

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Materia imponible, sujetos pasivos y base gravable / BASE GRAVABLE EN INDUSTRIA Y COMERCIO – En servicios temporales son los ingresos brutos menos los costos directos / SERVICIOS TEMPORALES – Determinación de la base gravable de industria y comercio en Cali

De acuerdo con la Ley 14 de 1983 [32, 33], el artículo 1 del Acuerdo 035 de 1985, “Por el cual se dictan disposiciones sobre el Impuesto Municipal de Industria y Comercio y su Complementario de Avisos y Tableros en el Municipio de Cali”, dispuso que el impuesto de industria y comercio, en cuanto a materia imponible, recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se realicen directa o indirectamente, en el municipio de Santiago de Cali, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, independientemente de que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos. Dicho impuesto se liquida sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, con exclusión de devoluciones; ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones; subsidios; impuesto a las ventas; y recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el estado, siempre y cuando el contribuyente demuestre que incluyó dichos impuestos en sus ingresos brutos. La base gravable para liquidar el tributo es la resultante de dividir el valor de los ingresos brutos percibidos durante el año inmediatamente anterior, por el número de meses en que se haya realizado la actividad que genera el tributo [21, 24]. Y, para el caso de las empresas que ejercen actividades de servicios temporales, el Acuerdo 57 de 1999 previó que dicha base se obtiene de deducir de los ingresos brutos, los costos directos, o sea, el valor de los salarios y prestaciones sociales por los empleos temporales (artículo 4).

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 – ARTICULO 32 / LEY 14 DE 1983 – ARTICULO 33 / ACUERDO MUNICIPAL 035 DE 1985 – ARTICULO 1 DE CALI

IMPUTACION DE SALDOS A FAVOR – Es procedente ejecutarla de un período fiscal al siguiente durante varios períodos sucesivos / SALDOS A FAVOR EN INDUSTRIA Y COMERCIO – No es aceptable rechazar los acumulados con base en una norma inaplicable / CORRECCION DE LA DECLARACION DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Es una facultad del contribuyente quien por lo mismo no está obligado a ejercerla

En el caso concreto, en la liquidación de revisión el municipio rechazó el saldo a favor acumulado de \$20.285.000, porque, según la revisión contable de los documentos adjuntos a la declaración, dicho saldo se originó en la declaración del primer bimestre de 1999, época para la cual no había lugar a aplicar el Acuerdo 57 de 1999, dado que entró a regir en el 2000. El rechazo de los saldos a favor no es procedente, puesto que el Acuerdo 57 de 1999, que invoca el municipio para negarlos, no se refiere a la imputación de los mismos, sino a la determinación de la base gravable de industria y comercio para las empresas de servicios temporales, por lo que la entrada en vigencia de dicho acuerdo es inocua para dicha decisión. Conforme al artículo 66 de la Ley 383 de 1997, la norma aplicable para la imputación de saldos a favor es el artículo 815 [a] del Estatuto Tributario que permite dicha imputación de un período fiscal al siguiente, operación que se puede efectuar en varios períodos sucesivos, de manera que el saldo a favor se pueda seguir incrementando, hasta que se pida la compensación con otras obligaciones o hasta que se solicite la devolución. Dado que el municipio rechazó el saldo a favor acumulado por violación de una norma que nada tiene que ver con el mismo, el acto acusado en este aspecto se encuentra viciado de falsa

motivación. Además, como lo dijo el a quo, los saldos acumulados se originan en declaraciones correspondientes a períodos que no se discuten en este proceso y el Municipio no probó que la demandante desconociera el mencionado artículo 815 [a] del Estatuto Tributario. Por último, el procedimiento de corrección para disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor, previsto en el artículo 34 del Decreto 523 de 1999, es ante todo una facultad del contribuyente quien por lo mismo no está obligado a ejercerla, ni el reconocimiento de los saldos a favor se supedita a que ello ocurra, pues, la misma norma aclara que la corrección no impide la facultad de revisión.

FUENTE FORMAL: LEY 383 DE 1997 – ARTICULO 66 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 815

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ

Bogotá D. C., tres (3) de diciembre de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 76001-23-31-000-2006-00727-01(17238)

Demandante: ACCIÓN S. A.

Demandado: EL MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia de 13 de marzo de 2008, del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que anuló parcialmente los actos por los cuales el municipio de Santiago de Cali modificó la declaración del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros de 2001, a cargo de la actora.

ANTECEDENTES

El 17 de junio de 2002 la actora presentó declaración de industria y comercio por el 2001, en la cual liquidó un total de ingresos netos gravables de \$2.128.469.000, un saldo a favor acumulado de \$20.285.000 y un saldo a favor anual de \$3.976.000.

Previos emplazamiento para corregir y requerimiento especial, el municipio de Santiago de Cali, por Liquidación Oficial de Revisión 0711 de 23 de septiembre de 2004, modificó la declaración y rechazó los saldos a favor anual y acumulado que la actora declaró, así como los costos que incluyó en la liquidación de los ingresos brutos anuales con base en los cuales determinó el impuesto. También impuso sanción por inexactitud.

Esta decisión se confirmó en reconsideración mediante Resolución 1469 de 18 de octubre de 2005.

LA DEMANDA

ACCIÓN S. A. demandó la nulidad del Requerimiento Especial 049 de 17 de diciembre de 2003, y las Resoluciones 0711 de 23 de septiembre de 2004 y 1469 de 18 de octubre de 2005. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare la legalidad del tratamiento tributario que dio a los conceptos de la declaración de industria y comercio, desconocidos por el municipio. Además, solicitó que se condene al demandado a pagar las costas del proceso.

El actor citó como vulnerados los artículos 2, 95 [9] y 209 de la Constitución Política; 683 y 742 del Estatuto Tributario; y 4 del Acuerdo Municipal 057 de 30 de diciembre de 1999. Sobre el concepto de violación, expuso, en síntesis, que los actos demandados están falsamente motivados y efectúan una indebida valoración de las pruebas aportadas a la actuación administrativa, por las siguientes razones:

Acción Social S. A. es una empresa de servicios temporales, cuya base gravable del impuesto de industria y comercio a favor del municipio de Santiago de Cali, resulta de deducir de sus ingresos brutos anuales, todos los costos directos anuales en que incurre, en cumplimiento de su objeto social.

Para declarar el impuesto de 2001, la actora efectuó esa sustracción y, dado que obtuvo ingresos en diversas municipalidades, determinó la proporción de los que percibió en el municipio demandado.

La Administración municipal liquidó la base gravable con base en el método normal de determinación, consistente en sumar todos los ingresos

correspondientes a los centros de costos de Santiago de Cali. Y, sólo aceptó los salarios como costos directos deducibles de los ingresos brutos, de modo que desconoció los costos por aportes parafiscales, obligación patronal ineludible por virtud de la ley, con lo cual violó los principios de justicia, equidad y debida distribución de las cargas públicas.

De acuerdo con la definición técnica contable, en materia laboral dichos costos hacen parte de todos los relacionados con la mano de obra, y se integran por todos los pagos efectuados al trabajador, a la Seguridad Social y a otras entidades, en virtud del contrato de trabajo, y que se cancelan conforme al Código Sustantivo del Trabajo y la Ley 100 de 1993. Por consiguiente, dichos costos incluyen viáticos, prestaciones sociales, descansos remunerados, vestido y calzado de labor, auxilio de transporte, incapacidades y licencias de maternidad, pagos de salud, pensión y riesgos profesionales, y pagos parafiscales al SENA, ICBF y Cajas de Compensación Familiar.

El desconocimiento de los costos directos por aportes parafiscales constituye una apreciación inexacta de los hechos y del derecho por parte de la Administración, porque ignora la realidad jurídica de las empresas de servicios temporales y la base gravable que para las mismas estableció el Acuerdo 057 de 1999.

El saldo a favor acumulado en la declaración de 2000, podía imputarse en la declaración del 2001, porque, aunque contiene valores originados en 1999, período para el cual el artículo 4 del Acuerdo 57, no estaba vigente, lo cierto es que desde la Ley 14 de 1983 se encontraba prevista la base especial para la liquidación del impuesto de industria y comercio.

La declaración tributaria de 1999 quedó en firme dos años después de su presentación, antes de las actuaciones administrativas contra el impuesto de 2001. La Administración no fiscalizó oportunamente el saldo a favor liquidado en las declaraciones de 1999 y 2000, y con su rechazo en la declaración de 2001, sólo pretende abrir un proceso de fiscalización respecto de aquéllas, cuya oportunidad ya caducó, en detrimento de los lineamientos del Estado Social de Derecho, y de los principios de legalidad y seguridad jurídica; además, dicho rechazo conduce a que la actora contribuya al financiamiento de las cargas y gastos públicos con más de lo que le corresponde.

No procede la sanción por inexactitud dado que la declaración de 2001 contiene información verdadera, respaldada con soportes contables. Con todo, existe diferencia de criterios toda vez que el artículo 4 del Acuerdo 057 de 1999 fue el que permitió detraer de los ingresos brutos, los costos directos del personal en misión, como base gravable especial para el mencionado impuesto, cuando la contribuyente es una empresa de servicios temporales.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Municipio se opuso a las pretensiones, conforme a estos argumentos:

La actora clasificó indebidamente las cuentas de ingresos y costos, según se pudo verificar en su contabilidad.

Las empresas de servicios temporales, como la actora, contratan la prestación de servicios con terceros, para colaborar en el desarrollo de sus actividades, y, como empleadores que son, deben pagar salarios y prestaciones sociales a sus trabajadores, al igual que las obligaciones del sistema de seguridad social, de acuerdo con las normas laborales.

Estas empresas pueden enviar trabajadores en misión a los terceros que las contratan, sólo si tienen la autorización del Ministerio de la Protección Social, tratamiento diferente al de las agencias de empleo, conforme al cual los usuarios contratan directamente a los candidatos que la agencia postula y deben pagar a ésta, por una sola vez, un 5% sobre el salario básico mensual que vaya a devengar el trabajador.

De acuerdo con la Ley 14 de 1983 [33], el impuesto de industria y comercio se liquida sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año anterior y no sobre la utilidad del ejercicio. Así, la actora debió tener en cuenta todo el flujo de ingresos que recibió en la vigencia anterior, y el artículo 4 del Acuerdo 057 de 1999, por su parte, permitió deducir los costos directos de los mencionados ingresos brutos, pero restringió tal concepto a los salarios y prestaciones sociales, sin incluir las contribuciones parafiscales que si bien se liquidan con base en el salario, no hacen parte del mismo.

De otra parte, los actos que supuestamente carecen de motivación, deben demandarse por la causal de expedición irregular de los mismos, pues, tal deficiencia constituye un vicio de forma y radical, y la ausencia de razones explícitas hace suponer que el motivo determinante no es el interés público.

La Administración explicó los fundamentos fácticos y jurídicos de todas las decisiones que profirió dentro de la actuación administrativa, y la actora pudo controvertirlas mediante argumentos que el Municipio valoró, y la presentación de pruebas que no fueron suficientes para favorecer los intereses de la demandante.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal se inhibió de fallar respecto de la nulidad del requerimiento especial acusado, porque es un acto de trámite. Y, anuló parcialmente los actos que determinaron el impuesto de industria y comercio de la actora para 2001, con fundamento en lo siguiente:

Todo pago o causación derivada del contrato de trabajo, como salarios, prestaciones sociales y aportes parafiscales, son costos directos que, por disposición legal, el empleador debe asumir, con lo cual cumple el mandato del artículo 53 de la Constitución Política de garantizar la Seguridad Social a los trabajadores.

La Administración no objetó la relación de ingresos y gastos directos que la actora aportó con la respuesta al requerimiento especial. Y, para liquidar los ingresos que obtuvo en Santiago de Cali, restó de los ingresos totales, los que percibió en otros municipios, operación de la cual resultó una diferencia a favor de la actora entre lo que ésta declaró y la liquidación oficial acusada.

Los costos por \$64.418.029 agrupados como “no facturables, no operacionales”, y los de \$11.455.718, clasificados como “excedentes de EPS y pensión”, no corresponden a costos directos, por lo que, éstos sólo ascienden a \$14.683.212.039 y procede el rechazo de \$75.873.747. De modo que los ingresos netos gravables son de \$2.185.048.000, y el impuesto a cargo es de \$27.641.000, de los cuales \$24.036.000 corresponden a impuesto de industria y comercio y \$3.605.000 a impuesto de avisos y tableros.

No procede el rechazo del saldo a favor acumulado, porque es el resultado de declaraciones anteriores que no se discuten en este proceso.

Debe imponerse sanción por inexactitud de \$1.002.400, resultante de aplicar el 140% a la diferencia proveniente del impuesto a cargo (\$716.000). Ello porque los mayores costos declarados no provienen de diferencias de criterio respecto del derecho aplicable.

En consecuencia, practicó una nueva liquidación en la que aceptó el rechazo de los costos, redujo el saldo a favor del período a \$3.260.000¹, resultante de restar al impuesto (\$27.641.000), las retenciones por \$10.619.000 y el saldo a favor por \$20.285.000, a lo que sumó \$3.000 por el renglón facturación, mantuvo el saldo a favor acumulado de \$20.285.000 y recalculó la sanción por inexactitud.

No puede condenarse al demandado en costas, dado que su conducta no fue temeraria ni abusiva, ni implicó un desgaste innecesario de la jurisdicción o el apelante.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El demandado apeló la sentencia pero sólo en cuanto mantuvo el saldo a favor acumulado declarado por la actora en el renglón 25 (\$20.285.000). Lo anterior, porque dicho saldo corresponde al valor acumulado del sexto bimestre de 2000 que, a su vez, incluyó el que se liquidó en el primer bimestre de 1999, por \$1.762.000; es decir, el saldo se viene generando desde 1999, cuando todavía no regía el Acuerdo 57 de 1999, pues, produjo efectos fiscales a partir del 1 de enero de 2000.

Si bien la actora no podía declarar el saldo a favor acumulado por las razones señaladas, para que la Administración se lo reconociera contaba con el procedimiento de corrección para disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor (artículo 34 del Decreto Municipal 523 de 1999, en concordancia con el artículo 589 del Estatuto Tributario).

¹ El contribuyente lo había determinado en \$3.976.000

Se debe mantener la sanción por inexactitud, porque la demandante liquidó ingresos ordinarios y extraordinarios en 2001 que no corresponden a la realidad, pues, el total de ingresos brutos es de \$7.344.561.000, en tanto que, según el estudio de la Administración, tales ingresos ascienden a \$16.868.260.000.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante pidió confirmar la sentencia apelada, porque se ajustó a derecho.

El demandado no alegó.

Ministerio Público no emitió concepto,

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación, decide la Sala si se ajustan a derecho los actos administrativos por los cuales el municipio de Santiago de Cali modificó la declaración de industria y comercio de 2001, presentada por la actora.

En concreto, establece si en la declaración de 2001 la demandante podía llevar como saldo a favor acumulado, el proveniente de períodos anteriores (\$20.285.000 - renglón 25), y si procedía la sanción por inexactitud respecto del rechazo de los costos declarados.

De acuerdo con la Ley 14 de 1983 [32, 33], el artículo 1 del Acuerdo 035 de 1985, "Por el cual se dictan disposiciones sobre el Impuesto Municipal de Industria y Comercio y su Complementario de Avisos y Tableros en el Municipio de Cali", dispuso que el impuesto de industria y comercio, en cuanto a materia imponible, recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se realicen directa o indirectamente, en el municipio de Santiago de Cali, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, independientemente de que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

Dicho impuesto se liquida sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, con exclusión de devoluciones; ingresos

provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones; subsidios; impuesto a las ventas; y recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el estado, siempre y cuando el contribuyente demuestre que incluyó dichos impuestos en sus ingresos brutos.

La base gravable para liquidar el tributo es la resultante de dividir el valor de los ingresos brutos percibidos durante el año inmediatamente anterior, por el número de meses en que se haya realizado la actividad que genera el tributo [21, 24]. Y, para el caso de las empresas que ejercen actividades de servicios temporales, el Acuerdo 57 de 1999 previó que dicha base se obtiene de deducir de los ingresos brutos, los costos directos, o sea, el valor de los salarios y prestaciones sociales por los empleos temporales (artículo 4).

Las declaraciones tributarias de industria y comercio que deben presentar los contribuyentes de industria y comercio, informan al municipio, de una manera global, los hechos gravados durante el período, junto con las exenciones, exclusiones, costos, deducciones y descuentos que inciden en la determinación del impuesto a cargo y del saldo a pagar (artículo 21, b), 1. del Acuerdo 035 de 1985).

Dichas declaraciones pueden ser modificadas por una sola vez, a través de liquidación oficial de revisión (artículos 110 y siguientes del acuerdo 35 de 1985 y 702 y siguientes del Estatuto Tributario, aplicables a este asunto en virtud del artículo 66 de la Ley 383 de 1997).

En el caso concreto, en la liquidación de revisión el municipio rechazó el saldo a favor acumulado de \$20.285.000, porque, según la revisión contable de los documentos adjuntos a la declaración, dicho saldo se originó en la declaración del primer bimestre de 1999, época para la cual no había lugar a aplicar el Acuerdo 57 de 1999, dado que entró a regir en el 2000.

El rechazo de los saldos a favor no es procedente, puesto que el Acuerdo 57 de 1999, que invoca el municipio para negarlos, no se refiere a la imputación de los mismos, sino a la determinación de la base gravable de industria y comercio para las empresas de servicios temporales, por lo que la entrada en vigencia de dicho acuerdo es inocua para dicha decisión.

Conforme al artículo 66 de la Ley 383 de 1997, la norma aplicable para la imputación de saldos a favor es el artículo 815 [a] del Estatuto Tributario que permite dicha imputación de un período fiscal al siguiente, operación que se puede efectuar en varios períodos sucesivos, de manera que el saldo a favor se pueda seguir incrementando, hasta que se pida la compensación con otras obligaciones o hasta que se solicite la devolución².

Dado que el municipio rechazó el saldo a favor acumulado por violación de una norma que nada tiene que ver con el mismo, el acto acusado en este aspecto se encuentra viciado de falsa motivación. Además, como lo dijo el a quo, los saldos acumulados se originan en declaraciones correspondientes a períodos que no se discuten en este proceso y el Municipio no probó que la demandante desconociera el mencionado artículo 815 [a] del Estatuto Tributario.

Por último, el procedimiento de corrección para disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor, previsto en el artículo 34 del Decreto 523 de 1999, es ante todo una facultad del contribuyente quien por lo mismo no está obligado a ejercerla, ni el reconocimiento de los saldos a favor se supedita a que ello ocurra, pues, la misma norma aclara que la corrección no impide la facultad de revisión.

De hecho, en el caso de autos la actora puso de presente su desacuerdo con la corrección, cuando, en respuesta al emplazamiento para corregir que le hizo el municipio, manifestó que su declaración no presentaba inconsistencias para tal proceder.

En relación con la sanción por inexactitud, la Sala precisa que la inconformidad del Municipio no tiene fundamento pues la misma se fijó por el a quo con base en el rechazo de los costos directos constituidos por el pago de aportes parafiscales e incluidos en los ingresos de la base gravable de liquidación del impuesto, tal aspecto que no fue objeto de apelación, sino que corresponde a un asunto definido en providencia ejecutoriada, cuyo análisis la Sala no puede asumir oficiosamente, dada la competencia restringida que le otorga el artículo 357 del Código de Procedimiento Civil.

² Los saldos a favor se entienden originados en el último día del período tributario al que corresponda la respectiva declaración (Decreto Reglamentario 20 de 1994 [2, inciso 3, ordinal 4])

A su vez, dicho rechazo favorecía al Municipio porque en ese aspecto el a quo mantuvo la liquidación oficial. Por lo demás, la sanción por inexactitud no se determina con base en los ingresos sino en el mayor valor entre el saldo a pagar o a favor declarado y el determinado oficialmente (artículo 647 del Estatuto Tributario).

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

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

CONFÍRMASE la sentencia de 13 de marzo de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en la acción de nulidad y restablecimiento promovida por la sociedad ACCIÓN S. A. contra el municipio de Santiago de Cali.

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

Se deja constancia de que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

