

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Recae sobre actividades comerciales, industriales y servicios / SUJETOS PASIVOS DEL ICA – Enunciación / ACTIVIDAD DE SERVICIO – Concepto

Conforme al artículo 32 de la Ley 14 de 1983, incorporado en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986, el impuesto de industria y comercio 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, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos. Así, de acuerdo con la citada norma, son sujetos pasivos del impuesto las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que desarrollen actividades industriales, comerciales o de servicios en las respectivas jurisdicciones municipales o distritales. Y, es sujeto activo el municipio donde se realicen las actividades en mención, que, por su parte, constituyen el hecho generador del tributo. Y, se consideran 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 compraventa y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquería, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas, automoviliarias y *afines*, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contenga audio y video, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 - ARTÍCULO 32 / DECRETO 1333 DE 1986 - ARTÍCULO 195

NORMA DEMANDADA: ACUERDO 057 DE 1999 (31 de diciembre) CONCEJO DE SANTIAGO DE CALI - ARTICULO 3 (Anulado) / ACUERDO 057 DE 1999 (31 de diciembre) CONCEJO DE SANTIAGO DE CALI - ARTICULO 4 (No anulado)

ACTIVIDAD DE INTERMEDIACION COMERCIAL – Es una actividad de servicios / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Base gravable. Grava ingresos propios del contribuyente / AGENCIA DE PUBLICIDAD ADMINISTRADORAS CORREDORES DE INMUEBLES Y CORREDORES DE SEGUROS – Base gravable del impuesto de industria y comercio

Son actividades de servicios todas las formas de intermediación comercial, entre otras, “el corretaje, la comisión, los mandatos y la compraventa y administración de inmuebles”. También son actividades de servicios las actividades análogas o similares a las formas de intermediación comercial enunciadas en la norma y la determinación de las mismas corresponde exclusivamente a los concejos municipales. A su vez, el artículo 33 [inciso 1] de la Ley 14 de 1983, subrogado por el artículo 196 del Decreto 1333 de 1986, prevé que la base gravable del impuesto es el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, con exclusión de las 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. Sobre el particular, la Sala reitera que el impuesto de industria y comercio grava los ingresos propios del contribuyente derivado de la realización directa o indirecta de actividades

industriales, comerciales o de servicios en las jurisdicciones municipales. 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. El parágrafo 2 de la norma referida dispone que las agencias de publicidad, administradoras, corredores de inmuebles y corredores de seguros determinan el impuesto de industria y comercio “sobre el promedio mensual de ingresos brutos entendiendo como tales el valor de los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibidos para sí”.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 33 INCISO 1 / DECRETO 1333 DE 1986 - ARTICULO 196

NORMA DEMANDADA: ACUERDO 057 DE 1999 (31 de diciembre) CONCEJO DE SANTIAGO DE CALI - ARTICULO 3 (Anulado) / ACUERDO 057 DE 1999 (31 de diciembre) CONCEJO DE SANTIAGO DE CALI - ARTICULO 4 (No anulado)

ACTIVIDAD DE INTERMEDIACION COMERCIAL – Base gravable. Se les aplica la Ley 14 de 1983 / AUTONOMIA FISCAL TERRITORIAL – Para efectos del impuesto de industria y comercio es parcial limitada / EXENCION – No son modificaciones a los elementos del tributo

Para los sujetos que ejercen la actividad de intermediación comercial, la base gravable es el valor de los honorarios, comisiones y los demás ingresos que reciban para sí, los cuales constituyen sus ingresos brutos, pues, en su calidad de intermediarios pueden recibir ingresos que son para terceros, y, por ende, no deben formar parte de la base gravable del impuesto a su cargo. A esos ingresos brutos, que se repite, son propios, deben restarse las exclusiones a que se refiere el inciso 1 del artículo 33 de la citada Ley. Ahora bien, la base gravable que se aplica a los intermediarios que menciona el parágrafo 2 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983 rige también para todas las formas de intermediación comercial y para las análogas o similares a éstas, conclusión que se deriva de la interpretación armónica de esta norma y el artículo 36 ibídem, puesto que los sujetos a que se refiere el citado parágrafo son solo algunos de los que ejercen las distintas formas de intermediación comercial previstas como actividades de servicios. Teniendo en cuenta la regulación que del impuesto de industria y comercio hizo la Ley 14 de 1983, la Sala ha precisado que en esta materia, la autonomía fiscal territorial es parcial-limitada, dado que el legislador reguló la mayoría de los elementos del tributo. En ese orden de ideas, la potestad impositiva de las entidades territoriales se limita a fijar los elementos del tributo que faltan. A Contrario sensu, las entidades territoriales no están facultadas para modificar los elementos esenciales del tributo fijados por el legislador, que, en el caso del impuesto de industria y comercio, son los sujetos activo y pasivo, el hecho generador y la base gravable. Estos beneficios no implican la modificación de los elementos esenciales del tributo, pues tanto las exenciones como los tratamientos preferenciales son beneficios fiscales que se conceden a las personas o actividades, que pese a cumplir los presupuestos de los elementos esenciales del tributo, y, por ende, estar sujetas al mismo, son eximidas total o parcialmente de las obligaciones sustanciales, por dispensa de la ley (si el tributo es nacional) o de la norma local (si el tributo es territorial).

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 - PARAGRAFO 2 DEL ARTICULO 33 / LEY 14 DE 1983 – INCISO 1 DEL ARTICULO 33

NORMA DEMANDADA: ACUERDO 057 DE 1999 (31 de diciembre) CONCEJO DE SANTIAGO DE CALI - ARTICULO 3 (Anulado) / ACUERDO 057 DE 1999 (31 de diciembre) CONCEJO DE SANTIAGO DE CALI - ARTICULO 4 (No anulado)

COMERCIALIZADORES DE VEHICULOS NUEVOS – Base gravable del impuesto de industria y comercio / COMERCIALIZACION DE VEHICULOS – Acto de comercio. Formas de desarrollar esta actividad. No es un corredor. Puede prestarse a través de un contrato de concesión / CONCESION MERCANTIL DISTRIBUTIVA – El concesionario distribuye con exclusividad los productos que fabrica el concedente pero por su cuenta y riesgo

La base gravable del impuesto de industria y comercio para los comercializadores de vehículos nuevos (porque los adquiere del fabricante o industrial), sean estos nacionales o importados (la norma no distingue), es la diferencia entre los ingresos que obtenga por la comercialización de los vehículos y el precio que pagó por estos al fabricante. La comercialización de vehículos es un acto de comercio previsto como tal en el artículo 20 del Código de Comercio, pues el comercializador de automotores adquiere del fabricante tales bienes a título oneroso para, a su vez, enajenarlos a los clientes, compradores o adquirentes. La comercialización de vehículos a que se refiere el acto acusado no hace parte de los negocios o contratos de intermediación, como la representación, el mandato, la agencia, la comisión y el corretaje. Ello, porque quien comercializa los vehículos no actúa en nombre y por cuenta del fabricante, como en el mandato comercial con representación. Tampoco lo hace en nombre propio pero por cuenta del industrial, como en la comisión, la agencia comercial y el mandato sin representación. El comercializador de vehículos en el contexto de la norma acusada, esto es, el que compra vehículos para luego venderlos, actúa a nombre y por cuenta propia. Ello es así, porque adquiere del industrial el dominio de los vehículos a cambio del precio de los mismos y luego los enajena. Por lo anterior, el comercializador de vehículos tampoco es un corredor, porque su función no es la de poner en contacto al fabricante y al comprador del vehículo para que el último adquiera un vehículo. Su negocio es, precisamente, enajenar o vender vehículos propios en virtud de que los adquirió del fabricante. Aunque la norma no hace referencia expresa a ninguna forma de intermediación, debe tenerse en cuenta la realidad de los negocios que celebran los concesionarios de vehículos, porque en desarrollo del contrato de concesión mercantil, los sujetos en mención comercializan automotores que adquieren del fabricante para actuar como distribuidores exclusivos de aquél. Si bien un comercializador de vehículos en los términos descritos en el artículo 3 del Acuerdo 57 de 1999 puede ser un concesionario del fabricante, esta concesión no implica *per se* la existencia de un contrato de intermediación comercial, como lo sostiene el tercero apelante.

NORMA DEMANDADA: ACUERDO 057 DE 1999 (31 de diciembre) CONCEJO DE SANTIAGO DE CALI - ARTICULO 3 (Anulado) / ACUERDO 057 DE 1999 (31 de diciembre) CONCEJO DE SANTIAGO DE CALI - ARTICULO 4 (No anulado)

VENTA DE VEHICULOS A TRAVES DE UN CONTRATO DE INTERMEDIACION – Base gravable del impuesto de industria y comercio / CONCESIONARIO – Desarrolla una actividad comercial. Base gravable del impuesto de industria y comercio / COMERCIALIZADOR DE VEHICULOS QUE ACTUAN COMO INTERMEDIARIOS – La base gravable se rige por la Ley 14 de 1983 articulo 33 parágrafo 2 / COMERCIALIZACION DE VEHICULOS QUE ACTUAN SIN INTERMEDIACION – La base gravable se rige por el articulo 33 inciso 1 / PRINCIPIO DE EQUIDAD - Vulneración

Cuando el concesionario vende los vehículos que recibió del concedente en desarrollo de un contrato de intermediación, llámese consignación, comisión, mandato o de otra forma, el concesionario vende los vehículos que pertenecen al fabricante; por tanto, los ingresos propios del concesionario son las sumas que recibe como remuneración por el servicio que presta, entiéndase honorarios o comisiones. En este evento, que no es el previsto en la norma acusada, la base gravable del impuesto para el concesionario es la del intermediario (artículo 33 parágrafo 2 de la Ley 14 de 1983). No obstante, cuando los concesionarios compran los vehículos al concedente o fabricante, que es el caso de la norma acusada, los automotores pasan a ser de propiedad del concesionario, y, por lo mismo, a formar parte de su patrimonio. En consecuencia, como en cualquier actividad de compra de bienes para la venta, que se repite, es una actividad comercial para efectos del impuesto de industria y comercio, el ingreso que obtiene el concesionario por la actividad de comercialización de los vehículos es el valor de venta de los vehículos. A su vez, ese valor es la base gravable del impuesto en mención en los términos del artículo 33 inciso 1 de la Ley 14 de 1983, porque son sus ingresos brutos. Se reitera que en este evento no existe intermediación, en la medida en que los bienes no son propiedad del concedente, ni se enajenan en nombre y o por cuenta de un tercero. Son de propiedad del comercializador, quien los enajena en nombre y por cuenta propia. Por su parte, la comercialización de vehículos que no corresponda a actividades de intermediación sino al ejercicio de actividad comercial, incluida la concesión cuando no implica intermediación, se rige por la base gravable general del artículo 33 inciso 1 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 21 inciso 1 del Acuerdo 35.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 - PARAGRAFO 2 DEL ARTICULO 33 / LEY 14 DE 1983 – INCISO 1 DEL ARTICULO 33

NORMA DEMANDADA: ACUERDO 057 DE 1999 (31 de diciembre) CONCEJO DE SANTIAGO DE CALI - ARTICULO 3 (Anulado) / ACUERDO 057 DE 1999 (31 de diciembre) CONCEJO DE SANTIAGO DE CALI - ARTICULO 4 (No anulado)

EMPRESAS DE SERVICIOS TEMPORALES – Definición. Siempre es una persona jurídica. Tipo de trabajadores vinculados. Tienen un objeto social exclusivo. Intermediación laboral. Desarrolla una actividad de servicios / EMPRESAS DE SERVICIOS TEMPORALES FRENTE A LOS TRABAJADORES EN MISION – Base gravable del impuesto de industria y comercio / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO PARA INTERMEDIARIOS – La base gravable son los ingresos obtenidos para sí en ejercicio de la actividad de intermediación / PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA – No se vulnera cuando se aplica lo dispuesto en la norma superior

El artículo 71 de la Ley 50 de 1990 define las empresas de servicios temporales (E.S.T.) como aquellas que contratan “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”. De acuerdo con el artículo 74 ibídem, las empresas de servicios temporales tienen dos tipos de trabajadores: (i) los de planta, que son los que desarrollan su actividad en las dependencias de las empresas de servicios temporales y (ii) los trabajadores en misión que son los que las E.S.T envían a las dependencias de sus usuarios para cumplir la tarea o servicio contratado por estos. A su vez, las empresas de servicios temporales (E.S.T) solo pueden ser personas jurídicas y tienen objeto social exclusivo (art 71 y 72 de la Ley 50 de 1990). Las personas naturales o jurídicas que contratan los servicios de las E.S.T

se denominan usuarios (art 73 ibídem). 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 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.

FUENTE FORMAL: LEY 50 DE 1990 - ARTICULO 71

NORMA DEMANDADA: ACUERDO 057 DE 1999 (31 de diciembre) CONCEJO DE SANTIAGO DE CALI - ARTICULO 3 (Anulado) / ACUERDO 057 DE 1999 (31 de diciembre) CONCEJO DE SANTIAGO DE CALI - ARTICULO 4 (No anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., siete (7) de junio de dos mil doce (2012).

Radicación número: 76001-23-31-000-2006-03068-02(17682)

Actor: JULIAN MURIEL ANDRADE

Demandado: MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia del 21 de noviembre de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso:

“Declárase la nulidad de los artículos 3 y 4 del Acuerdo 057 expedido por el Concejo Municipal el 31 de diciembre de 1999, “Por la cual se dictan unas disposiciones en materia de Industria y Comercio y Complementario de Avisos y Tableros”, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia”.

ACTOS DEMANDADOS

Las normas demandadas son los artículos 3 y 4 del Acuerdo 057 de 1999, expedido por el Concejo de Santiago de Cali, que disponen:

“CONCEJO DE SANTIAGO DE CALI ACUERDO N° 057 de 31 de diciembre de 1999

“Por medio del cual se dictan unas disposiciones en materia del Impuesto de Industria y Comercio y Complementario de Avisos y Tableros”

El Concejo Municipal de Santiago de Cali, en uso de las atribuciones constitucionales y legales especialmente las conferidas por la Ley 14 de 1983 y el Artículo 32 de la Ley 136 de 1994, y

CONSIDERANDO

[...]

Que las actividades industriales, comerciales y de servicios, se han ampliado por las innovaciones en materia tecnológica y en general por el desarrollo industrial.

Que por lo anterior se hace necesario modificar la clasificación de las actividades y de las tarifas existentes, como también crear algunos gravámenes a las actividades que son permitidas por la ley

En consecuencia,

ACUERDA

(...)

ARTÍCULO TERCERO: Modifíquese (sic) las bases gravables para las entidades que comercializan automotores. La base gravable será la diferencia entre los ingresos brutos de esta comercialización y el valor cancelado al industrial por el automotor, sin perjuicio de los demás ingresos percibidos. La tarifa que se aplicará a esta actividad será del once por mil (11‰), Código N° 307-26.

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.”

DEMANDA

En ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, JULIÁN MURIEL ANDRADE pidió la nulidad de los artículos 3 y 4 del Acuerdo 57 de 1999, expedido por el Concejo Municipal de Santiago de Cali.

Citó como vulneradas las siguientes normas:

- Artículos 13, 95-9, 313-4 y 363 de la Constitución Política;
- Artículos 33 y 89 de la Ley 14 de 1983 y
- Artículos 21 y 24 del Acuerdo 35 de 1985.

Las razones de la violación se resumen así:

La autonomía tributaria de los entes territoriales debe ejercerse dentro de los límites de la Constitución y la ley, como lo reconoció la Corte Constitucional en sentencia C-538 de 2002.

No es necesario que las leyes que crean o autorizan un tributo territorial definan todos los elementos esenciales del mismo, dado que las entidades territoriales deben fijar la estructura de los tributos para adecuarlos a sus necesidades y realidades sociales. No obstante, si la ley fija claramente todos los elementos del impuesto, los concejos y asambleas no pueden modificar los aspectos definidos por el legislador.

Las normas demandadas violaron los artículos 313-4 de la Constitución Política y 33 de la Ley 14 de 1983, precepto que definió la base gravable aplicable a todos los contribuyentes del impuesto de industria y comercio. Ello, porque fijaron una base gravable especial para los comercializadores de vehículos y las empresas de servicios temporales, sin competencia ni autorización legal.

También infringieron el artículo 89 de la Ley 14 de 1983, por cuanto los concejos municipales están facultados para adoptar los tributos creados y/o entregados por ley, pero no para cambiar las disposiciones adoptadas en la norma que los creó y/o entregó.

A su vez, las normas acusadas desconocieron los principios de igualdad, equidad tributaria y generalidad de los tributos, por cuanto, sin autorización legal, modificaron la base gravable para dos grupos de contribuyentes. Además, el artículo 3 del Acuerdo 57 de 1999 creó un beneficio para los comercializadores de vehículos nuevos, por lo que excluyó a los que comercializan vehículos usados, a pesar de que la actividad es la misma.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

Por auto de 22 de septiembre de 2006, el Tribunal negó la suspensión provisional de los efectos de las normas demandadas. En providencia de 25 de enero de 2007 la Sala revocó la decisión y decretó la suspensión provisional solicitada por el actor.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Municipio se opuso a las pretensiones de la demanda con base en los siguientes argumentos:

Según los artículos 287, 313 y 338 de la Constitución Política, los concejos municipales están facultados para establecer en sus municipios los tributos autorizados en la ley.

La Ley 14 de 1983 no creó el impuesto de industria y comercio sino que constituyó un avance para crear soluciones a los problemas de la tributación local y fortalecer los fiscos territoriales.

El Municipio no modificó la Ley 14 de 1983. Por el contrario, desde la expedición del Decreto Reglamentario 1912 de 1978 y el Acuerdo 015 de 1983, ha sido pionero en regular este impuesto conforme a dicha Ley.

El artículo 21 [parágrafo 3] del Acuerdo 035 de 1985 dio las pautas para la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio para la comercialización de automotores de producción nacional.

En ese orden de ideas, el artículo 3 del Acuerdo 57 de 1999 se expidió para incentivar el mercado de la industria automotriz en el Municipio y hacer justo y equitativo el impuesto de industria y comercio para los comercializadores de vehículos. Para ello, retomó la base gravable prevista en el Acuerdo 35 de 1985.

El artículo 4 del Acuerdo 57 de 1999 definió la base gravable de las actividades de servicios temporales, para lo cual, de los ingresos brutos deben descontarse los costos directos, como salarios y prestaciones sociales por los empleos temporales, dado que no hacen parte de los ingresos de tales empresas.

Las normas demandadas no desconocieron los principios de igualdad y equidad tributaria. Por el contrario, una de las razones para su expedición fue la necesidad de equiparar las cargas tributarias entre quienes comercializan e importan directamente vehículos nuevos frente a quienes compran y venden automotores usados.

La sentencia C-538 de 2002, citada por el actor, concluye que el legislador debe fijar todos los elementos de los tributos nacionales, atribución que no tiene en relación con los impuestos locales.

TERCEROS INTERVINIENTES

La Asociación Colombiana de Empresas de Servicios Temporales -ACOSET impugnó la demanda respecto de la solicitud de nulidad del artículo 4 del Acuerdo 57 de 1999. Para el efecto, sostuvo:

La citada norma, que determinó la base gravable para las empresas de servicios temporales, no modificó el hecho generador ni los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio. Solo buscó darle el mismo tratamiento jurídico consagrado en la Ley 14 de 1983.

El artículo 4 del Acuerdo 57 de 1999 obedeció a la necesidad de hacer justo y equitativo el cobro del impuesto de industria y comercio para las empresas de servicios temporales, equiparándolas con las agencias de publicidad y demás intermediarios que recaudan ingresos para terceros.

Juan Carlos Becerra Hermida impugnó la demanda respecto de la solicitud de nulidad del artículo 3 del Acuerdo 57 de 1999. Las razones de su intervención se resumen así:

El Municipio es competente para expedir el acto acusado. En efecto, la autorización legal para la determinación de la base gravable especial en el caso de los comercializadores de vehículos deriva del artículo 33 [parágrafo 2] de la misma Ley 14 de 1983.

Lo anterior, porque la venta de vehículos nuevos nacionales o importados por parte de los concesionarios es una actividad de servicios, según el artículo 36 de la citada Ley, como una forma de intermediación comercial.

La comercialización de vehículos fue catalogada en el Acuerdo 57 de 1999 como actividad de servicios en el código 307-26. Con anterioridad, la comercialización de vehículos prevista en el artículo 21 [parágrafo 3] del Acuerdo 35 de 1985, se clasificaba en el código general de servicios 307, correspondiente a “las demás actividades de servicios no definidas expresamente”.

La actividad en mención no es comercial, porque antes de que una actividad se considere como tal, debe tenerse en cuenta si la Ley la ha calificado como industrial o de servicios (artículo 35 de la Ley 14 de 1983 y 199 del Decreto 1333 de 1986). Tampoco es actividad industrial, porque no corresponde a las fijadas en el artículo 34 *ibídem*.

Los denominados concesionarios de vehículos nuevos nacionales o importados ejercen una actividad de intermediación comercial, pues, entre otras cosas, ningún fabricante vende directamente a los clientes los vehículos que produce; la garantía de los vehículos se otorga a través de los concesionarios y los comercializadores tienen cláusula de exclusividad.

Además, el artículo 3 del Acuerdo 57 de 1999 quiso corregir el tratamiento disímil que existía entre los comercializadores de vehículos nacionales y de vehículos importados, pues, en ambos casos existe intermediación comercial.

La base gravable especial para intermediarios, prevista en el artículo 33 [parágrafo 2] de la Ley 14 de 1983, consiste en tener en cuenta sólo el ingreso propio y no el del representado, lo cual reconoce la realidad económica de la intermediación comercial.

El demandante interpretó erróneamente el artículo 89 de la Ley 14 de 1983, pues, el impuesto de industria y comercio nunca ha sido un tributo nacional por lo cual es imposible su cesión a los municipios.

El artículo 3 del Acuerdo 57 de 1999 no violó el principio de equidad tributaria. La norma no pretende conceder beneficio alguno, sino regular una actividad de servicios, porque, de lo contrario, no estaría gravada al no estar expresamente prevista por el Municipio.

No puede aplicarse el mismo tratamiento a los comercializadores de vehículos nuevos y de vehículos usados, por cuanto la actividad de los últimos está calificada por la Ley 14 de 1983 como comercial, dado que se trata de una compraventa de bienes.

Por lo demás, en materia tributaria es permitido otorgar beneficios y tratamientos preferenciales, máxime a nivel municipal, como lo permiten los artículos 294 de la Constitución Política y 38 de la Ley 14 de 1983.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen así:

El artículo 33 de la Ley 14 de 1983, compilado por el artículo 196 del Decreto 1333 de 1986 Código de Régimen Político y Municipal, fijó como base gravable del impuesto de industria y comercio el promedio mensual de los ingresos brutos del año anterior, obtenidos por el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios. Así mismo, relacionó los conceptos que se excluyen de la base gravable, como devoluciones e ingresos provenientes de la venta de activos fijos.

Los artículos 3 y 4 del Acuerdo 57 de 1999 modificaron la base gravable del impuesto de industria y comercio, porque ésta no se fijó sobre los ingresos brutos, sino sobre los ingresos netos o el resultado de la operación.

En efecto, para los comercializadores de vehículos se determinó la base gravable en la diferencia entre los ingresos brutos (valor de la venta del vehículo) y el valor pagado al fabricante por el automotor. Y, para las empresas de servicios temporales, se determinó por la diferencia entre los ingresos brutos y los costos directos de la actividad.

Además, los conceptos que se “deducen” de la base gravable según las normas demandadas no corresponden a las exclusiones previstas en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983.

Por lo anterior, el Municipio modificó la base gravable del impuesto sin tener competencia para ello, dado que al estar definidos por el legislador la mayoría de

los elementos esenciales del tributo, debía adoptar el impuesto en los mismos términos fijados por aquél, como lo señala la sentencia C-121 de 2006.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandado pidió revocar la sentencia apelada, para lo cual insistió en lo siguiente:

El artículo 3 del Acuerdo 57 de 1999 es legal porque se expidió, entre otras razones, para hacer justo y equitativo el impuesto de industria y comercio para los comercializadores de vehículos, como prestadores de servicios.

El artículo 4 del Acuerdo 57 de 1999 también se ajusta a la legalidad porque definió la base gravable de las actividades de servicios temporales, teniendo en cuenta que los costos directos, como salarios y prestaciones sociales por los empleos temporales, no hacen parte de los ingresos de tales empresas.

Además, agregó:

Las normas demandadas no desconocieron los principios de igualdad y equidad tributaria. Por el contrario, una de las razones para su expedición fue la necesidad de equiparar las cargas tributarias entre quienes comercializan e importan directamente vehículos nuevos frente a quienes compran y venden automotores usados.

Los concejos municipales pueden establecer en su jurisdicción los tributos autorizados en las leyes vigentes, lo que incluye la potestad de conceder beneficios y tratamientos preferenciales en desarrollo de su política fiscal. En ese sentido, debe tenerse en cuenta lo previsto en la sentencia C-121 de 2006.

Según la sentencia C-538 de 2002, el legislador no debe delimitar cada uno de los elementos de los tributos locales, pues anularía la autonomía fiscal de que gozan las entidades territoriales.

Juan Carlos Becerra Hermida apeló la sentencia con los mismos argumentos de su intervención como tercero impugnante, que se resumen así:

Toda intermediación comercial es una actividad de servicios, según el artículo 36 de la Ley 14 de 1983. Conforme a la sentencia C-220 de 1996, los concejos pueden determinar actividades de servicios análogas a las enunciadas en la citada norma.

Lo que hizo el artículo 3 del Acuerdo 057 de 1999 fue establecer expresamente que la comercialización de vehículos es una actividad de servicios, que pertenece al código 307-26.

Como actividad de intermediación, la comercialización de vehículos se rige por la base gravable especial del artículo 33 parágrafo 2 de la Ley 14 de 1983, esto es, los ingresos brutos por concepto de comisiones, honorarios y demás ingresos propios.

La base gravable especial que fijó el artículo 3 del Acuerdo 57 de 1999 se ajusta a la norma legal en mención. En efecto, al valor de la venta (ingresos brutos por comercialización), restó el costo pagado al fabricante, diferencia de la que se obtiene el ingreso bruto del concesionario, al cual deben restarse las exclusiones del artículo 33 de la Ley 14 de 1983.

En ese orden de ideas, la base gravable fijada por el Municipio no constituye un ingreso neto, como erróneamente lo advirtió el Tribunal.

Además, los municipios son competentes para establecer tratamientos preferenciales (artículo 294 de la Constitución Política). Por lo tanto, si se acepta que el demandado no podía establecer una base gravable especial para los comercializadores de vehículos, es evidente que sí era competente para crear un tratamiento preferencial para aquéllos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante reiteró lo expuesto en la demanda.

El demandado y el tercero apelante no alegaron de conclusión.

El Ministerio Público pidió confirmar la sentencia apelada por los motivos que se sintetizan así:

El Consejo de Estado y la Corte Constitucional han sostenido de manera reiterada que los elementos esenciales de los tributos previamente definidos por la Ley no pueden ser modificados por las entidades territoriales.

Comoquiera que según el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 la base gravable del impuesto de industria y comercio es el promedio mensual de ingresos brutos del año anterior, es evidente que el Acuerdo 057 de 1999 modificó dicha norma al fijar una base gravable especial para los comercializadores de vehículos.

No obstante, la Ley 14 de 1983 no coartó la autonomía de los municipios ni limitó la posibilidad de brindar tratos diferentes a los sujetos pasivos. Lo anterior, por cuanto permitió que las entidades territoriales fijaran las tarifas del impuesto de industria y comercio dentro un determinado rango.

No existe una base gravable especial para los comercializadores de vehículos, pues el artículo 33 [par 2] de la Ley 14 de 1983 se aplica solo a los sujetos allí previstos, como las agencias de publicidad y los corredores de inmuebles y seguros.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el demandado y el tercero impugnante, la Sala precisa si se ajustan a derecho los artículos 3 y 4 del Acuerdo 057 de 1999, expedido por el Concejo Municipal de Santiago de Cali.

En concreto, determina si el Municipio tenía competencia para fijar las bases gravables del impuesto de industria y comercio de que dan cuenta los citados artículos respecto de los comercializadores de vehículos y de las empresas de servicios temporales.

Pues bien, conforme al artículo 32 de la Ley 14 de 1983, incorporado en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986, el impuesto de industria y comercio 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, directa o indirectamente, por personas naturales,

jurídicas o sociedades de hecho¹, en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Así, de acuerdo con la citada norma, son sujetos pasivos del impuesto las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que desarrollen actividades industriales, comerciales o de servicios en las respectivas jurisdicciones municipales o distritales. Y, es sujeto activo el municipio donde se realicen las actividades en mención, que, por su parte, constituyen el hecho generador del tributo.

Al referirse a la exequibilidad del artículo 32 de la Ley 14 de 1983, en sentencia C-121 de 2006, la Corte Constitucional precisó que dicha norma no desconoce la autonomía de las entidades territoriales², pues, se limita a señalar de manera general el hecho gravado con el impuesto de industria y comercio (**actividades industriales, comerciales y de servicio**), y el factor territorial que determina cuál es el municipio llamado a percibirlo (realización de tales actividades en la jurisdicción municipal respectiva)³.

Según el artículo 34 de la Ley 14 de 1983, son actividades industriales las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación,

¹ A partir de la entrada en vigencia de la Ley 1430 de 2010, son sujetos pasivos de los impuestos departamentales y municipales, dentro de los cuales está el impuesto de industria y comercio, *“las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, y aquellas en quienes se realicen el hecho gravado, a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos en quienes se figure (sic) el hecho generador del impuesto”* (artículo 54).

² En la citada providencia, la Corte Constitucional hizo un recuento de la evolución jurisprudencial en relación con el alcance de las competencias tributarias concurrentes del legislador y de las asambleas y concejos y citó, por último, la sentencia C-538 de 2002 en la cual la Corte consideró *“que si bien era cierto que en relación con los tributos nacionales el legislador debía fijar todos los elementos, esto es, sujeto activo, sujeto pasivo, hechos y bases gravables y tarifas, también lo era que frente a los tributos territoriales el Congreso no puede fijar todos sus elementos porque estaría invadiendo la autonomía de las entidades territoriales”*; empero, en este caso el legislador puede *“señalar ciertas pautas, orientaciones y regulaciones o limitaciones generales”*, para el ejercicio de la facultad impositiva territorial.

³ Sobre el particular, sostuvo la Corte: *“Ciertamente, cuando el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, [...], prescribe que el impuesto de industria y comercio recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas Jurisdicciones municipales, se limita a sentar unas pautas, orientaciones o regulación de carácter absolutamente general, dejando un amplio margen para el ejercicio de las atribuciones impositivas de los concejos municipales y distritales. Sin embargo, este carácter general de la disposición no impide que se introduzca un criterio de uniformidad nacional en la regulación del tributo, pues en todos los municipios sólo se pueden gravar con el mismo aquellas actividades realizadas dentro de su jurisdicción, que puedan ser comprendidas dentro de la definición genérica del hecho gravado sentada por el legislador. Así, la norma concilia de manera adecuada los principios de unidad y de autonomía en materia de facultades impositivas, por lo cual la Corte descarta que dichos principios hayan sido vulnerados por el legislador”* (Resalta la Sala).

transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes⁴.

Se entienden 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 14 de 1983, como actividades industriales o de servicios⁵.

Y, se consideran 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 compraventa y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquería, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas, automoviliarias y *afines*, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contenga audio y video, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho⁶.

En sentencia C-220 de 1996, la Corte Constitucional declaró exequible la expresión "o análogas" del artículo 36 de la Ley 14 de 1983, para lo cual precisó:

"Adviértase cómo el legislador al referirse a las actividades de servicios que deben pagar el impuesto de industria y comercio, hace una enunciación no taxativa de éstas. En consecuencia, la calificación de las actividades "análogas" a las enumeradas en la disposición materia de demanda, que también pueden catalogarse de servicios y, por tanto, obligadas a pagar dicho gravamen, corresponde hacerla a los Concejos Municipales, como ente facultado constitucionalmente para crear impuestos de acuerdo con lo establecido por la ley. (arts. 1, 287-3, 313-4 y 338 C.N.).

[...] la expresión "o análogas", contenida en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, no viola el principio de legalidad tributaria. El recurso a la analogía previsto en la norma demandada se refiere

⁴ Subrogado por el artículo 197 del Decreto 1333 de 1986.

⁵ Artículo 35 de la Ley 14 de 1983, subrogado por el artículo 198 del Decreto 1333 de 1986.

⁶ Artículo 36 de la Ley 14 de 1983, subrogado por el artículo 199 del Decreto 1333 de 1986

únicamente a la determinación de otras actividades de servicios que siendo semejantes o similares a las enunciadas expresamente, deben ser objeto del impuesto de industria y comercio. Exigir al legislador que enumere todas las actividades de servicios destinadas a satisfacer las necesidades de la comunidad, para efectos de la imposición de dicho gravamen, sería ilógico e irrazonable” (Subraya la Sala)

De acuerdo con lo anterior, son actividades de servicios todas las formas de intermediación comercial, entre otras, “*el corretaje, la comisión, los mandatos y la compraventa y administración de inmuebles*”. También son actividades de servicios **las actividades análogas o similares** a las formas de intermediación comercial enunciadas en la norma y la determinación de las mismas corresponde exclusivamente a los concejos municipales.

A su vez, el artículo 33 [inciso 1] de la Ley 14 de 1983, subrogado por el artículo 196 del Decreto 1333 de 1986, prevé que la base gravable del impuesto es **el promedio mensual de ingresos brutos** del año inmediatamente anterior, con exclusión de las 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 subsidios⁷.

Sobre el particular, la Sala reitera 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 municipales⁸. 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 municipio⁹.

El párrafo 2 de la norma referida dispone que las agencias de publicidad, administradoras, corredores de inmuebles y corredores de seguros determinan el impuesto de industria y comercio “**sobre el promedio mensual de ingresos brutos** *entendiendo como tales el valor de los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibidos para sí*”.

⁷ En el Distrito Capital, la base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por los ingresos netos, que se calculan como lo prevé el artículo 154 No 5 del Decreto 1421 de 1993.

⁸ Entre otras, ver sentencia de la Sección de 25 de abril de 1997, Exp. 7829, C.P. Germán Ayala Mantilla.

⁹ *Ibidem*

Así pues, para los sujetos en mención, que ejercen la actividad de intermediación comercial, la base gravable es el valor de los honorarios, comisiones y los **demás ingresos que reciban para sí**, los cuales constituyen **sus ingresos brutos**, pues, en su calidad de intermediarios pueden recibir ingresos que son para terceros, y, por ende, no deben formar parte de la base gravable del impuesto a su cargo. A esos ingresos brutos, que se repite, son propios, deben restarse las exclusiones a que se refiere el inciso 1 del artículo 33 de la citada Ley.

Ahora bien, la base gravable que se aplica a los intermediarios que menciona el párrafo 2 del artículo 33 de la Ley 14 de 1983 rige también para todas las formas de intermediación comercial y para las análogas o similares a éstas, conclusión que se deriva de la interpretación armónica de esta norma y el artículo 36 *ibídem*, puesto que los sujetos a que se refiere el citado párrafo son solo algunos de los que ejercen las distintas formas de intermediación comercial previstas como actividades de servicios¹⁰.

En relación con la tarifa del impuesto de industria y comercio, el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 faculta a los municipios para fijarla dentro de los límites allí previstos, esto es, del 2 al 7 por mil mensual para actividades industriales y del dos al diez por mil mensual para actividades comerciales y de servicios.

Teniendo en cuenta la regulación que del impuesto de industria y comercio hizo la Ley 14 de 1983, la Sala ha precisado que en esta materia, la autonomía fiscal territorial es *parcial-limitada*, dado que el legislador reguló la mayoría de los elementos del tributo¹¹.

En ese orden de ideas, la potestad impositiva de las entidades territoriales **se limita a fijar los elementos del tributo que faltan**¹². A Contrario sensu, las entidades territoriales no están facultadas para modificar los elementos esenciales del tributo fijados por el legislador, que, en el caso del impuesto de industria y

¹⁰ En sentencia de 12 de abril de 1996, exp 7352, la Sección Cuarta precisó que, a pesar de que el párrafo 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[...]”*.

¹¹ Sentencia de 7 de abril de 2011, exp 16949, C. P. doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹² *Ibídem*

comercio, son los sujetos activo y pasivo, el hecho generador y la base gravable¹³.

No obstante, por mandato del artículo 294 de la Constitución Política, las entidades territoriales pueden conceder exenciones y tratamientos preferenciales respecto de los tributos de su propiedad, como lo es el impuesto de industria y comercio.

Estos beneficios **no implican la modificación de los elementos esenciales del tributo**, pues tanto las exenciones¹⁴ como los tratamientos preferenciales son beneficios fiscales que se conceden a las personas o actividades, que pese a cumplir los presupuestos de los elementos esenciales del tributo, y, por ende, estar sujetas al mismo, son eximidas total o parcialmente de las obligaciones sustanciales, por dispensa de la ley (si el tributo es nacional) o de la norma local (si el tributo es territorial)¹⁵.

Con base en el análisis que antecede, la Sala analiza si el municipio demandado tenía competencia para fijar la base gravable prevista en los actos acusados para los comercializadores de automotores (artículo 3 del Acuerdo 057 de 1999) y las empresas de servicios personales (artículo 4 ibídem).

1. Base gravable del impuesto de industria y comercio para los comercializadores de automotores

El artículo 3 del Acuerdo 57 de 1999 del Concejo de Santiago de Cali, *“Por medio del cual se dictan unas disposiciones en materia del impuesto de industria y comercio y complementario de avisos y tableros,”* prevé¹⁶:

¹³ En la sentencia de 7 de abril de 2011, exp. 16949, la Sala precisó que “la autonomía fiscal de los municipios quedó reducida a la fijación de la tarifa, pero incluso, en este aspecto, limitada a que lo haga dentro de los márgenes que estableció el artículo 33”.

¹⁴ El artículo 38 de la Ley 14 de 1983 prevé que los municipios sólo pueden otorgar exenciones de impuestos municipales hasta por diez años, de conformidad con los planes de desarrollo municipal. Esta norma fue declarada exequible en sentencia C-195 de 1997, en la cual se precisó que ese precepto no estableció ninguna exención de impuestos municipales sino que impuso una restricción a los municipios cuando ejerzan la función de votar, de conformidad con la Constitución y la ley, los tributos y los gastos locales. La Corte también señaló que la norma en comentario no invade la autonomía de los municipios, pues esta no es absoluta y “hay que atender también al hecho de que la finalidad ostensible del artículo demandado es la protección de los fiscos municipales, finalidad que está de acuerdo con el principio de que la autonomía de las entidades territoriales se ejerce dentro de los límites de la Constitución y de la ley [...]”.

¹⁵ En similar sentido, ver sentencia de la Sección Cuarta de 6 de diciembre de 2006, exp. 15291.

¹⁶ Folios 2 y 3 c.a 2.

“ARTÍCULO TERCERO: Modifíquese (sic) las bases gravables para las entidades que comercializan automotores. La base gravable será la diferencia entre los ingresos brutos de esta comercialización y el valor cancelado al industrial por el automotor, sin perjuicio de los demás ingresos percibidos. La tarifa que se aplicará a esta actividad será del once por mil (11%), Código N° 307-26.”

De acuerdo con la disposición anterior, la base gravable del impuesto de industria y comercio para los comercializadores de vehículos nuevos (porque los adquiere del fabricante o industrial), sean estos nacionales o importados (la norma no distingue), es la diferencia entre los ingresos que obtenga por la comercialización de los vehículos y el precio que pagó por estos al fabricante¹⁷.

La comercialización de vehículos es un acto de comercio previsto como tal en el artículo 20 del Código de Comercio¹⁸, pues el comercializador de automotores adquiere del fabricante tales bienes a título oneroso para, a su vez, enajenarlos a los clientes, compradores o adquirentes.

La comercialización de vehículos a que se refiere el acto acusado no hace parte de los negocios o contratos de intermediación, como la representación, el mandato, la agencia, la comisión y el corretaje. Ello, porque quien comercializa los vehículos no actúa **en nombre y por cuenta del fabricante**, como en el mandato comercial con representación¹⁹. Tampoco lo hace **en nombre propio pero por cuenta del industrial**, como en la comisión²⁰, la agencia comercial²¹ y el mandato sin representación²².

El comercializador de vehículos en el contexto de la norma acusada, esto es, el que compra vehículos para luego venderlos, **actúa a nombre y por cuenta propia**. Ello es así, porque adquiere del industrial el dominio de los vehículos a cambio del precio de los mismos y luego los enajena.

¹⁷ La norma en mención modificó el artículo 21 parágrafo 3 del Acuerdo 35 de 1985 “Por medio del cual se dictan disposiciones sobre el impuesto municipal de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros¹⁷” conforme al cual la base gravable para los **comercializadores de automotores de producción nacional** “es la diferencia entre los ingresos brutos y el valor pagado al industrial por el automotor, sin perjuicio de los demás ingresos percibidos”.

¹⁸ ARTÍCULO 20. <ACTOS, OPERACIONES Y EMPRESAS MERCANTILES - CONCEPTO>. 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;
[...]

¹⁹ Artículos 832 a 844 y 1272 a 1286 del Código de Comercio

²⁰ Artículos 1287 y ss del Código de Comercio

²¹ Artículos 1317 y ss del Código de Comercio.

²² Artículo 1272 y ss del Código de Comercio.

Por lo anterior, el comercializador de vehículos tampoco es un corredor, porque su función no es la de poner en contacto al fabricante y al comprador del vehículo para que el último adquiriera un vehículo²³. Su negocio es, precisamente, enajenar o vender vehículos propios en virtud de que los adquirió del fabricante

Aunque la norma no hace referencia expresa a ninguna forma de intermediación, debe tenerse en cuenta la realidad de los negocios que celebran los **concesionarios de vehículos**, porque en desarrollo del **contrato de concesión mercantil**, los sujetos en mención **comercializan automotores** que adquieren del fabricante para actuar como distribuidores exclusivos de aquél.

Si bien un comercializador de vehículos en los términos descritos en el artículo 3 del Acuerdo 57 de 1999 puede ser un concesionario del fabricante, esta concesión no implica *per se* la existencia de un contrato de intermediación comercial, como lo sostiene el tercero apelante.

En efecto, entre los fabricantes de vehículos y los concesionarios de vehículos nuevos, generalmente, se celebra el contrato de **concesión mercantil distributiva**, que permite al concesionario distribuir con exclusividad los productos que fábrica el concedente, bajo las condiciones señaladas por éste, pero por cuenta y riesgo del mismo concesionario²⁴.

Aunque en este tipo de contratos, los bienes que vende el concesionario son generalmente de su propiedad, puesto que el concedente se los transfiere a título de suministro o de compraventa, puede pactarse que el empresario también entregue al concesionario bienes en desarrollo de un contrato de consignación, por ejemplo²⁵. No obstante, el concedente es ajeno a los negocios jurídicos que se

²³ Artículos 1340 y ss ibídem.

²⁴ LAFONT PIANETTA, Pedro. Manual de Contratos: Panorama de la negociación y contratación contemporánea Tomo I. 2 ed. Bogotá D.C.: Librería Ediciones del Profesional Ltda., 2005. P. 612.. Según el autor, la concesión distributiva *“Es aquella especie de contrato de concesión [...] en virtud del cual una persona, natural o jurídica, llamada fabricante o empresario (o concedente), se obliga para con otra, también natural o jurídica, llamada concesionario, a otorgarle la facultad de **vender objetos de determinada área** (v. gr. relojes, automóviles, etc.), fabricados por aquel (Empresario concedente) **por cuenta y riesgo de este último** (concesionario), donde este mismo (concesionario) también se obliga a hacerlo con exclusividad pero bajo ciertas condiciones (v. gr. en cuanto a precio, funcionamiento del establecimiento y control por parte de la casa principal), indicadas por aquel (v. gr. el concedente), tal como suele suceder con los vendedores concesionarios de relojes, automóviles, etc.”.*

²⁵ Ibid. P. 622.

realizan entre el concesionario y los consumidores, ya que, se reitera, el concesionario obra en nombre propio y por su cuenta y riesgo²⁶.

Así, en el contrato de concesión mercantil distributiva los ingresos de los concesionarios pueden provenir de dos fuentes, la primera, de los contratos que celebran con el concedente y, la segunda, de los contratos que celebran con los consumidores.

Cuando el concesionario vende los vehículos que recibió del concedente **en desarrollo de un contrato de intermediación**, llámese consignación, comisión, mandato o de otra forma, el concesionario vende los vehículos que pertenecen al fabricante; por tanto, los ingresos propios del concesionario son las sumas que recibe como remuneración por el servicio que presta, entiéndase honorarios o comisiones.

En este evento, **que no es el previsto en la norma acusada**, la base gravable del impuesto para el concesionario es la del intermediario (artículo 33 parágrafo 2 de la Ley 14 de 1983)

No obstante, cuando los concesionarios compran los vehículos al concedente o fabricante, **que es el caso de la norma acusada**, los automotores pasan a ser de propiedad del concesionario, y, por lo mismo, a formar parte de su patrimonio.

En consecuencia, como en cualquier actividad de compra de bienes para la venta²⁷, que se repite, es una **actividad comercial** para efectos del impuesto de industria y comercio, el ingreso que obtiene el concesionario por la actividad de comercialización de los vehículos es **el valor de venta de los vehículos**. A su vez, ese valor es la base gravable del impuesto en mención en los términos del artículo 33 inciso 1 de la Ley 14 de 1983, porque son sus ingresos brutos.

Se reitera que en este evento **no existe intermediación**, en la medida en que los bienes no son propiedad del concedente, ni se enajenan en nombre y/lo por cuenta de un tercero. Son de propiedad del comercializador, quien los enajena en nombre y por cuenta propia.

²⁶ Ibid. P. 623.

²⁷ Artículo 20 No 1 del Código de Comercio

En ese orden de ideas, cuando el artículo 3 del Acuerdo 57 de 1999 prevé que para las **entidades que comercializan automotores** la base gravable del impuesto “*será la diferencia entre los ingresos brutos de esta comercialización y el valor cancelado al industrial por el automotor, sin perjuicio de los demás ingresos percibidos*”, está desconociendo que la actividad que realiza el comercializador de vehículos es comercial²⁸ y no de intermediación, es decir, de servicios²⁹.

Por lo mismo, para los **comercializadores a que se refiere la norma**, la base gravable del impuesto, esto es, los ingresos brutos obtenidos en ejercicio de la actividad de compraventa de vehículos nuevos, son los **provenientes de la comercialización de los vehículos** y los demás que perciba en ejercicio de su actividad. Esta es la regla general para el ejercicio de actividad comercial, como la prevista en el acto acusado.

Cabe reiterar que los comercializadores de vehículos que actúen como intermediarios, incluida la concesión cuando implique intermediación, se rigen por la base gravable especial del artículo 33 parágrafo 2 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 21 parágrafo 1 del Acuerdo 35 de 1985 del Concejo de Santiago de Cali, norma que no fue modificada por el Acuerdo 57 de 1999.

Por su parte, la comercialización de vehículos que no corresponda a actividades de intermediación sino al ejercicio de actividad comercial, incluida la concesión cuando no implica intermediación, se rige por la base gravable general del artículo 33 inciso 1 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 21 inciso 1 del Acuerdo 35 de 1985, precepto que tampoco fue modificado por el Acuerdo 57 de 1999.

Lo anterior corrobora que, sin justificación alguna, la norma acusada creó un tratamiento tributario distinto entre los comercializadores de vehículos nuevos nacionales e importados y los comercializadores de vehículos usados cuando ejercen actividad comercial. Ello, porque a pesar de que ambos ejercen actividad comercial, los primeros tributan como prestadores de servicios (intermediarios) sin serlo, tomando como base gravable la diferencia entre el precio de compra al fabricante o importador y el precio de venta del vehículo y los segundos, en su calidad de comerciantes, deben determinar la base gravable sobre el valor total de la venta de los vehículos que adquirieron del fabricante.

²⁸ Artículo 34 de la Ley 14 de 1983

²⁹ Artículo 36 ibídem

Así pues, la norma demandada genera inequidad entre los comercializadores de vehículos nuevos y usados y modifica, sin competencia, un elemento esencial del impuesto de industria y comercio, definido previamente por el legislador, como es la base gravable para el ejercicio de actividad comercial.

A su vez, el artículo 3 del Acuerdo 57 de 1999 no puede entenderse como un tratamiento preferencial para los comercializadores de vehículos nuevos nacionales o importados, dado que, como se precisó antes de abordar el análisis del caso concreto, los beneficios que pueden otorgar los municipios no pueden modificar los elementos esenciales del tributo definidos por el legislador, como sucede en este caso.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la sentencia apelada en cuanto anuló el artículo 3 del Acuerdo 57 de 1999.

2. Base gravable del impuesto de industria y comercio para las empresas de servicios temporales

El artículo 4 del Acuerdo 57 de 1999 fija la siguiente base gravable para las empresas de servicios temporales:

“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.”

Según dicha norma, la base gravable del impuesto de industria y comercio para las empresas en mención es la diferencia entre los ingresos brutos y los costos directos, esto es, los salarios y prestaciones sociales por los empleos temporales.

Pues bien, el artículo 71 de la Ley 50 de 1990 define las empresas de servicios temporales (E.S.T.) como aquellas que contratan **“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”**.

De acuerdo con el artículo 74 *ibídem*, las empresas de servicios temporales tienen dos tipos de trabajadores: (i) los de planta, que son los que desarrollan su actividad en las dependencias de las empresas de servicios temporales y (ii) **los trabajadores en misión** que son los que las E.S.T envían a las dependencias de sus usuarios para cumplir la tarea o servicio contratado por estos.

A su vez, las empresas de servicios temporales (E.S.T) solo pueden ser personas jurídicas y tienen objeto social exclusivo (art 71 y 72 de la Ley 50 de 1990). Las personas naturales o jurídicas que contratan los servicios de las E.S.T se denominan usuarios (art 73 *ibídem*).

Como las empresas de servicios temporales son los empleadores de los **trabajadores en misión** tienen la obligación de remunerar a tales trabajadores con el salario ordinario equivalente al de los empleados de la empresa usuaria y de pagarles los demás beneficios que el usuario brinde a sus trabajadores. Además, deben pagar las prestaciones sociales, indemnizaciones y aportes parafiscales que correspondan (art. 71 y 79 Ley 50 de 1990).

Las empresas de servicios temporales ejercen la actividad de intermediación laboral³⁰ para generar empleo de manera temporal³¹. En esta actividad a cargo de las empresas de servicios temporales³² intervienen tres sujetos: el usuario, el trabajador en misión y la empresa de servicios temporales³³.

³⁰ 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"*.

³¹ 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"*.

³² 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.

³³ 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

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 **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 intermediación³⁴.

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

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).

³⁴ 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.

los intermediarios, en general, son los ingresos obtenidos para sí en ejercicio de la actividad de intermediación.

Como el artículo 4 del Acuerdo 57 de 1999 se ajusta al ordenamiento jurídico, procede revocar la sentencia apelada en cuanto anuló dicho precepto. En consecuencia, se negarán las pretensiones de la demanda respecto de la citada norma.

En suma, la Sala modificará el fallo apelado. En su lugar, levantará la suspensión provisional de los efectos de los actos acusados; declarará la nulidad del artículo 3 del Acuerdo 57 de 1999 y negará las pretensiones de la demanda en relación con el artículo 4 del mismo ordenamiento.

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

F A L L A

MODÍFICASE la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

1. **LEVÁNTASE** la suspensión provisional de los efectos de los artículos 3 y 4 del Acuerdo 57 de 1999, expedido por el Concejo Municipal de Santiago de Cali.
2. **DECLÁRASE** la nulidad del artículo 3 del Acuerdo 57 de 1999, proferido por el Concejo Municipal de Santiago de Cali.
3. **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda frente al artículo 4 del Acuerdo 57 de 1999 expedido por el Concejo de Santiago de Cali.
4. **RECONÓCESE** personería a la abogada Carmen Lorena Asprilla Quesada como apoderada del demandado.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ