

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C. **ocho (8) de septiembre de dos mil dieciséis (2016).**

Radicación: 25000 23 27 000 2011 00165-01
No. Interno: **20042**
Asunto: **Acción de nulidad y restablecimiento del derecho**
Demandante: **Estrategia Temporal S.A.**
Demandado: **Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá**

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la parte demandante contra la sentencia del 6 de diciembre de 2012, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió:

*“1. Se **DECLARA** la inhabilitación para pronunciarse de fondo en relación con el requerimiento Especial No. 2009EE431033 de 16 de junio de 2009.*

*2. Se **NIEGAN** las pretensiones de la demanda.*

3. Por no haberse causado, no se condena en costas.

4. En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del sobrante o excedente de gastos del proceso si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias y anotaciones de rigor.”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- Previa respuesta al requerimiento especial, el Distrito Capital – Secretaría de Hacienda Distrital- profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 1309 DDI-476187 del 23 de diciembre de 2009, por la que modificó la declaración del impuesto de industria y comercio por los bimestres segundo al sexto del año 2007 a cargo de la sociedad Estrategia Temporal S.A. e impuso sanción por inexactitud.
- Inconforme, la demandante presentó recurso de reconsideración contra la anterior resolución, resuelto negativamente mediante la Resolución No. DDI001519 del 25 de enero de 2011.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

El apoderado judicial de Estrategia Temporal S.A. formuló las siguientes pretensiones:

*“**Primero.** Declarar la nulidad de los actos administrativos demandados, por los conceptos que en esta demanda se señalan. Los actos administrativos demandados son:*

a-. Requerimiento Especial No. 2009EE431033 de junio 16 de 2009

b-. Liquidación Oficial de Revisión No. 1309DDI-476187 y/o 2009EE1245163 del 23 de diciembre de 2009

c-. Resolución por la cual se resuelve recurso de reconsideración No. DDI-001519 y/o 2011EE9689 de enero 25 de 2011.

***Segundo.** Decretar a título de restablecimiento del derecho que las Liquidaciones privadas del Impuesto de Industria y Comercio que presentó la sociedad que represento se encuentran en firme, correspondientes a cada una de las siguientes vigencias fiscales:*

Segundo bimestre de 2007

Tercer bimestre de 2007

Cuarto bimestre de 2007

Quinto bimestre de 2007

Sexto bimestre de 2007

Tercero. Solicito decretar la práctica de las pruebas solicitadas en esta demanda.

Cuarto. Solicito oficiar a la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá para que allegue con destino a este proceso copias auténticas de los antecedentes administrativos.”

2.1.1. NORMAS VIOLADAS

La demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículos 95 [numeral 9], 338 y 363 de la Constitución Política.
- Decreto Ley 1421 de 1993.
- Artículos 28 y 34 del Acuerdo 352 de 2002.
- Artículos 64 y 101 del Decreto 807 de 1993.

2.1.2. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

La demandante presentó tres cargos contra los actos administrativos demandados, que la Sala resume de la siguiente manera.

A. Afectación del principio de justicia en cuanto se desconoce el hecho imponible del tributo, el hecho generador, la cuantificación del hecho generador, al generalizarse en el sentido de considerar como ingreso neto el valor total de la factura.

Dijo que conforme con el artículo 28 del Acuerdo 352 de 2002, la actividad de servicios es aquella que genera una contraprestación en dinero o en especie. De modo que aquella actividad que no genere esa contraprestación no está gravada con el impuesto de industria y comercio.

Adujo que no es cierto que para el sector temporal el valor total de la factura sea igual a la contraprestación. Que, en consecuencia, si la contraprestación es la base gravable, y la sumatoria de la totalidad de las contraprestaciones equivale a la totalidad del ingreso neto del periodo, el silogismo al que acudió la administración para reliquidar el impuesto a cargo no es consistente: total valor facturado igual al total de ingresos netos del periodo.

Explicó que el valor de la factura no es igual al de la contraprestación, porque para gravar el servicio temporal con el impuesto sobre las ventas, se ha entendido que por ser la base gravable el valor total de la operación, incluidos los gastos realizados por cuenta o a nombre del adquirente o usuario, al tenor de lo dispuesto en los artículos 447 y 448 del E.T., se incluyen en la facturación componentes que no son ingreso para las empresas de servicios temporales (EST), pero que están sujetos a IVA y además son objeto de reembolso por parte de su cliente: las empresas usuarias.

Que de lo anterior se desprende que una es la base gravable del impuesto de industria y comercio y otra la base del IVA. Que, por esa razón, la administración incurre en error al desbordar la base gravable del tributo para incluir dentro de esta criterios ajenos como el de los gastos, que, para este caso, es el denominado costo laboral (salarios, prestaciones sociales, gastos no salariales, indemnizaciones, vacaciones, dotación, aportes para seguridad social y parafiscales, etc.)

Explicó la naturaleza y la función económica de las empresas de servicios temporales. Adujo que la medida de la contraprestación, esto es, el valor que los usuarios de la EST están dispuestos a pagar como retribución, se valúa

en función del grado de responsabilidad que reciba y que dicho grado opera por virtud de una ficción legal, creada por la Ley 50 de 1990.

B. La calidad de intermediarias comerciales de las empresas de servicios temporales. De su entendimiento se desvirtúa íntegramente lo señalado por la Administración Tributaria. La jurisdicción contencioso administrativa debe estudiar más a fondo la naturaleza jurídica de la temporalidad en Colombia y comprende el por qué su base gravable está constituida únicamente por el AIU

Dijo que para los efectos de este proceso, si bien el artículo 31 de la Ley 1430 de 2010 no es retroactivo, lo que llevó a la expedición de dicha norma fue precisamente que las EST son intermediarias comerciales, no laborales, y que, por ende, al tenor de lo dispuesto en el artículo 33 parágrafo 2 de la Ley 14 de 1983 están gravadas por la naturaleza de su actividad, sobre su comisión, honorarios o porcentaje de administración AIU.

Que de acuerdo con la exposición de motivos del artículo 31 de la Ley 1430 de 2010, la actividad que prestan las empresas de servicios temporales es de intermediación, y se grava como un servicio, como si fuera un *outsourcing*, argumento que no es cierto y que constituye un error de la administración. Que el servicio de intermediación que presta la demandante le permite a los usuarios gozar de una fuerza laboral, con las mismas prerrogativas que tendría si la hubiere contratado directamente, pero sin asumir ninguna carga laboral, como lo sostuvo la sentencia No. 9435 de la Corte Suprema de Justicia.

Adujo que la intermediación genera que la base corresponda a los honorarios del intermediario, no al valor total que se genera por la actividad en beneficio de los usuarios, que es el denominado costo laboral al que se accede como prerequisite por haber asumido la posición del empleador en lugar de la usuaria. Que ese costo es un reembolso de gastos a la luz de lo dispuesto en el artículo 2184 del Código Civil.

Adujo que se debía diferenciar entre (i) los efectos jurídicos del contrato laboral, conforme el que no cabe dudas de que el responsable jurídico de ese costo laboral sea la empresa de servicios temporales y (ii) los efectos económicos del contrato laboral y que se dimensionan en los tres elementos del contrato, caso en el que es claro que se beneficia el trabajo del empleado en misión, y, por ende, debe ser objeto de reembolso.

Que, por lo anterior, el establecimiento de una base gravable especial por parte de la Ley 1430 de 2010 no es otra cosa que el reconocimiento a una situación jurídica y económica que de manera sistemática las administraciones tributarias han negado bajo el criterio de que la totalidad de la factura estaba gravada, sin verificar la naturaleza del contrato que se ejecutaba.

Que, entonces, con fundamento en la Ley sí le era dable a la contribuyente tributar únicamente sobre el valor de las comisiones, como en efecto lo hizo, razón por la que no se debe modificar la liquidación privada.

C. De la sanción por inexactitud

A juicio de la demandante no es procedente la imposición de la sanción por inexactitud, pues se configuró una diferencia de criterios.

Arguyó que el Distrito no comprende que en el presente caso no se trata de un ingreso para terceros, sino de un gasto a favor y en beneficio de un tercero pero por cuenta propia, que genera un reembolso de gastos, lo que desvirtúa la existencia de un ingreso tributario y, por contera, la presunta omisión de ingresos que pretende sancionar la demandada.

Sostuvo que ser intermediario [comercial, no laboral] implica que por el hecho de ser verdadero empleador de un trabajador en misión no conlleva a que el costo de esos trabajadores sea el ingreso tributario de la empresa temporal, entendido como incremento patrimonial alguno, porque, como se expresó en la exposición de motivos de la Ley 1430 de 2010, la empresa de servicios temporales no se beneficia de la actividad de los trabajadores en misión.

Que por lo anterior no se configuró la omisión de ingresos que fundamenta la sanción por inexactitud.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La apoderada judicial del Distrito Capital contestó la demanda en los siguientes términos:

Dijo que de acuerdo con el objeto social extraído del certificado de existencia y representación legal de la demandante, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 71 de la Ley 50 de 1990, la esencia de una EST es la intermediación laboral, en la que un personal contratado por esta colabora temporalmente en el desarrollo de actividades propias de otra empresa denominada usuaria. Que, por tanto, se aparta de lo dicho por la

demandante, en contravía de la abundante doctrina que deja claro que las EST son empresas de intermediación laboral.

Dijo que de conformidad con lo establecido en el artículo 10 del Decreto 3115 de 1997, dentro de la intermediación laboral participan tres elementos: el oferente, el demandante y el intermediario. El oferente, que en la relación laboral sería el trabajador, pone a disposición del demandante su fuerza de trabajo, para ser empleada en las actividades requeridas por este, actividad que se ejecuta bajo su continuada subordinación. El intermediario laboral, por su parte, es la persona natural o jurídica que sirve de vínculo para que el oferente sea incorporado como sujeto activo dentro del mercado laboral. Y, por último, el demandante, que es la persona natural o jurídica que requiere de la prestación de la mano de obra calificada.

Indicó que de acuerdo con la naturaleza jurídica de la demandante, Estrategia Temporal S.A. presta servicios de intermediación laboral que implican la contratación de personal en misión, respecto del que asume el pago de los salarios y demás emolumentos de carácter laboral que les corresponde, los que se consideran como costos para el cumplimiento del objeto social, por el que percibe ingresos operacionales, que claramente percibe para sí.

Dijo que para la Administración el pago de salarios y demás aspectos en que incurren las EST constituyen costos operacionales, que la EST efectúa para poder cumplir con las actividades de su objeto social, de ahí que no pueden ser descontados de la base gravable, como lo pretende la demandante.

Que los pagos laborales que efectuó la EST a quienes empleó para que, a su vez, prestaran su fuerza laboral son costos en los que debió incurrir a fin de

poder desarrollar su actividad, en la medida en que se asimila el costo con la indispensabilidad en forma directa para obtener el bien, hasta ponerlo disponible para la enajenación.

Que es por lo anterior que no se permitió el descuento de la base gravable de tales emolumentos, pues constituyen costos en que ha incurrido la empresa para el desarrollo de su objeto social y el impuesto de industria y comercio grava precisamente el ingreso.

Indicó que los actos administrativos demandados fueron expedidos con sujeción a la ley, razón por la que solicitó que se denegaran las pretensiones de la demanda.

De la sanción por inexactitud dijo que estuvo ajustada al artículo 101 del Decreto 807 de 1993, pues en desarrollo de la investigación adelantada a la contribuyente se estableció que en las declaraciones del impuesto de industria y comercio por los bimestres dos a seis de 2007 se dedujeron conceptos no establecidos en el artículo 42 del Decreto 807 ibídem, sin que existiera fundamento legal para ese proceder.

Que en este caso no se configuró la diferencia de criterios alegados, sino de la inaplicación de lo dispuesto en las normas que rigen la materia, de tal forma que no debe revocarse.

Por todo lo anterior, pidió que se negaran las pretensiones de la demanda.

2.4. LA SENTENCIA APELADA

Las razones que adujo el Tribunal Administrativo de Cundinamarca para denegar la los actos demandados, fueron las siguientes:

Luego de un recuento de la normativa que regula el impuesto de industria y comercio y de las pruebas aportadas al proceso, el Tribunal sostuvo que no podía emitir un pronunciamiento de fondo respecto de la pretensión de nulidad del Requerimiento Especial No. 2009EE431033 del 16 de junio de 2009, toda vez que este es un acto preparatorio o de trámite que no crea, ni modifica, ni extingue situaciones jurídicas, como sí ocurre con la liquidación oficial de revisión y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración.

De la base gravable del ICA para las empresas de servicios temporales, sostuvo que la Sentencia del 4 de abril de 2003, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en el expediente No. 13077, consideró que los ingresos que reciben dichas empresas por concepto de servicios prestados a las empresas usuarias deben incluirse como ingresos propios y, por tanto, hacen parte de la base gravable para calcular el impuesto de industria y comercio.

Que, en ese orden, no le asistía razón a la parte actora cuando consideró que para calcular la base gravable del ICA debía restar a los ingresos netos, los correspondientes a ingresos laborales y demás prestaciones de los trabajadores.

Que tampoco podía admitirse la diferencia de criterios alegada como eximente de la sanción por inexactitud, pues la argumentación carecía de la razonabilidad y de la consistencia necesaria al disentimiento hermenéutico que autorizan las reglas fiscales, dada su claridad.

Advirtió que si bien el artículo 31 de la Ley 1430 de 2010 modificó la manera en la que debía calcular la base gravable de las EST, esa norma regía hacia el futuro, esto es, a partir del año gravable 2011.

Finalmente, sostuvo que la sentencia del 7 de junio de 2012, que la actora cita como referencia, no tiene los mismos presupuestos que el caso que se estudia, razón por la que no es aplicable.

2.5. EL RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión, Estrategia Temporal S.A. presentó el recurso de apelación. Adujo que no obstante haberse analizado durante el proceso la verdadera función económica del servicio temporal, el fallo de primera instancia se limitó a citar una sentencia del Consejo de Estado sin verificar (i) por qué el Consejo de Estado decidió reconocer que el Acuerdo de Cali se ajustaba a derecho y (ii) que dentro de los principios de legalidad, igualdad y capacidad contributiva no es lo mismo gravar el servicio temporal que la tercerización o *outsourcing*.

Que una cosa es el servicio de intermediación comercial, en el que una empresa de servicios temporales asume la calidad de empleador de un trabajador en misión para tornar *irresponsable* a la empresa usuaria en cuanto a sus obligaciones con ese trabajador, como lo ha afirmado la Corte Suprema de Justicia en reiterada jurisprudencia (luego de la Sentencia 9435 del 24 de abril de 1997) y, otra, muy distinta, que una empresa se comprometa a desarrollar determinada actividad y para eso disponga del recurso humano necesario para ejecutarla.

Insistió en que a todo intermediario debían remunerarle la gestión adelantada, así como también deben serle reembolsados los gastos conforme con lo dispuesto en el artículo 2184 del Código Civil.

Adujo que del concepto de flexibilización laboral delineado en la sentencia 9435 de la Corte Suprema de Justicia, como el objeto de la gestión a cargo del intermediario –EST- es la de asumir la calidad de empleador de un trabajador en misión, en beneficio de otro (que a su vez está dispuesto al pago de un sobre costo en relación con la mano de obra por la prestación de este servicio) el ingreso que retribuye dicha gestión es ese sobre costo que se genera para cubrir el interés de la usuaria de no hacerse responsable laboralmente.

Que esos gastos laborales del trabajador en misión que se causan por cumplir con la gestión, es decir, salarios, prestaciones, aportes a seguridad social, indemnizaciones, vacaciones, etc., son asumidos por la EST por ser el responsable jurídico de esa relación laboral. Que por esa razón es lógico que la empresa usuaria le reembolse a la EST –en los términos del artículo 2184 del Código Civil- el costo laboral del trabajador en misión a la empresa temporal, que lo asumió en beneficio de la usuaria.

Que ese reembolso no constituye ingreso tributario al no incrementar el patrimonio del intermediario, dado que el gasto incurrido, si bien se hizo por cuenta propia, fue en beneficio de un tercero.

Sostuvo que contra lo dicho por el Tribunal en la sentencia de primera instancia, el Consejo de Estado, a partir de 2012, reconoció la naturaleza de intermediario de las EST y, por esa razón, definió que la base gravable es el

ingreso propio, el que recibe para sí, el que incrementa su patrimonio, que hoy se llama AIU, por haberse establecido en la Ley 1607 de 2012.

Por esas razones pidió que se revocara la sentencia de primera instancia, y que, en su lugar, se accediera a las pretensiones de la demanda.

2.6. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **Secretaría de Hacienda Distrital** pidió que se confirmara la decisión de la primera instancia. Reiteró que conforme con el artículo 42 del Decreto 352 de 2002, en la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio no se consideran los costos ni los gastos. Que, por consiguiente, los dineros que se reciben por concepto de los servicios prestados a las empresas usuarias deben incluirse como ingresos propios y, por tanto, hacen parte de la base gravable para calcular el impuesto de industria y comercio.

Insistió en que la modificación introducida por la Ley 1430 de 2010 opera hacia el futuro y, por ende, no es aplicable al caso concreto.

La apoderada judicial de **Estrategia Temporal S.A.** pidió que se revocara la decisión del Tribunal, con los mismos argumentos del escrito de apelación.

2.7. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El representante del **Ministerio Público** no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación presentado por la sociedad Estrategia Temporal S.A., la Sala decidirá si se ajustan a derecho la Liquidación Oficial de Revisión No. 1309DDI476187 del 23 de diciembre de 2009, dictada por la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá, mediante la que se modificaron las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por la contribuyente por los bimestres 2,3,4,5 y 6 de 2007, y la Resolución No. DDI001519 del 25 de enero de 2011, que confirmó la anterior.

3.1. Problema jurídico

El problema jurídico se contrae a decidir si la demandante, que es una empresa de servicios temporales, debió incluir en la base gravable del impuesto de industria y comercio los montos reconocidos a sus trabajadores en misión por concepto de salarios, prestaciones sociales y demás pagos laborales

3.2. Solución del caso

Para la Sala la demandante, que es una empresa de servicios temporales por los bimestres 2 a 6 de 2007, no debía incluir en la base gravable del impuesto de industria y comercio los valores que por concepto de salarios, prestaciones sociales y demás pagos laborales pagó a los trabajadores en misión, puesto que no constituyen ingresos para sí o en beneficio propio, sino ingresos de terceros.

La Sala parte de reiterar la jurisprudencia relacionada con el impuesto de industria y comercio, para, posteriormente, estudiar la naturaleza de la actividad desarrollada por las empresas de servicios temporales y analizar el caso concreto.

El impuesto de industria y comercio, al decir del artículo 32 de la Ley 14 de 1983¹, recae sobre las actividades comerciales, industriales y de servicios que se realicen en las respectivas jurisdicciones municipales.

De las características del hecho generador, la misma norma establece que las actividades gravadas pueden ser ejercidas directa o indirectamente, en forma permanente u ocasional, por personas naturales o jurídicas².

El artículo 36 de la Ley 14 de 1983 dispone que son actividades de servicios:

*“Artículo 36°.- Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, **formas de intermediación comercial**, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compra - venta y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas,*

¹ “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 inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos”. (Esta norma fue incorporada en el artículo 195 del decreto 1333 de 1986, Código Régimen Municipal).

² Se anota que en la fecha de emisión de los conceptos no había sido expedido aún el Estatuto Tributario Distrital, Decreto Distrital de Bogotá 352 de 2002, en cuyo artículo 32 define el hecho generador del tributo distrital mediante una reproducción del artículo 32 de la Ley 14 de 1983 en los siguientes términos:

“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.”

mecánica, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y vídeo, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho.” (Resalta la Sala)

Conforme con la norma transcrita, todas las formas de intermediación comercial se consideran gravadas con el impuesto de industria y comercio.

De otra parte, las actividades desarrolladas por las empresas de servicios temporales se encuentran definidas en el artículo 71 de la Ley 50 de 1990, que dispone:

“Es empresa de servicios temporales aquella que contrata la prestación de servicios con terceros beneficiarios para colaborar temporalmente en el desarrollo de sus actividades, mediante la labor desarrollada por personas naturales, contratadas directamente por la empresa de servicios temporales, la cual tiene con respecto de éstas el carácter de empleador.”

Esta Sala, en pronunciamiento anterior³, sostuvo que esta definición resalta la diferencia en la relación que existe entre la empresa de servicios temporales y las empresas usuarias y entre aquellas y sus trabajadores, de planta o en misión.

Sobre el particular, sostuvo la Sala:

“Las empresas de servicios temporales, de conformidad con el artículo 77 Ibíd., son personas jurídicas conformadas como sociedades comerciales cuyo objeto social es “enganchar y remitir personal que requieran otras personas naturales o jurídicas. Se denominan Usuarios las personas naturales o jurídicas que contratan con las empresas de servicios temporales, a través de un contrato mercantil escrito, cuyas estipulaciones cuando menos han de referirse a los temas establecidos en el artículo 81 de la Ley 50 de 1990. En virtud de este contrato, las empresas de servicios temporales, a cambio de una remuneración determinada, se comprometen a remitir el personal requerido por el usuario, para lo cual han de enganchar los pertinentes trabajadores mediante la

³ Sentencia del 1º de febrero de 2002, C.P. Germán Ayala Mantilla, exp. 12303

modalidad contractual laboral que se acomode a la necesidad del servicio y duración de la misión. La relación laboral entre el trabajador y la empresa de servicios temporales subsiste mientras el Usuario necesite de los servicios del trabajador o se haya finalizado la obra para la cual fue contratado. Conforme a lo anterior y como lo afirma el a-quo, son dos las relaciones que se derivan de la sociedad temporal: i) la proveniente entre la empresa temporal y el usuario producto de un contrato de prestación de servicios y, ii) la relación laboral entre la empresa temporal y sus trabajadores respecto de los cuales según definición del artículo 71 de la Ley 50 de 1990 la empresa tiene el carácter de empleador.”

En la sentencia del 2 de mayo de 2013⁴, esta Sala resaltó la importancia de la relación que existe entre la EST y las empresas usuarias que contratan sus servicios, pues es de esta relación que obtienen sus ingresos las EST. También sostuvo que resultaba irrelevante referirse a la relación laboral que sostenían las EST con sus trabajadores, pues esta tenía incidencia exclusiva para los efectos de las responsabilidades de índole laboral. En dicha sentencia se sostuvo:

“La relación mercantil entre las empresas y sus usuarios es de “intermediación laboral”, en la medida en que su razón de ser es, de conformidad con el artículo 71 de la Ley 50 de 1990⁵, contratar personal directamente a nombre propio, para que presten servicios temporales en las actividades de terceras empresas.

Tal condición se deriva de la definición que trae el artículo 10 del decreto 3115 de 1997 sobre intermediación laboral así:

“... actividad organizada encaminada a poner en contacto a oferentes y demandantes de mano de obra dentro del mercado laboral para que mutuamente satisfagan sus necesidades, entendiéndose como oferentes de mano de obra las personas naturales que están en disposición de ofrecer su fuerza de trabajo en un mercado laboral y, como demanda de la mano de obra, el reconocimiento de las diferentes unidades económicas para que sus vacantes, sean ocupadas por personas calificadas para el desempeño de las mismas”.

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 2 de mayo de 2013. Expediente No. 18830. M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁵ Ver páginas 2 y 9 supra

Es decir, la esencia de la intermediación es poner en relación dos o más personas o entidades⁶.

Y esto es precisamente lo que hacen estas empresas, ponen en relación a dos o más personas; sus trabajadores en misión con las empresas usuarias, sin abandonar su condición de empleador, en los términos de la ley. Por dicha intermediación cobran una compensación consistente en la comisión o porcentaje de administración.”

En la misma sentencia se concluyó que las empresas de servicios temporales son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio por las actividades de prestación de servicios de intermediación laboral que desarrollan y se determinó la base gravable del impuesto, en los términos del artículo 33 de la Ley 14 de 1984⁷, esto es, tomando en primer lugar los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, a los que se le restan los de actividades exentas y no sujetas, luego las devoluciones, rebajas y descuentos, y por último, los correspondientes a exportaciones y venta de activos fijos.

También se estableció que los ingresos para las entidades que realizan intermediación comercial son, de acuerdo con el párrafo 2º del precitado artículo 33 de la Ley 14 de 1983:

“... Párrafo 2º.- Las Agencias de Publicidad, Administradoras y Corredoras de Bienes Inmuebles y Corredores de Seguros, pagarán el Impuesto de que trata este artículo sobre el promedio mensual de ingresos brutos entendiendo como tales **el valor de los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibido para sí.**” (Negrillas fuera del texto)

⁶ DRAE, Intermediación: “Acción y efecto de intermediar (poner en relación a dos o más personas o entidades).”

Intermediar: “1. Mediar. (existir en medio de otras cosas). 2. Actuar poniendo en relación a dos o más personas o entidades para que lleguen a un acuerdo.”

⁷ **“Artículo 33º.-** 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.” (norma incorporada al artículo 196 del Código de Régimen Municipal)

Es decir que para la Sala los ingresos gravables para las empresas de intermediación comercial son los que reciben para sí, puesto que, en su calidad de intermediarios, reciben también ingresos para terceros.

En la sentencia del 7 de junio de 2012⁸, esta Sala consideró *que el impuesto de industria y comercio grava los ingresos propios del contribuyente derivados de la realización directa o indirecta de actividades industriales, comerciales o de servicios en las jurisdicciones municipales*⁹. *Ello es así, porque los ingresos recibidos para terceros deben ser gravados en cabeza de su beneficiario, en el evento de constituir un ingreso proveniente del ejercicio de una actividad generadora del impuesto, realizada en el municipio*¹⁰.

Se sostuvo, así mismo, que el parágrafo 2 del artículo 33 ibídem dispuso que las agencias de publicidad, administradoras, corredores de inmuebles y corredores de seguros debían determinar el impuesto de industria y comercio *sobre el promedio mensual de los ingresos brutos* entendidos como el valor de los honorarios, comisiones, y demás ingresos propios percibidos para sí, norma que, consideró la Sala, regía para todas las formas de intermediación comercial previstas como actividades de servicios¹¹, incluidas las EST.

En la citada providencia¹², la Sala consideró que:

⁸ Sección Cuarta, exp. 17682, C.P. Martha Teresa Briceño

⁹ Nota de la referencia: Entre otras, ver sentencia de la Sección de 25 de abril de 1997, Exp. 7829, C.P. Germán Ayala Mantilla.

¹⁰ Nota de la referencia: Ibídem

¹¹ En sentencia de 12 de abril de 1996, exp 7352 , la Sección Cuarta precisó que, a pesar de que el parágrafo segundo del artículo 33 de la Ley 14 de 1983 se refiere a algunas formas de intermediación comercial, *“aun sin tal disposición es claro que en todos los casos de intermediación comercial, que son múltiples, el ingreso bruto está constituido por la remuneración que obtiene para sí, por el ingreso susceptible de producir incremento patrimonial y no por el ingreso total que incluye las sumas percibidas para el tercero[...]”*.

¹² Nota 6 supra. Esta sentencia denegó la nulidad del artículo 4º del Acuerdo 57 de 1999 del Concejo Municipal de Cali por el cual se estableció la base gravable para el ICA así:

“Las empresas de servicios temporales ejercen la actividad de intermediación laboral¹³ para generar empleo de manera temporal¹⁴. En esta actividad a cargo de las empresas de servicios temporales¹⁵ intervienen tres sujetos: el usuario, el trabajador en misión y la empresa de servicios temporales¹⁶.”

De otra parte, teniendo en cuenta que las empresas de servicios temporales por mandato legal deben remunerar a los trabajadores en misión, el usuario del servicio debe pagar a estas empresas un monto global que cubre no solamente los pagos laborales de los trabajadores en misión, sino la remuneración por el servicio prestado, que es el ingreso que recibe para sí.

Ahora bien, dado que la actividad de las empresas de servicios temporales es de intermediación laboral, para efectos del impuesto de industria y comercio se considera como actividad de servicios. Lo anterior, porque en los términos del artículo 36 de la Ley 14 de 1983 constituye una actividad análoga a la

“Artículo cuarto: Para las firmas que ejerzan actividades de servicios temporales, la base gravable para la liquidación del Impuesto de Industria y Comercio se obtendrá deduciendo de los ingresos brutos los costos directos, o sea, el valor de los salarios y prestaciones sociales por los empleos temporales.”

¹³ Nota de la referencia: El artículo 10 del decreto 3115 de 1997 define la intermediación laboral como la *“actividad organizada encaminada a poner en contacto a oferentes y demandantes de mano de obra dentro del mercado laboral para que mutuamente satisfagan sus necesidades, entendiéndose como oferentes de mano de obra las personas naturales que están en disposición de ofrecer su fuerza de trabajo en un mercado laboral y, como demanda de la mano de obra, el reconocimiento de las diferentes unidades económicas para que sus vacantes, sean ocupadas por personas calificadas para el desempeño de las mismas”*.

¹⁴ Nota de la referencia: De acuerdo con el artículo *“La Intermediación Laboral”* elaborado por Antonio Mario Rojas Chávez, publicado en la Revista de Derecho Universidad del Norte, 2004, existen tres formas de intermediación laboral: **la del simple intermediario del artículo 35 del Código Sustantivo del Trabajo, las agencias de empleo y las empresas de servicios temporales**. Las connotaciones jurídicas y la responsabilidad de cada intermediario varían dependiendo de su calidad: *“en algunos eventos, el mismo agente intermediador es el empleador del trabajador suministrado, tal como sucede frente a la empresa de servicios temporales; en otras, como el simple intermediario, su responsabilidad se limita exclusivamente al suministro de personal, aunque excepcionalmente puede responder solidariamente por las obligaciones laborales. En cuanto a las agencias de empleo, éstas no tienen obligación laboral alguna frente al trabajador suministrado”*.

¹⁵ Nota de la referencia: Según el citado artículo, esta forma de intermediación laboral resulta muy apetecida para los empresarios, entre otras razones, por la posibilidad de contratar empleos temporales, el traslado de la responsabilidad laboral en cabeza del agente intermediador y la inmediatez en la obtención del personal calificado.

¹⁶ Nota de la referencia: En el mismo artículo se precisa: *“Dentro de la intermediación laboral siempre participan tres elementos, y de no presentarse alguno de ellos, deviene en otra relación jurídica: el oferente, el demandante y el intermediario. El oferente, que dentro de la relación laboral sería el trabajador, es el sujeto que pone a disposición del demandante su fuerza de trabajo para ser empleada en las actividades requeridas por éste [...]. El intermediario es la persona natural o jurídica que sirve de vínculo para que el oferente (trabajador) sea incorporado como sujeto activo dentro del mercado laboral; [...] **es la parte que ubica al oferente al servicio de la empresa que necesita la prestación de la mano de obra.** [...] Por último, el demandante, dentro de la intermediación laboral, es la persona natural o jurídica que requiere de la prestación de la mano de obra calificada.”* (Subraya fuera de texto).

intermediación comercial, que, también está prevista como actividad de servicios.

En ese orden de ideas, la base gravable del impuesto de industria y comercio para las empresas de servicios temporales, frente a los trabajadores en misión, es la consagrada en el parágrafo 2 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983, esto es el promedio mensual de ingresos brutos entendiendo como tales los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibidos para sí.

En consecuencia, cuando el artículo 4 del Acuerdo 57 de 1999 prevé que la base gravable para las firmas que ejerzan actividades de servicios temporales es la diferencia entre los ingresos brutos y los costos directos, o sea el valor de los salarios y prestaciones sociales por los empleos temporales, se limita a reconocer que la base gravable del impuesto de industria y comercio para las empresas de servicios temporales son los ingresos que recibe para sí por la prestación del servicio de intermediación¹⁷.

De otra parte, la norma en mención no desconoce el principio de equidad tributaria, puesto que la base gravable del impuesto de industria y comercio para los intermediarios, en general, son los ingresos obtenidos para sí en ejercicio de la actividad de intermediación.” (Resaltado propio de la sentencia en cita)

En consonancia con lo anterior, es del caso precisar que según la jurisprudencia de esta Sección procede la deducción de los pagos laborales a sus trabajadores en misión por parte de las empresas de servicios temporales para la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio, dado que los ingresos brutos de ese tipo de empresas corresponden a las comisiones por sus servicios de intermediación laboral. En consecuencia, no se deben incluir en la base gravable ingresos que no recibe para sí sino para terceros, como son los mencionados pagos laborales.

¹⁷ El artículo 31 de la Ley 1430 de 2010 prevé que el ingreso bruto para las empresas de servicios temporales corresponde al “valor del servicio de colaboración temporal menos los salarios, seguridad social, parafiscales, indemnizaciones y prestaciones sociales de los trabajadores en misión,” lo que corrobora el carácter de intermediarios de estas empresas y zanja, a partir de su entrada vigencia, cualquier discusión sobre el particular.

Conforme con las precisiones anteriores, es un hecho probado no discutido que Estrategia Temporal S.A. es una empresa de servicios temporales cuyo objeto social es la “*contratación de personal temporal para la prestación de servicios con terceros beneficiarios, permitiendo colaborar temporalmente en el desarrollo de sus actividades mediante la labor desarrollada por personas contratadas directamente por la empresa de servicios temporales, la cual tiene con respecto a estas carácter de empleador (...)*”¹⁸.

También se advierte que la discusión se centra en si deben incluirse dentro de la base gravable del impuesto de industria y comercio los pagos de salarios, prestaciones, vacaciones y demás factores salariales, así como los aportes a la seguridad y parafiscales.

Como bien se advirtió en precedencia, de acuerdo con la jurisprudencia reiterada de esta Sala los ingresos percibidos por las EST por dichos conceptos no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, en tanto no constituyen ingresos propios, sino de terceros. En ese entendido, para la Sala debe declararse la nulidad de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, se declarará la firmeza de las declaraciones privadas de la contribuyente, materia de este debate.

En consecuencia, se revocará la sentencia de primera instancia que denegó las pretensiones de la parte actora y, en su lugar, se accederá a las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas.

¹⁸ Folios 76 a 78.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA:

PRIMERO. REVÓCASE la sentencia del 6 de diciembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por Estrategia Temporal S.A. contra la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá. En su lugar,

SEGUNDO. DECLARASE LA NULIDAD de las Resoluciones No. 1309DDI476187 del 23 de diciembre de 2009 y DDI-001519 del 25 de enero de 2011, por las razones expuestas.

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho, **DECLARASE LA FIRMEZA** de las declaraciones privadas del impuesto de industria y comercio presentadas por Estrategia Temporal S.A. por los bimestres 2,3,4,5, y 6 de 2007.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sala

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**