades acumuladas en los fideicomisos, que no hayan sido distribuidas ni abonadas en las cuentas de los correspondientes beneficiarios, deberán ser determinadas por el sistema de causación e incluidas en sus declaraciones de renta.**

Cuando se den las situaciones contempladas en el numeral 3. de este artículo se procederá de acuerdo con lo allí previsto.

**PARAGRAFO.** Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 23-1 de este Estatuto, el fiduciario deberá practicar retención en la fuente sobre los valores pagados o abonados en cuenta, susceptibles de constituir ingreso tributario para los beneficiarios de los mismos, a las tarifas que correspondan a la naturaleza de los correspondientes ingresos, de acuerdo con las disposiciones vigentes.

**PARÁGRAFO 2o.** <Parágrafo adicionado por el artículo 82 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Sin perjuicio de las responsabilidades establecidas en este artículo, en la acción de cobro, la administración tributaria podrá perseguir los bienes del fideicomiso.” (negritas y cursivas fuera de texto).

**Concepto 1043 de 26 de julio de 2004:**



“...En consecuencia, no solamente está previsto que las fiduciarias deben cumplir las obligaciones formales atribuibles a los patrimonios autónomos, sino que pueden ser sancionadas por su incumplimiento.


Y no se piense, al respecto, que los patrimonios autónomos no pueden tener obligaciones formales a su cargo con el argumento de que no son personas en derecho. En realidad, considerando que las normas deben tener un efecto útil, hay que entender que las obligaciones formales a que se refiere el artículo 11-1 son precisamente las que corresponden a hechos generadores imputables a operaciones, a actos o a hechos que tengan lugar por intermedio del patrimonio autónomo.

Es lo que ocurre, precisamente, con el impuesto de industria y comercio tributo que, como se sabe, recae sobre el ejercicio de actividades industriales o comerciales.

Nadie puede negar que si en un patrimonio autónomo se radica un establecimiento de comercio la actividad comercial de que se trate tiene lugar a través del patrimonio autónomo y, por consiguiente, es perfectamente claro que la obligación formal de declarar debe cumplirla la sociedad fiduciaria, porque así lo impone la norma en comentario.

Es algo similar a lo que sucede con el impuesto sobre las ventas por operaciones realizadas con el concurso de los patrimonios autónomos. En esos casos, conforme a lo previsto por el numeral 5° del artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional, la sociedad fiduciaria debe cumplir la obligación de presentar la declaración de ventas aunque no ostente la condición de responsable del impuesto sobre las ventas condición que, a no dudarlo, y por razones que ya han quedado expuestas en páginas anteriores, debe predicarse del fideicomitente o constituyente”.

Habiéndose declarada la nulidad de los apartes subrayados del artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003 y el Concepto 1043, a través de la sentencia del 5 de febrero de 2009, con ponencia de la Consejera, Dra. Martha Briceño y reconocido por el H. Consejo de Estado que ni la Ley 14 de 1983 ni el Decreto Nacional 1421 de 1993 incluyeron los patrimonios autónomos como sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, al limitar dicha subjetividad pasiva a las personas naturales, personas jurídicas y sociedades de hecho, surge la siguiente pregunta: Hoy por hoy **¿Quién es el sujeto pasivo obligado a pagar no solo el impuesto de industria y comercio, por cuenta de las actividades gravadas, desarrolla a través de los patrimonios autónomos que se conforman por la celebración de un contrato de fiducia mercantil sino también las sanciones (incluida la moratoria) generadas por el no cumplimiento oportuno y exacto de dicho deber social?** La respuesta positiva a este interrogante, la encontramos en las normas nacionales vigentes de naturaleza comercial y tributarias así como también en las distritales tributarias, las cuales se presumen constitucionales y legales y son obligatorias mientras no hayan sido retiradas del ordenamiento jurídico colombiano a




través de una declaratoria de inexecutableidad o de nulidad efectuadas por los órganos que integran las jurisdicciones constitucional y de lo contencioso administrativa.

En desarrollo del anterior enunciado, se precisa partir de la noción de la figura contractual de la fiducia mercantil como “... *el negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario. Una persona puede ser al mismo tiempo fiduciante y beneficiario. Solo los establecimientos de crédito y las sociedades fiduciarias, especialmente autorizados por la Superintendencia Bancaria, podrán tener la calidad de fiduciarios*” (art. 1226 del Co. de Co), siendo su objeto el de enajenar o administrar los bienes fideicomitados, para el cumplimiento de una finalidad encomendada, consistente en una obligación de dar, hacer o no hacer, que debe cumplirse en relación a dicho patrimonio fideicomitado y frente al beneficiario. En dicho contrato típico se constituyen como partes, el fiduciante o fideicomitente o constituyente a quien corresponde la carga de la transferencia de los bienes y la determinación del objeto; el fiduciario, persona jurídica constituida expresamente para ejecutar este tipo de contratos, quien administra o enajena el patrimonio fideicomitado en cumplimiento del encargo hecho por el fiduciante, y el beneficiario, aquél en cuyo favor se celebró el contrato.

En términos que se resumen libremente a continuación, el H. Consejo de Estado, en relación con este punto, ha expresado que como característica esencial de este negocio jurídico vale la pena destacar que los bienes que el fiduciante transfiere al fiduciario, salen definitivamente del patrimonio de aquél y no forman parte del patrimonio de éste, dando lugar a la constitución de un patrimonio autónomo afecto únicamente al servicio de los fines del contrato, independiente también de los demás bienes adscritos a otros negocios fiduciarios. En efecto, en desarrollo del contrato de fiducia, se transfiere el dominio de los bienes fideicomitados al fiduciario, para el cumplimiento de un determinado fin, pero los mismos tampoco entran a hacer parte del patrimonio propio de la sociedad fiduciaria, por constituir desde ese momento, un patrimonio autónomo sin personería jurídica del que sólo se puede disponer para llevar a cabo la finalidad encomendada y que por tanto tampoco constituye garantía de los acreedores de la sociedad fiduciaria. Por lo anterior, el fiduciario está en la obligación de mantener separados contablemente los bienes fideicomitados, de los suyos propios y de los demás negocios fiduciarios. El patrimonio autónomo así conformado, a pesar de no tener personería jurídica, puede ser sujeto de derechos y obligaciones como consecuencia de la administración que de él haga la sociedad fiduciaria, que lo representa, al servicio del contrato de fiducia, pues el objeto de éste determina el manejo de los bienes y las obligaciones de la fiduciaria, como quiera que el patrimonio fideicomitado debe destinarse al cumplimiento de la finalidad indicada.

En atención a sus características especiales, el contrato fiduciario sólo puede celebrarse a través de las sociedades fiduciarias, que por ser sociedades de servicios financieros cuya actividad es de interés público, están sujetas a las normas de los establecimientos bancarios, tienen objeto exclusivo y deben constituirse como sociedades anónimas o cooperativas, cuando sean filiales de entidades de la misma naturaleza. En




consecuencia, su capacidad jurídica como sociedades comerciales que son, según lo previsto en los artículos 99 y 100 del Código de Comercio, debe circunscribirse a las actividades derivada de su objeto social, expresamente autorizadas por el legislador, *en virtud del cual gestiona negocios ajenos*, de suerte que se le permite efectuar transacciones en desarrollo tanto de su objeto social principal, como de las actividades propias de la sociedad.

Conforme a lo anterior caben dos precisiones, a saber: *La primera*, para advertir que la sociedad fiduciaria está obligada a mantener separados jurídica y contablemente los bienes objeto de la fiducia, afectos a un determinado fin, de su activo propio y de los demás negocios fiduciarios, *de manera que siempre sea posible establecer a qué negocio o negocios corresponde determinado bien o transacción*, e igualmente a individualizar cuando se efectúen depósitos bancarios con dinero proveniente de negocios fiduciarios, que no puede aparecer como propio. *La segunda*, relativa a que en virtud de tal obligación, al momento de la liquidación de una sociedad de esta naturaleza, debe conformarse la masa de la liquidación, con todos los bienes actuales y futuros de la entidad que se liquida o que ha sido intervenida, pues la totalidad de su patrimonio constituye la prenda general de sus acreedores, por lo cual consecuentemente se excluyen entre otros, los bienes que tenga la entidad en calidad de depositario o fiduciario, pues como ya se explicó, estos no hacen parte del patrimonio de la sociedad y por ende no integran la garantía general de sus acreedores<sup>1</sup>.

De otra parte se debe destacar que el impuesto de industria y comercio se genera por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos, por así disponerlo el artículo 32 del D. D 352 de 2002; lo cual no está condicionado al medio que se utilice para la actividad generadora de los ingresos gravables por lo que el criterio para determinar si una persona es sujeto pasivo del tributo es la realización de tales actividades, luego, este impuesto también se causa en las actividades gravadas, desarrolladas a través de patrimonios autónomos constituidos por contratos de fiducia.

Nótese que el precepto contenido en el artículo 6 del cuerdo 105 de 2003, se refiere a las actividades realizadas a través de patrimonios autónomos constituidos en virtud de fiducia mercantil, luego, en la medida en que se realicen actividades industriales, comerciales y de servicios gravadas con el impuesto de industria y comercio, como consecuencia de la ejecución del contrato de fiducia, nace la obligación y la responsabilidad del pago del impuesto, intereses, sanciones y actualizaciones en cabeza del fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios sobre el fideicomiso, en su condición de deudor, tal como lo ordena dicha norma.

Consecuente con lo expuesto, no hay que confundir la pasividad en el impuesto de industria y comercio con la figura de patrimonio autónomo, el cual no ha sido señalado por la normativa tributaria distrital como sujeto pasivo de las obligaciones tributarias que se derivan de dicho gravamen pero si como medio a través del cual el inversionista realiza la actividad gravada y que se constituye en consecuencia en la fuente de sus ingresos. En efecto, si por la celebración de un contrato de fiducia se conforma un



patrimonio autónomo que no posee personería jurídica, ello no significa que no haya alguien que participe e intervenga en las relaciones jurídicas que se susciten para la consecución de la finalidad prevista por el constituyente, pues el artículo 1234 del Código de Comercio establece, entre otros, como deberes indelegables de la sociedad fiduciaria, además de los previstos en el acto constitutivo, *realizar diligentemente todos los actos necesarios para la consecución de la finalidad de la fiducia; invertir los bienes provenientes del negocio fiduciario en la forma y con los requisitos previstos en el acto constitutivo, salvo que se le haya permitido obrar del modo que más conveniente le parezca y procurar el mayor rendimiento de los bienes objeto del negocio fiduciario, para lo cual todo acto de disposición que realice será siempre oneroso y con fines lucrativos, salvo determinación contraria del acto constitutivo*, deberes que se traducen en la gestión de negocios ajenos, concretamente, del fideicomitente, quien en virtud de la normativa tributaria local pluricitada, esto es, los apartes del artículo 6 del Acuerdo Distrital 105 de 2003, que no fueron declarados nulos por el H. Consejo de Estado, en la sentencia calendada el 5 de febrero de 2009, proferida dentro de la radicación 16261, es el llamado a responder por el impuesto de industria y comercio relacionado con los ingresos generados por las actividades desarrolladas por las fiduciarias como consecuencia del objeto del negocio fiduciario encomendado.

Aunado a lo expuesto encontramos que el numeral 2 del artículo 102 y el párrafo del artículo 271 del Estatuto Tributario Nacional, ya transcrito, determina que los fideicomitentes o beneficiarios de los fideicomisos deberán tener como ingresos propios las utilidades arrojadas por los patrimonios autónomos cada año, valor que debe ser certificado por la sociedad fiduciaria correspondiente.

#### **A MANERA DE CONCLUSIÓN**

- La aplicación de los preceptos legales contenidos en los artículos 102 y 271-1 del Estatuto Tributario Nacional (Decreto Ley 624 DE 1989), 1226 y 1234 del Código de Comercio (Decreto 410 de 1971) y 6 del Acuerdo Distrital 105 de 2003, se imponen ante la ausencia de otras disposiciones jurídicas que regulen el tema del tratamiento tributario frente al impuesto de industria y comercio que se origine en las actividades gravadas realizadas a través de patrimonios autónomos, constituidos en virtud de fiducia mercantil.
- Que el responsable en el pago del impuesto de industria y comercio, intereses, sanciones y actualizaciones derivados de las obligaciones tributarias de las actividades del patrimonio autónomo lo es el fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios, esto en virtud, que el deber social de contribuir a los gastos e inversiones del Distrito Capital de Bogotá, dentro de los conceptos de justicia y equidad (arts. 1 del D.D 352 de 2002 y 2 del D. D 807 de 1993), como emanación del principio fundante de solidaridad social (art. 1 de la C.N), es un imperativo que debe ser cumplido por quienes participando en la vida social, realizan directa o indirectamente cualquiera de las actividades gravadas (industrial, comercial o de servicios) que constituyen el hecho generador del tributo en cuestión, del cual no es ajeno el fideicomitente, quien realiza dichas actividades a través de la sociedad fiduciaria, entendida como una persona jurídica que gestiona negocios ajenos, esto es, del fideicomitente, procurando con ello el mayor rendimiento de los bienes objeto del negocio fiduciario, para lo cual todo acto de disposición que realice será siempre oneroso y con fines lucrativos, salvo determinación contraria del acto constitutivo.

- Que como las sociedades fiduciarias al final de cada ejercicio gravable deberán efectuar una liquidación de las utilidades obtenidas en el respectivo período por el fideicomiso y por cada beneficiario y teniendo en cuenta que las utilidades acumuladas en los fideicomisos, que no hayan sido distribuidas ni abonadas en las cuentas de los correspondientes beneficiarios, deberán ser determinadas por el sistema de causación se colige que el fideicomitente, en un contrato de fiducia mercantil sujeto o no a condición, deberá cumplir con las obligaciones tributarias sustancial y formal de declarar y pagar el impuesto de industria y comercio en el período sexto de la respectiva vigencia fiscal, determinando el impuesto que corresponda respecto de los ingresos efectivamente recibidos, de la sociedad fiduciaria o abonados en cuenta, por él como beneficiario o por un tercero que haya designado en tal calidad.

NOTA DE RELATORÍA: VER CONCEPTO 1043

---

<sup>i</sup> Consejo de Estado, sentencia de 26 de julio de 1996, Exp. 7739, C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo.

## CONCEPTO No 1195

Ref.: Su consulta radicada 2009ER65952 del 9 de julio de 2009

Tema: Industria y Comercio

Subtema: Aportes obligatorios de salud y pensión son deducibles de la retención en la fuente efectuada a título de industria y comercio en los contratos de prestación de servicios.

### Pregunta

La peticionaria solicita concepto acerca del manejo de la base para el cálculo de retención de industria y comercio de los contratos de prestación de servicios, con el fin de que se le señale si son deducibles de esta base los aportes obligatorios de salud y pensión que efectúan la personas independientes, en razón que estos son recursos parafiscales no sujetos a retención en la fuente.

### 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, es competencia de esta oficina la interpretación general y abstracta de las normas tributarias distritales, como se dijo inicialmente y bajo éstos parámetros absolveremos sus inquietudes.

En primer lugar consideramos precisar que son recursos parafiscales, para este efecto traemos a colación lo señalado por la Corte Constitucional, en Sentencia C - 711 de



---

2001, al observar que los recursos parafiscales tienen tres elementos materiales, a saber:

- "1. Obligatoriedad: El recurso parafiscal es de observancia obligatoria por quienes se hallen dentro de los supuestos de la norma creadora del mencionado recurso, por tanto el Estado tiene el poder coercitivo para garantizar su cumplimiento.
2. Singularidad: En oposición al impuesto, el recurso parafiscal tiene la característica de afectar un determinado y único grupo social o económico.
3. Destinación sectorial: Los recursos extraídos del sector o sectores económicos o sociales determinados se revierten en beneficio exclusivo del sector o sectores"

Estas precisiones jurisprudenciales se hallan en fiel concordancia con la definición legal que sobre contribuciones, parafiscales estipula el artículo 29 del Decreto 111 de 1996 o estatuto orgánico del presupuesto público.

Poniendo en un extremo los elementos que anuncian la parafiscalidad, y en el otro los aportes para salud y pensiones, se tiene: 1. Los mencionados aportes son de observancia obligatoria para empleadores y empleados, teniendo al efecto el Estado poder coercitivo para garantizar su cumplimiento; 2. Dichos aportes afectan, en cuanto sujetos pasivos, a empleados y empleadores, que a su turno conforman un específico grupo socioeconómico. 3. El monto de los citados aportes se revierte en beneficio exclusivo del sector integrado por empleadores y empleados.

Consecuentemente ha de reconocerse que los aportes a salud y pensiones son de naturaleza parafiscal." (Resaltado fuera de texto).

En desarrollo del mandato constitucional, el artículo 9 de la Ley 100 de 1993 dispone que " *No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad social para fines diferentes a ella.*"

Igualmente, el literal m) del artículo 13 de la Ley 100 de 1993, adicionado por el artículo 2 de la Ley 797 de 2003, señala como una de las características del Sistema General de Pensiones que " *Los recursos del Sistema General de Pensiones están destinados exclusivamente a dicho sistema y no pertenecen a la Nación, ni a las entidades que los administran.*"

La destinación específica de la que hablan las normas constitucionales y legales, es aplicable a los aportes obligatorios dentro del Sistema General de Pensiones, los cuales no son disponibles para el afiliado, salvo para efectos del reconocimiento de una pensión.

Es así como en el Régimen Solidario de Prima Media con Prestación Definida la no disposición de los recursos se deduce de una de sus características. "*Los aportes de los afiliados y sus rendimientos constituyen un fondo común de naturaleza pública, que garantiza el pago de las prestaciones de quienes tengan la calidad de pensionados en cada vigencia, los respectivos gastos de administración y la constitución de reservas de acuerdo con lo dispuesto en la presente ley*". (Artículo 32 de la Ley 100 de 1993).

---

En el Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad, la no disposición de recursos se establece de manera expresa en el artículo 63 de la Ley 100 de 1993 cuando ordena: "*las sumas existentes en las cuentas individuales de ahorro pensional, sólo podrán ser utilizadas para acceder a las pensiones de que trata este título, salvo lo dispuesto el artículo 85 y 89 de la presente ley*".

En concordancia con lo anterior, el artículo 135 de la Ley 100 de 1993, preceptúa que los recursos de los fondos de pensiones del Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad, los recursos de los fondos de reparto de Régimen de Prima Media con Prestación Definida, los recursos de los fondos para el pago de los bonos y cuotas partes de los bonos pensionales y los recursos del fondo de solidaridad pensional, gozan de exención de toda clase de impuestos del orden nacional.

Cuando se trata de aportes obligatorios, sin importar el régimen al que pertenezcan, el afiliado carece de la facultad de goce y disposición, porque tal y como fue advertido, los recursos del Sistema General de Pensiones no son disponibles para él, salvo para efectos del reconocimiento de una pensión, mientras no se cumpla tal condición, dichas sumas conservarán el status constitucional de recursos parafiscales, independientemente del régimen que hagan parte, constituyendo una expectativa para el aportante.

En conclusión los aportes obligatorios para salud y pensión tienen naturaleza parafiscal y en consecuencia no pueden ser gravados por ningún tipo de impuesto, afirmación ésta que se encuentra respaldada en reiterada jurisprudencia a manera de ejemplo citamos las siguientes:

La Corte Constitucional en sentencia SU-480 de 1997, destacó que al delegarse la prestación del servicio público de salud a una entidad particular, ésta ocupa el lugar del Estado para algo muy importante cual es la prestación de un servicio público; pero eso no excluye que la entidad aspire obtener una legítima ganancia, porque así está diseñado el sistema. En este orden de ideas añade que lo principal es que se tenga conciencia de que lo que se recauda no pertenece a las EPS, ni mucho menos entra al presupuesto nacional ni a los presupuestos de las entidades territoriales, sino que pertenece al sistema general de seguridad social en salud, es, pues, una contribución parafiscal.

Por esta razón, en esta providencia se expresa que no puede ser indiferente al equilibrio estructural del Sistema Nacional de Seguridad Social en Salud, al plan obligatorio de salud del régimen subsidiario y a los principios de universalidad y solidaridad que deben ir paralelos. La vigilancia de estos preceptos forma parte de uno de los objetivos del Estado social de derecho: la solución de las necesidades insatisfechas de salud (Art. 366 C. P.).

Y en cuanto a los recursos parafiscales comenta que lo importante para el sistema es que los recursos lleguen y que se destinen a la función propia de la seguridad social.

---

Sentencia C-1040 de 2003, por medio de la cual se decidió la demandada de inconstitucionalidad presentada contra el artículo 111 (parcial) de la Ley 788 de 2002. En esta providencia después de hacer un análisis del sistema de salud imperante en la actualidad, la Corte Constitucional concluye que la UPC tiene carácter parafiscal y todos los recursos que la integran, tanto administrativos como los destinados a la prestación del servicio, no pueden ser objeto de ningún gravamen, porque constituyen un medio necesario para alcanzar una finalidad de carácter constitucional y son la condición sine qua non para atender la salud como servicio público a cargo del Estado. Por otro lado determina que los recursos que captan tanto las EPS como las IPS que excedan los recursos exclusivos para prestación del POS son rentas que pueden ser gravadas con impuestos que den, a los recursos captados, una destinación diferente a la seguridad social.

Sentencia C-155 de 2004. En esta sentencia se señaló que los recursos del régimen de pensiones son contribuciones parafiscales de destinación específica.

Sentencia C-1379 de 2000. En esta providencia se expresó que los recursos del régimen de pensiones como recursos parafiscales no entran al Presupuesto General de la Nación.

Es de anotar que el artículo 127 del Decreto Distrital 807 de 1993, al regular la aplicabilidad del sistema de retenciones en el impuesto de industria y comercio de Bogotá, estipula:

“(…) ART. 127 Aplicabilidad del sistema de retenciones. El sistema de retenciones se regirá en lo aplicable a la naturaleza del impuesto de industria y comercio por las normas específicas adoptadas por el Distrito Capital y las generales del sistema de retenciones aplicables al impuesto sobre la renta y complementarios (…)”.

En relación con este tópico, el Decreto Nacional 2271 del 18 de junio de 2009, al reglamentar parcialmente el Estatuto Tributario Nacional, en su artículo 4º, dispone:

(…)ARTÍCULO 4º. Disminución de la base para trabajadores independientes. El monto total del aporte que el trabajador independiente debe efectuar al Sistema General de Seguridad Social en Salud es deducible. En este caso, la base de retención en la fuente al momento del pago o abono en cuenta, se disminuirá con el valor total del aporte obligatorio al Sistema General de Seguridad Social en Salud realizado por el independiente, que corresponda al periodo que origina el pago y de manera proporcional a cada contrato en los casos en que hubiere lugar. En tal sentido, no se podrá disminuir la base por aportes efectuados en contratos diferentes al que origina el respectivo pago y el monto a deducir no podrá exceder el valor de los aportes al Sistema General de Seguridad Social en Salud que le corresponda efectuar al independiente por dicho contrato.

Parágrafo 1º. Para los efectos previstos en el presente artículo, el trabajador independiente deberá adjuntar a su factura, documento equivalente o a la cuenta de cobro, si a ello hubiere lugar, un escrito dirigido al agente retenedor en el cual

---

certifique bajo la gravedad de juramento, que los documentos soporte del pago de aportes obligatorios al Sistema General de Seguridad Social en Salud corresponden a los ingresos provenientes del contrato materia del pago sujeto a retención. En el caso de que su cotización alcance el tope legal de veinticinco (25) salarios mínimos legales mensuales vigentes, por la totalidad de sus ingresos por el respectivo periodo de cotización deberá dejar expresamente consignada esta situación.

Parágrafo 2°. Los agentes retenedores serán responsables por las sumas deducidas en exceso provenientes de aportes diferentes al contrato que origina el pago o abono en cuenta **sujeto a retención**.(...)”. (Se resalta).

## Conclusiones

Conforme con todo lo señalado, los aportes obligatorios de salud y de pensiones que debe realizar el trabajador independiente, por ser recursos parafiscales no pueden ser gravados por ningún tipo de impuesto, razón por la cual los mismos deben ser deducidos de la base de retención en la fuente del impuesto de industria y comercio.

El valor a retener en el impuesto de industria y comercio, es el que resulte de aplicar la tarifa establecida por cada actividad al valor del pago o abono en cuenta, menos los aportes obligatorios de salud y pensión asociados al contrato que origina dicho pago o abono en cuenta sujeto a retención.

## CONCEPTO No 1199

Ref: Radicación 2009ER45781 del 05 de junio de 2009.

Tema: Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros

Subtema: Base de retención Cooperativas de Trabajo Asociado.- No sujeción de aportes a salud

## Pregunta

Actuando en calidad de Gerente de CUIDADOS PROFESIONALES, Cooperativa de Trabajo Asociado, pregunta usted sobre qué base debe efectuarse la retención a la empresa que regenta, cuando presta un servicio de salud en calidad de contratista, tratándose del impuesto de industria y comercio.

Igualmente, inquiera a este Despacho acerca de cuál es la base de retención aplicable en el caso contrario, es decir, cuando es la Cooperativa de Trabajo Asociado la que efectúa el pago o abono en cuenta.

## Respuesta

Para dar cabal contestación a su inquietud, es necesario desglosar el análisis, de la siguiente manera:

---

## *1. Cooperativa de trabajo asociado como sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.*

Es necesario en este punto analizar el concepto de Cooperativa de Trabajo Asociado; entendido como tal a las empresas asociativas sin ánimo de lucro, que vinculan el trabajo personal de sus asociados y sus aportes económicos para la producción de bienes, ejecución de obras, o la prestación de servicios en forma autogestionaria (Art. 1 Decreto 468/90), lo que quiere decir que los trabajadores asociados son simultáneamente los aportantes y los gestores de su Cooperativa, siendo este un requisito básico para ejercer su actividad o su objeto social en la comunidad.

Una cooperativa de trabajo asociado es, entonces, aquella que constituyen personas naturales para que dicha entidad les proporcione un puesto de trabajo. Como todos los asociados deben trabajar en la cooperativa, se da una identidad entre los empleadores y los trabajadores, de tal suerte que no se puede hablar de contrato de trabajo, ni de salario, porque las dos partes de la relación laboral son las mismas personas. Las relaciones de trabajo se rigen, en consecuencia, por lo estipulado en los estatutos y reglamentos. En el caso de que excepcionalmente se contraten trabajadores no asociados, éstas relaciones sí se rigen por las normas del Código Sustantivo del Trabajo. (artículo 59 de la Ley 79 de 1988)

Por otro lado los artículos 7 y 17 del Decreto 4588 de 2006 y de la Ley 1233 de 2008 , señalan que las Cooperativas y Pre cooperativas de Trabajo Asociado no podrán actuar como empresas de intermediación laboral, ni disponer del trabajo de los asociados para suministrar mano de obra temporal a usuarios o a terceros beneficiarios, o remitirlos como trabajadores en misión con el fin de que estos atiendan labores o trabajos propios de un usuario o tercero beneficiario del servicio o permitir que respecto de los asociados se generen relaciones de subordinación o dependencia con terceros contratantes.

De esta manera, se concluye en este ítem que no es posible que exista una intermediación entre los trabajadores asociados cooperados y la compañía contratante, al entenderse como dineros para terceros los recibidos por la Cooperativa de Trabajo Asociado, a nombre de los cooperados.

Ahora bien, el Decreto Distrital 352 de 2002, en su artículo 32 al definir el hecho generador del impuesto de industria y comercio, establece:

“Artículo 32. Hecho generador.

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

---

De la misma forma y teniendo en cuenta que el hecho generador del impuesto de industria y comercio en Bogotá, lo constituye la realización en su jurisdicción de manera directa o indirecta, permanente u ocasional, con establecimiento de comercio o sin él de actividades industriales, comerciales o de servicios, entraremos a recordar qué debemos entender por cada una de estas, conforme con los artículos 33 a 35 del Decreto Distrital 352 de 2002:

“Artículo 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.

Artículo 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.

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.”

De lo anterior se concluye que de la realización del hecho generador del impuesto de industria y comercio deviene la obligación de declarar y pagar el mismo, para el caso de Bogotá, respecto de las cooperativas de trabajo asociado, cuyo objeto es la prestación de servicios en jurisdicción del Distrito Capital, a través de sus trabajadores cooperados, a las empresas que así lo requieran.

## *2. Retención a una cooperativa de trabajo asociado*

Sobre el particular, es necesario advertir que este Despacho inicialmente manifestó, a través de los Conceptos 1178 del 02 de octubre de 2008 Y 1185 del 16 de diciembre de 2008, que la retención tratándose de las Cooperativas de Trabajo Asociado, cuando ejercían actividades de intermediación, se efectuaba sobre la totalidad de la operación en el momento del pago o abono en cuenta que hagan los agentes retenedores, a la tarifa vigente, distribuyéndose la retención de acuerdo al porcentaje que representen los ingresos propios y los pagos o abonos en cuenta que se hagan al trabajador asociado cooperado

Tanto el Concepto 1178 como el 1185 de 2008 eran concordantes en establecer que, como se manifestó anteriormente, la base de la retención debía ser la totalidad de la operación en el momento del pago o abono en cuenta, a la tarifa vigente.

Se considera necesario modificar los mencionados conceptos, por las siguientes razones:

La Ley 863 de 2003 en el artículo 53, adiciona el artículo 102-3 del Estatuto Tributario Nacional al señalar lo siguiente:

---

“Distribución de los ingresos en la cooperativa de Trabajo Asociado. En los servicios que presten las cooperativas de trabajo asociado, para efectos de los impuestos nacionales y territoriales, las empresas deberán registrar el ingreso así: para los trabajadores asociados cooperados la parte correspondiente a la compensación ordinaria y extraordinaria de conformidad con el reglamento de compensaciones y para la cooperativa el valor que corresponda una vez descontado el ingreso de las compensaciones entregado a los trabajadores asociados cooperados, lo cual forma parte de su base gravable”. (se remarca)

Entonces con este nuevo artículo del estatuto se excluyen de la base gravable de la cooperativa los ingresos correspondientes a las compensaciones que se darán a los trabajadores socios de la cooperativa.

Los ingresos que reciben las cooperativas de trabajo asociado por la prestación de servicios está conformado por dos partes, una de ellas que constituye la retribución que se da a los asociados comúnmente conocida como compensación y otra la parte de los gastos de administración definidos para el ente cooperativo y se deben registrar contablemente siguiendo la clasificación y dinámicas establecidas en el Plan Único de Cuentas del Sector Solidario, destacando que en esa dinámica se encuentra modificada la parte de los ingresos que se ha de entregar a los cooperados como compensación por el trabajo realizado, conforme al artículo 102-3 del E.T.N., al consagrarse que no se trata de ingresos propios de la entidad solidaria sino que se trata de ingresos propios de los socios, captados por el ente cohesionante de los mismos, que es la entidad cooperativa. Esto es, se trata de valores recibidos para terceros y así ha de registrarse contablemente. Dichos ingresos, por lo mismo no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio de la cooperativa.

La parte de los ingresos que va para la cooperativa una vez descontado el ingreso de las compensaciones entregado a los trabajadores asociados cooperados, lo cual si forma parte de su base gravable, se registrará como ingreso propio de la entidad en una de las cuentas en una de las cuentas del PUC, según sea la actividad que desarrolle la cooperativa, es decir su objeto social y liquidará el impuesto a la tarifa que corresponda según el Código de Actividad.

En cuanto a la parte del ingreso que se entrega como compensaciones a los socios de la cooperativa conviene aclarar que constituyen renta de trabajo en los términos del artículo 103 del E.T.N.

“ARTICULO 103. DEFINICION. Se consideran rentas exclusivas de trabajo, las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales.

PARAGRAFO 1o. Para que sean consideradas como rentas de trabajo las compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo, la precooperativa o cooperativa de trabajo asociado, deberá tener registrados sus regímenes de trabajo y compensaciones en el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social y los trabajadores

---

asociados de aquellas deberán estar vinculados a regímenes de seguridad social en salud y pensiones aceptados por la ley, o tener el carácter de pensionados o con asignación de retiro de acuerdo con los regímenes especiales establecidos por la ley. Igualmente, deberán estar vinculados al sistema general de riesgos profesionales. (Resaltado fuera del texto)

Las Cooperativas de Trabajo Asociado, son empresas asociativas sin ánimo de lucro, que vinculan el trabajo personal de sus asociados y sus aportes económicos para la producción de bienes, ejecución de obras, o la prestación de servicios en forma autogestionaria (Art. 1 Decreto 468/90), lo que quiere decir que los trabajadores asociados son simultáneamente los aportantes y los gestores de su Cooperativa, siendo este un requisito básico para ejercer su actividad o su objeto social en la comunidad.

Una cooperativa de trabajo asociado es, entonces, aquella que constituyen personas naturales para que dicha entidad les proporcione un puesto de trabajo y por el trabajo que realicen recibir una remuneración denominada compensación, que de acuerdo al artículo 103 del Estatuto Tributario Nacional, constituye renta de trabajo, léase laboral.

Sin embargo, la naturaleza de la vinculación de los socios es distinta a la de un contrato de trabajo, razón por la cual la relación laboral entre la cooperativa y el asociado no se rige por la legislación laboral sino por las disposiciones que establezca el régimen de compensaciones contenido en los estatutos de la cooperativa o en otro instrumento aprobado por el órgano competente de la misma.

Pero para que se consideren rentas de trabajo la cooperativa debe cumplir los requisitos previstos en el párrafo primero del artículo 103 del Estatuto Tributario Nacional, a saber:

- Tener registrados sus regímenes de trabajo y compensaciones en el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.
- Tener los trabajadores asociados de aquellas vinculados a regímenes de seguridad social en salud y pensiones aceptados por la ley, o tener el carácter de pensionados o con asignación de retiro de acuerdo con los regímenes especiales establecidos por la ley.
- Tenerlos igualmente vinculados al sistema general de riesgos profesionales.

En el caso de que excepcionalmente se contraten trabajadores no asociados, éstas relaciones sí se rigen por las normas del Código Sustantivo del Trabajo. (Artículo 59 de la Ley 79 de 1988)



---

Ahora, en la medida que las compensaciones son los ingresos que reciben los trabajadores asociados como retribución por su trabajo no constituyen ingreso por servicio en los términos definidos por el artículo 35 del Decreto 352 de 2002 y por lo mismo no se encuentran gravados con el impuesto de industria y comercio.

“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.”

Antes de la entrada en vigencia de la Ley 863 de 2003 la totalidad de los ingresos de la cooperativa hacían parte de la base gravable, pues así es la norma general para el impuesto de industria y comercio, definida en el artículo 42 del Decreto 352 de 2002 y los pagos que se efectuaban a sus cooperados por el trabajo realizado salían como un gasto de Administración, pero se reitera, ya habían constituido ingreso propio de la cooperativa y habían afectado la base gravable.

*Artículo 42. Base gravable.*

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

Con la expedición del artículo 53 de la Ley 863 de 2003 se beneficia a las cooperativas de trabajo asociado reduciéndoles su base gravable al deducirles lo que pagan por compensaciones a sus trabajadores asociados.

Bajo este contexto, cuando se contrate con una cooperativa de trabajo asociado y proceda efectuar la retención por concepto de impuesto de industria y comercio, ésta se debe efectuar en los pagos que se le efectúen a la cooperativa por actividades gravadas tomando como base solamente los ingresos propios de la cooperativa obtenidos después de haberles deducido lo correspondiente a las compensaciones dadas a sus asociados.

Por otra parte quien efectúa el pago a la cooperativa y actúa como agente retenedor no puede efectuar retención alguna a los trabajadores asociados por cuanto no tiene relación contractual alguna con ellos y aún teniéndola no podría descontar retención alguna por tratarse de ingresos laborales no gravados con el impuesto de industria y comercio.

---

En el caso que sea la cooperativa la que efectúe algún pago a un tercero retribuyendo actividades gravadas (industriales, comerciales o de servicio), como persona jurídica perteneciente al régimen común del impuesto de industria y comercio, efectuará la retención que corresponda de acuerdo a la naturaleza del beneficiario del pago y a las reglas sobre retenciones definidas en el Acuerdo 65 de 2002, los Decretos Distritales 271 y 472 de 2002 y las Resoluciones 23 de 2003 y 09 de 2004.

Adicionalmente, al actuar como agente retenedor, debe cumplir con unas obligaciones posteriores que emanan de tal condición, establecidas por el artículo 127-9 del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 71 del Decreto Distrital 362 de 2002, el cual establece:

Artículo 127 -9. Obligaciones del Agente Retenedor. Los agentes retenedores del impuesto de industria y comercio deberán cumplir, en relación con dicho impuesto, las obligaciones previstas en los artículos 375, 377 y 381 del Estatuto Tributario Nacional.

*A su turno, los artículos enunciados en la norma precitada disponen:*

*Estatuto Tributario Nacional:*

*ARTICULO 375. EFECTUAR LA RETENCIÓN. Están obligados a efectuar la retención o percepción del tributo, los agentes de retención que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar dicha retención o percepción.*

ARTICULO 376. CONSIGNAR LO RETENIDO. Las personas o entidades obligadas a hacer la retención, deberán consignar el valor retenido en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional.

ARTICULO 381. CERTIFICADOS POR OTROS CONCEPTOS. Cuando se trate de conceptos de retención diferentes de los originados en la relación laboral, o legal y reglamentaria, los agentes retenedores deberán expedir anualmente un certificado de retenciones que contendrá:

- a. Año gravable y ciudad donde se consignó la retención.
- b. Apellidos y nombre o razón social y NIT del retenedor.
- c. Dirección del agente retenedor.
- d. Apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad a quien se le practicó la retención.
- e. Monto total y concepto del pago sujeto a retención.
- f. Concepto y cuantía de la retención efectuada.
- g. La firma del pagador o agente retenedor.

A solicitud de la persona o entidad beneficiaria del pago, el retenedor expedirá un certificado por cada retención efectuada, el cual deberá contener las mismas especificaciones del certificado anual.

PARAGRAFO 1o. Las personas o entidades sometidas a retención en la fuente podrán sustituir los certificados a que se refiere el presente artículo, cuando éstos no hubieren sido expedidos, por el original, copia o fotocopia auténtica de la factura o documento

---

donde conste el pago, siempre y cuando en él aparezcan identificados los conceptos antes señalados.

### *3. No sujeción al impuesto de industria y comercio de actividades POS- Prestación servicios de salud.*

A raíz de los diferentes fallos proferidos por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, el Consejo de Estado y la Corte Constitucional, se hizo necesario por parte de la Secretaría Distrital de Hacienda hacer una revisión de la doctrina emitida frente al tema de la sujeción al impuesto de industria y comercio en los servicios de salud con fundamento en lo dispuesto por el artículo 39 numeral 2° literal d) de la Ley 14 de 1983 y el artículo 4° numeral 4° del Acuerdo 21 de 1983.

Es así como a través de memorando concepto No. 1166 del 06 de noviembre de 2007, esta Subdirección se pronunció al respecto, interrogándose en principio acerca de si la no sujeción prevista en las normas arriba citadas comprende integralmente a todos los sujetos y entidades que conforme a su objeto social prestan servicios de salud o si dicho tratamiento exceptivo es de orden restrictivo predicable únicamente de determinadas actividades realizadas por las entidades involucradas con los servicios de salud.

Podemos citar los siguientes apartes del concepto 1166 de 2007, para mayor claridad:

(...) “Es indudable que la no sujeción estudiada entraña una doble connotación por un lado es subjetiva al señalar la prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio a los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud, y por otra es objetiva al expresar los servicios prestados, condición que se tipifica como se explicó con relación a los servicios públicos de salud.

Como vemos, esta no sujeción conforme el actual sistema de salud en Colombia, debe interpretarse sólo con relación a los recursos que comprometan el POS, que en últimas son los que se ocupan de lo que se entiende como SERVICIO PÚBLICO DE SALUD y todo aquello que no hace parte de él, se encuentra gravado con el impuesto de industria y comercio por las actividades que se realicen en la jurisdicción del Distrito Capital, como así queda expuesto en el artículo III de la ley 788 de 2003 conforme al fallo de inexecutable parcial (...)

Hay que aclarar entonces que cuando la cooperativa de trabajo asociada se encuentre constituida como IPS reconocida por el Estado y preste servicios de salud cubiertos con el Plan Obligatorio de Salud POS, que son retribuidos con recursos de la seguridad social, los pagos que así reciba no serán objeto de retención alguna en atención a lo previsto en el artículo 48 de la Constitución Nacional y la jurisprudencia y doctrina emitidas al respecto. Los servicios que preste por fuera del POS si están gravados y la retención se efectuará sobre el ingreso propio deducidas las compensaciones, tal como arriba se indicó.

### 4. Conclusiones:

- Las Cooperativas de Trabajo Asociado son sujeto pasivo del Impuesto de industria y comercio, respecto de las actividades industriales, comerciales o de servicios

gravadas en la Jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá; debiendo declarar y pagar el tributo sobre los ingresos netos obtenidos, previa las deducciones de ley.

- Al ser sujetos del impuesto de industria y comercio, a las Cooperativas de Trabajo Asociado que prestan servicios de salud como IPS, en el Distrito Capital, se les deben practicar las retenciones en la fuente de dicho tributo, tomando como base para el cálculo de dichas retenciones los ingresos netos que corresponden a servicios no cubiertos por el POS.
- Al actuar como agente retenedor, las Cooperativas de Trabajo Asociado se rigen por las disposiciones generales contenidas en el artículo 127 y siguientes del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 71 y siguientes del Decreto Distrital 362 de 2002, las cuales podemos sintetizar de la siguiente manera:

		SUJETOS A RETENCION						
		Entidad Pública	Grandes Contribuyentes	Consortios y Uniones Temporales	Régimen Común	Transportador	Régimen Simplificado	Profesional independiente régimen común
AGENTES DE RETENCION	Entidades Públicas	NO	SI	NO	SI	SI	SI	SI
	Grandes Contribuyentes	NO	NO	NO	SI	SI	SI	SI
	Consortios y Uniones Temporales	NO	NO	NO	SI	SI	SI	SI
	Contribuyentes del Régimen Común	NO	NO	NO	NO	SI	SI	SI
	Transportadores	NO	NO	NO	SI	SI	SI	SI
	Contribuyentes del Régimen Simplificado	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO

- No obstante lo anterior, al pagar el impuesto de industria y comercio, bien mediante el mecanismo de retención, anteriormente señalado, o a través de declaración privada, la Cooperativa de Trabajo Asociado liquidará el impuesto sobre los ingresos netos obtenidos en el respectivo período, descontados los conceptos señalados anteriormente (compensaciones a los cooperados y bienes y servicios cubiertos con el Plan Obligatorio de Salud por tratarse de recursos del sistema de seguridad social.

En los anteriores términos, se modifican los Conceptos 1178 y 1185 de 2008.

NOTA DE RELATORÍA: PUBLICADO EN EL REGISTRO DISTRITAL 4304 DEL 21 DE OCTUBRE DE 2009.

---

## CONCEPTO No 1200

Ref: Su solicitud con radicación 2009ER103591 del 24 de septiembre de 2009.

Tema: Industria y Comercio

Subtema: Ingresos generados almacenes In Bond (Depósitos Francos) ubicados en el Aeropuerto Internacional El Dorado

### Pregunta

Solicita la consultante se le informe si ¿se encuentran exonerados del impuesto de industria y comercio , Avisos y Tableros los ingresos generados en los almacenes In Bond (Depósitos Francos) ubicados en el Aeropuerto Internacional El Dorado, teniendo en cuenta que el concepto 415 del 13 de diciembre de 1995 los considera gravados por no tratarse de exportaciones, pero los artículos 64 y 303 del Estatuto Aduanero Colombiano, establece que las ventas en estos almacenes son una modalidad de exportación?

### Respuesta

#### 1. Planteamiento del Problema:

Con base en la pregunta planteada por la contribuyente, el problema jurídico a resolver es, si los ingresos generados en los almacenes In Bond (Depósitos Francos) ubicados en el Aeropuerto Internacional El Dorado son considerados como exportaciones para efectos del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros en Bogotá D.C.

#### 2. Resolución del Problema

##### 2.1. Concepto Número 415 del 13 de diciembre de 1995:

La Jefatura Jurídica Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos mediante Concepto Número 415 del 13 de diciembre de 1995 resolvió el problema propuesto por el contribuyente, al precisar que, a efectos de establecer el alcance de las disposiciones que regulan el Impuesto de Industria y Comercio en Bogotá D.C. y en relación con las ventas en los almacenes In Bond, era fundamental recurrir a un principio de distinción en relación con el origen de las mercancías puestas en el depósito franco.

Así, se dijo que era necesario distinguir entre mercancías de origen nacional de las de origen extranjero, en los siguientes términos:

##### 2.1.1. Productos nacionales:

Si las ventas en los almacenes in bond son de productos nacionales para el disfrute o goce fuera del territorio nacional, estas son consideradas una modalidad de exportaciones y como tal los ingresos obtenidos en desarrollo de aquellas son

---

deducibles al momento de determinar la base gravable del Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros.

*“El artículo 8o. del Acuerdo 21 de 1.983 señala que la actividad comercial es la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías tanto al por mayor como al por menor y las demás definidas como tales en el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios.*

El artículo 16o. del Acuerdo 21 de 1.983 modificado por el artículo 1o. del Acuerdo 2 de 1.987 señala que para determinar la base gravable del Impuesto de Industria Comercio y Avisos se excluirá los ingresos provenientes de exportaciones.

El numeral 5 del artículo 154o. del Decreto Ley 1421 de 1.993 modificó la base gravable del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros disponiendo que para determinarla es permitido descontar de los ingresos ordinarios y extraordinarios los ingresos correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición.( Se subraya).

El Consejo de Estado en el fallo antes citado, ha manifestado que las ventas de productos nacionales en los almacenes In Bond constituyen en sí una modalidad de exportaciones y como tal los ingresos obtenidos en desarrollo de estas son deducibles al momento de determinar la base gravable del impuesto de industria, comercio , avisos y tableros.

Se aclara que el disfrute o goce de los artículos nacionales vendidos en los almacenes In Bond debe realizarse fuera de la jurisdicción del territorio nacional para ser considerados como exportaciones.”

Sin embargo, si las ventas de productos nacionales en los almacenes in bond son para ser disfrutados en el territorio nacional, entonces no son una modalidad de exportaciones y por lo tanto los ingresos obtenidos en desarrollo de aquellas son gravados con el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros.

“Cuestión diferente es, si esos mismos productos son vendidos por los almacenes In Bond dentro de la jurisdicción del Distrito Capital para ser disfrutados dentro del territorio nacional, evento en el cual los ingresos percibidos están gravados con el impuesto de industria, comercio y avisos por no tratarse de exportaciones.”

### **2.1.2. Productos extranjeros:**

Adicionalmente, las ventas de productos extranjeros en los almacenes in bond, bien sea que su disfrute sea en la jurisdicción nacional o en el exterior, no son una modalidad de exportaciones y por lo tanto los ingresos obtenidos en desarrollo de estas son gravados con el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros:

---

“Lo anterior es igualmente aplicable para la venta de productos extranjeros vendidos en los In Bond, así su disfrute se realice en el exterior, por cuanto no se trata de exportaciones de productos nacionales. En consecuencia los ingresos derivados de la venta de éstos productos forman parte de la base gravable del impuesto de industria, comercio y avisos.”

## **2.2. La aplicación de los artículos 64 y 303 del Decreto 2685 de 1999:**

No obstante haberse indicado en el Concepto 415 de 1995 que, no son una modalidad de exportaciones las ventas de productos extranjeros en los almacenes in bond, bien sea que su disfrute sea en la jurisdicción nacional o en el exterior, es necesario precisar si esta afirmación tiene el mismo alcance a la luz de lo señalado en los artículos 64 y 303 del Decreto 2685 de 1999.

Se señala en el artículo 64 del citado Estatuto Aduanero que

### **“ARTICULO 64. EXENCIÓN DE TRIBUTOS ADUANEROS Y DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE LAS MERCANCÍAS PARA LA VENTA EN DEPÓSITOS FRANCO.**

De conformidad con lo previsto en el artículo 47 del Decreto Ley 444 de 1967 y en el literal d) del artículo 429 del Estatuto Tributario, las mercancías de procedencia extranjera que permanezcan en los depósitos francos estarán exentas del pago de tributos aduaneros y del impuesto al consumo y se considerarán importadas temporalmente para reexportar en el mismo estado.”

A su vez en el capítulo V *Ibidem* al definir reexportación se menciona lo siguiente:

### **“REEXPORTACION. ARTICULO 303. DEFINICIÓN.**

Es la modalidad de exportación que regula la salida definitiva del territorio aduanero nacional, de mercancías que estuvieron sometidas a una modalidad de importación temporal o a la modalidad de transformación o ensamble.”

De la lectura de estas dos disposiciones se podría argüir que, los productos importados temporalmente ubicados en los depósitos francos están exentos del pago de tributos aduaneros y del impuesto al consumo, y su reexportación se la considera una modalidad de exportación.

En este punto cabe preguntarse si con base en las citadas disposiciones los mencionados depósitos francos también están exentos del Impuesto de Industria y Comercio en Bogotá D.C.

Ciertamente como se ha venido sosteniendo por esta Subdirección, el hecho de la **exención de tributos aduaneros y del impuesto al consumo de las mercancías para la venta en depósitos francos establecida en el artículo 64** del Decreto 2685 de 1999, no incluye al Impuesto de Industria y Comercio Avisos y Tableros por ser éste un gravamen de orden local no nacional, que no grava el consumo sino el ejercicio de

---

la actividad industrial, comercial o de servicios, como se señala en el artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993.

Además, por contener las mencionadas disposiciones unas exenciones tributarias, si se pretendiera afirmar que en estas se incluiría el Impuesto de Industria y Comercio, sería no solo ilegal sino también inconstitucional, ya que, de acuerdo al artículo 294 de la Constitución Política, la decisión sobre las exenciones o tratamientos preferenciales en relación con tributos de propiedad de los entes territoriales es de competencia exclusiva de los municipios, sin perjuicio de la limitación consagrada en el artículo 38 de la Ley 14 de 1983, según el cual: *“los municipios sólo podrán otorgar exenciones de impuestos municipales por plazo limitado, que en ningún caso excederá de diez años, todo de conformidad con los planes de desarrollo municipal.”*

Si al legislador no se le permite consagrar exenciones sobre impuestos de carácter territorial, menos aún lo puede hacer una entidad nacional de orden administrativo.

Por ello, las exenciones de impuestos de propiedad territorial son competencia exclusiva de los municipios y distritos, y por lo tanto, si no existe norma territorial que haya reglamentado este tema, no puede suplirse con normas de carácter nacional<sup>1</sup>, máxime cuando los impuestos territoriales gozan de protección constitucional por mandato expreso del artículo 362 de la Constitución Política de Colombia.

Empero, por otra parte, como en el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002 se señala que, el contribuyente al determinar la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio sobre los ingresos netos obtenidos en un período, puede deducir de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, entre otros factores, no solo los ingresos correspondientes a las actividades exentas y excluidas, entre las cuales encontramos la producción nacional de artículos destinados a la exportación (literal b del artículo 39 *Ibidem.*), sino también aquellos por concepto de exportaciones propiamente dichas, comprendiendo en ellas las exportaciones de servicios y bienes sin importar que estos últimos sean de origen nacional o extranjero, y como quiera que la reexportación de productos importados temporalmente ubicados en los depósitos francos se la considera una modalidad de exportación, de acuerdo con lo señalado en los artículos 64 y 303 del Estatuto Aduanero, por lo tanto es lógico concluir que los ingresos obtenidos por este concepto pueden ser deducidos de la totalidad de los ingresos del período gravable respectivo, máxime, cuando con los artículos 169o. del Decreto Ley 444 de 1967 y 18 de la Ley 9 de 1.991, se le ha venido prohibiendo a las Entidades Territoriales y los Distritos Especiales establecer gravámenes sobre la exportación, ni sobre el tránsito de productos destinados a la exportación.

Obsérvese como al no existir norma especial distrital que defina las exportaciones para efectos del impuesto de industria y comercio, es procedente recurrir al significado y alcance dado al concepto de exportaciones dentro del contexto específico del Decreto 2685 de 1999 adoptando el sentido dado por legislador en materia de aduanas, de conformidad con lo señalado en los artículos 28, 29 y 30 del Código Civil Colombiano.



---

Por todo lo anterior, esta Subdirección modifica el concepto número 415 del 13 de diciembre de 1995 en los términos aquí señalados y procederá a realizar su respectiva publicación.

Publicado en el : REGISTRO DISTRITAL 4330 30 NOVIEMBRE 2009

## **CONCEPTO No. 1202**

**NOTA DE RELATORIA: Revisar Memorando Concepto 1219 del 11 de abril de 2013, reitera doctrina pero modifica parcialmente.**

Ref: 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.

### **Pregunta**

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 1º 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 *Ibíd*em)

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<sup>i</sup>, 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 Paucar<sup>i</sup> 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, si 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”<sup>4</sup>.

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 registrará 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 profesionalismo:

“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.”<sup>i</sup>

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”<sup>1</sup>.

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 si 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.<sup>i</sup>

#### 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.

---

## CONCEPTO NO 1203

Ref: Consulta radicada 2010ER30029 del 10/03/2010

Tema: Impuesto de industria y comercio

Subtema: Territorialidad en servicios y retenciones. Telefonía Móvil.

### Pregunta

La Dirección General Marítima emitió una Orden de Servicio en la ciudad de Bogotá el día 20 de octubre de 2009 mediante la cual contrató con la Caja de Compensación Colsubsidio el servicio de bienestar para los funcionarios en el centro recreativo Piscilago ubicado en el municipio de Nilo – Cundinamarca- y al momento del pago efectuó la retención por impuesto de industria y comercio. Ante esto la mencionada caja ha solicitado la devolución de la retención.

Se plantea la pregunta si era procedente efectuar la retención o si por el contrario debemos devolver el valor retenido y cuál sería el procedimiento para efectuar la devolución si se tiene en cuenta que el pago y la retención se efectuó en la vigencia 2009 y el dinero ya se encuentra consignado a favor de la Secretaría de Hacienda de Bogotá.

También se plantea en la consulta si se debe o no hacer retención por industria y comercio a las empresas de telefonía celular en particular a la firma COMCEL, entidad que afirma que la sede principal se encuentra en la ciudad de Cali donde están autorizados como auto retenedores. Aclaran que el contrato fue firmado en la ciudad de Bogotá.

### Respuesta

El Decreto Distrital 352 de 2002, en su artículo 32 al definir el hecho generador del impuesto de industria y comercio, establece:

**‘Artículo 32. Hecho generador.**

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

Sobre el tema de la territorialidad en la prestación de servicios, esta Subdirección ha emitido los Conceptos 102, 413, 418, 509, 550, 551, 717 y 1005 cuyo texto se encuentra disponible para consulta en la página de Internet de la Secretaría de Hacienda, módulo de consultas [www.shd.gov.co](http://www.shd.gov.co), los cuales invitamos a consultar para una mayor ilustración y complementación de la presente respuesta.

---

Entraremos a recordar lo que debemos entender por actividad de servicios conforme con lo previsto en el artículo 35 del Decreto Distrital 352 de 2002

**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.’

También tenemos que son sujetos pasivos del impuesto al tenor de lo señalado en el artículo 41 del Decreto Distrital 352 de 2002, las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho, que realicen el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital.

**Para establecer la sujeción económica activa entendida como la potestad tributaria generada por la realización de actividades económicas gravadas con el impuesto de industria y comercio se han distinguido principalmente dos tesis:**

- **Una, basada en el lugar de realización de la actividad.**
- **Otra basada en la fuente de los ingresos, al lugar donde se causa el ingreso**

**Bajo el esquema de la primera tesis, se debe tributar donde se encuentra la sede de negocios, establecimiento o lugar donde se ejerce la actividad gravada, sin consideración a su lugar de destino, modalidad o lugar de contratación; bajo la segunda el impuesto de industria y comercio debe ser declarado por quien perciba ingresos por el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios, en el lugar donde se generen los ingresos o donde se genere la riqueza.**

La primera de estas tesis ha sido la adoptada por la Administración Tributaria Distrital y así se expresó en el concepto 1005 del 26 de diciembre de 2003 proferido por esta Subdirección Jurídico Tributaria, en donde para sostener la teoría citó la siguiente sentencia del Consejo de Estado del 22 de junio de 1990, expediente 2180, en la cual se dice:

Ya al resolver casos particulares, la Sala ha tenido oportunidad de manifestarse en contra del criterio que informa el parágrafo 4° acusado, con la consideración que siendo la materia imponible de este impuesto la actividad comercial, industrial o de servicios, lo relevante es determinar en dónde realiza esa actividad el sujeto gravado, no en dónde se entiende realizada la venta. Porque la venta es el hecho generador o manifestación externa del hecho imponible y a la vez elemento constitutivo de la base gravable y la territorialidad del tributo se predica de la materia imponible, no del hecho o base gravable.

Adoptar como criterio que define la realización de la actividad hechos como “la suscripción del contrato respectivo” se prestaría a insolubles conflictos entre distintos municipios o a trasladar artificiosamente el lugar de la causación del gravamen, desvirtuando la realidad comercial en la que se basa la Ley 14 de 1983.’

---

Bajo este criterio, para proceder a determinar la jurisdicción en la cual debe tributarse se debe establecer el lugar en donde realiza la actividad gravada el contribuyente del tributo, independientemente de donde firmó el contrato, o donde se expidió la factura, o donde se efectuó el pago, o donde se encuentra la sede domiciliaria del prestatario del servicio.

**Este es el criterio que debe aplicarse al caso del contrato firmado en Bogotá, pero para prestar servicios en otro municipio. El ingreso que se perciba en este caso estará gravado en el lugar donde se presten los servicios. Si por alguna razón se efectuó retención en Bogotá como recaudo anticipado del impuesto a cargo sin que este sea el lugar de prestación del servicio, es procedente su devolución.**

El artículo 6° del Decreto Distrital 271 de 2002, establece el procedimiento aplicable cuando se efectúan retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio, por un mayor valor al que debía efectuarse.

Esta norma consagra:

**“Artículo 6°.- Procedimiento cuando se efectúan retenciones del impuesto de industria y comercio por mayor valor.** Cuando se efectúen retenciones del impuesto de industria y comercio por un valor superior al que ha debido efectuarse, siempre y cuando no se trate de aplicación de tarifa en los casos que no se informe la actividad, el agente retenedor reintegrará los valores retenidos en exceso, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañando las pruebas cuando a ello hubiere lugar.

En el mismo período en que el retenedor efectúe el respectivo reintegro, descontará este valor de las retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio por declarar y consignar. Cuando el monto de las retenciones sea insuficiente, podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos siguientes.”

De otra parte, el artículo 10 del Acuerdo 65 de 2002, regula el tema de la imputación de las retenciones que se les haya practicado a los contribuyentes, disponiendo:

**“Artículo 10. Imputación de la Retención.** Los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio a quienes se les haya practicado retención, deberán llevar el monto del impuesto que se les hubiere retenido como un abono al pago del impuesto a su cargo, en la declaración del período durante el cual se causó la retención. En los casos en que el impuesto a cargo no fuere suficiente, podrá ser abonado hasta en los seis períodos inmediatamente siguientes.”

De esta normativa se desprende que en los eventos de reintegro de los mayores valores retenidos, el agente retenedor procederá a devolverlos, previa solicitud por escrito que el afectado con la retención le formule acompañando las pruebas cuando a ello hubiere lugar y demostrando que no ha llevado el monto del impuesto que se le hubiere retenido en exceso como un abono al pago del impuesto a su cargo en la declaración del período durante el cual se causó la retención, para que el agente retenedor proceda a reintegrar



---

dichas sumas, siempre y cuando no se trate de la aplicación de la tarifa sanción por no informar el código de actividad.<sup>i</sup>

Las obligaciones de retener y certificar se desarrollan entre el agente retenedor y el beneficiario de los pagos o abonos en cuenta y consiste en que al momento del pago o abono en cuenta, el agente de retención retiene una cantidad a título del respectivo impuesto a cargo del beneficiario del pago, valor que le deberá ser certificado. Adicionalmente, el artículo 6° del Decreto Distrital 271 de 2002, al establecer el procedimiento a aplicar en el evento de efectuarse retenciones por concepto del impuesto de industria y comercio establece que es el **agente retenedor** el que reintegrará los valores retenidos en exceso previa solicitud escrita.

En relación con el término dentro del cual se puede solicitar la devolución de pagos en exceso o de lo no debido, por parte del retenido frente al agente retenedor, si bien no existe en la normativa tributaria nacional una disposición que señale el término dentro del cual deba formularse la respectiva solicitud, se ha entendido que dicho término es el previsto para la prescripción de la acción ejecutiva consagrado en los artículos 2535 y 2536<sup>i</sup> del Código Civil; esto es, dentro del término de cinco (5) años.

En cuanto a la segunda pregunta de la consulta, cuando no es clara la territorialidad o el sitio donde se presta el servicio, pues como en el caso de la telefonía celular, uno es el lugar donde se encuentra la sede de la empresa que presta el servicio, diferentes son los lugares donde se encuentran ubicados los equipos con que se presta el servicio y diferente es el lugar donde el abonado cuenta con la posibilidad de recibir y efectuar llamadas, se debe acudir a un criterio especial para definir el ente territorial que actuará como sujeto activo para el cobro del tributo por los servicios prestados. Este criterio se deriva de la interpretación de la exposición de motivos de la Ley 14 de 1983 que autorizó el tributo.

En algunos apartes del documento se dice que se debe “tributar donde se generen los ingresos o donde se genere o cause la riqueza”. Este, naturalmente es un criterio subsidiario cuando no se evidencia claramente el lugar donde se realiza la actividad, ya sea porque se pudiera considerar que la actividad se ejerce en diferentes jurisdicciones de manera simultánea o bien porque el acceso a los servicios y el importe de los ingresos se obtienen en lugares diferentes.

Para todas las actividades, cuando éstas se realizan en una sola jurisdicción, la tributación no tiene inconvenientes de territorialidad, ya que sólo interviene un sujeto activo.

Cuando el hecho imponible de una actividad, se da en un municipio, pero su hecho generador se concreta en otra jurisdicción, la jurisprudencia nos orienta en el sentido que prevalece el lugar donde el sujeto pasivo realice el hecho imponible (el que causa el ingreso), sobre el lugar donde el hecho generador o la base gravable se concreten.

Para aclarar lo anterior cotejemos lo que se entiende por hecho generador y hecho imponible<sup>i</sup>:

---

## HECHO GENERADOR

Supone que al realizarse una venta o al prestarse un servicio se produce un ingreso. La obligación tributaria nace de un hecho o acto jurídico al que la ley le atribuye una consecuencia económica.

El hecho generador definido por el Modelo de Código Tributario para América Latina (Art. 37) se plantea de la siguiente forma: “El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

## HECHO IMPONIBLE

Es el hecho económico considerado por la ley sustancial como elemento fáctico de la obligación tributaria. Su verificación imputable a determinado sujeto causa el nacimiento de la obligación; en otras palabras, el hecho imponible se refiere a la materialización del hecho generador previsto en las normas.

En pocas palabras hecho generador es el presupuesto jurídico en tanto que hecho imponible es el presupuesto fáctico que produce efectos económicos.

Al intentar aplicar estos conceptos al tema de los servicios de telefonía celular para los propósitos de la presente consulta resulta necesario describir a grandes rangos el funcionamiento de este servicio.

La Telefonía Móvil Celular es un servicio público de telecomunicaciones, cuyo objetivo principal es facilitar la comunicación telefónica de los abonados sin imponer restricciones en cuanto a ubicación y desplazamiento de éstos. A diferencia del sistema telefónico fijo o convencional, la comunicación se realiza por ondas de radio, obviando la necesidad de emplear conexiones físicas a través de cables.

La palabra celular obedece a la forma como se diseñan y planean los sistemas celulares, que consiste en la división de la zona de cobertura en pequeñas porciones llamadas células o celdas. Estas células conforman una estructura similar a un panal de abejas, en donde las células o celdas son las unidades estructurales básicas. Es de ahí precisamente de donde el sistema obtiene su denominación.

¿Cómo funciona un sistema celular?

Un sistema celular está compuesto de tres elementos básicos: el Centro de Conmutación Móvil (CCM), la Estación base (EB) y la terminal de abonado o Estación Móvil (EM).<sup>1</sup>

Centro de Conmutación Móvil – CCM. El Centro de Conmutación Móvil es el cerebro de todo el sistema celular. El CCM controla el enrutamiento de las llamadas entre abonados celulares o entre éstos y los abonados fijos, determina la célula que provee un mejor servicio para un abonado determinado, identifica la ubicación de cada abonado dentro

---

del sistema, detecta y registra los abonados visitantes (pertenecientes a otra red) y tasa las llamadas realizadas, entre otras muchas funciones.

Estación Base - EB La EB es el elemento que lleva la señal desde el CCM hasta el abonado celular o viceversa. Tiene como elementos básicos las antenas de transmisión/recepción, los radios, los combinadores, los amplificadores de potencia y los controladores de los radios. La EB es la encargada de recibir y enviar las señales desde y hacia los diferentes abonados, determinar la intensidad de éstas y enviar señales hacia el CCM que son de gran utilidad para el control que éste ejerce.

Son las características de los elementos arriba mencionados y la topografía del terreno los que en última instancia determinan la cobertura de cada una de las células, y por ende la cobertura del sistema.

La Estación Móvil - EM La EM es el elemento con el cual el común de las personas puede llegar a familiarizarse: el teléfono celular. Es un teléfono móvil que brinda la posibilidad de establecer una llamada.

Es posible establecer una llamada hacia o desde la Estación Móvil mediante la interacción de todos estos elementos y bajo un estricto control del Centro de Conmutación Móvil.

En Colombia y en la generalidad de los países, la llamada la paga el que la realiza y excepcionalmente el que la recibe. En tal evento el ingreso para la empresa operadora que presta el servicio se causa en el lugar desde donde se hace la llamada.

Este servicio, al no encontrarse excluido o recaer sobre él algún tipo de exención, se encuentra gravado con el impuesto de industria y comercio, el cual se liquida sobre el monto de los ingresos obtenidos por el operador que interviene en la prestación de este servicio.

Al igual como sucede con otros servicios de telecomunicaciones, no existe una normativa específica que regule la causación y pago del Impuesto de Industria y Comercio en la telefonía móvil celular, por lo tanto, con fundamento en el principio de territorialidad, contenido en la Ley 14 de 1983 y las condiciones y características de la prestación del servicio de la telefonía móvil celular, se plantean algunos criterios de asignación de ingresos utilizados en la actualidad, destacando aquel que en nuestro concepto se ajusta más a la escasa normatividad vigente.

El aspecto problemático en la definición de la territorialidad del impuesto de industria y comercio en este servicio, radica en que no es fácil para las administraciones tributarias identificar el lugar exacto de la prestación del mismo, dado que su característica principal es la movilidad de los usuarios, los cuales pueden estar en un lugar distinto a la celebración del contrato, al domicilio del usuario, a la adquisición del equipo, entre otros.

Ante esta problemática para definir la territorialidad de los ingresos percibidos por la prestación de estos servicios, en la actualidad y con fundamento en algunos aspectos que intervienen en la prestación del servicio, han surgido variadas propuestas o criterios

---

para determinar la territorialidad de la actividad, dentro de los cuales se destacan los siguientes<sup>1</sup>:

- Domicilio del contratista: jurisdicción municipal en donde se ubica la sede económica del operador que presta el servicio (Punto de control y comando).
- Domicilio del contratante: jurisdicción municipal en donde se encuentra domiciliado quien contrata el servicio (punto de acceso presunto al servicio).
- Lugar de firma del contrato o lugar de contratación: jurisdicción municipal, dentro del territorio nacional, en donde se efectúa la firma del contrato de prestación de servicios (domicilio contractual).
- Lugar de pago: jurisdicción municipal acordada para efectuar los desembolsos convenidos en virtud del contrato (fuente de la riqueza).
- Lugar del desarrollo del contrato: es la jurisdicción municipal en la cual se presta el servicio contratado (Punto de ubicación del usuario en el tiempo).
- Identificación proporcionada a través de switches (estaciones base): registra las llamadas de todos los usuarios en cada jurisdicción.

Como se puede apreciar, son muchos los criterios de distribución o asignación del ingreso producto de la prestación del servicio de telefonía móvil celular, sin que exista uniformidad por parte de los operadores, lo que incrementa la inseguridad jurídica en el cumplimiento de las obligaciones asociadas al Impuesto de Industria y Comercio.

Para efectos de establecer la jurisdicción municipal en la cual se presta el servicio y en consecuencia, dónde se deben cumplir las obligaciones formales y sustanciales del impuesto de industria y comercio, es recomendable hacer uso de la información que ofrece la tecnología para la administración y registro de las llamadas telefónicas en las estaciones base (sistemas de conmutación y gestión "switches" e interfaces "gateways"), los cuales suministran el registro de las llamadas atendidas por cada estación base, efectuadas por cada uno de los usuarios desde su ámbito de influencia.

La identificación se hace posible porque un territorio se encuentra dividido en 'células' y cada célula tiene un radio de cobertura determinado. A medida que el teléfono móvil se desplaza por este mosaico de células, las llamadas de usuario se van conmutando (switches) de una célula a otra mediante un sistema automatizado.

De los criterios expuestos, consideramos que el que más se ajusta a la realidad económica y material en la prestación del servicio, es el que asigna el ingreso de acuerdo con el lugar de ubicación geográfica de los switches desde cuya influencia se hace la llamada, por estar muy próximos al lugar de ubicación del usuario al momento en que éste efectúa la llamada. La tecnología permite establecer por parte del proveedor del servicio el switch desde cuya área de influencia se hizo la llamada, el tiempo de duración de la misma y el costo para el usuario que hace la llamada, es decir, la

---

tecnología del operador le permite establecer el lugar donde causó el ingreso por el servicio de telefonía celular prestado.

Las empresas de telefonía son las que les corresponde consolidar por cada ente territorial, municipio o distrito, la relación de llamadas realizadas desde los switches ubicados en cada jurisdicción territorial y el ingreso causado por las mismas. Con esto establece la base gravable con la cual cumplir su obligación de declarar y pagar el impuesto de industria y comercio por los ingresos causados en cada jurisdicción por concepto del servicio de telefonía.

Ahora, como quiera que en la actualidad el diseño de la factura de telefonía celular no permite conocer el lugar desde donde se hicieron las llamadas, no es posible establecer el ingreso causado en la jurisdicción del Distrito Capital ni el valor a retener, por lo que quien paga la factura, así sea llamado a actuar como agente retenedor, deberá abstenerse de efectuar retención alguna al no poder verificarse que las llamadas o los servicios facturados se realizaron o prestaron desde la jurisdicción de Bogotá.

En tal evento, tal como lo acabamos de afirmar, son las empresas operadoras las que, mediante los elementos tecnológicos a su alcance y con los que presta el servicio, pueden establecer el ingreso causado en cada jurisdicción y con base en ello cumplir las obligaciones tributarias que correspondan de conformidad con la Ley. Para tal efecto, el operador deberá conservar los registros que le permitieron establecer la base gravable en cada municipio o distrito así como para eventuales requerimientos de información de las autoridades tributarias.

Si por lo expuesto el operador ha manifestado que no les efectúen retención, los agentes de retención deberán abstenerse de realizar el descuento anticipado del tributo.

#### **CONCEPTO No 1204**

Ref: Respuesta a su consulta con radicaciones 2010ER132175

Tema: Impuesto de Avisos y Tableros

Subtema: Hecho generador

#### **Pregunta**

Requiere el solicitante que se le absuelva la siguiente consulta:

¿Está obligada una empresa a pagar impuesto de Avisos y Tableros en razón a que se tiene una oficina interior que no tiene avisos exteriores, sino un aviso interior para identificarla?



---

## Respuesta

### 1. Formulación del Problema:

Con base en la pregunta planteada, el problema jurídico a resolver sería el siguiente:

¿Se genera el impuesto complementario de avisos y tableros al colocar un aviso interior para identificar a una persona jurídica?

### 2. Resolución del Problema

De acuerdo con lo establecido en los artículos 32, 36 y 41 del Decreto Distrital 352 de 2002, el Impuesto de Industria y Comercio, se genera cuando la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho, ejerce o realiza, directa o indirectamente, cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital, y se causa por un período gravable bimestral.

En los artículos 23, 24 y 25 del Acuerdo 65 de 2002 se definieron los elementos estructurales del impuesto complementario de avisos y tableros de la siguiente manera:

“Artículo 23. Hecho generador. Son hechos generadores del impuesto complementario de avisos y tableros, los siguientes hechos realizados en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.

1. La colocación de vallas, avisos, tableros y emblemas en la vía pública, en lugares públicos o privados visibles desde el espacio público.
2. La colocación de avisos en cualquier clase de vehículos.

Artículo 24. Sujeto pasivo. Son sujetos pasivos del impuesto complementario de Avisos y Tableros los contribuyentes del impuesto de industria y comercio que realicen cualquiera de los hechos generadores del artículo anterior.

Artículo 25. Base gravable y Tarifa. Se liquidará como complemento del impuesto de industria y comercio, tomando como base el impuesto a cargo total de industria y comercio a la cual se aplicará una tarifa fija del 15%.”

De la lectura del artículo 23 citado se observa que, en forma expresa se menciona que no es uno solo sino varios los “hechos generadores” del impuesto complementario de avisos y tableros, los cuales deben ser realizados en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá y son los siguientes:

- a) La colocación de vallas, avisos, tableros y emblemas en la vía pública,
- b) La colocación de vallas, avisos, tableros y emblemas en lugares públicos
- c) La colocación de vallas, avisos, tableros y emblemas en lugares privados visibles desde el espacio público.

---

d) La colocación de avisos en cualquier clase de vehículos.

O sea que el lugar en donde se realiza el hecho generador del tributo no solamente es la vía pública, sino también lo son los lugares públicos, los lugares privados visibles desde el espacio público y en los vehículos, habida cuenta, la distinción que hizo el legislador entre los conceptos de vía pública, lugar público y lugar privado visible desde el espacio público, los cuales son diferentes por extensión y comprensión, en términos de su significado y significante.

De no realizarse ninguno de estos hechos generadores del impuesto complementario de avisos y tableros, no se estaría obligado a liquidación, declaración y pago.

En tratándose de establecimientos ubicados en los centros comerciales, cualquiera que sea la denominación que se adopte, como por ejemplo "Centro empresarial", etc., huelga señalar que dentro de ellos se puede realizar el hecho generador de este impuesto.

Efectivamente, siguiendo al profesor Jean Marco Muller,

"Un centro comercial y recreacional es una aglomeración de negocios del comercio al por menor, de recreación y de otros servicios que se planificó o que creció como un conjunto y cuya política de comercio y de publicidad es coordinada por una administración común. El centro comercial y recreacional se caracteriza por ubicarse en un edificio grande y de arquitectura refinada que no está conectado con otros edificios y que tiene buena conexión vial, grandes parqueaderos y generalmente dos o tres pisos comerciales. El centro se abre hacia un paseo peatonal en su interior que está dotado con elementos de adorno y posibilidades para sentarse y que generalmente está techado y climatizado. El paseo peatonal está flanqueado en ambos lados por negocios del comercio al por menor y de otros servicios que representan una gran variedad de ramos comerciales. Además, el centro cuenta con varias instalaciones comerciales y recreacionales muy frecuentadas y de gran extensión (almacenes por departamentos o de moda, cines, parques infantiles, patios de comida) que se ubican en puntos estratégicos horizontales y verticales del centro comercial y recreacional.

El centro comercial y recreacional representa un concepto urbanístico que sirve para el abastecimiento de la población con mercancía de uso a corto, mediano y largo plazo, para la satisfacción de funciones centrales de servicio, para la provisión de empleos para una gran cantidad de personas, como lugar de esparcimiento y como foco sociocultural y comunicativo. Los centros comerciales y recreacionales tienden a generar el desarrollo de comercio en sus alrededores y tienen un impacto duradero en el desarrollo físico y funcional del espacio urbano."<sup>i</sup>

Según esta definición, los centros comerciales y recreacionales por principio son centros del tipo "Mall" que se caracterizan por tener un paseo peatonal en su interior de acceso al público en general y en donde se realizan actividades no solo comerciales sino también de recreación, lo que constituye su principal característica<sup>i</sup> en un sentido sociocultural, de significativa importancia en el desarrollo urbano y de metrópolis dinámicas en los países en vía de desarrollo.

---

Como quiera que el vocablo “público”, que se origina en el latín *publĭcus*, hace referencia al “conjunto de personas que participan de unas mismas aficiones o con preferencia concurren a determinado lugar”, entonces “lo público” de los centros comerciales estaría determinado por la concurrencia de las personas, a través de los llamados paseos peatonales ubicados en su interior, que comparten unos mismos intereses de comercio, servicios y recreación.

El legislador colombiano ha vinculado el concepto de “centro comercial” con el de “lugares públicos”, cuando en el artículo 19 de la Ley 1335 del 21 de julio de 2009 al enumerarlos para efectos de dicha norma señaló “los lugares públicos como: (...) centros comerciales (...)” y en el artículo 21 de la misma norma los define de la siguiente manera: “Lugares públicos: Todos los lugares accesibles al público en general, o lugares de uso colectivo, independientemente de quién sea su propietario o del derecho de acceso a los mismos.”

Obsérvese como para el legislador, un lugar adquiere la calidad de “lugar público” al permitirse al público en general su acceso o su uso colectivo, sin que sea necesario para que se configure tal calidad, el determinar el propietario del lugar o el derecho a su acceso.

Y ciertamente esto es lo que sucede en los llamados paseos, halls, zaguanes, pasillos o corredores peatonales de los centros comerciales, que a estos lugares al público se le permite el acceso o darle un uso colectivo.

De ahí que se pueda afirmar que, en el centro comercial existen lugares públicos y por lo tanto en estos sitios se puede realizar el hecho generador del impuesto complementario de avisos y tableros, en la medida en que los establecimientos allí ubicados coloquen vallas, avisos, tableros y emblemas y el centro comercial esté ubicado en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.

Esto en razón a que, al no existir norma especial distrital que defina “lugares públicos” para efectos del impuesto complementario de avisos y tableros, es procedente recurrir al sentido natural y obvio según el uso general de las mismas palabras (expuesto *supra*), al significado y alcance dado al concepto de lugar público en la Ley 1335 del 21 de julio de 2009, cuya definición legal puede ser interpretada por contexto, todo de conformidad con lo señalado en los artículos 28 y 30 del Código Civil Colombiano.

En este sentido se modifica el Concepto 1096 del 23 de mayo de 2005, en relación con lo afirmado en su momento de que, “el impuesto complementario de avisos y tableros solo se genera por la colocación de avisos, vallas, tableros y emblemas sobre la vía pública o visible desde el espacio público”. El resto del texto se mantiene sin modificar.

PUBLICADO EN EL REGISTRO DISTRITAL 4601 DE 18 DE FEBRERO DE 2011



---

## CONCEPTO No. 1205

Ref: Radicación 2010IE43785 del 10-12-2010

Tema: I.C.A.

Subtema: Actividad de Transporte de Valores – Utilización de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme CIIU (Revisión 3 A.C.) y criterios de aplicación – Análisis para la adecuación y clasificación de actividad y tarifa

### Pregunta

Requiere el solicitante que se le absuelva la siguiente consulta:

De acuerdo con lo establecido en los artículos 6, 13, 30 y 38 del Decreto 356 de 1994, *«requerimos establecer si la actividad de transporte de valores en cuanto al impuesto de Industria y Comercio corresponde a actividades de investigación y seguridad código 7492 tarifa 13.8 por mil, que de acuerdo con la clasificación tributaria de las actividades económicas del impuesto de industria y comercio para el Distrito Capital basada en la CIIU revisión 3 adaptada para Colombia incluye*

*“las actividades de investigación, vigilancia, custodia y **otras actividades de protección de personas y bienes, la comprobación de antecedentes personales, la búsqueda de personas desaparecidas, la investigación de robos y desfalcos, el patrullaje y otras actividades similares realizadas con personal empleado sobre todo para proteger directamente a personas y bienes (por ejemplo, el transporte de objetos de valor), así como otros medios de protección de propósito similar, tales como: perros, guardianes, vehículos blindados, etc.”** (SIC)*

Teniendo en cuenta que revisadas algunas de las declaraciones de ICA presentadas por las empresas que prestan el servicio de transporte de valores, se encontró que incluyen dicha actividad como transporte de carga código 6041 y 6042 tarifa 4.14 por mil (...)

### Respuesta

#### Formulación del Problema propuesto:

Con base en las preguntas planteadas, el problema jurídico propuesto a resolver sería el siguiente:

¿La actividad de transporte de valores que realizan las empresas que prestan este servicio, a qué código de actividad corresponde para efectos del impuesto de Industria y Comercio en Bogotá D?C?

---

## Resolución del Problema:

### 1. Utilización de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme CIIU (Revisión 3 A.C.) y criterios de aplicación:

Al observar la clasificación de las actividades económicas para el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital establecida en la Resolución 219 del 25 de febrero de 2004, es evidente que, para el caso particular de la actividad de transporte de valores realizada por las empresas que prestan este servicio, no se previeron ni agruparon por tarifa, código de Actividad CIIU a declarar ni descripción, de manera expresa.

No obstante, para adecuar una actividad económica específica en el contexto de esta normativa, el Consejo de Estado<sup>i</sup> ha venido utilizando la Clasificación Industrial Internacional Uniforme CIIU (Revisión 3 A.C.) elaborada por la Organización de las Naciones Unidas ONU y adaptada para Colombia por el DANE, habida cuenta que la clasificación de las actividades económicas para el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital se fundamenta en las directrices y parámetros señalados en aquella, como se puede concluir de la lectura de las Resoluciones 1195 de 1998 y 0219 de 2004 expedidas por el Secretario Distrital de Hacienda de Bogotá D.C.

Con la Clasificación Industrial Internacional Uniforme CIIU (Revisión 3 A.C.) se pretende suministrar la información clasificada por categorías, internacionalmente contrastables de tipos de actividad económica, proporcionar un marco para la comparación internacional de estadísticas y proponer un modelo de clasificación de las actividades económicas unificada a nivel internacional.

La organización de la CIIU Rev. 3 A.C., adoptada para Colombia, que sigue las mismas reglas de su versión internacional así como su sistema de notación alfanumérico, está ordenada jerárquica y sistemáticamente de un nivel más agregado a otro de menor agregación en secciones (nivel 1), divisiones (nivel 2), grupos (nivel 3) y clases (nivel 4), *“de tal forma que cada categoría de nivel inferior está totalmente contenida por categorías de nivel superior”<sup>ii</sup> y “toda categoría de nivel inferior pertenece a una, y sólo una categoría del nivel superior”<sup>iii</sup>*, haciendo que cada categoría se subdivide en conjunto de categorías del nivel inmediatamente inferior, vale decir, de cada sección se derivan una o más divisiones, de cada división uno o varios grupos y de cada grupo uno o varias clases.

En la *sección* se agrupa la información estadística de un sector de la economía con características homogéneas<sup>i</sup>, siendo este nivel en la organización jerárquica el de categoría más amplia.

La *división* es un nivel más detallado en donde se agrupa actividades pertenecientes a un mismo sector económico con mayor grado de homogeneidad, usando criterios como los de especialidad de las actividades económicas que desarrollan, las características y el uso de los bienes producidos y los servicios prestados, los insumos, el proceso y la tecnología de producción utilizada<sup>i</sup>.

---

El *grupo* es un nivel más específico en donde se clasifica las categorías de actividades organizadas en una división especializada y homogénea<sup>i</sup>.

Y la *clase* corresponde a la categoría más detallada de toda la organización jerárquica en donde se discriminan y clasifican las características específicas de una actividad.<sup>i</sup>

El concepto de actividad que se emplea en este contexto hace referencia a un proceso productivo, entendido como la combinación de acciones y recursos de una persona o entidad<sup>i</sup> que conduce a la obtención de un conjunto dado de bienes y servicios específicos.

El proceso productivo puede consistir en un proceso único contenido en una categoría de la clasificación, o en un conjunto de subprocesos pertenecientes cada uno a categorías diferentes.

En este evento, la CIIU Rev. 3 A.C. ha definido criterios para la asignación de actividades, los cuales difieren según se trate de los sectores económicos definidos como por ejemplo el de industria, comercio o servicios.

Al aplicar estos criterios es posible distinguir la actividad principal de la secundaria y de la de consumo intermedio.

Es así que, la *actividad principal* se identifica por ser la que más contribuye al valor agregado del ente económico, o cuyo valor agregado supera el de cualquier otra actividad de la entidad económica y la que ocupa la mayor proporción de sus empleados. *“Los productos que resultan de la actividad principal son o productos principales o productos asociados, los cuales aparecen necesariamente con la obtención del producto principal”<sup>a</sup>.*

La *actividad secundaria* es toda aquella que no es principal y se caracteriza por ser diferente, independiente y generar productos necesariamente secundarios eventualmente para terceros.

Y por otra parte, las *actividades de consumo intermedio* *“están representadas por el valor de los bienes y servicios utilizados por las unidades productivas para obtener otros productos. Son bienes y servicios que tienen la característica de consumirse, transformarse o incorporarse en otros productos en un solo proceso productivo. Así, para fabricar un carro se utilizan como consumo intermedio, llantas, partes y piezas, servicios de energía, comunicaciones, servicios de publicidad, etc. Comprende las materias primas y otros bienes consumidos por el establecimiento, tales como papelería, empaques, envases, elementos de aseo, repuestos; los gastos generales y operativos, servicios de transporte, comunicaciones, propaganda, publicidad, arrendamiento de edificios, locales y bodegas; los honorarios a profesionales independientes, las comisiones bancarias, el valor de las pequeñas herramientas utilizadas, los viáticos pagados, etc.”<sup>a</sup>*

De esta manera, para efectos de clasificar por actividad un establecimiento, empresa, institución o unidad económica, se debe determinar la clase de la CIIU Rev. 3 A.C. a

1114

---

que pertenece su actividad principal, sin tomar en consideración ni sus actividades secundarias ni las de consumo intermedio<sup>i</sup> y teniendo en cuenta que se trata de una clasificación por tipo de actividad económica, y no una clasificación de bienes y servicios.

A continuación de debe realizar una adecuación de la actividad a la estructura jerárquica de la CIUU 3 A.C. en cada uno de los niveles, es decir que, primero se debe establecer la sección a que pertenece, luego la división, seguidamente el grupo y por último la clase.


En los eventos en los cuales se configura una integración vertical de las actividades, se debe identificar la unidad económica y clasificar de acuerdo con su producto terminal. Por ejemplo, en los chircales, en donde en la misma unidad de producción se extrae la arcilla y fabrica ladrillos, esta unidad se debe clasificar dentro de la clase que corresponde a la fabricación de ladrillos. Existen excepciones a esta regla como la de los establecimientos en donde se realizan al mismo tiempo las actividades de engorde de aves y su sacrificio, en cuyo caso la unidad económica se clasifica como pecuaria; o en la elaboración de panela, cuya unidad se considera agrícola cuando se produce en el mismo sitio donde se cultiva la caña panelera, o industrial si la producción se realiza fuera de ésta<sup>i</sup>.

Por lo anteriormente expuesto es evidente que, al utilizar la Clasificación Industrial Internacional Uniforme CIIU (Revisión 3 A.C.) al proceso de adecuación de una actividad a la clasificación de actividades para el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, es necesario emplear los criterios para su aplicación *supra* señalados, que consiste en primer lugar en efectuar una asignación por etapas mediante el análisis del orden jerárquico y sistemático de los niveles que lo integran, es decir, entre secciones, divisiones, grupos y clases; y en segundo lugar, en el estudio de la asignación de actividades, de acuerdo con los sectores económicos definidos, como por ejemplo el de industria, comercio o servicios, identificando la respectiva unidad económica y si se configura dentro de ésta el fenómeno de integración vertical de las actividades, se debe determinar si se trata de actividades principales, secundarias o de consumo intermedio y su relación con la realización del producto final de la unidad económica.

## **2. Aplicación de CIIU (Revisión 3 A.C.) en la adecuación de la actividad de transporte de valores:**

### **2.1. Análisis del orden jerárquico y sistemático:**

En tratándose de la actividad de transporte de valores que realizan las empresas que prestan este servicio, al efectuar una verificación de los códigos y descripciones de las actividades económicas señalados en la Resolución 0219 de 2004, es posible identificarla con varias de las clasificaciones allí contenidas, como por ejemplo, con los códigos 6041-transporte municipal de carga por carretera, 6042-transporte intermunicipal de carga por carretera, 6339-otras actividades complementarias del transporte o 7492-actividades de investigación y seguridad.



---

Sin embargo, al utilizar la CIIU (Revisión 3 A.C.) al proceso de adecuación de la actividad de transporte de valores a la clasificación de actividades para el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, se observa que esta actividad se podría ubicar en la sección de transportes y en los grupos respectivos de cada una de las divisiones de transporte por vía terrestre, acuática o aérea.

## **2.2. Asignación de actividades e integración vertical:**

Empero, del análisis del orden jerárquico y sistemático se puede argüir que, ninguna de las clases contenidas en cada uno de estos grupos se adecua a la actividad de transporte de valores, por no encontrarse en ellas una descripción expresa.

Además, en la unidad económica se observan dos actividades que concurren en la realización del proceso productivo, vale decir, la de transporte y la de seguridad que se integran verticalmente.

Obsérvese que, de ésta dos actividades la que más contribuye al valor agregado del ente económico y para la que ciertamente ocupa la mayor proporción de sus empleados es la de seguridad, razón por la cual se constituye como la actividad principal.

Por otra parte, si bien la actividad de transporte es diferente, no se le puede considerar una actividad secundaria, puesto que, esta no se realiza de manera independiente ni genera productos secundarios destinados a terceros.

En cambio si es evidente que, la actividad de transporte es un servicio que se realiza para apoyar la actividad principal de seguridad, que genera un producto destinado siempre al consumo intermedio de la propia unidad económica, y que por lo tanto, es una actividad de consumo intermedio.

Con otras palabras, en el transporte de valores, la actividad de transporte no es principal ni secundaria, sino de consumo intermedio, puesto que no solo facilita la actividad principal sino que además el producto que se genera se destina siempre al consumo intermedio<sup>i</sup> de la propia empresa transportadora, es decir que, la actividad de transporte se usa para realizar otra actividad y en su aplicación al proceso productivo se incorpora totalmente al producto final<sup>i</sup> que en este caso es el servicio de seguridad; por esta razón, como actividad de consumo intermedio no se registra de manera independiente ni secundaria.

Entonces, si en la actividad de transporte de valores, la seguridad es la actividad principal y el transporte, la actividad de consumo intermedio, dicha actividad no se puede adecuar a ninguna de las actividades clasificadas en la sección de transporte de la CIIU (Revisión 3 A.C.), sino en la sección de otras actividades y en la división y grupo correspondiente a otras actividades empresariales, dentro de las cuales se encuentra definida de manera expresa la actividad de investigación y seguridad con el código 7492, en cuya clase se incluye, *“las actividades de investigación, vigilancia, custodia y otras actividades de protección a personas y bienes, la comprobación de antecedentes personales, la búsqueda de personas desaparecidas, la investigación de robos y desfalcos, el patrullaje y otras actividades similares realizadas con personal empleado*

1116

---

*sobre todo para proteger directamente a personas y bienes (por ejemplo, el transporte de objetos de valor), así como otros medios de protección de propósito similar, tales como: perros, guardianes, vehículos blindados, etc.”*

Ciertamente, en esta clase los elementos de la definición se adecuan a la forma como se realiza la actividad económica, pues, la unidad de producción es una empresa en donde su naturaleza jurídica se constituye para el transporte de valores, cuyo objeto es la protección a los bienes a través de personal cualificado que es empleado para este fin y generalmente usando medios de comunicación y de protección como guardianes, armas y vehículos blindados.

Máxime cuando es evidente que, en el transporte de valores la unidad de producción tiene por objeto un servicio cualificado diferente al del transporte de pasajeros o de carga, el cual dentro de la estructura CIU está prevista su clase de manera específica y determinada.

De ahí que, dentro del contexto de la CIU (Revisión 3 A.C.), la actividad de transporte de valores se clasifique como actividad económica para el impuesto de industria y comercio en la agrupación por tarifa 303, con código de actividad 7492 “Actividades de investigación y de seguridad” y una tarifa del 13,8 %, de acuerdo con lo establecido en la Resolución 0219 de 2004 expedida por el Secretario Distrital de Hacienda de Bogotá D.C.

### **3. Naturaleza jurídica de la actividad de transporte de valores:**

El ejercicio de la actividad de transporte de valores tiene su fundamento legal en el Decreto 356 de 1994, en el cual se define expresamente esta actividad y se establecen los requisitos, condiciones y calidades de personas que pueden realizarla.

En el numeral 4º del artículo 6 *Ibidem*, se define jurídicamente la actividad de transporte de valores como “*el servicio de vigilancia y seguridad privada que se presta para transportar, custodiar y manejar valores y el desarrollo de actividades conexas*”

Es decir que, para el legislador la naturaleza jurídica de la actividad de transporte de valores es la de ser un servicio de vigilancia que se realiza a través de varias actividades-medio como las de transportar, custodiar y manejar valores, las cuales pueden ser concurrentes y además diferentes a estas, pero bajo la condición de que tales actividades sean conexas.

La caracterización de la actividad de transporte de valores como servicio de vigilancia y seguridad no solo es expresa en la citada definición, sino que es evidente en la normativa existente que la regula, vista desde una perspectiva sistémica, como se presenta a continuación:

### **3.1. En la definición de empresa de transporte de valores:**

De acuerdo con lo establecido en el 30 del Decreto 356 de 1994, la empresa de transporte de valores es una “*sociedad de responsabilidad limitada legalmente constituida cuyo objeto social consiste en la prestación remunerada de servicios de transporte, custodia y manejo de valores y sus actividades conexas*”, es decir, una persona jurídica cualificada que realiza la actividad de transporte de valores.

### **3.2. En la autorización a las empresas de transporte de valores para el porte y uso de armas:**

El artículo 9º del Decreto Ley 2535 del 17 de diciembre de 1993, faculta de manera excepcional al Ministerio de Defensa para que, previo concepto favorable de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada autorice a las empresas transportadoras de valores la tenencia o el porte de las armas de uso restringido, para defensa personal especial.

En los servicios de vigilancia y seguridad privada se pueden usar armas de fuego de defensa personal en la proporción máxima de un arma por cada tres vigilantes en nómina y excepcionalmente armas de uso restringido<sup>i</sup> debidamente autorizadas.

En relación con el alcance de esta autorización, la Corte Constitucional ha manifestado que, *los permisos para las armas de uso restringido deberán responder a los siguientes lineamientos: 1) no puede tratarse de armas de guerra o de uso exclusivo de la fuerza pública; 2) la concesión del permiso es de carácter excepcional; 3) su objetivo no puede ser el de la defensa de una colectividad, sino el de la protección de bienes o de personas que específicamente requieran de este servicio; 4) no pueden ser entregadas para ser usadas en situaciones en las cuales exista un conflicto social o político previo, cuya solución pretenda lograrse por medio de las armas; 5) la entrega de armas no debe traducirse en un desplazamiento de la fuerza pública y 6) el poder de vigilancia y supervisión del Estado debe ser más estricto que el previsto para las armas de uso civil.*”  
<sup>i</sup> (subrayado fuera de texto).

Es decir que, el porte y uso de armas por parte de las empresas de transporte de valores es una característica, por antonomasia, de la autorización que por excepción les concede la ley, para que únicamente presten el servicio de vigilancia y seguridad privada, en los términos que señala la ley.

### **3.3. En la asignación de competencia que le atribuye la ley a la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada:**

En el Decreto Ley 2453 de 1993, que determinó la estructura orgánica, objetivos, funciones y régimen de sanciones de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad, se define en el artículo 24 que, “*para efectos del presente Decreto, entiéndese por vigilancia y seguridad privada toda actividad que desarrollen las personas naturales o jurídicas de derecho público o privado, en beneficio propio o de terceros, tendiente a prevenir o detener perturbaciones a la seguridad y tranquilidad individual y a la vigencia*”

---

*de un orden justo, en lo relacionado con la vida, la honra y los bienes propios o de terceros.* (subrayado fuera de texto)

A su vez, en el artículo 3 se le atribuye la competencia a la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada para *“la vigilancia, inspección y control de los siguientes servicios o actividades:*

1. *Servicios de vigilancia y seguridad privada.*
2. *Servicios de transporte de valores.*
3. *Servicios de seguridad y vigilancia interna de empresas, públicas o privadas.*
4. *Servicios de capacitación y entrenamiento en vigilancia y seguridad privada.*
5. *Servicios de asesoría, consultoría e investigación en seguridad.*
6. *Otros servicios especiales de vigilancia y seguridad privada.*
7. *Fabricación, instalación o comercialización de equipos para vigilancia y seguridad privada, de acuerdo con la reglamentación que expida el Gobierno Nacional.*
8. *Fabricación, instalación o comercialización de blindajes.”* (subrayado fuera de texto)

De estas disposiciones es posible argüir que, toda actividad que realice una persona natural o jurídica que tenga por objeto la seguridad relacionada con los bienes propios o de terceros, es una actividad de vigilancia y seguridad, la cual está bajo la vigilancia, inspección y control de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada.

En el caso específico del servicio de transporte de valores, de una parte, por ser una actividad que busca prevenir o detener perturbaciones a la seguridad de bienes propios o de terceros, se subsume a la definición legal de actividad de vigilancia y seguridad, pero por otra parte, el legislador lo incluyó de manera expresa como una de las actividades bajo la vigilancia, inspección y control de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, que por definición son de su competencia por precisamente una actividad de seguridad y vigilancia.

### **3.4. En la estructura de la norma que regula la actividad de transporte de valores, el Decreto 356 de 2004:**

En el Decreto 356 de 2004, que tiene por objeto establecer el estatuto para la prestación por particulares de servicios de vigilancia y seguridad privada<sup>1</sup>, el concepto de servicios de vigilancia y seguridad privada señalado en el artículo 2º es más específico en la descripción de actividades que lo definen, que el contenido en el Decreto Ley 2453 de 1993, pero en esencia se sigue la definición hecha en el artículo 24 del Decreto Ley 2453 de 1993, razón por la cual, allí se evidencia que toda actividad que realice una persona natural o jurídica que tenga por objeto la seguridad relacionada con los bienes propios o de terceros, es una actividad de vigilancia y seguridad.

*El objeto de la regulación de la vigilancia y seguridad a que se refieren tanto el Decreto 2453 de 1993, como el Decreto 356 de 1994, es la seguridad ciudadana ordinaria, no asociada al conflicto armado. Se trata de la regulación de ciertas actividades realizadas por los particulares, dirigidas a disminuir los riesgos personales que puedan amenazar la vida, la integridad física o los bienes de las personas, y cuyo empleo no implica una modificación de su estatus de población civil de conformidad con el principio de distinción que consagra el derecho internacional humanitario.”*



---

Este estatuto, por mandamiento expreso contenido en el artículo 4º ordinal 2, se debe aplicar a los servicios de transporte de valores. Es decir que, por ejemplo, para el desarrollo de esta actividad sólo se podrán utilizar las armas de fuego, recursos humanos, animales, tecnológicos o materiales, vehículos e instalaciones físicas, y cualquier otro medio, siempre que se encuentren autorizados por la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada<sup>1</sup>.

De igual manera, en el artículo 6º del mencionado Decreto se precisa que, los servicios de vigilancia y seguridad privada podrán prestarse en forma de cuatro modalidades, así:

*“1. Vigilancia fija. Es la que se presta a través de vigilantes o de cualquier otro medio, con el objeto de dar protección a personas o a bienes muebles o inmuebles en un lugar determinado.*

*2. Vigilancia móvil. Es la que se presta a través de vigilantes móviles o cualquier otro medio, con el objeto de dar protección a personas, bienes muebles o inmuebles en un área o sector delimitado.*

*3. Escolta. Es la protección que se presta a través de escoltas con armas de fuego, o de servicios de vigilancia y seguridad privada no armados a personas, vehículos, mercancías o cualquier otro objeto, durante su desplazamiento.*

*4. Transporte de valores. Es el servicio de vigilancia y seguridad privada que se presta para transportar, custodiar y manejar valores y el desarrollo de actividades conexas.”*

En tratándose de la modalidad de transporte de valores, puede concurrir u operar con la modalidad de transporte de valores, vigilancia fija y escolta asociada al transporte de valores, pero todas actividades conexas, como lo autoriza el artículo 35 del Decreto 356 de 1994: *“Las empresas de transporte de valores podrán operar en la modalidad de transporte de valores, vigilancia fija y escolta asociada al transporte de valores.”*

Nótese, como el legislador en el artículo 6º en comento, no solamente identifica y clasifica el transporte de valores como una forma de prestación de los servicios de vigilancia y seguridad privada, sino que también lo define en los mismos términos, vale decir, como un servicio de vigilancia y seguridad privada.

Adicionalmente, en el título I del Decreto 356 de 1994, correspondiente a los aspectos generales, se definen y clasifican los servicios de vigilancia y seguridad privada, en virtud de la cual en el título II del mencionado decreto se desarrolla el *“servicio de vigilancia y seguridad privada con armas”*, regulando en el capítulo IV lo relacionado con las empresas de transporte de valores, los requisitos de constitución, la licencia de funcionamiento y las formas como pueden prestar sus servicios bajo las modalidades de transporte de valores, vigilancia fija y escolta asociada al transporte de valores (artículo 35).

Esto significa que, una lectura desde una perspectiva estructural y sistemática del Decreto 356 de 1994, evidencia que la actividad de *“transporte de valores”* es una especie del género denominado *“servicio de vigilancia y seguridad privada con armas”*, lo que necesariamente delimita el espectro y alcance a la hora de aproximarse a una

---

definición de aquella. Por esta razón es posible afirmar que, la actividad de transporte de valores es un servicio de vigilancia y seguridad privada con armas.

#### **4. La actividad de transporte de valores y su práctica mercantil:**

De acuerdo con la caracterización de los servicios de vigilancia y seguridad privada en Bogotá, realizado por el Observatorio de Seguridad de la Cámara de Comercio de Bogotá, en la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada se encontraban registradas, a julio del año 2007, 1.394 empresas prestadoras de todos los servicios de vigilancia, dentro de las cuales se incluye las que tienen por objeto el transporte de valores, en tanto que, en la Cámara de Comercio de Bogotá se registraron, a la misma fecha, 1.418 empresas dedicadas a actividades económicas de investigación y seguridad identificada con el código CIIU K7492, en cuyo grupo se incluye también a los servicios de transporte de valores<sup>1</sup>.

Cabe señalar que, para efectos del registro mercantil ante la Cámara de Comercio de Bogotá, la clasificación CIIU K7492 que corresponde a actividades económicas de investigación y seguridad, agrupa las siguientes actividades: K749200 Actividades de investigación y seguridad, K749203 Adiestramiento de perros guardianes, K749204 Empresas de seguridad celadurías y K749205 Servicios de transporte de valores.

De la mencionada caracterización de los servicios de vigilancia y seguridad en Bogotá se evidencia que, tanto para el registro ante la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada como para el registro mercantil ante la Cámara de Comercio, el transporte de valores es considerada como una actividad de investigación y seguridad, y en consecuencia las empresas que presten este servicio deben haber realizado el registro en debida forma bajo el código de actividad K749205 Servicios de transporte de valores.

#### **5. En el transporte de valores no se realizan las actividades de transporte descritas e incluidas en cada una de las clases contenidas en el grupo 604 de la CIIU REV. 3A. C. denominado transporte de carga, porque, además, la ley no se los autoriza:**

Para las empresas de transporte de valores no es la vocación ni el uso en sus prácticas comerciales, que sean contratadas para transportar troncos, ganado, productos refrigerados, muebles de mudanzas, etc., por mencionar solo algunas de las actividades incluidas en los grupos de la clasificación CIIU.

Por otra parte, las empresas de transporte de valores solamente están autorizadas por la ley, como único objeto social, a prestar los servicios de vigilancia y seguridad privada y los servicios conexos, como se consagró en el parágrafo 1º del artículo 8 del Decreto 356 de 2004, que a letra reza:

*“Se entiende por empresa de vigilancia y seguridad privada, la sociedad de responsabilidad limitada legalmente constituida, cuyo objeto social consista en la prestación remunerada de servicios de vigilancia y seguridad privada, en la modalidad de vigilancia fija, móvil y/o escoltas, mediante la utilización de cualquiera de los medios establecidos en el artículo 6 de este decreto*

---

*PARAGRAFO 1o. Las sociedades que se constituyan para la prestación de servicios de vigilancia y seguridad privada en los términos de este artículo tendrán como único objeto social la prestación de estos servicios salvo el desarrollo de servicios conexos, como los de asesoría, consultoría o investigación en seguridad.” (subrayado fuera de texto)*

Es decir que, si una empresa se constituye para la prestación del servicio de transporte de valores, su único objeto social debe ser este y no otro, por lo que, en el evento que realizara actividades diferentes a las que le autoriza la ley, como la de transporte de carga o pasajeros, de suyo, se constituiría como un evidente incumplimiento de su objeto social.

Entonces, por lo anteriormente expuesto huelga concluir lo siguiente:

- 1) Para el legislador la naturaleza jurídica de la actividad de transporte de valores es la de ser un servicio de vigilancia que se realiza a través de varias actividades-medio como las de transportar, custodiar y manejar valores, las cuales pueden ser concurrentes y además diferentes a estas, pero bajo la condición de que tales actividades sean conexas.
- 2) La caracterización de la actividad de transporte de valores como servicio de vigilancia y seguridad no solo es expresa en su definición, sino que es evidente en la normativa existente que la regula, como en los casos de la autorización a las empresas de transporte de valores para el porte y uso de armas de señalado en el artículo 9 del Decreto 2535 del 17 de diciembre de 1993, en la asignación de competencia que le atribuye la ley a la Superintendencia y Seguridad Privada en el Decreto Ley 2453 de 1993 y en la estructura de la norma que regula la actividad de transporte de valores Decreto 356 de 2004.
- 3) En el transporte de valores, la actividad de transporte no es principal ni secundaria, sino de consumo intermedio, puesto que no solo facilita la actividad principal sino que además el producto que se genera se destina siempre al consumo intermedio<sup>i</sup> de la propia empresa transportadora, es decir que, la actividad de transporte se usa para realizar otra actividad y en su aplicación al proceso productivo se incorpora totalmente al producto final<sup>i</sup> que en este caso es el servicio de seguridad; por esta razón, como actividad de consumo intermedio no se registra de manera independiente ni secundaria.
- 4) Como en la actividad de transporte de valores, la seguridad es la actividad principal y el transporte, la actividad de consumo intermedio, dicha actividad no se puede adecuar a ninguna de las actividades clasificadas en la sección de transporte de la CIU (Revisión 3 A.C.), sino en la sección de otras actividades y en la división y grupo correspondiente a otras actividades empresariales, dentro de las cuales se encuentra definida de manera expresa la actividad de investigación y seguridad con el código 7492.
- 5) Si las empresas de transporte de valores en las relaciones comerciales dadas en la realidad económica, no prestan ninguna de las clases de actividades que conforman los grupos y divisiones que están descritas para la actividad de transporte en el CIU; pero además, la ley no les autoriza realizar una actividad diferente a la de transporte de valores y actividades conexas, por lo tanto no correspondería con la realidad de las actividades económicas y carecería de

---

autorización legal, el clasificar el servicio prestado por las empresas de transporte de valores como una actividad de transporte de carga dentro de los códigos CIIU 6040 o 6041.

- 6) Así las cosas, para efectos del impuesto de Industria y Comercio en Bogotá D.C, y de conformidad con lo señalado en la Resolución N° 0219 de 2004, la actividad de transporte de valores que realizan las empresas que prestan este servicio, corresponde al Código de Actividad 7492 descrito en CIIU Rev. 3ª.C. Distrito Capital como “Actividades de investigación y seguridad”, con una tarifa del 13,8 ‰.

## **CONCEPTO No. 1206**

Ref: 15de marzo de 2011

Tema: Industria y Comercio Avisos y Tableros-

Subtema: zonas francas- Tratamiento en materia del impuesto de industria y comercio de actividades gravadas, con destino a zonas francas.

## **TESIS JURIDICA**

Las ventas efectuadas desde el territorio nacional a zonas francas no son exportaciones y constituyen ingresos gravados con el impuesto de industria y comercio, por cuanto el tratamiento contemplado mediante la Ley 1004 de 2005 y el Decreto 383 de 2007 consistente en considerar como de fuera del territorio nacional a las zonas francas para efectos de los tributos aduaneros y tributarios nacionales aplicables a las importaciones y exportaciones<sup>i</sup>, no se hace extensivo a los impuestos de carácter territorial, por lo que no es posible extender los beneficios otorgados por la ley en materia nacional a los impuestos locales por expresa prohibición constitucional consagrada en el artículo 294<sup>i</sup>

## **INTERPRETACION JURIDICA**

Con el ánimo de establecer si las operaciones realizadas dentro de la jurisdicción de Bogotá con las Zonas Francas Aduaneras se encuentran gravadas con el impuesto de Industria y comercio, teniendo en cuenta que estas zonas tienen tratamiento especial para sus usuarios, empezaremos por precisar algunos conceptos que la ley tributaria y aduanera dispone en esta materia y posteriormente analizaremos esta normativa frente al impuesto territorial.

## **Marco Legal**

Las zonas francas fueron creadas en Colombia mediante la Ley 105 de 1958, con el objeto de facilitar el comercio exterior, como establecimientos públicos, con personería jurídica y patrimonio propio y tenían por objeto la prestación de un servicio público sin ánimo de lucro, todas las mercancías y materias primas que ingresaran a zona franca que fueran transformadas, ensambladas, modificadas, envasadas., manufacturadas

1123

---

etc., solamente podían salir de esta zona con destino a la exportación o a la importación para ser usadas o consumidas en el territorio nacional con excepción de los artículos de prohibida importación. Lo anterior exento de pago de impuestos, contribuciones o gravámenes nacionales, departamentales y municipales.

Posteriormente, la Ley 109 de 1985 creó el estatuto de las zonas francas definiéndolas como establecimientos públicos del orden nacional con personería jurídica autonomía administrativa y patrimonio independiente, adscritas al Ministerio de Desarrollo Económico, cuyo objeto era prestar un servicio y no perseguía ánimo de lucro. Esta ley definió de manera general, las actividades permitidas en las zonas francas, las exenciones de impuestos como incentivos tributarios en materia de impuestos nacionales y derogó la ley anterior excepto su artículo 1° que define el concepto de zona franca, igualmente derogó la ley 47 de 1981 por medio de la cual se expidió el estatuto orgánico de las zonas francas industriales y comerciales, es importante resaltar que derogó la exención contenida en el artículo 4 de la ley 105 de 1958 respecto de los impuestos departamentales y municipales.

La anterior normativa dispuso los preceptos legales en esta materia hasta la promulgación de la Ley 1004 de 2005 mediante la cual se estableció un régimen especial con el objeto de estimular la inversión y derogó la Ley 109 de 1985.

La Ley 1004 de 2005 y el Decreto 383 de 2007, en sus artículos 392-4 y 396 establecen el tratamiento a la zona franca de territorio extraterritorial para efectos de impuestos aduaneros y tributarios nacionales, así:

*Artículo 392-4. Alcance del régimen aduanero. Los bienes que se introduzcan a las Zonas Francas Permanentes por parte de los usuarios se considerarán fuera del Territorio Aduanero Nacional para efectos de los tributos aduaneros aplicables a las importaciones e impuestos a las exportaciones.*

*Artículo 396. Exportación definitiva. Se considera exportación definitiva, para efecto de los beneficios previstos en el Estatuto Tributario, la introducción a Zona Franca Permanente desde el Territorio Aduanero Nacional, de materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición, necesarios para el normal desarrollo de su objeto social a favor del usuario operador o Industrial de Bienes y de Servicios, siempre y cuando dicha mercancía sea efectivamente recibida por ellos.*

*Las exportaciones temporales que se realicen desde el resto del Territorio Aduanero Nacional a Zona Franca, con el objeto de someter el bien a un proceso de perfeccionamiento por un usuario, no tendrán derecho a los beneficios previstos para las exportaciones definitivas.*

*La introducción en el mismo estado a una Zona Franca Permanente de mercancías de origen extranjero que se encontraban en libre disposición en el país, no se considera exportación.*

*Tampoco se considera exportación el envío de bienes nacionales o en libre disposición a Zona Franca desde el resto del territorio nacional a favor de un usuario comercial.*

Ahora bien, para revisar en contexto y armónicamente las zonas francas en el ámbito territorial es preciso traer a colación definiciones que no se encuentran establecidas por las leyes que regulan el impuesto de Industria y comercio pero que se encuentran definidas por otras leyes, así como lo dispone el Código de Procedimiento Civil <sup>i</sup>, por consiguiente, revisaremos las definiciones a la luz de las normas que rigen la materia en impuestos nacionales y aduaneros.

### **Normativa Vigente (LEY 1004 DE 2005)**

La ley 1004 de 2005, los Decretos 2685 de 1999 que modifica la legislación aduanera y 383 de 2007 mediante el cual se modificó el Decreto 2685 de 1999 y reglamentó el régimen de Zonas Francas Permanentes y Transitorias, observando para el efecto, los parámetros establecidos en dicha ley (1004 de 2005), definen a la zona franca como:

*... “el **área geográfica delimitada dentro del Territorio Aduanero Nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior. Las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones.**” (Destacado fuera del texto)*

Igualmente, establece que las zonas francas tienen como finalidad ser instrumento para la creación de empleo, para la captación de nuevas inversiones de capital, promover la competitividad en las regiones donde se establezcan, desarrollar procesos industriales altamente productivos y competitivos bajo los conceptos de seguridad, transparencia, tecnología, producción limpia y buenas prácticas empresariales, promover la generación de economías de escala y simplificar los procedimientos del comercio de bienes y servicios, para facilitar su venta.

### **EXPORTACION**

<Definición modificada por el artículo 1 del Decreto 1530 de 2008. :> Es la salida de mercancías del territorio aduanero nacional con destino a otro país. También se considera exportación, además de las operaciones expresamente consagradas como tales en este decreto, la salida de mercancías a una zona franca en los términos previstos en el presente decreto.

### **TERRITORIO ADUANERO NACIONAL <sup>i</sup>**

<Definición modificada por el artículo 1 del Decreto 1198 de 2000. :> Demarcación dentro de la cual se aplica la legislación aduanera; cubre todo el territorio nacional, incluyendo el subsuelo, el mar territorial, la zona contigua, la plataforma continental, la zona económica exclusiva, el espacio aéreo, el segmento de la órbita geoestacionaria, el espectro electromagnético y el espacio donde actúa el Estado colombiano, de conformidad con el derecho internacional o con las leyes colombianas a falta de normas internacionales.

En forma complementaria, el artículo 261 del Decreto 383 de 2007 definió el término de exportación de la siguiente manera:

---

## **ARTICULO 261. EXPORTACIÓN.**

Es la salida de mercancías del territorio aduanero nacional con destino a otro país. También se considera exportación, además de las operaciones expresamente consagradas como tales en este Decreto, la salida de mercancías a una Zona Franca Industrial de Bienes y de Servicios, en los términos previstos en el presente Decreto.

Una vez aclarados los términos anteriores, revisaremos los elementos estructurales del Impuesto de Industria y comercio

Frente a los conceptos transcritos es preciso señalar que los mismos, de manera expresa desarrollan la definición, alcance y tratamiento de ciertas zonas ubicadas dentro del territorio nacional, para efectos de tributos del orden nacional, esto es para los impuestos a las importaciones y exportaciones, es decir, frente al impuesto sobre las ventas y a los derechos aduaneros.

Para efectos aduaneros y de comercio exterior, la zona franca es considerada como un área extraterritorial dentro del territorio aduanero nacional, por tanto la zona franca es considerada como si fuera otro país, pero claramente la zona franca forma parte de Colombia, siendo necesario darle un alcance de extraterritorialidad para unos fines particulares y concretos. Cuáles son esos fines?: El manejo de las importaciones y las exportaciones.

En materia de importaciones la normativa pretende que cuando en una zona franca se reciban productos del exterior se consideren como si todavía permaneciera en el país de origen y solamente hasta cuando esta mercancía salga de la zona franca con destino al resto del territorio nacional se convierta en una importación y por tanto solo hasta en ese momento se adelante el proceso de nacionalización y pago de tributos nacionales correspondientes que permitan su ingreso legal al país de tal suerte que las mercancías de origen extranjero pueden ingresar y permanecer o ser transformadas en zona franca, sin estar aún sujetas al régimen tributario nacional; en materia de exportaciones la finalidad es que cuando el producto ingrese a la zona franca es como si estuviera entrando a otro país o se estuviera enviando a otro país desde el territorio nacional y por tanto recibe el mismo tratamiento aduanero que recibiera si entrara en un puerto.

En otras palabras, la creación de las zonas francas, corresponde a una ficción legal que establece a parte del territorio nacional como fuera de él para efecto de operaciones de comercio exterior y en consecuencia la definición de exportación prevista en las disposiciones hasta aquí citadas, en lo que tiene que ver con ventas hacia zonas francas, tiene alcance exclusivo para los fines que fueron creadas.

Por su parte la Constitución Política establece:

ARTICULO 226. El Estado promoverá la internacionalización de las relaciones políticas, económicas, sociales y ecológicas sobre bases de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional.

---

ARTICULO 294. La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317.

Hechas las anteriores precisiones y teniendo en cuenta que en virtud del principio de autonomía territorial consagrado en el artículo 287 de la Carta Política, especialmente frente a la administración de sus recursos, al legislador no se le permite consagrar exenciones sobre impuestos de carácter territorial, menos aún lo puede hacer una entidad nacional de orden administrativo. Las exenciones de impuestos de propiedad territorial son competencia exclusiva de los municipios y distritos, y por lo tanto, si no existe norma territorial que haya definido en forma expresa este tema, no puede suplirse con normas de carácter nacional<sup>1</sup>, máxime cuando los impuestos territoriales gozan de protección constitucional. Las disposiciones expuestas anteriormente tienen connotación para los impuestos nacionales y contemplan tratamientos preferentes en materia aduanera e impositiva nacional, ya que, de acuerdo al artículo 294 de la Constitución Política, la decisión sobre las exenciones o tratamientos preferenciales en relación con tributos de propiedad de los entes territoriales es de competencia exclusiva de los municipios, sin perjuicio de la limitación consagrada en el artículo 38 de la Ley 14 de 1983, según el cual: *“los municipios sólo podrán otorgar exenciones de impuestos municipales por plazo limitado, que en ningún caso excederá de diez años, todo de conformidad con los planes de desarrollo municipal.”*

## ELEMENTOS ESTRUCTURALES DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

El Decreto Distrital 352 de 2002, en su artículo 32 al definir el hecho generador del impuesto de industria y comercio, estableció:

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

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

Por su parte el artículo 42 de la norma en comento, sobre la base gravable establece:

### ***Artículo 42. Base gravable.***

*El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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. (se resalta)*



*Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.*

*Parágrafo primero. Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.*

*Parágrafo segundo. Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta. (subraya ajena a texto)*

Esta norma compilatoria no hace nada diferente a recoger la descripción legal contemplada en el artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, “*Por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Santafé de Bogotá*”, normativa que de manera propia y preferente establece lineamientos en materia de Industria y Comercio para el Distrito Capital, pero que igual tampoco se aleja de la descripción que para el resto del país se encuentra regulada en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983.

De lo anterior tenemos que la base gravable del tributo la conforman la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones de ley, que perciba un contribuyente por el ejercicio de una actividad gravada en jurisdicción de Bogotá D.C.. La única deducción posible para el caso que nos ocupa es la deducción o no sujeción por concepto de exportaciones.

Concatenando todas las normas transcritas tenemos que los sujetos pasivos del impuesto deberán tributar sobre la totalidad de los ingresos netos que se perciban en ejercicio de una actividad industrial, comercial **o de servicios** en jurisdicción de Bogotá D.C., y las únicas deducciones posibles de realizar, son aquellas que la norma taxativamente señala.

*Pues bien, en materia del impuesto de industria y comercio, el legislador le ha dado a las exportaciones una connotación especial, dirigido a dos aspectos claramente definidos por la ley, a saber:*

*1.- Un tratamiento de **no sujeción** al impuesto de industria y comercio, orientado exclusivamente a la **producción** nacional de artículos destinados a la exportación y,*

*2. – Un tratamiento de **deducción**, con el fin depurar la base sobre la cual se deberá liquidar el impuesto de Industria y Comercio.*

*Pasamos a desarrollar en detalle estos dos aspectos:*

### ➤ **NO SUJECIÓN AL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO**

Las **No sujeciones** consisten en la manifestación expresa que hace el legislador respecto de la exclusión de ciertos individuos o actividades, según el caso, del hecho generador que configura el impuesto. La no sujeción se manifiesta en la no presentación de declaraciones tributarias y el no pago del impuesto.

---

En materia del Impuesto de Industria y Comercio, la norma tributaria del orden distrital, Decreto 352 de 2002, señala en el literal b) del artículo 39 como actividad no sujeta al impuesto de Industria y Comercio “**la producción nacional de artículos destinados a la exportación**”.

Por consiguiente y a su tenor, se deben conjugar dos elementos esenciales para que se tipifique la no sujeción, pues no basta con la producción de artículos sino es requisito sine qua non, que se destinen a la exportación.

Dejamos claro que la no sujeción estudiada, recae exclusivamente en la **producción** (de artículos destinados a la exportación), entendido, según el Diccionario de la Lengua Española como “...*fabricar, elaborar cosas útiles..*” y definida en el artículo 33 del Decreto 352 de 2002 así:

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

Traduce lo anterior, que los sujetos que se encuentre de manera **exclusiva** dentro de esta premisa (no sujeción), no serán sujetos del impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital y en consecuencia ni lo declararán ni lo pagarán, en la medida en que toda la producción sea exportada.

### ➤ **Deducción**

En acápites anteriores se dijo que la base gravable del tributo la conforman la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios menos las deducciones de ley que perciba un contribuyente por el ejercicio de una actividad gravada en jurisdicción de Bogotá D.C., para el caso en estudio cobra importancia analizar la deducción correspondiente a los ingresos obtenidos por **exportaciones**.

Obsérvese que la norma establece que las exportaciones, en términos generales, es una de las deducciones del impuesto referido, y no puntualiza que se trate exclusivamente de la producción de bienes destinados a este fin, lo que nos conduce a pensar que puede ser viable que dentro de este concepto queden inmersas las exportaciones de servicios, las cuales, al no tener la connotación de no sujeción, reciben el tratamiento de deducibles.

Por tanto, el contribuyente al hacer la liquidación del impuesto de industria y comercio restará de los ingresos ordinarios y extraordinarios los ingresos obtenidos por las exportaciones efectivamente realizadas en el período gravable a declarar.

---

Ahora, hay que tener en cuenta que para efectos de poder realizar la deducción a que nos estamos refiriendo, los sujetos deben cumplir con todos y cada una de las formalidades que exigen las normas y entidades que regulan tal situación.

Una vez se legalice la actividad de exportación de bienes o de servicios, el agente que la ejecuta podrá deducir de la totalidad los ingresos ordinarios y extraordinarios del bimestre, los provenientes del ejercicio de esta actividad.

Así las cosas, tenemos que la definición de exportación para fines del impuesto de industria y comercio es la genérica y real, no la ficción contemplada para tratamiento tributario nacional. En este sentido, la definición de exportación, conforme al diccionario de la Real Academia de la Lengua es “*Vender géneros a otro país*”, luego para que se configure la exportación de que tratan la Ley 14 de 1983, Decreto Ley 1421 de 1993, Decreto 352 de 2002, el bien o servicio cuyo ingreso se reputa no gravado, es el proveniente de ventas o prestación de servicios con destino a otro país, esto es, fuera de las fronteras del territorio colombiano, fuera de sus límites geográficos.

## **CONCLUSION**

Para concluir tenemos que exportación es la salida de un producto de un determinado país con destino a otro<sup>i</sup>, y es esta salida del país la que constituye exportación para efectos del impuesto de industria y comercio.

La legislación aduanera Colombiana tiene una definición especial con el objeto de conceder beneficios en materia aduanera y de impuestos nacionales que no es de aplicación para los impuestos territoriales, de tal suerte que de lo aquí expuesto concluimos que las ventas efectuadas desde el territorio aduanero nacional, a zonas francas no pueden ser consideradas como exportación, para efectos del impuesto de industria y comercio, por cuanto las zonas francas ubicadas dentro del territorio del Distrito Capital no tienen tratamiento preferencial en materia territorial que las clasifique como de territorio extranjero y solamente ostenta este tratamiento preferencial en materia aduanera y tributario nacional, por consiguiente todas las ventas que se realicen a zonas francas serán objeto de gravamen.

## **TEMA 2. Tratamiento de las actividades industriales, comerciales y de servicios desarrolladas en las zonas francas.**

### **TESIS JURÍDICA.**

Las actividades industriales, comerciales y de servicios desarrolladas en zonas francas constituidas en el Distrito Capital, no cuentan con ningún tipo de tratamiento preferencial o exceptivo y en consecuencia en la medida en que constituyan actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, los ingresos derivados de actividades desarrolladas en esa franja del territorio, se encuentran gravadas y los contribuyentes allí constituidos que perciban ingresos en Bogotá por actividades sometidas al impuesto, tributarán a las tarifas que correspondan.

---

## INTERPRETACION JURÍDICA.

Desde su creación, las zonas francas fueron concebidas como un área especial dentro del territorio nacional que goza de tratamientos especiales en materia de comercio exterior, aduanero, cambiario e impositivo en materia de renta e IVA, sin embargo, para el resto del mundo, es reconocida como territorio nacional.

La definición de zona franca tiene aplicación en materia tributaria aduanera y de comercio exterior bajo una normativa especial que contempla beneficios para efectos de los impuestos a las importaciones y exportaciones del ámbito nacional<sup>i</sup>:

La ley aduanera definió las diferentes clases de usuarios aduaneros, revisemos las diferentes definiciones según lo contenido en el decreto 383 de 2007:

**“Artículo 393-14. Usuario operador.** El usuario operador es la persona jurídica autorizada para dirigir, administrar, supervisar, promocionar y desarrollar una o varias Zonas Francas, así como para calificar a los usuarios que se instalen en estas.

Parágrafo 1°. La calidad de usuario operador se adquiere cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales expide el acto de autorización.

**Artículo 393-19. Usuario industrial de bienes.** Es la persona jurídica instalada exclusivamente en una o varias Zonas Francas, autorizada para producir, transformar o ensamblar bienes mediante el procesamiento de materias primas o de productos semielaborados.

**Artículo 393-20. Usuario industrial de servicios.** Es la persona jurídica autorizada para desarrollar, exclusivamente, en una o varias Zonas Francas, entre otras, las siguientes actividades:

1. Logística, transporte, manipulación, distribución, empaque, reempaque, envase, etiquetado o clasificación.
2. Telecomunicaciones, sistemas de tecnología de la información para captura, procesamiento, almacenamiento y transmisión de datos, y organización, gestión u operación de bases de datos.
3. Investigación científica y tecnológica.
4. Asistencia médica, odontológica y en general de salud.
5. Turismo.
6. Reparación, limpieza o pruebas de calidad de bienes.
7. Soporte técnico, mantenimiento y reparación de equipos, naves, aeronaves o maquinaria;
8. Auditoría, administración, corretaje, consultoría o similares.

Artículo 393-21. Usuario comercial. Es la persona jurídica autorizada para desarrollar actividades de mercadeo, comercialización, almacenamiento o conservación de bienes en una o varias Zonas Francas. Los usuarios comerciales no podrán ocupar, en conjunto, un área superior al veinticinco por ciento (25%) del área total de la respectiva Zona Franca.

---

De lo anterior tenemos que existen diferentes clases de operadores aduaneros dentro de la zona franca cuyo objetivo general es promover y dinamizar la economía del país, los productos y servicios allí desarrollados en principio serán destinados a la exportación pero subsidiariamente tienen como objetivo el mercado nacional.

Indistintamente de la clase de usuario aduanero que ostente un sujeto, en la medida en que desarrolle actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio dentro de la jurisdicción del Distrito Capital será sujeto pasivo de este tributo en Bogotá, es decir las operaciones que realice dentro de la zona franca ubicada en Bogotá se encuentran gravadas con el referido impuesto, las operaciones realizadas en Bogotá con destino a zona franca están gravadas y las operaciones efectuadas desde ésta hacia el resto del territorio nacional igualmente están gravadas en el municipio en el cual se realice el hecho generador.

Una vez precisados los anteriores conceptos, es pertinente enunciar el hecho generador y las actividades que se encuentran gravadas con el impuesto de Industria y comercio las cuales se encuentran en el Decreto Distrital 352 de 2002:

**Artículo 32. Hecho generador.**

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

**Artículo 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.

**Artículo 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.

**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.

Teniendo en cuenta lo anterior, es importante reiterar que la delimitación efectuada para fines específicos en materia de impuestos, aduaneros y de comercio exterior del ámbito nacional, no son de recibo en el ámbito territorial por la prohibición expresa contenida en el artículo 294 de la Constitución Nacional que se materializa en este caso en que no se le puede dar tratamiento de territorio especial a las zonas francas dentro del contexto local.

---

En lo referente a los impuestos de orden local no gozan de éstos beneficios, ni se le ha dado la categoría a las zonas francas de territorio extraterritorial, es decir para efectos de impuestos territoriales no existe distinción de territorio que las demarque, por consiguiente las zonas francas ubicadas en Bogotá, por constituir una ficción para efectos de tratamiento nacional como antes fue desarrollado, no pierden su calidad de territorio municipal que hace parte de la jurisdicción del Distrito Capital y por ende debe observar y cumplir las leyes y normas que rigen los impuestos y disposiciones locales. Así las cosas, las personas naturales o jurídicas que allí operen y que desarrollen actividades industriales comerciales o de servicios gravadas con el impuesto de Industria y comercio deben cumplir con las obligaciones de declarar y pagar por los ingresos percibidos en desarrollo de sus actividades. En el mismo sentido aquellas personas naturales o jurídicas constituidas en otros entes territoriales, ya sea en el resto del territorio aduanero nacional o extranjeros que obtengan ingresos por operaciones con contribuyentes ubicados en tales zonas, deben tener en cuenta que no existe beneficios ni tratamientos especiales en el ámbito territorial luego los ingresos allí generados se entienden obtenidos en Bogotá y se encuentran gravados con el impuesto de Industria y comercio.

## **CONCLUSION**

La definición de zona franca tiene aplicación en materia tributaria aduanera y de comercio exterior bajo una normativa especial que contempla beneficios para efectos de los impuestos a las importaciones y exportaciones del ámbito nacional, que no es de aplicación para los impuestos territoriales pues no existe norma local que delimite a las zonas francas para concederles tratamientos especiales en materia impositiva territorial y teniendo en cuenta que por disposición constitucional del artículo 294, la ley no puede otorgar tratamientos preferenciales ni exenciones sobre los tributos de propiedad de las entidades territoriales, no se puede dar delimitación de zona franca a una ubicación geográfica dada por la ley para fines impositivos del orden nacional, por consiguiente para fines territoriales las zonas francas pertenecen a la jurisdicción en las cuales se encuentran ubicadas y no son consideradas territorio extraterritorial, es decir para efectos de impuestos territoriales no existe distinción de territorio que las demarque, por consiguiente las zonas francas ubicadas en Bogotá, no pierden su calidad de territorio municipal que hace parte de la jurisdicción del Distrito Capital y los ingresos que allí se generen en desarrollo de actividades industriales, comerciales o de servicios son ingresos gravados con el impuesto de industria y comercio, ya sea que desarrollen de manera permanente u ocasional con o sin establecimiento de comercio.

PUBLICADO EN EL REGISTRO DISTRITAL 4621 DE 23 DE MARZO DE 2011

---

## CONCEPTO No.1208

Ref: 30 de marzo 2011

Tema: Impuesto de Industria y Comercio Avisos y Tableros

Subtema: Sistemas especiales de valoración de inversiones

En este concepto estudiaremos si los ingresos generados por valoración de inversiones para los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valoración en sus portafolios de inversiones, se encuentran gravados con el impuesto de Industria y comercio, avisos y tableros.

Los contribuyentes con inversiones en títulos, bonos, etc, obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de sus portafolios de inversiones, deben denunciar como valor patrimonial en su declaración de renta y complementarios, de acuerdo con el art. 272 del Estatuto Tributario, el valor de las mismas correspondiente al sistema especial de valoración utilizado, que usualmente es diferente al contable. Para efectos fiscales los rendimientos de dicho portafolio de inversiones tiene el mismo tratamiento.

Según lo establecido por el artículo 272 del ETN, las inversiones deben declararse por el costo fiscal, para quienes llevan sistemas especiales de valoración será el valor obtenido al aplicar el respectivo método:

“Artículo 272. Valor de las acciones, aportes, y demás derechos en sociedades. Las acciones y derechos sociales en cualquier clase de sociedades o entidades deben ser declarados por su costo fiscal, ajustado por inflación cuando haya lugar a ello. (Subrayado fuera de texto - derogado art 78 ley 1111 de 2006)

Para los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones, de acuerdo con las disposiciones expedidas al respecto por las entidades de control, el valor patrimonial será el que resulte de la aplicación de tales mecanismos de valoración. Este mismo valor constituirá la base para aplicar los ajustes por inflación” (Subrayado fuera de texto - derogado art 78 ley 1111 de 2006))

Ahora entraremos a considerar lo estipulado en el artículo 27 del Estatuto Tributario Nacional con el objetivo de establecer el momento de realización de los ingresos:

**ART.27 Realización del ingreso.** Se entienden realizados los ingresos cuando e reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o periodo gravable en que se causen.

Se exceptúan de la norma anterior:

Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el

---

año o periodo gravable, salvo lo establecido en este estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos;

Los ingresos por concepto de dividendos, y de participación de utilidades en sociedades de responsabilidad limitada o asimiladas, se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles;

Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente, salvo que el contribuyente opte por acogerse al sistema de ventas a plazos.

La anterior normativa transcrita guarda armonía y razonabilidad con las normas contables en particular los artículos 12 y 61 Inversiones, contenidos en el Decreto 2649 de 1993, por el cual se reglamentó los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia en cuanto establece:

**Art. 12. Realización.** Solo pueden reconocerse hechos económicos realizados. Se entiende que un hecho económico se ha realizado cuando quiera que pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en uno y otro caso razonablemente cuantificables.

**Art. 61. Inversiones.** Las inversiones están representadas en títulos valores y demás documentos a cargo de otros entes económicos, conservados con el fin de obtener rentas fijas o variables, de controlar otros entes o de asegurar el mantenimiento de relaciones con estos.

Cuando representan activos de fácil enajenación, respecto de los cuales se tiene el propósito de convertirlos en efectivo antes de un año, se denominan inversiones temporales. Las que no cumplen con estas condiciones se denominan inversiones permanentes.

El valor histórico de las inversiones, el cual incluye los costos ocasionados por su adquisición tales como comisiones, honorarios e impuestos, una vez reexpresado como consecuencia de la inflación cuando sea el caso, debe ser ajustado al final del período al valor de realización, mediante provisiones o valorizaciones.

Para este propósito se entiende por valor de realización de las inversiones de renta variable, el promedio de cotización representativa en las bolsas de valores en el último mes y, a falta de este, su valor intrínseco.

No obstante, las inversiones en subordinadas, respecto de las cuales el ente económico tenga el poder de disponer que en el período siguiente le transfieran sus utilidades o excedentes, deben contabilizarse bajo el método de participación, excepto cuando se adquieran y mantengan exclusivamente con la intención de enajenarlas en un futuro inmediato, en cuyo caso deben contabilizarse bajo el método de costo.

Teniendo en cuenta la naturaleza de la partida y la actividad del ente económico, normas especiales pueden autorizar o exigir que estos activos se reconozcan o valúen a su valor presente.



---

**PARAGRAFO.** Cuando la contabilización de una inversión, conforme a este artículo, deba cambiarse de método, los efectos de tal cambio deben reconocerse prospectivamente.

Tenemos que la **base gravable** del impuesto de industria y comercio, en el Distrito Capital de Bogotá de conformidad con lo establecido en el artículo 42 del decreto distrital 352 de 2002, está constituida 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

**Parágrafo primero.** Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

**Parágrafo segundo.** Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta. “

De la anterior normativa, se infiere que forman parte de la base gravable la totalidad de ingresos obtenidos por el contribuyente salvo los exceptuados por la ley.

Al aplicar dicho método de valoración de inversiones se puede generar un “ingreso” contable (cuenta 4218 en el PUC) o en caso contrario un “gasto” contable (cuenta 5313 en el PUC). Por tanto, en la declaración de renta ese “ingreso” no se denuncia como tampoco el “gasto”, pues los mismos son valores que se quedan como “cifras contables no fiscales” en la conciliación de la renta contable y la fiscal pues obedece a una utilidad no realizada.

Por lo anterior, no forman parte de los ingresos gravados con el impuesto de Industria y Comercio, pues no corresponden a un ingreso real derivado de la realización de actividades gravadas, y tampoco constituyen ingresos financieros hasta tanto estos ingresos no se realicen, es decir, cuando las inversiones se vendan, se rediman o cuando sobre las mismas se decreten dividendos, situaciones en las cuales el ingreso así obtenido se realiza, por consiguiente es susceptible de incrementar el patrimonio, momento en el cual estará gravado con el mencionado impuesto.

PUBLICADO EN EL REGISTRO DISTRITAL 4631 DE 7 ABRIL DE 2011

---

## CONCEPTO 1219

**Ref:** 11 de abril de 2013

**Tema:** Industria y Comercio

**Subtema:** Arrendamiento de Inmuebles propios

### Pregunta

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.

---

## **1º) 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”<sup>i</sup>; y “realizar”, “efectuar, llevar a cabo algo o ejecutar una acción”<sup>i</sup>.

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.

## **2º) 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”<sup>i</sup>.

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”<sup>i</sup>.

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”, 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”<sup>i</sup>.

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<sup>i</sup>:

“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”<sup>i</sup>*, la actividad será comercial.

El vocablo *“comercio”* se define como la *“negociación que se hace comprando y vendiendo o permutando géneros o mercancías”<sup>i</sup>*.

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<sup>i</sup>:

“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.”<sup>i</sup>

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*”, 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*”.

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<sup>1</sup>:

*“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*”, en tanto que como obligación es “*la que impone realizar un acto o prestar algún servicio*”

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<sup>i</sup> 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 traslativos 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.<sup>1</sup> (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.”<sup>1</sup> (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” (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.”<sup>1</sup> (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”<sup>1</sup>.

---

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<sup>i</sup>, 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”<sup>i</sup> (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<sup>i</sup>.

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:

“ARTICULO 30. INTERPRETACION 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.

ARTICULO 31. INTERPRETACION 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.”

### **3º) 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.

### **4º) 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 con 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 Rodriguez, 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<sup>1</sup>.

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 Itagüí Artículo 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 Bucaramanga Artículos 34, 35 y 36 de la Ley 14 de 1983 Artículos 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-	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	Artículo 20 numeral 2° del Código de Comercio	La actividad de arrendamiento no se adecúa a la descripción normativa como comercial

00019-01 (16821)			comercio en Bogotá D.C.		
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 de 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 de 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 Bárceñas, radicación 25000 2327 000 2006 00136301 número interno 17364	Persona Jurídica – Fundación	Bogotá D.C.- Secretaría de Hacienda – Dirección de 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 Comercio Artículo 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 de 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 Distrial 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, lo que permite realizar una mayor progresividad en este tributo.

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.”<sup>1</sup>*

**NOTA DE RELATORÍA:** PUBLICADO EN EL REGISTRO DISTRITAL 5108 DEL 25 DE ABRIL DE 2013.

### CONCEPTO No 1228

Ref: 14 de diciembre de 2015

Tema: Impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros –ICA-

Subtema: No sujeción colegios en concesión

### Pregunta

¿Los ingresos obtenidos por Entidades Sin Ánimo de Lucro, derivados de la prestación del Servicio de Educación Pública, en ejercicio de un contrato de concesión suscrito con el Distrito Capital, se encuentran dentro del presupuesto de no sujeción del impuesto de industria y comercio, compelido en el ordinal c) del artículo 39, del Decreto 352 de 2002 **“Por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital, y las generadas por acuerdos del orden distrital”**?

---

## Respuesta

Con ocasión de la expedición del Concepto identificado con el número 1075, con fecha del 3 de febrero de 2005, emitido por esta Subdirección, se realizó el estudio correspondiente al asunto que acomete este documento, en el cual se concluyó:

“Teniendo de presente que el artículo 39 de la Ley 14 de 1993, excluye la educación pública del gravamen del impuesto de ICA dicha exclusión favorece a la entidad concedente, mas no así al concesionario que presta el servicio al Estado a cambio de una retribución.”

*Ahora señalaremos que debe entenderse por una actividad de servicio en los términos del artículo 35 del Decreto 353 de 2002:*

**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.”*

*De la definición antes transcrita, podemos colegir que los elementos que caracterizan la actividad de servicio se enmarcan completamente con los contemplados en el contrato de concesión educativa, convirtiendo al concesionario en sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.” (Subrayado fuera del texto)*

Ahora bien, es del interés de esta Entidad, mantener una constante evolución en sus interpretaciones con base en las posiciones asumidas legal y jurisprudencialmente, que en su devenir, han modificado los estándares de aplicación normativa, acogiendo en mayor medida una realidad jurídica acorde con el actuar de una sociedad que avanza a pasos agigantados, mereciendo día a día una observación holística que recoja de forma contundente las necesidades prioritarias para el cumplimiento de los fines enmarcados en nuestra Carta Constitucional.

Siendo este el punto de partida para la composición de este documento sea menester generar una concepción clara y sucinta de los conceptos más importantes para el desarrollo de las ideas aquí plasmadas, por lo tanto, se realizará un breve análisis de los mismos, de manera sistemática, de tal modo que al final, su conocimiento arroje una conclusión que sea de utilidad para la resolución de situaciones particulares, posteriores a la expedición de este concepto.

## **IMPUESTO DE INDUSTRIA, COMERCIO, AVISOS Y TABLEROS. CONCEPTO, ANTECEDENTES Y SUSTENTO LEGAL**

El impuesto de industria y comercio, en su concepción más prístina, es un tributo que grava las actividades económicas desarrolladas, en este caso, en jurisdicción del Distrito Capital, tomando como materia imponible la actividad, ya sea industrial, comercial o de servicios, como manifestación de la capacidad económica del contribuyente.

---

Su naturaleza es la de ser un impuesto municipal, propio de las entidades territoriales, constituyéndose como una renta endógena, término acuñado reiteradamente por la Corte Constitucional en escenario jurisprudencial y que para efectos pedagógicos se transcribe, tal como lo manifiesta en la Sentencia C-219 de 1997, que dada su trascendencia, se toma como base para la clasificación de los recursos con los que cuentan las entidades territoriales y cuyo tenor es el siguiente:

*“(...) Adicionalmente, las entidades territoriales disponen de aquellos recursos que, en estricto sentido, pueden denominarse recursos propios. Se trata fundamentalmente, de los rendimientos que provienen de la explotación de los bienes que son de su propiedad exclusiva o las rentas tributarias que se obtienen en virtud de fuentes tributarias - impuestos, tasas y contribuciones - propias. En estos eventos, se habla de fuentes endógenas de financiación, que resultan mucho más resistentes frente a la intervención del legislador.”* (Sentencia, 1997)

Su importancia para la generación de capital con la que cuentan las entidades subnacionales, es alta, especialmente en orbes de gran concentración poblacional donde se asientan la mayor parte de operaciones financieras, representando para Bogotá el 49% de los ingresos tributarios que percibe, aduciendo que su crecimiento ha sido constante en los últimos años, gracias a políticas económicas nacionales y distritales, donde la disminución de las brechas sociales, la generación de empleo y la disminución de los índices de desigualdad, pobreza y pobreza extrema, son estandarte de la gestión realizada por las últimas administraciones.

Dentro de la genealogía tributaria, su posición es la de ser un impuesto directo, lo cual quiere decir que grava directamente la capacidad económica del sujeto pasivo, siendo éste quien realiza las actividades consideradas como generadoras del hecho imponible, teniendo la Administración un mayor rango de reconocimiento del contribuyente, permitiendo estas situaciones la implementación de tarifas progresivas, diferenciando altos flujos de actividades gravadas, de flujos menos onerosos.

Otras características que identifican al impuesto de industria y comercio, de acuerdo con la doctrina, son:

*“(...) Es un impuesto periódico, en cuanto su base gravable se conforma con hechos ocurridos en un lapso, anual, salvo en Bogotá, donde es bimestral. Se considera censal, en cuanto exige la inscripción de los sujetos pasivos; y por tratarse de un impuesto de base amplia, sus tarifas son bajas y diferenciales en función de las distintas actividades.”* (Piza, 2008)

Su evolución normativa deviene desde la Ley 97 de 1913, la cual, al otorgarle facultades especiales en materia tributaria al municipio de Bogotá, tal como se observa en el artículo 1° de la norma en comento, dio origen al tributo objeto de análisis, tal como se percibe a la lectura del literal f) de la norma ídem, en el siguiente tenor:

(...)

*“f) Impuesto de patentes sobre carruajes de todas clases y vehículos en general, incluidos los automóviles y velocípedos; sobre establecimientos industriales, en que se usen máquinas de vapor o de electricidad, gas y gasolina; sobre clubs,*

---

*teatros, cafés, cantantes, cinematógrafos, billares, circos, juegos y diversiones de cualquiera clase, casas de préstamo y empeño, pesebreras, establos, corrales, depósitos, almacenes y tiendas de expendio de cualquier clase."*

Se observa en este apartado, que fue de interés del legislador intervenir en todas las actividades que para entonces, constituían la realidad económica del momento en la ciudad, teniendo en cuenta que también, cualquier municipio podía adoptar tales medidas con autorización expresa de las asambleas departamentales, permitiendo la apertura de negocios y su funcionamiento.

Dando un gran salto cronológico, fue sólo hasta 1983, con la expedición de la Ley 14 de ese año, que, además de dotar de herramientas necesarias para fortalecer un tributo esencial como lo es el predial para los territorios, concibiendo los catastros como mecanismo para liquidar tal tributo, determinó el impuesto de industria y comercio, tal como se contempla hasta nuestros días, variando la observancia de los sujetos para su imposición y derivando tal acto sobre las actividades realizadas, clasificándolas en tres grandes grupos, a saber: industriales, comerciales y servicios.

Bogotá, en su rol de Distrito Capital, de acuerdo con lo preceptuado por la Carta del 91, especialmente con las facultades especiales concebidas en el artículo 322 ibídem, consolidó su propia reglamentación en aras de propender por el régimen especial conferido, adoptando el Decreto Ley 1421 de 1993 como su carta de navegación, conteniendo entre otras regulaciones, aquellas relativas a los tributos propios de esta Entidad.

El artículo 154 del Estatuto Orgánico de Bogotá, nombre dado al Decreto Ley antes mencionado, estableció para la jurisdicción del Distrito Capital, la determinación de los elementos objetivos del tributo, siendo estos, el hecho generador, la base gravable y la tarifa, así como aspectos sustanciales, tales como la facultad reguladora del tributo, bajo la titularidad del Cabildo Distrital y la fijación de las fechas de cumplimiento de la obligación tributaria, que para Bogotá, rompe con lo dispuesto a nivel nacional, al adoptar un periodo bimestral, diferente al anual inicialmente contemplado, actividad delegada en la Administración Tributaria Distrital, que para el efecto, se entenderá la determinada por el artículo 161 de la norma en comento y por lo preceptuado en el artículo 1° del Decreto 807 de 1993.

Finalmente, mediante la expedición del Decreto Distrital 352 de 2002 **"Por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital, y las generadas por acuerdos del orden distrital"**, el Distrito disgregó en su totalidad los elementos constitutivos del tributo, definiendo su valor sustancial en el Ordenamiento Jurídico de la ciudad.

Una vez rescatado el antecedente normativo del impuesto de industria y comercio, en cuanto a sus aspectos más relevantes, corresponde en este instante realizar un análisis minucioso del impuesto como tal, es decir, una observación pormenorizada de sus

---

elementos constitutivos, tanto en un aspecto subjetivo como en un aspecto objetivo, necesarios para lograr una conclusión acorde con la consulta inicialmente planteada.

Siendo el Decreto Distrital 352 de 2002, el marco sustantivo del Ordenamiento Jurídico Distrital, será el marco de referencia sobre el cual se develen los elementos que constituyen el impuesto de industria y comercio, siendo el primero de ellos, el hecho generador, contenido en el artículo 32 de la norma en mención, el cual señala:

“Artículo 32. Hecho generador.

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

Dentro de los artículos siguientes, se dispone la norma a definir cada una de las actividades que componen el hecho imponible del tributo, siendo estas las actividades industriales, comerciales y de servicios, denotando con tal explicación extensa y puntual, el factor esencial para su surgimiento y aplicación, como lo es la realización de las actividades allí contenidas, factor que aúna el aspecto subjetivo del tributo en cuanto a la identificación del sujeto pasivo, es decir, aquella persona natural o jurídica y sociedades de hecho, que realicen alguna de las acciones demarcadas en los artículos 33, 34 y 35 del Decreto 352 ya citado.

Otro de los aspectos relevantes en cuanto a la lectura del hecho generador del tributo objeto de estudio, es su elemento espacial, su delimitación en el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios en jurisdicción de Bogotá, aspecto que reviste una especial importancia por cuanto tres factores surgen como cuestionamientos al momento de su interpretación, siendo el primero, la no exigencia de establecimiento de comercio, de inmueble para la realización de la actividad o de habitualidad, factor que discierne en cuanto a la interpretación de actividades comerciales, de acuerdo con lo contenido en el Código de Comercio, respecto a la naturaleza del sujeto sometido al objeto imponible del gravamen, quien para el caso del tributo, no necesariamente debe tener la naturaleza de comerciante, sino simplemente, realizar la actividad descrita en el artículo 34 del Decreto 352 de 2002, diferente a la exigencia del ejercicio del comerciante, descritas en el artículo 19 del Código de Comercio.

Un segundo factor que debe ser tenido en cuenta, es el que surge de la implementación de nuevas tecnologías en el ejercicio de actividades gravadas, especialmente las que conllevan actividades comerciales, en lo que refiere a lo denominado como comercio electrónico, así como las actividades de intercambio de datos, que se establezcan como actividades de servicios afectadas con este tributo y cuya reglamentación es precaria para el constante avance de estas herramientas.

El tercer factor en materia del aspecto espacial contemplado en el hecho generador del tributo es el que surge al momento de realizar la retención, entendido como un mecanismo de pago anticipado del tributo, el cual, por ausencia de un claro concepto de residencia para efectos de ICA, termina siendo definido por el agente al momento de

---

realizar el pago, siendo esta acción propia de aquellos sistemas de tributación en la fuente.

Es claro, del análisis realizado al hecho generador del impuesto de industria y comercio, que su valor esencial, al momento de señalar su obligatoriedad, reside, más que en el sujeto, en el objeto imponible, que para el caso es la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios, bajo los parámetros ya manifestados, situación que, en aras de consolidación argumentativa, será esbozada mediante el análisis del aspecto subjetivo del tributo, siendo un punto clave el reconocimiento del sujeto pasivo.

Señala el artículo 41 del Decreto Distrital 352 lo siguiente:

“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.”

El eje sobre el cual gira la obligación dispuesta en el impuesto de industria y comercio, deviene por una acción positiva del contribuyente, abrogada en realizar una actividad industrial, comercial o de servicio, de forma directa o indirecta, indiferentemente de la propia naturaleza del sujeto, dando un contexto del carácter real del impuesto.

Apoiando este argumento, se encuentra la posición asumida por parte del H. Consejo de Estado, el cual, mediante la Sentencia 2008-00022, del 23 de septiembre de 2013, con Ponencia del H. Magistrado Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, posición que para la consulta aquí analizada, resulta de gran relevancia, toda vez que el tema desarrollado, guarda plena identidad con el aquí observado, tal como se expresa:

“En concreto, y en los términos del recurso, la Sala debe decidir si los actos administrativos demandados violaron el literal c) del artículo 39 del Decreto Distrital 352 de 2002. Para el efecto, se decidirá si la actividad de educación pública prestada por la Asociación demandante, en virtud de contratos de concesión suscritos con el Distrito Capital, está sujeta al impuesto de industria y comercio. “

Continuando con la metodología holística de análisis desprendida a lo largo de este documento, de la afirmación realizada por la Alta Corte de lo Contencioso Administrativo, se tomarán sus componentes relevantes para el objeto principal de este Concepto, que emergen del problema jurídico inicialmente planteado, que no es otro que determinar la obligación en materia de impuesto de industria y comercio, de aquellos operadores que prestan el servicio de educación pública, pero que cuya naturaleza es la de sujetos determinados por el régimen privado, en ejercicio de contratos de concesión suscritos con el Distrito Capital.

Ya comprendido el concepto del impuesto de industria y comercio, deviene entonces la observación de los conceptos de educación pública, contrato de concesión y aspectos de no sujeción al tributo ya mencionado, concibiendo así un nexo lógico que permita determinar la responsabilidad o no de los agentes aquí referenciados y analizados.





---

## EL SERVICIO PÚBLICO DE EDUCACIÓN

En primer lugar, en el Estado Social de Derecho, consolidado mediante la Carta del 91, se le concedió a la educación el estatus de derecho, tal como lo consigna el artículo 67 en los siguientes términos:

**“ARTICULO 67.** La educación es un derecho de la persona y un servicio público que tiene una función social; con ella se busca el acceso al conocimiento, a la ciencia, a la técnica, y a los demás bienes y valores de la cultura.

La educación formará al colombiano en el respeto a los derechos humanos, a la paz y a la democracia; y en la práctica del trabajo y la recreación, para el mejoramiento cultural, científico, tecnológico y para la protección del ambiente.

El Estado, la sociedad y la familia son responsables de la educación, que será obligatoria entre los cinco y los quince años de edad y que comprenderá como mínimo, un año de preescolar y nueve de educación básica.

La educación será gratuita en las instituciones del Estado, sin perjuicio del cobro de derechos académicos a quienes puedan sufragarlos.

Corresponde al Estado regular y ejercer la suprema inspección y vigilancia de la educación con el fin de velar por su calidad, por el cumplimiento de sus fines y por la mejor formación moral, intelectual y física de los educandos; garantizar el adecuado cubrimiento del servicio y asegurar a los menores las condiciones necesarias para su acceso y permanencia en el sistema educativo.

La Nación y las entidades territoriales participarán en la dirección, financiación y administración de los servicios educativos estatales, en los términos que señalen la Constitución y la ley.”

Ahora bien, el inciso primero del texto transcrito, señala que la educación, además de ser un derecho, es un servicio público con una función social, concepto que a la luz de la academia, se divide en un sentido de inclusión, donde la financiación pública es una constante, pero a la vez, puede suscitarse como una problemática, debido a las escasas de recursos que se pueda llegar a tener, en aras de atender las demás necesidades de la comunidad, tal como lo afirma el profesor Álvaro Marchessi en el texto que sigue:

“La escuela pública es la escuela de todos, abierta al conjunto de los alumnos, financiada con fondos públicos, en la que no existe ningún tipo de discriminación o selección para acceder a ella. Esta situación abre un conjunto de posibilidades pero también de riesgos y de dificultades. Entre las posibilidades está su mayor capacidad para facilitar la convivencia entre diferentes alumnos, la voluntad de participación, la necesidad de una mayor conexión con el entorno social. Entre sus principales problemas hay que destacar que su atención preferente a los sectores sociales más desfavorecidos exige un mayor esfuerzo y disponer de más recursos humanos y materiales. Cuando estos medios no están disponibles, es probable que sus objetivos no puedan alcanzarse. Aquí se encuentra una de las cuestiones centrales de la política educativa.” (Marchessi, 2002)

---

El aparte final de la lectura expuesta, implica uno de los mayores retos de la Administración Pública en materia de propender por la correcta prestación del Servicio de Educación Pública, como lo es, el de financiar las políticas tendientes a garantizar este mandato constitucional, comprendido en el último inciso del artículo 67 Superior y que se formula como eje vital en los distintos planes de desarrollo tanto de la Nación como de las demás entidades territoriales obligadas a ello.

### **EL CONTRATO DE CONCESIÓN. DESCENTRALIZACIÓN POR COLABORACIÓN EN ARAS DE GARANTIZAR LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE EDUCACIÓN PÚBLICA.**

Con el fin de ampliar la oferta del Servicio Público de Educación, a partir de 1999, en el Distrito Capital se implementó el modelo de colegios por concesión, cuyo objetivo principal sería el de prestar con calidad el encargo mencionado, especialmente en zonas marginadas de la ciudad, aprovechando modelos exitosos de gestión educativa del sector privado, a quienes se les entregarían instalaciones académicas construidas y dotadas por la Administración, para que sean gestionadas por particulares con demostrada idoneidad pedagógica y administrativa.

Para comprender con mayor objetividad el concepto de contratos de concesión, es necesario remitirse a la norma que regula la actividad contractual estatal, que para el caso es la Ley 80 de 1993<sup>i</sup>, la cual, en el ordinal 4° de su artículo 32, definió:

“Artículo 32. De los contratos estatales. (...)

4°. Contrato de concesión.

“Son contratos de concesión los que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio o uso público, así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad concedente, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valorización, o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y, en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden. (...)”

Si bien, a la luz de la norma contractual expuesta, se percibe un concepto universal de esta tipología contractual, es claro que, la definición traída por el ordinal 4° del artículo 32, expone tres tipos diferentes de contratos de concesión, los cuales, al ser observados individualmente, surgen como elementos poseedores de características especiales. Las tres clases de contratos de concesión que se observan, son: i) la concesión para la prestación de un servicio público; ii) la concesión para la construcción de una obra pública; y iii) la concesión para la administración y explotación de un bien de carácter público.

---

Siendo la Educación Pública un servicio a la luz del artículo 67 constitucional, el modelo de concesión a seguir, será el propuesto para la prestación de un servicio público por parte de un agente particular, bajo las condiciones anteriormente citadas, teniendo en cuenta los factores propios de la actividad contractual, en su modalidad de concesión, como lo son las obligaciones que acarrea, siendo éstas, la continua vigilancia de la Administración, en la prestación del servicio.

De acuerdo con la problemática manifestada en el aparte referente al Concepto de Educación Pública, es obligación de la Administración Pública la prestación de determinados servicios, entre ellos la Educación Pública, pero en una economía dinámica y de mercados no controlados o medianamente intervenidos, la demanda supera ampliamente la oferta, lo cual requiere repensar los métodos de financiación y operación en sede pública, para lo cual, la Carta del 91 previno un modelo administrativo mediante el cual, se desconcentraba el poder central, otorgando derechos y obligaciones a distintos entes, lo cual iba caracterizando la naturaleza de los tipos de descentralización requerida.

Teniendo como faro el artículo 1° de la Constitución, por el cual se instituye a Colombia como un Estado Social de Derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, se da una clasificación de tal organización administrativa territorial, de la cual, se toma la denominada descentralización por colaboración, siendo ésta donde el Estado asume la imposibilidad de cumplir con el cubrimiento total en la prestación de un servicio a él atribuido, ya sea por causas técnicas, de idoneidad o financieras, y requiere de la experiencia y conocimientos avocados en algunos particulares, motivo por suficiente para transferir en ellos la prestación de dichos ministerios, mediante mecanismos tales como la concesión, que para este caso, es la herramienta más usual para llevar a cabo el principio de colaboración ya mencionado.

## **LA EDUCACIÓN PÚBLICA COMO ACTIVIDAD NO SUJETA AL IMPUESTO DE INDUSTRIA, COMERCIO, AVISOS Y TABLEROS**

Siguiendo los parámetros establecidos por la Constitución Política del 91, en especial, los dispuestos para la protección de las rentas territoriales, concebidas en los artículos 294 y 362, si bien, la génesis tributaria deviene de una facultad legal atribuida por el principio de no existir tributos sin representación, una vez originado el tributo, de acuerdo con lo estipulado en las facultades de los artículos 150 y 338, que enarbolan el principio de reserva legal, y éste se encuentra destinado a los entes territoriales, dicha renta guarda protección especial, resguardado bajo la analogía del derecho de propiedad que tienen los particulares sobre sus bienes (art. 362 C.P.), como prohibiendo de forma expresa al legislador de conceder exenciones o tratamientos preferenciales sobre los tributos de estas entidades (art. 294 C.P.).

Bajo la anterior premisa, queda claro que es potestad, únicamente de los entes subnacionales, proferir exenciones o tratamientos preferenciales sobre sus tributos, facultad derivada del poder tributario de estas organizaciones territoriales, ampliamente discutido en sede jurisprudencial, que si bien no se abstrae supremo, debido a la naturaleza de República unitaria, sí otorga un campo de acción suficiente para la

---

administración de estos ingresos, cuya dinámica se deriva de las necesidades especiales que cada una de ellas tenga.

Existen aspectos de no sujeción, que devienen de situaciones especiales ocurridas en determinados territorios, tal como se contempló en los tratamientos preferenciales constituidos con ocasión de desastres naturales, que buscan destinar y gestionar recursos necesarios, para la ayuda y reincorporación de aquellas zonas afectadas. Del mismo modo, surgen situaciones particulares que ameritan una observancia especial, debido a situaciones subyacentes, que determinan un menoscabo a individuos que sufren circunstancias adversas, tales como el secuestro.

Entre tantas otras motivaciones, llama la atención una circunstancia que amerita aspectos de no sujeción y es como la compilada en el ordinal c) del artículo 39 del Decreto Distrital 352 de 2002, el cual contiene en su literalidad, actividades propias de la actividad garantista del Estado, en aras de dar efectiva respuesta a los requerimientos constitucionales, actividades que propenden derechos tales como la salud, la educación, la cultura y la recreación.

Previamente al análisis en profundidad del Servicio de Educación Pública como actividad no sujeta al impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, valga la ocasión para poner de referencia, el siguiente aparte, que da fuerza argumentativa a lo expuesto hasta el momento en materia de no sujeción:

“La consecuencia jurídica de que un determinado hecho no esté sujeto es clara: de su realización no derivan las consecuencias jurídicas asociadas a la realización del hecho generador, pues éste nunca se realiza y por lo tanto no nace a la vida jurídica la relación jurídica tributaria.” (Elizalde, 2007)

Retomando las actividades no sujetas al tributo en estudio, especialmente las contenidas en el ordinal c) del artículo 39 del Decreto 352, ya mencionado, llega el punto esencial de este análisis, el cual es constituido por la no sujeción del Servicio de Educación Pública, contemplado en el Concepto 1075 del 3 de febrero de 2005, expedido por esta Subdirección, y que en su momento, concluyó:

“De la definición antes transcrita, podemos colegir que los elementos que caracterizan la actividad de servicio se enmarcan completamente con los contemplados en el contrato de concesión educativa, convirtiendo al concesionario en sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio.”

Si existe un concepto que ha sido recalcado a lo largo de este texto, es que el objeto imponible del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, es la actividad contemplada en la norma como gravada, ya sea industrial, comercial o de servicios, hecho por el cual, la valoración del sujeto pasivo del impuesto, se desprende de una tipología personal a un carácter real del tributo, soslayando el análisis subjetivo que recae sobre él, ponderando un análisis objetivo, enmarcado en la realización del hecho.

Los colegios en concesión, surgen bajo el imperativo de colaborar en la prestación de servicios endilgados al Estado, por parte de la Constitución, pero que por la amplia demanda, los recursos y la financiación, resultan deficientes, requiriendo de los

---

particulares su experiencia e idoneidad, en materia de gestión de centros educativos, bajo los parámetros exigidos por la Administración Pública, y su constante vigilancia, preservando por la satisfacción de necesidades imperantes en comunidades desposeídas.

Como fundamento legal para la operatividad de centros educativos de las características aquí recogidas, el presidente de la República, mediante la expedición del 4313 de 2004<sup>i</sup>, concibió el modelo de colegios por concesión, los cuales dispuso mediante la reglamentación recogida en el artículo 2° del Decreto en mención, indicando:

“(...)

*Artículo 2°. Capacidad para contratar la prestación del servicio educativo. Las entidades territoriales certificadas podrán contratar la prestación del servicio educativo que requieran, con personas jurídicas de derecho público o privado, de reconocida trayectoria e idoneidad en la prestación o promoción del servicio de educación formal. (...)*”

Sobre los colegios en concesión en la ciudad de Bogotá, el Ministerio de Educación Nacional ha señalado:

“El esquema de colegios por concesión consiste en entregar, para su administración, colegios construidos y dotados por la administración local, a particulares que demuestren experiencia y calidad en la gestión educativa y administrativa.

La experiencia se inició con 23 colegios construidos y dotados por la administración de Bogotá, los cuales fueron entregados por ésta en concesión a entidades privadas entre 1999 y 2002, previa licitación pública.

En cada colegio se cuenta con capacidad para atender aproximadamente 940 niños. A cambio de la dirección, organización y prestación del servicio educativo, se le reconoció anualmente al concesionario la suma de 937.740 pesos por niño atendido. Los contratos suscritos con los concesionarios se respaldaron con vigencias futuras hasta el 2014 por lo que la cifra por niño atendido se ha ido ajustando año tras año de acuerdo con el índice de precios al consumidor-IPC.

Por su parte, el concesionario debe administrar y prestar el servicio educativo de conformidad con su Proyecto Educativo Institucional -PEI-, suministrar el material pedagógico, el refrigerio diario y conservar y mantener en buen estado las instalaciones. Dicho servicio se presta a estudiantes de estratos 1 y 2 que residen en la zona de influencia de estos colegios.

Algunos de los concesionarios que operan en este momento son Cafam, Colsubsidio, el Colegio Calazans, el Salesiano, el Nuevo Retiro, La Salle, Fe y Alegría y la Alianza Educativa, que está conformada por la Universidad de los Andes y los colegios Nueva Granada, San Carlos y Los Nogales.

Este modelo ha presentado buenos resultados en algunos indicadores educativos, de estas instituciones como los bajos niveles de deserción y repitencia. En este sentido, según el Informe de Progreso Educativo en Colombia de Corpoeducación de 2006, "entre 2000 y 2003 la deserción escolar se redujo; en básica primaria del 8% al 6%; y en secundaria, del 6% al 5%". El informe dice también que "estos

---

resultados pueden estar ligados a programas promovidos por el gobierno nacional y algunas administraciones locales que fomentan la asistencia y la permanencia escolar".<sup>1</sup>

La lectura, finalmente manifiesta que este modelo, busca que aquellas instituciones, con reconocida excelencia académica, valorada mediante indicadores arrojados a través de las pruebas de conocimientos impartidas por el Estado, con altos valores de gestión administrativa e idoneidad, puedan obtener, mediante procesos licitatorios, la dirección, administración, organización, y operación de los nuevos establecimientos educativos de carácter público, dispuestos por la Administración Distrital.

Es claro que los operadores o concesionarios, en este tipo de contratos, son particulares cuyo objeto se centra en actividades de educación, que a lo largo del tiempo, y mediante la gestión de centros educativos propios, han demostrado modelos de excelencia académica, que no sólo pueden ser multiplicadores de casos exitosos en la Educación Pública, sino que se constituyen como colaboradores, mediante una herramienta como lo es el contrato de concesión, en la prestación de un servicio público, con una demanda desbordada, pero que es vital en la construcción de sociedad.

Bajo este contexto, es válido recordar el problema inicial planteado en la Sentencia 2008-00022, del 23 de septiembre de 2013 del H. Consejo de Estado, el cual busca resolver si la actividad desplegada por un particular, en virtud de contratos de concesión suscritos con el Distrito Capital, con el objeto de prestar el Servicio de Educación Pública, se encuentra sujeto o no al impuesto de industria, comercio, avisos y tableros.

La Sentencia invocada, al analizar el hecho generador del gravamen objeto de estudio, ha recalcado que:

“(...) el hecho generador del impuesto de industria y comercio y, por ende, de la obligación de declarar y pagar el gravamen, lo constituyen las actividades que ejecuta el sujeto pasivo en el Distrito Capital, y no la naturaleza jurídica de la entidad que realiza las actividades gravadas. Por lo tanto, independientemente de que se trate de una persona natural o jurídica, de una sociedad de hecho o de una entidad sin ánimo de lucro, el hecho que determina la sujeción al gravamen es que se realice cualquier actividad que pueda ser calificada como industrial, comercial o de servicios.” (Subrayado fuera del texto)

Esta afirmación, ratifica la posición expuesta en todo este documento, donde uno de los puntos clave ha sido el de sustentar que la materia imponible del gravamen, no radica en la naturaleza jurídica de los sujetos, independientemente de su denominación, sino que se encuentra ligada a las actividades desplegadas, y que de acuerdo con la normatividad mencionada, se encuentran gravadas.

Uno de los puntos base de interpretación de la problemática debatida, es la de identificar la obligación tributaria bajo la titularidad de sujetos de derecho privado, que bajo las disposiciones expuestas, tendrían aquellos sujetos que en ejercicio de un contrato de concesión, presten el Servicio Público de Educación, sobre lo cual, la Sentencia base de este argumento, ha manifestado:

---

“No obstante, la Ley General de Educación otorga la posibilidad de crear asociaciones de instituciones educativas<sup>i</sup>. Conforme con esta autorización, los establecimientos educativos, tanto oficiales como privados, podrán reunirse para crear instituciones educativas de carácter asociado. De esa manera, a las instituciones sin ánimo de lucro que se constituyan bajo esta autorización legal y que surjan por haberse asociado con un establecimiento educativo público también se les reconoce el beneficio tributario, en el entendido de que se trata de entidades cuya actividad es la prestación del servicio de educación pública.”

Dicha teoría, desarrollada por esta Alta Corte, si bien va en dirección opuesta a la planteada en el Concepto 1075 del 3 de febrero de 2005, expedido como ya se ha dicho, en el seno de esta Subdirección, se considera ajustada a los planteamientos relacionados a lo largo de este escrito, por cuanto, acoge como eje fundamental, el valor de la actividad sobre los sujetos, como materia imponible en lo que a impuesto de industria, comercio, avisos y tableros se refiere, más aún, cuando la discusión versa sobre la aplicación de tratamientos diferenciales, en aras de propender por el cumplimiento de los fines esenciales del Estado.

## CONCLUSIÓN

De lo anteriormente dispuesto, y con el fin de sentar una posición respecto de la posible no sujeción de las actividades prestadas por organizaciones de derecho privado, enfocadas a suministrar el servicio de Educación Pública, esta Subdirección acoge como antecedente jurisprudencial y fuente jurídica, lo dispuesto por el H. Consejo de Estado en la Sentencia Sentencia 2008-00022, del 23 de septiembre de 2013, toda vez que su contenido varía la posición del Concepto citado al inicio de este texto, y que para efectos metodológicos, se entenderá no aplicable en adelante, para controversias que guarden identidad con la aquí desarrollada.

Finalmente, a manera de conclusión, sea este aparte fundamental para resolver en futuras consultas, con base en lo expuesto por el Alto Tribunal de lo Contencioso Administrativo, a saber:

“En esa medida, es acertada la afirmación del Tribunal en cuanto a que si bien la Asociación (...) es una entidad privada sin ánimo de lucro, esto no resulta suficiente para calificar el servicio educativo que presta como privado, puesto que, para efectos de la no sujeción del impuesto de industria y comercio, lo importante no es quién presta el servicio, sino la actividad de servicio de educación pública en sí.” (Subrayado fuera del texto)

Valga aclarar que, las decisiones tomadas con anterioridad a la posición asumida a partir de este Concepto, se encuentran respaldadas bajo el Principio de Presunción de Legalidad, toda vez que la decisión que hasta este momento era clave para decidir sobre estos asuntos, se encontraba dispuesta en la Sentencia del H. Consejo de Estado

---

con fecha 16 de octubre de 1996, expediente no. AI.07, Consejero Ponente Doctor Delio Gómez Leyva, cuando señaló:

“...y por lo tanto no se encuentra que exista violación del principio de igualdad en relación con las entidades educativas de carácter privado, pues aun cuando prestan un importante servicio público, no por esta razón sus actividades dejan de ser servicios y por ende ser sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio...”

Por lo tanto, las actuaciones de fiscalización, determinación y cobro realizadas por la Administración Tributaria Distrital, se realizaban bajo preceptos dispuestos en el Ordenamiento Jurídico y por lo tanto, blindadas con plena legalidad, tal como se puede observar al no hallarse hasta los argumentos aquí expuestos, posición contraria, respaldada a través de nulidades que desestimaran la vigencia de los argumentos legales fuente de las decisiones tomadas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 123 de la Constitución Política de Colombia, el cual señala:

**“ARTICULO 123.** Son servidores públicos los miembros de las corporaciones públicas, los empleados y trabajadores del Estado y de sus entidades descentralizadas territorialmente y por servicios.

Los servidores públicos están al servicio del Estado y de la comunidad; ejercerán sus funciones en la forma prevista por la Constitución, la ley y el reglamento.

La ley determinará el régimen aplicable a los particulares que temporalmente desempeñen funciones públicas y regulará su ejercicio.” (Subrayado fuera del texto)

Este Concepto, sustituye plenamente en su contenido a lo expuesto en el Concepto identificado con el número 1075, con fecha del 3 de febrero de 2005, emitido por esta Subdirección.

Nota de relatoría: Este Concepto modifica lo estipulado en el Concepto 1075 de 2005, en cuanto a la no sujeción relacionada con la actividad de Educación Pública y no por la naturaleza del sujeto.

### **CONCEPTO No. 1240**

Ref: 28 de octubre de 2016

Tema Impuesto de Industria y Comercio:

Subtema: Instructivo de vigencia, alcance, propósito y aplicación del acuerdo distrital 648 del 16-de septiembre de 2016 “ **por el cual se simplifica el sistema tributario distrital y se dictan otras disposiciones**”

### **Pregunta**

En aras de conseguir mayor eficiencia y seguridad jurídica en el quehacer tributario a cargo de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá-DIB y en las actuaciones de los sujetos fiscales (contribuyentes, responsables, agentes retenedores) de los tributos



---

administrados y controlados por esta Dirección, nos preguntamos: *¿Cuál es la vigencia y alcance del Acuerdo Distrital 648 del 16 de septiembre de 2016, publicado en el Registro Distrital No. 5917 del 20 del mismo mes y año y reglamentado mediante el Decreto Distrital 474 del 26 de octubre de 2016?*, cuyos matices más sobresalientes son: modificación del régimen tarifario del impuesto predial unificado, predios de uso mixto, sistema de pago alternativo por cuotas, simplificación de la declaración del impuesto de industria y comercio, sistema mixto de declaración y facturación para impuestos distritales y firma en la declaración virtual.

### **Respuesta**

Al iniciar el recorrido por la temática a tratar, conviene hacerlo con las siguientes:

### **Palabras liminares**

Cuando el ser humano decidió relacionarse con sus semejantes, atenuó un poco su condición individualista y dio origen a la sociedad. Esta, para su control y regulación y a fin de propiciar una necesaria interrelación entre sus miembros, de solucionar sus conflictos y de protegerlos ante la injerencia de otras sociedades dio vida al Estado, el cual solo puede existir a condición de que cada individuo, en la medida del beneficio que percibe o de la capacidad económica que lo sustenta, sirva financieramente a las cargas públicas proveyéndolo con sus recursos.

En esta dimensión deóntica la Carta Política establece en su artículo 95-9, como uno de los deberes fundamentales de la persona y del ciudadano: “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.

Ahora bien, así como los ciudadanos tienen, en virtud del principio de solidaridad social, el deber de contribuir a los gastos e inversiones del Estado, dentro de los conceptos de justicia y equidad, es decir, de pagar lo justo, también ellos tienen el derecho de que los recursos colectivos provenientes de dichas contribuciones fiscales y parafiscales provoquen unas condiciones de vida más dignas y esos recursos queden en manos que los administren con rectitud y pensando en los más necesitados.

En la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá-DIB, como dependencia recaudadora, administradora y fiscalizadora de los tributos distritales, estamos persuadidos de que una escrupulosa justicia tributaria tiene primacía sobre cualquier otro objetivo que pueda oponérsele, por eso, aceptamos sin reparo alguno el postulado cardinal contenido en el artículo 2° del Decreto Distrital 807 de 1993i al enseñar que *“Los funcionarios de la Dirección Distrital de Impuestos deberán tener en cuenta, en el ejercicio de sus funciones, que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas políticas del Distrito”*, como medio para combatir los excesivos e innecesarios litigios.

---

Dentro de la anterior línea de pensamiento pasamos a referirnos a las inquietudes esbozadas.

El tema de la entrada en vigencia del Acuerdo Distrital 648 del 16 de septiembre de 2016, prima facie, pareciera que se encontrara resuelto por su artículo 15 al establecer que dicho acuerdo rige a partir de su publicación, **es decir, el 20 de septiembre de 2016**, pero ello no es así, entonces la respuesta la encontramos en el Estatuto Superior, en su artículo 338 in fine, del siguiente tenor literal:

“ARTICULO 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

**Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.**” (negritas y cursiva ajena al texto).

Cuando se mira el inciso tercero resaltado, dentro del contexto de la Carta Fundamental, puede considerarse como un caso especial del principio que contiene el artículo 363<sup>i</sup>, según el cual la ley fiscal sustancial debe ser preexistente a la verificación de los hechos objeto de imposición y solamente puede aplicarse hacia el futuro y no en forma retroactiva. Aquel se refiere a todas las leyes tributarias; éste a las que regulan impuestos de período.

En relación con el inciso en comento, importa distinguir entre la retroactividad de una norma tributaria, esto es, su capacidad de gravar hechos que ocurrieron antes de que se expidiera la norma, y su retrospectividad, es decir, su capacidad de tomar como base hechos cumplidos para integrar eventos futuros que, si llegan a ocurrir, darán lugar al impuesto<sup>i</sup>.

El inciso tercero señala la prohibición de cobrar tributos que tengan como resultado actos sucesivos ocurridos antes de la vigencia de la ley o el mismo periodo fiscal en que ésta entra a regir. Es decir, fue el propio Constituyente, quien en aras de proteger al contribuyente estableció esta limitación.

Entonces, cuando nuestra Constitución Política hace referencia a los impuestos cuya base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo de tiempo determinado, está refiriendo precisamente a impuestos clasificados doctrinalmente como de periodo,

---

conforme a la ley anterior, naturaleza que tienen los impuestos predial unificado, industria y comercio y sobre vehículos automotores, conforme a los artículos 15, 36 y 66 del Decreto Distrital 352 de 2002<sup>1</sup>.

No sucede lo mismo con los tributos denominados instantáneos (**v.gr. el impuesto de delimitación urbana, la tasa parafiscal de las estampillas distritales**) pues aquí la vigencia de la ley no afectará las decisiones que ya se hayan tomado, tampoco puede entenderse que se aplica en forma retroactiva, sencillamente como su nombre lo indica, la obligación tributaria se impone de manera instantánea.

Una vez definidos los criterios arriba anotados, de manera puntual establezcamos el alcance de las modificaciones que presenta la normativa y su correspondiente vigencia.

Con fundamento en los criterios anotados, procedemos a establecer el alcance de las modificaciones que presenta el Acuerdo 648 de 2016 y su correspondiente vigencia, la que, pese a la previsión contenida en su artículo 7, varía según la naturaleza de la norma (sustantiva o procedimental<sup>1</sup>) y el período gravable de cada impuesto, así:

- El 1° de enero de 2017 para el impuesto predial unificado en lo que corresponde al nuevo régimen tarifario y los límites del impuesto a pagar, en él adoptados (**arts. 1° y 2°** ibíd.)<sup>1</sup> y, en lo relativo a los sistemas de Pago Alternativo por Cuota Voluntario -SPAC y Mixto de Declaración y Facturación-EEC, dispuestos en los **artículos 3° y 5°** del Acuerdo 648, para dicho tributo, una vez reglamentados e implementados por el Decreto Distrital 474 de 2016, artículos 1° y 7°, entran a regir el 1° de enero de 2017<sup>1</sup>; en el impuesto de industria y comercio<sup>1</sup> al mantenerse en el **artículo 4°** los regímenes simplificado y común de dicho tributo<sup>1</sup> e introducirse la obligación de declarar anualmente para todos los contribuyentes cuyo impuesto a cargo (FU) correspondiente a la sumatoria de la vigencia fiscal del año inmediatamente anterior no exceda de 391 UVT<sup>1</sup>, la vigencia del citado cuerpo normativo se determina como sigue:
  - A partir del 1° de enero de 2017, para los contribuyentes cuyo impuesto a cargo (FU) correspondiente a la sumatoria de la vigencia fiscal del año inmediatamente anterior no exceda de 391 UVT. En este evento la presentación anual del denuncia tributario y la realización del respectivo pago deberán efectuarse en el año siguiente dentro de los plazos que para el efecto señale la Secretaría Distrital de Hacienda.

Llevado a la práctica lo inmediatamente expuesto, tenemos, a modo de ejemplo, si durante el año gravable 2016 el impuesto reportado en el concepto o renglón de “impuesto a cargo FU de las declaraciones tributarias, es inferior a 391 UVT, el contribuyente indistintamente del régimen en que se encuentre clasificado, deberá cumplir presentado una única declaración anual en los plazos, términos y condiciones que determine la Administración Tributaria Distrital.

Es de anotar que con la reducción del número de declaración para este tipo de contribuyentes del impuesto de industria y comercio pasando de 6 denuncias fiscales

---

bimestrales a uno anual se disminuye los costos de cumplimiento, diligenciamiento, tiempo en el banco, procesamientos del sistema de información tributario, tiempos de espera en servicio, etc., ganándose en eficiencia en la recaudación y fiscalización del tributo.

- A partir del 1° de enero de 2017, para los contribuyentes cuyo impuesto a cargo (FU) correspondiente a la sumatoria de la vigencia fiscal del año inmediatamente anterior exceda de 391 UVT. En este caso la presentación bimestral del denuncia tributario y la realización del respectivo pago deberán efectuarse durante el año gravable 2017, en los términos, plazos y condiciones que para el efecto señale la Administración Tributaria Distrital.

Sin perjuicio de lo anterior, el cumplimiento de las obligaciones de declarar y pagar por parte de los contribuyentes del impuesto de industria y comercio, durante el año gravable 2016, continúan con la periodicidad y en los lugares y plazos señalados por la normativa tributaria distrital, en especial en los artículos 26, 27, 28 y 37 del Decreto Procedimental 807 de 1993, es decir, los contribuyente del régimen simplificado declararán y pagaran anualmente (en el año 2017, el día 20 de febrero) y los clasificados en el régimen común lo harán en las fechas fijadas en el artículo 2° de la Resolución No. SDH-000054 del 28-12-16.

Ahora bien, considerando que el **artículo 6°** del pluricitado Acuerdo 648, mediante el cual se establece un procedimiento simplificado y/o unificado para ejercer las facultades sancionatoria y de determinación que le asiste a la DIB frente a los impuestos de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros, delineación urbana y unificado de azar y espectáculos, es de tipo procedimental<sup>i</sup>, su entrada en vigencia se da en la fecha de publicación de este acto administrativo general, esto es, 20 de septiembre de 2016.

De ahora en adelante, la Administración Tributaria podrá en un solo acto administrativo expedir la resolución sanción y la liquidación oficial de aforo, tal y como se viene haciendo con los impuestos a la propiedad, en virtud de lo prescrito en el artículo 8 del Acuerdo 27 de 2001.

La obligación de declarar por parte de los contribuyentes distritales exentos en un 100% del total del impuesto, dispuesta en el **artículo 7°** del Acuerdo, entra en vigencia el 1° de enero de 2017, e implica un retorno a dicha obligación para los contribuyentes del impuesto predial unificado que gozan del tratamiento tributario de exención total, deber que se había eliminado con el parágrafo 1° del artículo 15 del Acuerdo Distrital 469 del 22 de febrero de 2011, lo que implica una derogatoria tácita de esta norma<sup>i</sup>.

Considerando que el **artículo 8°** del acuerdo contentivo de la reforma tributaria distrital regula el procedimiento para corregir los denuncios fiscales, disminuyendo el valor a pagar o aumentando el saldo a favor y establece un procedimiento sumario para la imposición de la sanción cuando resulte improcedente la corrección solicitada garantizándose así el derecho fundamental a un debido proceso administrativo y permitiendo la posibilidad que el contribuyente desista de su solicitud con el objeto de evitar la imposición de la sanción que la norma tributaria (art. 589 del E.T.N) ha dispuesto

---

para estos casos; su entrada en vigencia se produce con la publicación del acuerdo, se reitera, 20 de septiembre del año que avanza.

Los artículos **9° y 10°** por su parte entrarían en vigencia en la fecha en que la Administración Tributaria Distrital adopte las condiciones técnicas necesarias - referidas a atender los requerimientos dispuestos por la Ley 527 de 1999, en materia de comercio electrónico - para: 1. la implementación de la firma electrónica o mecánica en las declaraciones virtuales de los impuestos distritales distintos al predial unificado y sobre vehículos automotores y 2. La implementación para el pago electrónico de impuestos a la propiedad, huelga decir, predial unificado y sobre vehículos automotores, respecto de los cuales no se exige, para la validez del cumplimiento de las obligaciones tributarias, la firma mecánica, electrónica o manuscrita de los sujeto pasivo de dichos tributos.

Las anteriores reglas facilitan el cumplimiento voluntario de los deberes de declarar y pagar, mediante la adopción de modelos de declaración virtuales, sencillos sin mayores ritualidades y el uso de canales electrónicos para pagos, asumiendo la existencia de presunciones en las declaraciones virtuales, con lo se brinda mayor accesibilidad y mejor servicio a los contribuyentes capitalinos.

El **artículo 11**, al contraerse a los incentivos tributarios que puede otorgar la DIB en los impuestos predial unificado y sobre vehículos automotores entraría a operar, por sustracción de materia, a partir del 1° de enero de 2017.

Respecto de esta dispositivo es preciso anotar que reproduce el contenido del artículo 1° del Acuerdo 77 de 2002, modificado por el artículo 24 del Acuerdo 469 de 2011, mutando el estado de los incentivos tributarios de obligatorio a facultativo por parte de la Administración Tributaria.

El **artículo 12** aplicaría de forma inmediata, con la publicación del Acuerdo, en tanto en el se introniza en el sistema tributario distrital la denominada Cláusula Anti-elusión, permitiendo la interpretación económica de las normas tributarias para lograr un recaudo justo y equitativo según los hechos imponderables lo que desincentiva el uso de formas jurídicas por parte de los sujetos fiscales orientada a pagar el menor impuesto posible.

A fin de lograr la seguridad jurídica y dado el alto volumen de normas jurídico tributarias dispersas, dispuestas en leyes, acuerdos y decretos, el **artículo 13** faculta a la Secretaría Distrital de Hacienda para emprenderá las acciones a que haya lugar a fin de compilar la normativa tributaria sustantiva y procedimental vigente en el Distrito Capital de Bogotá, para lo cual le otorga un término de un año, luego este artículo tiene una vigencia temporal, que inicia en la fecha de publicación del Acuerdo.

El **artículo 14**, del acuerdo se refiere a un tema catastral imponiéndole, entre otras, a la U.A.E de Catastro Distrital la obligación de presentar, durante el primer trimestre de cada año, al Cabildo Distrital un informe sobre los resultados del proceso de determinación de los avalúos catastrales del año inmediatamente anterior.

---

Por último, dando cierre al presente pronunciamiento jurídico, tenemos que el **artículo 15** además de referirse a la vigencia del acuerdo, deroga las normas que le sean contrarias y en especial las siguientes:

- El artículo 12 del Acuerdo Distrital 352 de 2008, relativo a la adopción en el impuesto predial unificado de un ajuste por equidad con el cual se pretendía garantizar la progresividad de este tributo y fortalecer la herramienta de actualización catastral.
- El artículo 1° del Acuerdo Distrital 77 de 2002, regulador del incentivo tributario de descuento por pronto pago en los impuestos predial unificado y sobre vehículos automotores.
- El artículo 24 del Acuerdo 469 de 2011, por el cual se modificó el artículo 1° del Acuerdo 77 de 2002, precitado.

En los anteriores términos se absuelve la consulta, modificando y/o derogando la doctrina contraria que sobre el particular se haya fijado, informando que tanto la normativa como los conceptos y la jurisprudencia tributarias pueden consultarse directamente, en nuestras bases de datos jurídicas, ingresando a la dirección \\shd.gov.co\fs\Relatoria.

## **CONCEPTO 1244**

Ref: 24 de abril de 2017

Tema: ICA

Subtema: Realización del ingreso a la luz del artículo 342 de la Ley 1819 de 2016

### **Pregunta**

Previo a abordar el análisis de fondo resulta necesario señalar que los conceptos emitidos por este Despacho, a solicitud de parte o de oficio, no responden a la solución de casos particulares y concretos, pues estos son discutidos en los procesos de determinación y discusión que se adelantan a los contribuyentes en donde se determina de manera particular la situación fiscal real del sujeto pasivo, por consiguiente, bajo estos parámetros absolveremos las inquietudes planteadas.

El impuesto de industria y comercio como tributo clave dentro de las finanzas distritales, se constituye a partir de un elemento fáctico de sujeción como lo es la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios, realizadas en jurisdicción del Distrito Capital, de manera permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin él, tal como lo señala el artículo 32 del Decreto 352 de 2002.

Abordando de este modo los elementos constitutivos del tributo, resulta mandatorio detenerse en la base gravable sobre la cual se liquida el monto a cargo del contribuyente

1173

---

para cumplir con su obligación constitucional de contribuir con las finanzas públicas, tal como lo determina el artículo 95 de la Carta, elemento que se encuentra acogido dentro de la normatividad tributaria distrital en el artículo 42 del Decreto 352, ya señalado, cuyo texto manifiesta:

**“Artículo 42. Base gravable.**

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

**Parágrafo primero.** Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación.

**Parágrafo segundo.** Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta.”

La mencionada definición de este elemento, halla sustento legal en lo preceptuado en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, norma que, con la emisión de la Ley 1819 de 2016, sufre una modificación relevante en cuanto a determinar los supuestos sobre los cuales se determina la base para liquidar el impuesto a cargo, modificación que se observa en el artículo 342 de esta última, siendo su tenor del siguiente sentido:

**“ARTÍCULO 342. BASE GRAVABLE Y TARIFA.** El artículo 33 de la Ley 14 de 1983, compilado en el artículo 196 del Decreto-ley 1333 de 1986, quedará así:

**ARTÍCULO 196. BASE GRAVABLE Y TARIFA.** La base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo. No hacen parte de la base gravable los ingresos correspondientes a actividades exentas, excluidas o no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos.

Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites:

1. Del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) para actividades industriales, y
2. Del dos al diez por mil (2-10 x 1.000) para actividades comerciales y de servicios.

---

**PARÁGRAFO 1°.** Las Agencias de Publicidad, Administradoras y Corredoras de Bienes Inmuebles y Corredores de Seguros, pagarán el Impuesto de que trata este artículo sobre los ingresos brutos entendiendo como tales el valor de los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibidos para sí.

**PARÁGRAFO 2°.** Seguirá vigente la base gravable especial definida para los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles, del artículo 67 de la Ley 383 de 1997, así como las demás disposiciones legales que establezcan bases gravables especiales y tarifas para el impuesto de industria y comercio, entendiendo que los ingresos de dicha base corresponden al total de ingresos gravables en el respectivo periodo gravable. Así mismo seguirán vigentes las disposiciones especiales para el Distrito Capital establecidas en el Decreto-ley 1421 de 1993.

**PARÁGRAFO 3°.** Las reglas previstas en el artículo 28 del Estatuto Tributario se aplicarán en lo pertinente para efectos de determinar los ingresos del impuesto de industria y comercio.”

Del texto transcrito, llama la atención la remisión que el mismo hace al artículo 28 de la norma *ibidem*, cuya materia hace relación a la realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad, los cuales, en materia del impuesto de industria y comercio, se encuentran relacionados en el contexto del artículo 38 del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 422 de 1996, que para efectos de comprensión, se transcribe:

**“Artículo 38°.- Modificado Decreto 422 de 1996** Obligación de Llevar Contabilidad. Los sujetos pasivos de los Impuestos de Industria, Comercio y Avisos y Tableros, y de los impuestos al consumo, estarán obligados a llevar para los efectos tributarios un sistema contable que se ajuste a lo previsto en el Código de Comercio y demás disposiciones que lo complementen.

Lo dispuesto en este artículo no se aplica para los contribuyentes del régimen simplificado ni a los profesionales independientes.”

Ya reconocida la naturaleza de los contribuyentes, estén o no obligados a llevar contabilidad, resulta irreductible, al momento de diseccionar el elemento fáctico de sujeción del tributo en análisis, reconocer como factor determinante para señalar su obligatoriedad, el ingreso como componente inherente a la exigencia del impuesto, razón suficiente para entender en qué momento se entiende realizado el ingreso, tanto para los sujetos no obligados a llevar contabilidad, como para los obligados.

En primer lugar, es razonable comprender la definición de ingreso, para lo cual, se sienta como base el concepto expresado en el observatorio NIIF de la Universidad ICESI<sup>1</sup>, donde el profesor César Omar López Ávila, ha señalado:

“Los ingresos son definidos, en el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*, como incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones



de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la entidad.”

La realización del ingreso debe entenderse según la naturaleza del sujeto que la percibe, tal como se observa en lo señalado en los artículos 27 y 28 de la Ley 1819 de 2016, entendiéndose, en el caso de los sujetos no obligados a llevar contabilidad, que el ingreso para ellos se realiza cuando éstos se reciben efectivamente, en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, del modo que se hace relación en el artículo 27 mencionado, siendo del tenor que sigue:

**“ARTÍCULO 27. REALIZACIÓN DEL INGRESO PARA LOS NO OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD.** Para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no realizadas, solo se gravan en el año o período gravable en que se realicen.

Se exceptúan de la norma anterior:

1. Los ingresos por concepto de dividendos o participaciones en utilidades, se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles. En el caso del numeral 2 del artículo 30 de este Estatuto, se entenderá que dichos dividendos o participaciones en utilidades se realizan al momento de la transferencia de las utilidades, y
2. Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente.”

Se observa entonces que la realización del ingreso para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, basa su génesis en la relación lógica de recepción del pago, ya sea en dinero o en especie, constituyéndose de este modo en el incremento patrimonial de una parte y en la disminución de la otra, situación que para efectos metodológicos, resulta de gran valor acotarlo en el libro de operaciones, tal como se mencionó en párrafos anteriores.

Ahora bien, acto seguido, el legislador expone la realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad, cuya naturaleza se complejiza en razón de las actividades propias de su operatividad, complejidad que se ve reflejada en el texto del artículo 28 de la Ley 1819, siendo su texto como se ilustra a continuación:

**“ARTÍCULO 28.** *Modifíquese el artículo 28 del Estatuto Tributario el cual quedará así:*

**ARTÍCULO 28. REALIZACIÓN DEL INGRESO PARA LOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD.** *Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable.*

Los siguientes ingresos, aunque devengados contablemente, generarán una diferencia y su reconocimiento fiscal se hará en el momento en que lo determine este Estatuto y en las condiciones allí previstas:

1. En el caso de los dividendos provenientes de sociedades nacionales y extranjeras, el ingreso se realizará en los términos del numeral [1](#) del artículo 27 del Estatuto Tributario.
2. En el caso de la venta de bienes inmuebles el ingreso se realizará en los términos del numeral [2](#) del artículo 27 del Estatuto Tributario.
3. En las transacciones de financiación que generen ingresos por intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, para efectos del impuesto sobre la renta y complementario, solo se considerará el valor nominal de la transacción o factura o documento equivalente, que contendrá dichos intereses implícitos. En consecuencia, cuando se devengue contablemente, el ingreso por intereses implícitos no tendrá efectos fiscales.
4. Los ingresos devengados por concepto de la aplicación del método de participación patrimonial de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios. La distribución de dividendos o la enajenación de la inversión se regirán bajo las disposiciones establecidas en este estatuto.
5. Los ingresos devengados por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, no serán objeto del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, sino hasta el momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero.
6. Los ingresos por reversiones de provisiones asociadas a pasivos, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios, en la medida en que dichas provisiones no hayan generado un gasto deducible de impuestos en períodos anteriores.
7. Los ingresos por reversiones de deterioro acumulado de los activos y las previstas en el párrafo del artículo [145](#) del Estatuto Tributario, no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios en la medida en que dichos deterioros no hayan generado un costo o gasto deducible de impuestos en períodos anteriores.
8. Los pasivos por ingresos diferidos producto de programas de fidelización de clientes deberán ser reconocidos como ingresos en materia tributaria, a más tardar, en el siguiente período fiscal o en la fecha de caducidad de la obligación si este es menor.
9. Los ingresos provenientes por contraprestación variable, entendida como aquella sometida a una condición como, por ejemplo, desempeño en ventas, cumplimiento de metas, etc., no serán objeto del impuesto sobre la renta y complementarios sino hasta el momento en que se cumpla la condición.
10. Los ingresos que de conformidad con los marcos técnicos normativos contables deban ser presentados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del

*impuesto sobre la renta y complementarios, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser presentados en el estado de resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento del patrimonio, generando una ganancia para fines fiscales producto de la enajenación, liquidación o baja en cuentas del activo o pasivo cuando a ello haya lugar.*

**PARÁGRAFO 1°.** *Cuando en aplicación de los marcos técnicos normativos contables, un contrato con un cliente no cumpla todos los criterios para ser contabilizado, y, en consecuencia, no haya lugar al reconocimiento de un ingreso contable, pero exista el derecho a cobro, para efectos fiscales se entenderá realizado el ingreso en el período fiscal en que surja este derecho por los bienes transferidos o los servicios prestados, generando una diferencia.*

**PARÁGRAFO 2°.** *Entiéndase por interés implícito el que se origina en aquellas transacciones de financiación, que tienen lugar cuando los pagos se extienden más allá de los términos de la política comercial y contable de la empresa, o se financia a una tasa que no es una tasa de mercado.*

**PARÁGRAFO 3°.** *Para efectos del numeral 8 del presente artículo, se entenderá por programas de fidelización de clientes aquellos en virtud de los cuales, como parte de una transacción de venta, un contribuyente concede una contraprestación condicionada y futura a favor del cliente, que puede tomar la forma de un descuento o un crédito.*

**PARÁGRAFO 4°.** *Para los distribuidores minoristas de combustibles líquidos y derivados del petróleo, aplicará lo consagrado en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989. Al ingreso bruto así determinado, no se le podrán deducir costos por concepto de adquisición de combustibles líquidos y derivados del petróleo, lo cual no comprende el costo del transporte de los combustibles líquidos y derivados del petróleo, ni otros gastos deducibles, asociados a la operación.”*

A manera de colofón en este tópico, se entiende que en el caso de los obligados a llevar contabilidad, el ingreso realizado es el ingreso devengado contablemente en el año o periodo gravable, argumento que se sustenta con base en los principios generales NIIF, los cuales han sido desarrollados a lo largo del Decreto 3022 de 2013 “*Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2*”, a saber:

- Base de Acumulación o Devengo: Las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren ( y no cuando se recibe o paga en dinero)
- Medición fiable: Toda partida que cumpla la definición de Ingreso debe ser reconocida siempre que su valoración pueda ser realizada con fiabilidad.
- Separación de componentes: Los componentes identificables de una única transacción, deben reflejar por separado la sustancia de la operación.
- Correlación de ingresos y gastos: Los ingresos de actividades ordinarias y los gastos relacionados con la misma transacción o evento, se reconocerán de forma simultánea.
- No compensación: Toda partida que cumpla la definición de Ingreso debe ser reconocida siempre que su valoración pueda ser realizada con fiabilidad.
- Certidumbre vs No reversión: Los componentes identificables de una única transacción, deben reflejar por separado la sustancia de la operación.

---

Así los hechos, comprendida la realización del ingreso para los obligados a llevar contabilidad, es menester volver a la remisión realizada por el parágrafo 3° del artículo 342, señalado en apartes anteriores, llamando la atención sobre la expresión “...**en lo pertinente**”, toda vez que a la lectura del mencionado artículo 28, se delimita la noción de realización del ingreso de los obligados a llevar contabilidad, dejando reglas claras sobre la operatividad de las diferentes acciones generadoras de ingreso y su contabilización, que a fin de cuentas, determinan la base gravable del impuesto, reglas que bajo lo expuesto a lo largo de este análisis, son de total recibo para la determinación de este elemento constitutivo del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, por cuanto, de la información financiera recibida, acorde con los principios técnicos contables reseñados con anterioridad, la expresión transcrita, da pie a comprender con mayor enfoque, este elemento estructural de la obligación tributaria.

## **CONCLUSIÓN**

De los anteriores señalamientos, amparados bajo el marco de la normatividad tributaria y contable, este Despacho manifiesta que para efectos del impuesto de industria y comercio en jurisdicción del Distrito Capital, son de recibo las reglas referentes a la realización del ingreso, tanto para los obligados a llevar contabilidad como para los no obligados, teniendo como referente lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 1819 de 2016, para estos último y lo preceptuado en el artículo 28 de esta misma norma, en cuanto obedece a los sujetos obligados a llevar contabilidad.

En el marco de la aplicación de la normatividad técnica contable, vigente para el ordenamiento jurídico tributario colombiano, deben ser tomados como guía para la contabilización del ingreso, los principios generales NIIF expuestos, lo anterior con el objeto de ser consecuente con las reglas contempladas en la normatividad nacional, útiles en el caso de señalar los ingresos gravados y que son necesarios al momento de liquidar el impuesto a cargo en lo que compete al ICA.

Para los no obligados, debe contemplarse como ingreso todo aquél elemento que sea considerado como pago para tales efectos, ya sea aquél recibido en dinero o en especie o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones.

## MEMORANDO CONCEPTO 1245

Ref: Radicado 2017IE5599

Tema: Impuesto de Industria y Comercio

Subtema: Obligados a declarar anualmente que presentan declaraciones bimestrales

### Pregunta

Con ocasión de la promulgación del Acuerdo 648 de 16 de septiembre de 2016, en el marco de su artículo 4°, el cual modifica el periodo de declaración del impuesto de industria y comercio, las áreas consultantes manifiestan las siguientes inquietudes:

1. ¿Cuál es el efecto jurídico de las declaraciones de los contribuyentes que estando obligados a declarar anualmente, lo hicieron de manera bimestral?
2. Cuando un contribuyente inició actividades en el último bimestre de 2016 o el primero de 2017 ¿la obligación de declarar debe ser anual o bimestral?
3. Si se finalizan actividades durante el transcurso del año 2017 ¿el contribuyente debe declarar anualmente o bimestralmente?
4. Los pagos realizados por los contribuyentes que estando obligados a declarar anualmente, lo hicieron bimestralmente ¿se pueden compensar de oficio a otras obligaciones claras expresas y exigibles, o es posible retenerlos hasta que se presente la declaración ICA en debida forma y en ese momento imputarlos?

### Respuesta

Es procedente indicarle que 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 los cuales se concreta de forma privativa la situación fiscal real del sujeto pasivo; por consiguiente, bajo estos parámetros, de manera general, se absolverá la consulta formulada.

Sea lo primero, adentrarnos en un meridiano análisis de lo establecido en el artículo 4° del Acuerdo 648 de 2016, para lo cual procedemos a su transcripción:

**“Artículo 4°. Simplificación de la declaración del Impuesto de Industria y Comercio.** Modificase el artículo 27 del Decreto Distrital [807](#) de 1993 expedido en ejercicio de las atribuciones contenidas en los artículos 38 numeral 14, 161, 162 y 176 numeral 2, del Decreto Ley [1421](#) del 21 de julio de 1993, el cual quedará así:

“Artículo 27. Periodo de declaración en el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros. Sin perjuicio de la continuidad de los regímenes simplificado y común del impuesto de industria y comercio, a partir del 1° de enero de 2017, dicho tributo se declarará con una periodicidad anual, salvo para los contribuyentes cuyo impuesto a cargo (FU), correspondiente a la sumatoria de la vigencia fiscal del año inmediatamente anterior, exceda de 391 UVT, quienes declararán y pagarán

---

bimestralmente el tributo, dentro de los plazos que para el efecto señale el Secretario Distrital de Hacienda.

Los periodos bimestrales son: enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; noviembre-diciembre.” (Sic)

Se observa en el contexto de la norma expuesta que la regla imperante en esta premisa es que el periodo a declarar es el constituido por la anualidad, término entendido entre el primero de enero al 31 de diciembre, teniendo una excepción, no en razón del régimen al cual se pertenece (común o simplificado), sino por el valor del impuesto a cargo, por cuanto que todos aquellos contribuyentes, cuyo valor a pagar sea superior a 391 UVT<sup>i</sup> (\$12.456.869), quienes declararán su impuesto de industria y comercio bimestralmente, siendo los bimestres enero-febrero, marzo-abril, mayo-junio, julio-agosto, septiembre-octubre, noviembre-diciembre.

Esta regla señalada en el Acuerdo 648 de 2016, va en contraposición de la existente en el artículo 27 del Decreto 807 de 1993, cuyo texto es el siguiente:

**“Artículo 27º.-** Período de Causación en el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros. A partir del 1 de enero de 1994, el impuesto de industria, comercio y avisos y tableros se causará con una periodicidad bimestral. Los periodos bimestrales son enero-febrero; marzo-abril; mayo-junio; julio-agosto; septiembre-octubre; noviembre-diciembre.”

Se observa en la norma modificada que la regla en cuanto al periodo de causación del impuesto de industria y comercio era la bimestralidad, siendo la excepción la anualidad, motivo por el cual, en el momento de implementación de la norma posterior, se da lugar a traumatismos en cuanto a la declaración del mencionado impuesto, motivo suficiente para examinar los alcances de los posibles actos que son objeto de controversia, a fin de hallar soluciones a la mencionada problemática, que facilite el actuar de los contribuyentes y de la Administración en su relación con ellos.

Ahora bien, la determinación de un espacio temporal para cuantificar el valor de la obligación a cargo del contribuyente, no es una simple abrogación del legislador, sino que se constituye en un elemento preponderante a la hora de generar la obligación jurídico sustancial en materia tributaria, así como los deberes formales a cargo del ciudadano llamado a cumplirlos, toda vez que de su ocurrencia, presupone la existencia de uno de los elementos del tributo, como es la base gravable, en especial al dilucidar lo prescrito para este elemento en el caso del impuesto de industria y comercia, donde, en el artículo 42 del Decreto 352 de 2002, se señala.

**“Artículo 42. Base gravable.**

El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.” (Subrayado fuera del texto)

Del aparte subrayado en la norma trascrita, es claro el tenor normativo en señalar que este elemento sustenta su existencia en el desarrollo de un presupuesto en un lapso determinado por vía normativa, como lo es la anualidad o la bimestralidad, dependiendo del caso, partiendo de ahí su importancia y la cuidadosa observación que de la modificación de los periodos objeto de declaración, se debe hacer, toda vez que cualquier modificación que se realice a este factor, afecta la solidez del elemento constitutivo.


Al estar afectado un elemento esencial para la génesis del tributo, es claro el señalamiento que indica que la obligación no tiene ocurrencia, toda vez que al declarar bimestralmente aquél contribuyente cuya base gravable se determina en un periodo anual, invalida cualquier actuación que pueda desplegar la administración, ocurriendo así el fenómeno de declaraciones presentadas por no obligados, consagrado en el artículo 34-1 del Decreto 807 en mención, concordante con el artículo 594-2 el Estatuto Tributario Nacional, siendo factor común el hecho de indicar que las declaraciones presentadas por no obligados, no tienen efecto legal alguno, situación que exacerba la órbita de acción de la Administración Tributaria.

Debe aclararse que la figura contemplada en el artículo 594-2, concerniente a las declaraciones presentadas por no obligados, dista de lo contenido en el artículo 580 del Estatuto, en el sentido que no se generan actos declarativos a cargo del contribuyente, posición que daría lugar a las declaraciones que se entienden por no presentadas, situación donde existe el deber formal, el mismo que se encuentra ausente en el caso de los no obligados.

Así los hechos, podemos decantar que las declaraciones presentadas en un periodo bimestral por parte de contribuyentes obligados a presentarlas en un periodo anual, son inválidas por cuanto no detentan soporte legal alguno, más que el hecho de determinar que el contribuyente está obligado en materia del impuesto de industria y comercio, procediendo de este modo a efectuar la devolución o compensación de las sumas pagadas sin ser debidas, dejando en claro que las mismas serán exigibles en el periodo que efectivamente la norma determine para tal fin, así como lo señala el artículo 4° del Acuerdo 648 de 2016.

## **Conclusión**

1. Como se mencionó en los argumentos expuestos, las declaraciones presentadas en un periodo bimestral por parte de obligados a hacerlo anual, no tienen efecto jurídico alguno por cuanto se asumen como declaraciones presentadas por no obligados, lo anterior halla su fundamento en la vigencia contenida en el artículo 4° del Acuerdo 648 de 2016, es decir, a partir del 1° de enero de 2017, entendiéndose entonces que, cualquier obligación acaecida antes de esta fecha, se acomete a la normatividad imperante en ese entonces, es decir, en lo preceptuado en el artículo 27 anterior, del decreto 807 de 1993

- 
- 
2. En los términos de la respuesta a la primera pregunta, la anualidad como regla para efectos de la declaración del impuesto de industria y comercio, tiene vigencia a partir del primero de enero de 2017, es decir, si un contribuyente realizó actividades gravadas en el último periodo de 2016, se regirá por los términos del artículo 27 del Decreto 807, sin modificar, mientras que, si un contribuyente inició actividades en el primer bimestre de 2017 se acogerá a lo previsto en el marco del artículo 4° del Acuerdo 648 de 2016, bajo el entendido que la regla general, como ya se ha expuesto, es que el periodo a declarar será anual.
  3. La modificación del periodo para declarar el impuesto de industria y comercio, contenida en el artículo 4° del Acuerdo 648 de 2016, es claro en señalar que si el impuesto a cargo supera las 391 UVT, el periodo a declarar será bimestral, situación que es la excepción a la declaración anual del impuesto, no existiendo alguna otra motivación o circunstancia que determine la periodicidad en que se debe cumplir el deber formal por parte del contribuyente.
  4. La compensación realizada de manera oficiosa por parte de la Administración, es la expuesta en el artículo 6° del Acuerdo 52 de 2001 cuando se establezca que los contribuyentes tienen saldos a favor, se podrán compensar dichos valores, hasta la concurrencia de las deudas fiscales del contribuyente, respetando el orden de imputación vigente, tal como lo recoge el texto de la norma en mención, bajo el contexto que se transcribe:

**“Artículo 6. Compensación de saldos a favor con obligaciones pendientes.** Cuando la Dirección Distrital de Impuestos, de oficio o a solicitud de parte, establezca que los contribuyentes tienen saldos a favor, podrá compensar dichos valores, hasta concurrencia de las deudas fiscales del contribuyente, respetando el orden de imputación vigente.”

Así mismo, en el inciso segundo del artículo 144 del Decreto 807 de 1993, se señala que dentro de la solicitud de devolución, cuando existen deudas y obligaciones con plazo vencido por parte del contribuyente, se podrán compensar las sumas adeudadas por el contribuyente, sin embargo, tales medidas no son aplicables para las sumas pagadas por contribuyentes que presentaron su declaración del impuesto de industria y comercio bimestralmente, teniendo la obligación la de presentarla anualmente, por cuanto no surge obligación alguna al tratarse de un tributo cuya base gravable deviene del periodo en que se cause.

En todo caso, debe recordarse que en el proceso de imputación de pagos realizados por los contribuyentes, a deudas vencidas a su cargo, se debe seguir la regla señalada por el artículo 804 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 6° de la Ley 1066 de 2006, cuyo tenor señala:



---

**Artículo 6°.** *Modifíquese el inciso 1° del artículo [804](#) del Estatuto Tributario, el cual queda así:*

*"A partir del 1° de enero del 2006, los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes, responsables, agentes de retención o usuarios aduaneros en relación con deudas vencidas a su cargo, deberán imputarse al período e impuesto que estos indiquen, en las mismas proporciones con que participan las sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones, dentro de la obligación total al momento del pago".*

En cuanto a la retención de las sumas pagadas para ser imputadas en futuras obligaciones, no es aplicable al caso en estudio, por cuanto, para los contribuyentes que declararon y pagaron su impuesto de industria y comercio en un periodo diferente al que les correspondía, la obligación es inexistente, toda vez que al estar afectada la base gravable del impuesto, y más cuando se trata de un impuesto de periodo, es determinante el factor temporal que compone la base, para que exista el tributo, situación que no se aplica en este caso, no obstante una vez tenga lugar la obligación, será pertinente imputar los valores al periodo señalado por el contribuyente, los cuales pueden ser; si no ha solicitado devolución, o no se ha compensado; la vigencia 2017 que se paga en 2018.

## **CONCEPTO No 1252**

Ref: 13 de abril de 2018

Tema: Impuesto de industria y comercio

Subtema: Dividendos y participaciones

### **Pregunta**

Se hace necesario señalar que los conceptos emitidos por este Despacho, a solicitud de parte o de oficio, no responden a la solución de casos particulares y concretos, pues estos son discutidos en los procesos de determinación y discusión que se adelantan a los contribuyentes en donde se determina de manera particular la situación fiscal real del sujeto pasivo.

En este caso se trata de realizar un análisis sobre el tema de la actividad comercial generadora del impuesto de industria y comercio, con relación a los dividendos y participaciones recibidos por personas naturales en la jurisdicción del Distrito Capital.

**Actividad comercial en el impuesto de industria y comercio de Bogotá.** El artículo 32 de la Ley 14 de 1983 dispone que el impuesto de industria y comercio recae sobre todas las actividades industriales, comerciales y de servicios que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas

---

naturales o jurídicas o sociedades de hecho, en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

El artículo 35 ibidem, señala que actividades comerciales son aquellas destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, al por mayor o al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio.

El Acuerdo Distrital 21 de 1983, en su artículo 8° compilado en el artículo 34 del Decreto Distrital 352 de 2002 y el artículo 198 del Decreto Ley 1333 de 1983, definen la actividad comercial como (...) *la destinada al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor y las demás definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la Ley, como actividades industriales o de servicios*”.

**Base gravable del impuesto de industria y comercio.** El artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, al regular la base gravable del impuesto de industria y comercio, señala:

“**Art. 42. \_Base gravable.** El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre se liquidará con base en 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 en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo”.

De lo anterior se deduce que todos los ingresos obtenidos por una persona natural o jurídica en el desarrollo de una actividad comercial que no estén expresamente excluidos forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio. Como los dividendos o participaciones no están expresamente excluidos, habrá de tenerse en cuenta que dichos ingresos están gravados con el impuesto de industria y comercio, siempre y cuando la persona natural tenga la calidad de comerciante.

Veamos las razones por las cuales se hace dicha aseveración:

El Código de Comercio, en el artículo 20, dispone los actos considerados mercantiles para todos los efectos legales, y en el numeral 5° establece como una especie del mismo, la intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones, por lo cual debemos pasar a revisar el significado de acto de comercio y actividad comercial.

**Acto de comercio y actividad comercial.** Existe diferencia entre estos conceptos que servirá para determinar si la persona natural es comerciante o simplemente ejecuta actos de comercio.

---

Entonces el acto de comercio es un acto jurídico que distingue entre los casos de la órbita del derecho comercial y aquellos propios de la rama civil.

En consecuencia, el acto de comercio puede ejercerse de manera ocasional o de manera habitual o profesional.

En el primer caso, el acto de comercio no constituye actividad comercial, en cambio, si se desarrolla de manera habitual o profesional, sí estamos frente a la actividad comercial; línea de pensamiento ésta que se plantea en la jurisprudencia del Consejo de Estado, entre ellas la contenida en la sentencia del 20 de noviembre de 2014, proferida dentro de la Radicación No.18750.

Coligado con lo anterior, el profesor José Ignacio Narváez García, en su obra de “Introducción al Derecho Mercantil”, señaló respecto a la actividad comercial lo siguiente:

“En síntesis, la actividad presupone actos jurídicos que se desarrollan en forma estable y sistemática, casi siempre en serie, lo cual excluye el negocio singular, esporádico u ocasional.”<sup>1</sup>

Por ello, la noción de acto de comercio perdió significación en la legislación mercantil para ser relevada por la noción de actividades que la ley considera mercantiles.

Tratándose de personas naturales, los dividendos y participaciones que obtenga por inversiones en sociedades serán gravados con el impuesto de industria y comercio, si tienen la calidad de comerciante, es decir, si ejercen profesionalmente el comercio.

Si la persona natural no es comerciante, la intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, no puede considerarse como actividad comercial.

En este tema es importante mencionar la sentencia C-121-06 de la Corte Constitucional, de fecha 22 de febrero de 2006, Magistrado Ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra, en la cual se demandaron los artículos 32 y 35 (parciales) de la Ley 14 de 1983, compilados como artículos 195 y 198 del Decreto 1333 de 1986 (Código de Régimen Municipal), en la cual se hizo la siguiente distinción respecto a qué debe entenderse por actividades comerciales para el impuesto de industria y comercio, a saber:

“... 6.2 La interpretación de las disposición acusada a partir de los tres métodos expuestos, lleva a la Corte a concluir lo siguiente: (i) que lo gravado son la actividades comerciales y no los actos de comercio o las personas que llevan a cabo unas u otros; (ii) que las actividades comerciales gravadas son las que se benefician de la infraestructura y el mercado local municipal; (iii) que por actividades comerciales ha de entenderse *“las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor”* y *“las demás definidas como tales por el Código de Comercio”*; y (iv), que no pueden ser consideradas como actividades comerciales las que puedan ser calificadas como industriales o de servicio, según los artículos 197 y 199 del Decreto 1333 de 1986.

---

Ahora bien, la Corte admite que “*las demás*” actividades comerciales que define el Código de Comercio no constituyen una lista taxativa o cerrada; sin embargo, en modo alguno estima que esa circunstancia devenga en la inconstitucionalidad de la norma acusada, que remite a ese Estatuto. Lo anterior por cuanto dicha remisión constituye tan solo una pauta adicional a otras que, como se vio, emanan de la norma bajo examen interpretada literal, histórica, teleológica y sistemáticamente. Es decir, la remisión a las normas comerciales, entre ellas al artículo 20 que menciona en forma no taxativa los dieciocho actos más comúnmente ejecutados por los comerciantes, y en el numeral 19 incluye “*(l)os demás actos y contratos regulados por la ley mercantil*”, debe ser entendida solamente como una pauta general del legislador, adicional a otras, cuyo seguimiento conjunto permite al operador jurídico, en cada caso particular, establecer si las actividades deben o no ser objeto del impuesto de industria y comercio. Por lo demás, no resulta en modo alguno lógico ni razonable exigir al legislador que enumere todas las actividades comerciales que satisfacen o pueden llegar a satisfacer las necesidades de intermediación de bienes y servicios de la comunidad, más si se tiene cuenta la versatilidad con la que evolucionan las costumbres sociales al respecto.”

**Dividendos y participaciones.** Se entiende por dividendos las utilidades a que tienen derecho los accionistas en las sociedades anónimas y en comandita por acciones y las participaciones, corresponden al nombre técnico que se da a las mismas utilidades, cuando son aprobadas a favor de los socios de sociedades colectivas, de responsabilidad limitada y en comandita simple.

Entonces el reparto de las utilidades de una sociedad se refleja en los dividendos y participaciones que reciben los asociados como beneficios que se obtienen de la empresa social.

El concepto tiene relación con la posibilidad legal de percibir sumas de dinero (también puede ser en especie) con fundamento en los balances fidedignos de final de ejercicio.

Se refiere a la efectiva entrega que se hace a los asociados de lo que les corresponde luego que se hace la distribución legal de las utilidades, esto es, una vez efectuadas las apropiaciones para el pago de impuestos a cargo de la sociedad, y se han producido las detracciones o reservas que ordena la ley, los estatutos o el máximo órgano social.

Ahora bien, la ley comercial no define qué es un dividendo por lo cual se acude al artículo 30 del Estatuto Tributario Nacional, que contiene una noción general, a saber:

Se entiende por dividendo o participación en utilidades:

1. La distribución ordinaria o extraordinaria que, durante la existencia de la sociedad y bajo cualquier denominación que se le dé, haga una sociedad, en dinero o en especie, a favor de sus respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, de la utilidad neta realizada durante el año o período gravable o de la acumulada en años o períodos anteriores, sea que figure contabilizada como utilidad o como reserva.

- 
2. La distribución extraordinaria de la utilidad neta acumulada en años o períodos anteriores que, al momento de su transformación en otro tipo de sociedad, y bajo cualquier denominación que se le dé, haga una sociedad, en dinero o en especie, a favor de sus respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares.
  3. La distribución extraordinaria de la utilidad neta acumulada en años o períodos anteriores que, al momento de su liquidación y bajo cualquier denominación que se le dé, haga una sociedad, en dinero o en especie, a favor de sus respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, en exceso del capital aportado o invertido en acciones.
  4. La transferencia de utilidades que corresponden a rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional obtenidas a través de los establecimientos permanentes o sucursales en Colombia de personas naturales no residentes o sociedades y entidades extranjeras, a favor de empresas vinculadas en el exterior.

La Ley 1819 de 2016, establece que los dividendos obtenidos por sociedades nacionales son un ingreso no constitutivo de renta y aquellos obtenidos por personas naturales residentes tienen una tarifa del 0% si son inferiores a 600UVT, si van de 600 UVT a 1.000 UVT, será de 5% y de 10% para ingresos superiores. Esta reforma incluyó dos supuestos a la definición de dividendos que incorpora el artículo 30, precitado:

- Las distribuciones de beneficios, en dinero o en especie con cargo al patrimonio de los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares, excepto la disminución de capital y la prima en colocación de acciones.
- Se mantiene la asimilación de la transferencia de utilidades de los establecimientos permanentes y sucursales en Colombia, a favor de empresas vinculadas del exterior.

El citado cuerpo legal grava con el impuesto de renta únicamente los dividendos o participaciones percibidos por personas naturales residentes en Colombia y sociedades y entidades extranjeras y personas naturales no residentes en el país, con o sin establecimiento permanente en el país.

Lo anterior por cuanto el impuesto de renta grava los ingresos ordinarios o extraordinarios realizados por el sujeto pasivo en un momento dado independientemente de su origen o procedencia, la materia imponible es la renta, pero para el impuesto de industria y comercio, el hecho generador es el desarrollo de actividad comercial, para el caso, que solo puede predicarse de las personas naturales que tienen la calidad de comerciante.

---

**Calidad de comerciante de una persona natural.** El artículo 10 del Código de Comercio define que son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan de alguna de las actividades que la ley considera mercantiles. Entonces son dos los elementos que tipifican al comerciante como tal: la profesionalidad y la ejecución de actividades que la ley considera mercantiles.

La profesionalidad puede entenderse como una condición inherente a una persona que presta servicios propios de un empleo, labor u oficio. No surge así porque si, sino que requiere la persistencia y que el producto de la actividad constituya fuente única o principal en los ingresos del profesional.

Respecto a la profesionalidad, la doctrina de la Superintendencia de Sociedades, vertida en el Oficio 220-81635 del 18 de diciembre de 2003, puntualiza:

*“El criterio que se esboza tiene en cuenta que si de conformidad con el artículo 10 del referido código, “son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan de algunas actividades que la ley considera mercantiles” se ha de entender que esa condición de profesionalismo equivale a una exigencia de la ley, entendida como una forma de vida con el consiguiente conocimiento y dominio de las habilidades necesarias para desarrollar las actividades mercantiles”.*

El artículo 20 del Código de Comercio, califica como actividad mercantil, (...) **5. La intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones; (...)**”

De otra parte, de conformidad con el artículo 19 ibidem, son deberes de los comerciantes, los siguientes:

- 1- Matricularse en el registro mercantil;
- 2- Inscribir en el registro mercantil todos los actos, libros y documentos respecto de los cuales la ley exija esa formalidad;
- 3- Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales;
- 4- Conservar con arreglo a la ley, la correspondencia y demás documentos relacionados con sus negocios o actividades;
- 5- Abstenerse de ejecutar actos de competencia desleal.

De las normas citadas tenemos que la intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones, constituye una actividad mercantil, que puede ser desarrollada por personas naturales o jurídicas que tienen la calidad de comerciantes y deben cumplir los deberes que tal calidad les impone.

En sentencia 14876 del 01-09-2005, el H. Consejo de Estado esboza de manera clara qué es una actividad comercial y los factores que constituyen la base gravable del impuesto de industria y comercio, a saber:

“...Así pues, dentro de las actividades comerciales no sólo figuran las previstas en la Ley 14 de 1983, compilada en el Decreto 1333 de 1986, y la norma local que la acoge, sino las consagradas como tales en el Código de Comercio. Por su parte, la normatividad mercantil además de que enunció en su artículo 20 los actos que se consideran comerciales, precisó en el artículo 24 que la referida enumeración es declarativa<sup>1</sup> y previó en su artículo 21 los llamados actos mercantiles conexos o por relación **que son todos los actos de los comerciantes que se relacionan con las actividades o empresas mercantiles**, dada la estrecha relación con éstas<sup>1</sup> y los que ejecuta cualquier persona para asegurar el cumplimiento de obligaciones comerciales.

Ahora bien, el artículo 20 [5] del Código de Comercio califica como mercantiles, para todos los efectos legales, entre otros actos, la intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales.


De tiempo atrás, la Sección ha reiterado que “el ejercicio profesional de actividades mercantiles, como factor determinante para adquirir la calidad de comerciante, sólo es predicable en relación con las personas naturales de acuerdo a lo previsto en el artículo 10 del Código de Comercio, quienes adquieren el status de comerciante por el ejercicio profesional de actos calificados como mercantiles.”<sup>1</sup>

También ha precisado la Sección que conforme al artículo 100 del Código de Comercio se tendrán como comerciales, para todos los efectos legales, las sociedades que se formen para la ejecución de actos o empresas mercantiles.<sup>1</sup>

Descendiendo al caso concreto, se observa que el objeto principal de la sociedad, en los términos del artículo 100 del Código de Comercio, es comercial, pues, además de la comercialización y distribución de productos alimenticios (artículo 20 [1] del Código de Comercio), la actora se dedica a la **“inversión o aplicación de recursos o disponibilidades en empresas organizadas bajo cualquiera de las formas autorizadas por la ley**, que, en general, se dediquen a cualquier actividad lícita y, en especial, a empresas que promuevan el desarrollo nacional o regional o sirvan para el aprovechamiento de incentivos legales y tributarios.”

Cabe anotar, como lo ha precisado la Sala, que, de la definición de actividad comercial, prevista en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, no se puede concluir que los ingresos originados en actividades no consagradas en el objeto social principal de una empresa no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, pues el legislador no hizo distinción alguna entre los ingresos provenientes del cumplimiento del objeto social y los que no lo son. Por el contrario, la base gravable se liquida teniendo en cuenta la totalidad de los ingresos brutos del año anterior, dentro de los que se encuentran los ordinarios como los extraordinarios, sin perjuicio de las exclusiones legales.”<sup>1</sup>

Cabe anotar, como lo ha precisado la Sala, que, de la definición de actividad comercial, prevista en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, no se puede concluir que los ingresos originados en actividades no consagradas en el objeto social principal de una empresa no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, pues el legislador no hizo distinción alguna entre los ingresos provenientes del cumplimiento del objeto social y los que no lo son. Por el contrario, la base gravable se liquida teniendo en cuenta la totalidad de los ingresos brutos del año anterior, dentro de los que se encuentran los ordinarios como los extraordinarios, sin perjuicio de las exclusiones legales.”<sup>1</sup>



---

Así los hechos, se puede concluir que las personas naturales que ostentan la calidad de comerciantes por ejercer profesionalmente el comercio y que tienen como una actividad comercial la inversión en acciones o cuotas de sociedades, están gravadas con el impuesto de industria y comercio por los dividendos o participaciones que reciban en su calidad de socios, asociados, comuneros en las sociedades comerciales.

<sup>i</sup> Sentencia de 16 de noviembre de 2001, expediente 12299, Consejera Ponente, doctora Ligia López Díaz.