

100208192-603

Bogotá, D.C., 29 de julio de 2024

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores: Régimen especial en materia tributaria - ZESE
Fuentes formales: Artículo 268 de la Ley 1955 de 2019
Artículos 1.2.1.23.2.1. al 1.2.1.23.2.10. del Decreto 1625 de 2016
Resolución No. 000114 de 2020

Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

PROBLEMA JURÍDICO

¿Las actividades relacionadas con el arrendamiento de bienes muebles dentro del territorio ZESE ostentan la naturaleza de una actividad comercial que pueda dar lugar a la aplicación de dicho régimen?

TESIS JURÍDICA

Las actividades relacionadas con el alquiler y arrendamiento de bienes al ser consideradas actividades de servicios no se pueden entender como actividades comerciales para efectos del régimen especial en materia tributaria ZESE. Lo anterior de conformidad con lo señalado en el artículo 1.2.1.23.2.2. del Decreto 1625 de 2016 y en la Resolución No. 000114 de 2020.

1 De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

2 De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

FUNDAMENTACIÓN

De acuerdo con el artículo 268 de la Ley 1955 de 2019, el régimen especial en materia tributaria ZESE aplica -en términos generales- a las sociedades comerciales que, entre otras condiciones, tengan por actividad económica principal *“el desarrollo de actividades industriales, agropecuarias, comerciales, turísticas o de salud”* (énfasis propio), las cuales deberán adelantarse en la misma ZESE.

En relación con la aplicación del régimen especial en materia tributaria - ZESE, el artículo 1.2.1.23.2.1. del Decreto 1625 de 2016 indica que:

Las actividades económicas *“son las previstas en la Resolución 139 de 2012, proferida por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), o la que la modifique, adicione o sustituya”*. (énfasis propio). (Hoy, Resolución No. 000114 de 2020 “por la cual la DIAN adoptó la Clasificación de Actividades Económicas CIIU revisión 4 A.C. (2020) y sus notas explicativas”.

Este artículo también dispone que las actividades económicas principales *“corresponden a las actividades agropecuarias, industriales, comerciales, turísticas y/o de salud, desarrolladas dentro del territorio de la ZESE, cuando le generen al contribuyente del impuesto sobre la renta la mayor cantidad de ingresos fiscales en el periodo gravable, esto es, que más del cincuenta por ciento (50%) del total de los ingresos fiscales percibidos por el contribuyente en el respectivo periodo gravable provengan de dichas actividades”* (énfasis propio).

Por su parte, el artículo 1.2.1.23.2.2. del mismo ordenamiento jurídico define las actividades comerciales como aquellas que *“correspondan 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 al interior de la ZESE o hacia otras partes del país o del exterior, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios.”* (énfasis propio).

En este sentido, debe resaltarse que acorde con el numeral 2 del artículo 20 del Código de Comercio, son mercantiles, entre otras, la *“(…) adquisición a título oneroso de bienes muebles con destino a arrendarlos; el arrendamiento de los mismos; el arrendamiento de toda clase de bienes para subarrendarlos, y el subarrendamiento de los mismos”*.

A su vez, el artículo 1.2.1.23.2.8. del Decreto 1625 de 2016 establece que, entre otras causales, no será aplicable el régimen especial en materia tributaria ZESE cuando *“Las sociedades desarrollen una actividad económica principal diferente a las actividades agropecuarias, industriales, comerciales, turísticas o de salud (...)”* (énfasis propio).

Adicionalmente, para efectos de la consulta bajo análisis, resulta válido recordar que el artículo 1973 del Código Civil define el contrato de 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”³.

Ahora bien, en materia de servicios, esta prestación existirá en todos aquellos contratos en donde efectivamente este de por medio una obligación de hacer, entendida esta como la realización de una determinada conducta a favor de un tercero quien será el beneficiario efectivo de la misma y como consecuencia de ello asumirá los riesgos propios de la ejecución de esta. (énfasis propio) (cfr. Oficio No. 067754 del 2014).

Acerca de las obligaciones de hacer el Consejo de Estado señaló lo siguiente: “43. *La obligación de hacer es una situación jurídica en la cual una de las partes, la deudora debe realizar una acción en favor del acreedor. La obligación de hacer tiene por objeto la ejecución de un hecho cualquiera, material o jurídico.*”³³ (cfr. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda Subsección B, C.P. Sandra Lisset Ibarra Vélez, Sentencia del 9 de septiembre de 2021, Radicación No. 76001-23-33-000-2015-00265-02(3660-19)).

Así las cosas, a pesar de que “*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*”, corresponden a actividades mercantiles, también es cierto que dichas actividades se concretan en una obligación de hacer y por tanto implican la prestación de un servicio, al estar sometido el deudor (arrendador) a la ejecución de un hecho positivo, en este caso -permitir el uso y goce del bien mueble. En este sentido, las operaciones de arrendamiento antes citadas no se enmarcan en las actividades comerciales beneficiarias del régimen especial ZESE.

En adición, nótese que, para este evento, la Resolución No. 000114 de 2020, en la Sección N, División 77 “Actividades de servicios administrativos y de apoyo”, relaciona a las actividades de alquiler y arrendamiento.

Dado lo anterior y, teniendo en cuenta que el artículo 1.2.1.23.2.2. del Decreto 1625 de 2016, dispone de manera taxativa respecto de la definición de actividades comerciales que “son actividades comerciales las que correspondan al expendio, compraventa (...) 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 tal caso, las actividades de arrendamiento al ser consideradas actividades de servicios no se pueden entender como actividades comerciales para efectos del régimen especial en materia tributaria ZESE.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo

3 Al respecto, la Agencia Nacional de Contratación Pública – Colombia Compra Eficiente mediante el Concepto C-391 de 2023 manifiesta que “Se trata pues del acuerdo de voluntades en virtud del cual una de las partes –llamada arrendador– se obliga a concederle a otra –llamada arrendatario– el uso y goce de un bien, a cambio de una renta o canon. Por tanto, se diferencia del contrato de compraventa en que no opera una transferencia del dominio del bien cuyo uso y goce se entrega.”



de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN:
<https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

Carrera 8 No 6 C -38 Piso 4 Edificio San Agustín

Bogotá, D.C.

www.dian.gov.co

Proyectó: Zulema Silva Meche

Revisó: Ingrid Castañeda Cepeda