

EMPRESAS DE SERVICIOS TEMPORALES - Base gravable del impuesto de industria y comercio. Para determinarla se deducen los pagos salariales de los trabajadores en misión, dado que son ingresos que la empresa no recibe para sí, sino para terceros / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO PARA INTERMEDIARIOS - La base gravable son los ingresos brutos obtenidos para sí en ejercicio de la actividad de intermediación

[...], los ingresos gravables para las empresas de intermediación comercial son los que reciben **para sí**, claridad necesaria, puesto que, en su calidad de intermediarios, reciben también ingresos para terceros. [...] Si bien el mencionado parágrafo 2º del artículo 33 de la Ley 14 de 1983, hace referencia a algunas entidades de intermediación en particular, la Sala ha encontrado que su interpretación debe ser extensiva, en armonía con el artículo 36 de la misma ley, anteriormente transcrito, por lo que incluye también a las empresas de servicios temporales. [...] Es decir, es correcta 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 sus ingresos brutos son los correspondientes a las comisiones por sus servicios de intermediación laboral y no se deben incluir en la misma ingresos que no recibe para sí sino para terceros, como son los anteriormente mencionados pagos laborales.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 - ARTÍCULO 33, PARAGRAFO 2 – ARTICULO 36 / DECRETO LEY 1421 DE 1993 - ARTÍCULO 154

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 172 DE 1994 (2 de septiembre) SECRETARIA DE HACIENDA DE BOGOTA (No anulado) / CONCEPTO 195 DE 1994 (12 de octubre) SECRETARIA DE HACIENDA DE BOGOTA (No anulado) / CONCEPTO 198 DE 1994 (13 de octubre) SECRETARIA DE HACIENDA DE BOGOTA (No anulado)

NOTA DE RELATORIA: Sobre la base gravable del impuesto de industria y comercio de las empresas de servicios temporales se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 7 de junio de 2012, Exp. 17682, MP. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia que, a su vez, cita la sentencia de 12 de abril de 1996, Exp. 7352, MP. Dr. Germán Ayala Mantilla en la que la Sección Cuarta precisó que, pese a 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 [...]”*.

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: La Sala anuló los Conceptos 172 del 2 de septiembre, 195 del 12 de octubre y 198 del 13 de octubre, todos de 1994, en los que la Secretaría de Hacienda de Bogotá señaló que la base gravable del impuesto de industria y comercio para las empresas de servicios temporales se constituía por todos los ingresos, ordinarios y extraordinarios, obtenidos por la prestación de su servicio, sin que fueran descontables los pagos salariales de sus empleados, dado que los efectuaba con ingresos propios y no con ingresos recibidos de terceros. Para adoptar dicha decisión, dijo la Sala que tales pagos son deducibles de la base gravable, dado que no forman parte de los ingresos brutos correspondientes a los servicios de intermediación que esas empresas prestan, pues no los reciben para sí, sino para terceros.

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Materia imponible. Recae sobre actividades comerciales, industriales y de servicios / SUJETOS PASIVOS DEL ICA - Enunciación / ACTIVIDADES DE SERVICIOS - Incluyen todas las formas de intermediación comercial

El impuesto de industria y comercio se causa, al decir del artículo 32 de la Ley 14 de 1983, sobre las actividades comerciales, industriales y de servicios. [...] Dentro de las características del hecho generador, señala esta norma que las actividades gravadas pueden ser ejercidas directa o indirectamente, en forma permanente u ocasional, por personas naturales o jurídicas. En cuanto a las actividades de servicios, esta ley establece: "**Artículo 36º.-** *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, 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.*" Se observa que dentro de las actividades de servicios incluye todas las formas de intermediación comercial y la enunciación que hace es a título ilustrativo, pues admite otras.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 32, ARTICULO 36 / DECRETO 1333 DE 1986 - ARTICULO 195

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 172 DE 1994 (2 de septiembre) SECRETARIA DE HACIENDA DE BOGOTA (No anulado) / CONCEPTO 195 DE 1994 (12 de octubre) SECRETARIA DE HACIENDA DE BOGOTA (No anulado) / CONCEPTO 198 DE 1994 (13 de octubre) SECRETARIA DE HACIENDA DE BOGOTA (No anulado)

EMPRESAS DE SERVICIOS TEMPORALES - Su objeto social es enganchar y remitir personal que requieren otras personas naturales o jurídicas denominadas usuarios / INGRESOS DE LAS EMPRESAS DE SERVICIOS TEMPORALES - Son las comisiones o porcentajes de administración que obtienen de la relación mercantil de intermediación laboral que tienen con las empresas usuarias que contratan sus servicios / EMPRESAS DE SERVICIOS TEMPORALES - Son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio por la prestación de los servicios de intermediación laboral que desarrollan

De acuerdo con esta diferenciación, es relevante resaltar la relación que existe entre la empresa de servicios temporales y las empresas usuarias que contratan sus servicios, dado que de esta relación es de la que obtienen sus ingresos. Por lo mismo, resulta irrelevante para el efecto, referirse a la relación laboral con sus trabajadores, la cual tiene una incidencia exclusiva para los efectos de las responsabilidades de índole laboral. 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 1990, 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”. Es decir, la esencia de la intermediación es poner en relación dos o más personas o entidades. 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. De acuerdo con lo anterior, se concluye 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.

FUENTE FORMAL: LEY 50 DE 1990 - ARTICULO 71 / DECRETO 3115 DE 1997 - ARTICULO 10

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 172 DE 1994 (2 de septiembre) SECRETARIA DE HACIENDA DE BOGOTA (No anulado) / CONCEPTO 195 DE 1994 (12 de octubre) SECRETARIA DE HACIENDA DE BOGOTA (No anulado) / CONCEPTO 198 DE 1994 (13 de octubre) SECRETARIA DE HACIENDA DE BOGOTA (No anulado)

NOTA DE RELATORIA: Sobre el objeto social de las empresas de servicios temporales y su relación con las empresas usuarias y con sus trabajadores, de planta o en misión, se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 1° de febrero de 2002, Exp. 12303, MP. Dr. Germán Ayala Mantilla

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO}

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., dos (2) de mayo de dos mil trece (2013)

Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00232-01(18830)

Actor. HECTOR MAURICIO MAYORGA ARANGO

Demandado. DISTRITO CAPITAL DE BOGOTA - SECRETARIA DE HACIENDA DISTRITAL – DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS

FALLO

Se decide la apelación interpuesta por la parte demandante contra la sentencia de 24 de marzo de 2011, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las súplicas de la demanda en juicio de simple nulidad contra los conceptos 172 del 2 de septiembre, 195 del 12 de octubre y 198 del 13 de octubre, todos de 1994, sobre la base gravable del impuesto de industria y comercio para las actividades de las empresas de servicios temporales.

ANTECEDENTES

La Jefatura Jurídica Tributaria de la Secretaría de Hacienda de Bogotá profirió los conceptos 172 del 2 de septiembre, 195 del 12 de octubre y 198 del 13 de octubre, todos de 1994 por medio de los cuales se conceptuó respecto de la base gravable del impuesto de industria y comercio para las empresas de servicios temporales.

En estos conceptos se señaló que la base gravable para estas empresas está constituida por todos los ingresos, ordinarios y extraordinarios, obtenidos por la prestación de su servicio, sin que se puedan descontar los pagos hechos por salarios a sus empleados, dado que los efectúa con ingresos propios y no con ingresos recibidos para terceros. Se señala que es irrelevante, para el efecto, que los trabajadores sean de planta o en misión o que las sumas destinadas al pago de salarios sean llevadas contablemente a una cuenta del pasivo, en forma separada de las comisiones, con las cuales se afecta el estado de pérdida y ganancias.

LA DEMANDA

El demandante alega que los conceptos demandados vulneran los principios de equidad y progresividad, al calcular la base gravable sobre montos superiores a los que corresponden a la actividad de las empresas de servicios temporales.

Señala que no todos los ingresos de este tipo de empresas forman parte de la base gravable para el impuesto local, sino sólo aquellos relacionados con el giro ordinario de los negocios, es decir, la remuneración que percibe por el cumplimiento de sus contratos de prestación de servicios.

Indica que el objetivo de dichos contratos es asumir el riesgo laboral que ordinariamente estaría a cargo de la empresa contratante, de conformidad con el artículo 71 de la Ley 50 de 1990, que señala: *“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.”*

De acuerdo con lo anterior, los rubros destinados a retribuir al trabajador, como salarios, prestaciones sociales, vacaciones, etc., no pueden convertirse en remuneración por su administración, que es la contraprestación para la empresa de servicios temporales y la que constituye la base gravable para el impuesto.

Señala que los pagos laborales se excluyen de la base gravable mencionada debido a que en este tipo de contrataciones la empresa contratista envía el trabajador a la usuaria, para que ésta disponga de él, bajo su subordinación y dependencia, por lo que los montos que remuneran su servicio personal no constituyen ingreso para la empresa de servicios temporales.

Que el análisis para dilucidar el tema debe hacerse desde el punto de vista de las características del contrato de prestación de servicios y no desde el contrato laboral existente entre la empresa de servicios temporales y el trabajador en misión.

Agregó que el tratamiento que pretende dar el Distrito Capital es diferenciado frente al que recibe otra actividad de tercerización como la de las cooperativas de trabajo asociado, de acuerdo con el artículo 53 de la Ley 863 de 2001 que dispone:

“Artículo 53. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

‘Artículo 102-3. *Distribución de los ingresos en las Cooperativas de Trabajo Asociado.* En los servicios que presten las cooperativas de trabajo asociado, para efectos de los impuestos nacionales y territoriales, las empresas deberán registrar el ingreso así: para los trabajadores asociados cooperados la parte correspondiente a la compensación ordinaria y extraordinaria de conformidad con el reglamento de compensaciones y para la cooperativa el valor que corresponda una vez descontado el ingreso de las compensaciones

entregado a los trabajadores asociados cooperados, lo cual forma parte de su base gravable.”

Señaló, sin embargo, que para las Empresas de Servicios Temporales no se precisa de una ley especial que limite la base al porcentaje de administración, dado que la base gravable es exclusivamente la contraprestación del servicio prestado por la empresa, consistente precisamente en dicho porcentaje.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital – Secretaría Distrital de Hacienda, se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

La esencia de las empresas de servicios temporales es la intermediación laboral, de modo que son empleadoras de los trabajadores en misión que prestan sus servicios en las entidades usuarias. Estas empresas tienen un régimen especial diferente al aplicable a las cooperativas de trabajo asociado, cuya normativa, en consecuencia, no se les aplica.

La actividad de servicios que desarrollan la cumplen con todos los requisitos señalados por la ley para ser gravada con el impuesto de industria y comercio, por lo que estas entidades se consideran sujetos pasivos de este tributo.

De acuerdo con lo anterior, la base gravable de estas empresas, para efectos del impuesto de industria y comercio, está constituida por todos los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos como retribución por su actividad de prestación de servicios. A estos ingresos sólo se le restan, para el cálculo del tributo, las deducciones autorizadas por la ley como lo son las devoluciones, rebajas y descuentos, entre otros.

Tales ingresos son la contraprestación que perciben del usuario por los servicios prestados; se trata de ingresos recibidos por cuenta propia y no para terceros, por lo que no pueden ser desvinculados de la base gravable a título de costos. Los pagos que hacen a sus trabajadores constituyen salario y, por tanto, son costos operacionales no deducibles de la base gravable.

Los ingresos exentos del tributo deben ser definidos expresamente en la ley tributaria dentro de los cuales no está este concepto.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en sentencia del 24 de marzo de 2011, denegó las súplicas de la demanda con fundamento en que no está legalmente autorizada la disminución de los gastos administrativos para la determinación de la base gravable. Adujo, para el efecto, varios fallos del Consejo de Estado.

Indicó que este caso no es equiparable al de las cooperativas de trabajo asociado, pues los beneficios tributarios que a estas se conceden son excepcionales y deben interpretarse en forma restringida. Por ende, no pueden deducirse, para efectos del impuesto de industria y comercio, los costos por concepto de salarios y pagos laborales que hacen las empresas de servicios temporales a los empleados en misión.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandante interpuso recurso de apelación contra la anterior providencia con fundamento en que se presentó indebida motivación, dado que de los fallos en que se sustenta no se deriva que no se puedan deducir de la base gravable los costos administrativos, pues la *ratio decidendi* de estos se refiere a la diferencia entre ingreso propio e ingresos de terceros sin entrar a calificar cuáles son unos y cuáles otros.

De otra parte, manifestó que los argumentos de fondo de la demanda tales como la calidad de intermediario comercial de las empresas de servicios temporales, la condición de reembolsables de sus costos laborales y la aplicación del artículo 33 de la Ley 14 de 1983¹, no fueron analizados por el *a quo* para decidir si la base

¹ “**Artículo 33°.**- 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 proveniente 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. “

gravable está conformada exclusivamente por el valor de las comisiones u honorarios.

Afirmó que estas empresas son intermediarios comerciales, por lo que el tratamiento tributario es particular y diferente al de las empresas que prestan servicios, en la medida en que los ingresos gravados son los correspondientes al porcentaje de administración, dado que tienen una base gravable especial otorgada por su calidad de intermediarias.

Esta condición de intermediarias fue la razón que motivó el cambio normativo ocurrido con la Ley 1430 de 2010², que fijó la base gravable sobre el AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), la cual, si bien no es aplicable al caso presente por haber sido expedida con posterioridad, ilustra su naturaleza y su carácter determinante para la fijación de la base gravable del impuesto local.

Añadió que el hecho de que el artículo 71 de la Ley 50 de 1990³ aluda a la prestación de servicios, para referirse a las empresas de servicios temporales, no excluye su carácter de intermediarias, en la medida en que tal condición supone el desarrollo de actividades propias de la prestación de servicios.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante reitera, en lo esencial, los argumentos contenidos en la sustentación del recurso.

El demandado reitera los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

MINISTERIO PÚBLICO

² “ARTÍCULO 31. *BASE GRAVABLE DE LAS EMPRESAS DE SERVICIOS TEMPORALES*. La base gravable de las Empresas de Servicios Temporales para los efectos del impuesto de industria y comercio serán los ingresos brutos, entendiendo por estos el valor del servicio de colaboración temporal menos los salarios, Seguridad Social, Parafiscales, indemnizaciones y prestaciones sociales de los trabajadores en misión.”

³ Artículo reproducido en la página 2 supra

El Procurador Sexto Delegado conceptuó a favor de la revocación de la sentencia de primera instancia para que, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda, al considerar que los ingresos que obtienen las empresas de servicios temporales corresponden a la contraprestación por el servicio de suministro de personal temporal que prestan, sin que los pagos por los salarios y prestaciones de los trabajadores en misión, los reciban por tal concepto.

Por lo tanto, estos no son ingresos obtenidos por el hecho generador del servicio de intermediación y gravar los valores que transfieren a título de salarios y prestaciones laborales, atenta contra los principios de justicia y equidad tributaria.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

El debate suscitado en el presente proceso de nulidad gira en torno a determinar si se deben incluir en la base gravable del impuesto de industria y comercio, de las empresas de servicios temporales, los montos reconocidos a sus trabajadores en misión por concepto de salarios, prestaciones sociales y demás pagos laborales.

Sostiene el demandante que estos valores deben ser excluidos del cálculo de la base dado el carácter de intermediario comercial que poseen estas empresas, lo que determina que la base gravable sean los ingresos obtenidos por el porcentaje de administración que cobran a las empresas usuarias.

Por su parte, la Administración mantiene la posición de que estos valores no se pueden excluir de la determinación de la base gravable del impuesto puesto que la actividad gravada la constituyen los servicios prestados por estas empresas, lo que explica que se deban incluir en ella todos los ingresos, ordinarios y extraordinarios percibidos, con la única excepción de las deducciones legalmente permitidas, dentro de las cuales no están los conceptos laborales mencionados.

Precisa la Sala:

El impuesto de industria y comercio se causa, al decir del artículo 32 de la Ley 14 de 1983, sobre las actividades comerciales, industriales y de servicios.

Indica la norma en mención:

“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).

Dentro de las características del hecho generador, señala esta norma que las actividades gravadas pueden ser ejercidas directa o indirectamente, en forma permanente u ocasional, por personas naturales o jurídicas⁴.

En cuanto a las actividades de servicios, esta ley establece:

*“Artículo 36º.- 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, 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.”*
(Resaltado fuera del texto)

⁴ 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.”

Se observa que dentro de las actividades de servicios incluye todas las formas de intermediación comercial y la enunciación que hace es a título ilustrativo, pues admite otras.

Por su parte, las actividades desarrolladas por las empresas de servicios temporales se definen en el artículo 71 de la Ley 50 de 1990, según se vio anteriormente, así:

“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.”

De acuerdo con lo sostenido por la Sala en pronunciamiento anterior⁵, el cual se comparte en esta providencia, esta definición resalta la diferencia en la relación existente entre la empresa de servicios temporales y las empresas usuarias y entre aquellas y sus trabajadores, de planta o en misión.

Dijo 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 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***

⁵ Sentencia del 1º de febrero de 2002, C.P. Germán Ayala Mantilla, exp. 12303

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.” (Resaltado fuera del texto)

De acuerdo con esta diferenciación, es relevante resaltar la relación que existe entre la empresa de servicios temporales y las empresas usuarias que contratan sus servicios, dado que de esta relación es de la que obtienen sus ingresos. Por lo mismo, resulta irrelevante para el efecto, referirse a la relación laboral con sus trabajadores, la cual tiene una incidencia exclusiva para los efectos de las responsabilidades de índole laboral.

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 1990⁶, 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”.

⁶ Ver páginas 2 y 9 supra

Es decir, la esencia de la intermediación es poner en relación dos o más personas o entidades⁷.

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.

De acuerdo con lo anterior, se concluye 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. Ahora, procede determinar la base gravable del impuesto.

La base gravable del impuesto de industria y comercio se determina de la siguiente forma, de conformidad con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983:

“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)

A su vez, el artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, contenido del Estatuto Orgánico del Distrito Capital, describe, para el ámbito distrital, la base gravable en los siguientes términos:

“ARTÍCULO.- 154. Industria y comercio. A partir del año de 1994 se introducen las siguientes modificaciones al impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital:

(...)

⁷ 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.”

5a. Su base gravable estará conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en esta disposición. Con base en estudios y factores objetivos, el concejo podrá establecer presunciones de ingresos mensuales netos para determinadas actividades. La base gravable para el sector financiero continuará rigiéndose por las normas vigentes para él.”

Es decir, para el cálculo de la base gravable del impuesto de industria y comercio se toman en primer lugar los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, a los cuales se les 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.

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

“... Parágrafo 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)

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

Al respecto, se sostuvo en providencia del 7 de junio de 2012⁸:

“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 municipales⁹. Ello es así, porque los ingresos recibidos para

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.

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 municipio¹⁰.

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”.

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 servicios¹¹.”

Si bien el mencionado párrafo 2º del artículo 33 de la Ley 14 de 1983, hace referencia a algunas entidades de intermediación en particular, la Sala ha encontrado que su interpretación debe ser extensiva, en armonía con el artículo 36 de la misma ley, anteriormente transcrito¹², por lo que incluye también a las empresas de servicios temporales.

Se dijo en la citada providencia¹³:

“Las empresas de servicios temporales ejercen la actividad de intermediación laboral¹⁴ para generar empleo de manera temporal¹⁵. En esta actividad a cargo

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 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[...]*”.

¹² Página 8 *supra*

¹³ 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:

“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.”

¹⁴ 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*

de las empresas de servicios temporales¹⁶ intervienen tres sujetos: el usuario, el trabajador en misión y la empresa de servicios temporales¹⁷.

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 entendiéndose como tales los honorarios, comisiones y demás ingresos propios percibidos para sí.**

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”.

¹⁵ 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*”.

¹⁶ 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.

¹⁷ 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).

*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 intermediación***¹⁸.

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 fuera del texto)

Es decir, es correcta 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 sus ingresos brutos son los correspondientes a las comisiones por sus servicios de intermediación laboral y no se deben incluir en la misma ingresos que no recibe para sí sino para terceros, como son los anteriormente mencionados pagos laborales.

En este orden de ideas, se encuentra procedente el cargo planteado por el apelante, en cuanto a que el *a quo* no consideró en la providencia impugnada el cargo relacionado con la calidad de intermediario de las empresas de servicios temporales, factor determinante para arribar a la conclusión que se planteó en los párrafos anteriores, por lo que se declara su prosperidad.

En consecuencia, se revocará la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se declarará la nulidad de los conceptos demandados.

¹⁸ 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.

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

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia del 24 de marzo de 2011 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, dentro del proceso de simple nulidad instaurado por Héctor Mauricio Mayorga Arango contra el Distrito Capital de Bogotá – Secretaría Distrital de Hacienda. En su lugar,

ANÚLANSE los Conceptos 172 del 2 de septiembre, 195 del 12 de octubre y 198 del 13 de octubre, todos de 1994, proferidos por la Jefatura Jurídica Tributaria de la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital de Bogotá.

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

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA