



PROBLEMAS DE TERRITORIALIDAD Y DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN LA ACTIVIDAD TRANSPORTADORA

JHONIER VALLEJO LÓPEZ*
UNIVERSIDAD DE CALDAS

Recibido el 10 de octubre de 2011 y aprobado el 29 de noviembre del 2011

RESUMEN

El impuesto de industria y comercio es un tributo territorial que recae sobre las actividades de servicios que se realizan directa o indirectamente en el territorio municipal, siendo la base gravable los ingresos brutos obtenidos en el año anterior. La actividad transportadora como actividad sujeta, es el conjunto de operaciones tendientes a trasladar personas o cosas de un lugar a otro, lo que la mayoría de las veces implica su ejecución en más de un municipio y la celebración de contratos de vinculación, pudiendo resultar gravado doblemente el mismo hecho económico. Sin embargo, la autonomía territorial en materia impositiva tiene su límite en la Constitución y la ley, en virtud del cual solo resulta posible gravar las actividades realizadas en la respectiva jurisdicción municipal por la empresa y el propietario del vehículo, teniendo como base los ingresos propios y estando vedado gravar el mismo hecho económico más de una vez.

PALABRAS CLAVE

Impuesto de industria y comercio, territorialidad, doble tributación, contratos de vinculación, ingresos para terceros.

* Abogado. Especialista en Legislación Comercial y Financiera de la Universidad de Caldas. Asesor y Consultor de la firma Mejía y Nauffal Asociados, Consultoría Tributaria.

TERRITORIALITY PROBLEMS AND DOUBLE TAXATION IN THE TRADE AND INDUSTRY TAX FOR THE TRANSPORTATION ACTIVITY

ABSTRACT

The tax on trade and industry is a territorial tax which falls on public services that are directly or indirectly carried out in the municipality, being the tax basis the gross income obtained in the previous year. The transportation activity is the set of operations designed to transport people or goods from one place to another, which most often involves execution in more than one municipality and binding agreements. This makes it possible that the same economic event can be taxed twice. However, territorial autonomy on taxation is limited by the Constitution and the law under which only activities carried out by the enterprise and the vehicle owner in the municipal jurisdiction can be taxed based on own income, and they are barred from being taxed more than once.

KEY WORDS

Trade and Industry Taxes, territoriality, double taxation, entailment contract, third party Income

El principio de legalidad propio del Estado de Derecho se sustenta en el postulado según el cual, solo la ley puede imponer gravámenes o limitaciones a las personas, sin ser dable al reglamento, salvo excepciones consagradas constitucional o legalmente, establecer de manera autónoma restricciones al ejercicio legítimo de los derechos o imponer cargas adicionales a las establecidas en las normas de jerarquía superior a la que ostentan los actos administrativos generales.¹ En tal virtud, el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado², debe estar contenido, en principio, en una ley que determine los sujetos activos y pasivos, los hechos, las bases gravables y las tarifas³ o elementos esenciales del tributo.

Sin embargo, tal aseveración no delimita de manera exacta el principio de legalidad tributaria ya que la reserva Constitucional de ley en materia impositiva⁴, además de la competencia general en cabeza del congreso para “*establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las*

¹ En tal sentido se puede consultar la Sentencia de la Corte Constitucional C-690 de 2003, Magistrado ponente: Rodrigo Escobar Gil.

² El Artículo 95 de la Constitución Política establece: “*Son deberes de todo Colombiano: (...) 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad*”.

³ Artículo 338 de la Constitución Política.

⁴ Artículos 150 numeral 12 y 338 de la Constitución Política.

*condiciones que establezca la ley*⁵, implica la posibilidad de que las asambleas departamentales o los concejos municipales –a través del acto administrativo general correspondiente, dentro de los límites de la Constitución y la ley⁶ y como consecuencia de los principios de descentralización administrativa y autonomía de las entidades territoriales establecidos constitucionalmente, en virtud de los cuales ostentan la potestad de gestión de sus propios recursos e intereses– puedan determinar los elementos esenciales del tributo⁷.

Pero tal facultad impositiva de los entes descentralizados con relación a los impuestos municipales no es originaria sino derivada, ya que se encuentra supeditada a la Constitución y la ley⁸, debiendo esta fijar los elementos esenciales del tributo, o bien, permitir la creación del mismo mediante una ley de autorizaciones⁹ en la que, la correspondiente corporación de representación popular, en el ámbito territorial, será la encargada de desarrollar el tributo autorizado por la ley¹⁰, teniendo en este último caso la posibilidad de determinar, igualmente, dentro de los límites de la Constitución y la ley, los elementos del gravamen respectivo, o sea, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, así como las tarifas del mismo¹¹ y en ambos casos, teniendo además de la facultad de reglamentar el procedimiento relacionado con el efectivo recaudo, fiscalización, control y ejecución del tributo¹², la posibilidad del establecimiento o supresión de los impuestos de carácter local, autorizados en forma genérica por la ley.¹³

De tales postulados se deriva que la obligación tributaria es determinada en principio por la ley y de manera excepcional por el reglamento:

⁵ Numeral 12, artículo 150 de la Constitución Política.

⁶ El artículo 287 de la Constitución Política preceptúa: “*Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos: (...) 4. Participar en las rentas nacionales*”. De igual forma el artículo 300 establece: “*Corresponde a las Asambleas Departamentales por medio de ordenanzas: (...) Decretar de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales*”. Por su parte consagra el artículo 313: “*Corresponde a los concejos: (...) 4. Votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales*”. Sobre la sujeción de las entidades territoriales a la Constitución y la ley en materia impositiva pueden consultarse las sentencias C-004 de 1993 y C-467 de 1993.

⁷ En tal sentido, Corte Constitucional, Sentencia C-690 de 2003, Magistrado ponente: Rodrigo Escobar Gil.

⁸ En tal sentido puede consultarse la Sentencia C-506 de 1995.

⁹ Mediante Sentencia C-538 de 2002 la Corte consideró que “*frente a los tributos territoriales el Congreso no puede fijar todos sus elementos porque estaría invadiendo la autonomía de las entidades territoriales*”, señalando además que tratándose de ley de autorizaciones el legislador puede “*señalar ciertas pautas, orientaciones y regulaciones o limitaciones generales*”, para el ejercicio de la facultad impositiva territorial.

¹⁰ En tal sentido puede consultarse la Sentencia de la Corte Constitucional C-987 de 1999, Magistrado ponente: Alejandro Martínez Caballero.

¹¹ En tal sentido, Sentencia C-537 de 1995.

¹² En este sentido se puede ver la Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 24 de noviembre de 2000, radicación 7600123240001999061201 – 10889, Consejero ponente: Daniel Manrique Guzmán.

¹³ Al respecto puede consultarse la Sentencia C-506 de 1995, Magistrado ponente: Carlos Gaviria Díaz. En similar sentido la Sentencia C-521 de 1997, Magistrado ponente: José Gregorio Hernández Galindo.

en forma abstracta e impersonal y condicionada a la realización de ciertos presupuestos de hecho, legalmente determinados los cuales son: El hecho gravado o elemento generador; el sujeto activo y pasivo o elementos personales y la base imponible y la tarifa o elementos determinantes o cuantitativos de la obligación tributaria (PARRA, 2004: 422).

Lo cual, hace menester determinar la naturaleza, el origen normativo y los elementos del impuesto de industria y comercio, a fin de poder abordar el tema de la territorialidad como determinante del sujeto activo y el problema de doble tributación en la actividad transportadora.

Frente a la naturaleza, hecho generador y sujeto activo, es preciso referir que el impuesto de industria y comercio es un gravamen de carácter municipal, que recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se realizan en los distritos especiales y en los municipios, ya sea en forma permanente o transitoria, y en establecimientos de comercio abiertos o no al público¹⁴; por su parte, los sujetos pasivos son “*las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho*” que realizan de manera directa o indirecta dichas actividades¹⁵, la base gravable es “*el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional*”¹⁶ y la tarifa, la que definan los respectivos concejos municipales o distritales dentro de los límites fijados por la ley.¹⁷

No obstante que en el impuesto de industria y comercio, los elementos de la obligación tributaria se encuentren determinados por el legislador a través de la Ley 14 de 1983¹⁸, compilada en lo relacionado con el aludido tributo en el Decreto 1333 de 1986¹⁹, con lo que *prima facie* quedaría satisfecho el principio de legalidad al que debe sujeción la obligación tributaria y delimitadas legalmente las facultades que ostentan los órganos de representación territorial para el ejercicio de las facultades impositivas antes reseñadas, con relación al gravamen en mención, al establecer (en el artículo 32 la aludida ley) 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*” ya sea en forma permanente o transitoria, y con establecimientos de comercio abiertos al público o no, hizo

¹⁴ Artículo 32 de la Ley 14 de 1983. Pese a que el artículo referenciado no menciona a los distritos especiales, la Sentencia C-220/96, Magistrado ponente: Carlos Gaviria Díaz, los incluye como sujetos activos del impuesto de industria y comercio, lo cual se compadece con la naturaleza municipal de tales organizaciones territoriales.

¹⁵ Artículo 32 de la Ley 14 de 1983.

¹⁶ Artículo 33 (*Ibid.*).

¹⁷ “*Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites:*

Del 2 al siete por mil (2-7x1.000) mensual para actividades industriales y,

Del 2 al diez por mil (2-10x1.000) mensual para actividades comerciales y de servicios” (*Ibid.*).

¹⁸ “*Por la cual se fortalecen los fiscos de las Entidades Territoriales y se dictan otras disposiciones”.*

¹⁹ “*Por el cual se expide el Código de Régimen Municipal”.*

depender la identificación del sujeto activo, de la territorialidad en la realización del hecho gravable, es decir, que la potestad impositiva del municipio respectivo hace preciso delimitar espacialmente la ejecución de actividades gravadas.

Pero la delimitación espacial aludida como determinante del sujeto activo del tributo, plantea grandes dificultades de identificación cuando se trata de sujetos que desarrollan actividades sometidas al tributo en diversas jurisdicciones municipales y máxime si se considera que la Ley 14 de 1983 no hizo depender el gravamen de la existencia de un establecimiento comercial, ni señaló el lugar en donde debía entenderse realizado el ingreso por el contribuyente, de lo que se colige que la norma se limitó a consagrar unos parámetros de regulación general, dejando una gran indeterminación en relación con sujeto activo y base gravable como elementos esenciales del tributo, cuando se realizan actividades gravadas en diferentes municipios, y en consecuencia, un amplio margen para el ejercicio de las atribuciones impositivas por parte de los concejos municipales y distritales.

Tal indeterminación y amplia facultad de regulación por parte de las entidades territoriales, ha dado lugar al establecimiento de normas locales que terminan rebasando el factor territorial en la identificación del sujeto activo y gravando actividades sujetas a imposición en otras jurisdicciones, lo que acarrea que un mismo hecho económico resulte doblemente gravado, lo cual rebasa la facultad de imposición de que gozan los entes territoriales, pues si bien, las corporaciones de las entidades descentralizadas tienen la facultad de determinar los elementos no fijados en la ley, la referida potestad tiene una frontera inquebrantable, tal como se ha dicho, en la Constitución y la ley.²⁰

Uno de los límites a la facultad de imposición que ostentan las entidades territoriales, se encuentra en la prohibición de doble tributación por un mismo hecho económico, el cual tiene su fundamento en los principios constitucionales de equidad y progresividad, en los que se funda el sistema tributario colombiano de conformidad con el artículo 363 superior²¹, pues permitir lo contrario (gravar dos veces el mismo hecho económico) llevaría a desconocer la capacidad económica del contribuyente como parámetro determinante del deber de contribuir con el financiamiento de las cargas públicas del Estado, consagrado en el artículo 95

²⁰ Sobre el problema de territorialidad y doble tributación se pueden consultar, entre otras, las siguientes sentencias del la Sección Cuarta del Consejo de Estado: Sentencia de 24 de noviembre de 2000, radicación 7600123240001999061201 – 10889, Consejero ponente: Daniel Manrique Guzmán; Sentencia de 10 de abril de 1997, expediente 8156, Actor: Federación Nacional de Comerciantes “Fenalco” y otro, Consejera ponente: Consuelo Sarria Olcos; Sentencia de 22 de noviembre de 1996, expediente 8005, Actor: José Amiro Aramendiz Oñate, Consejero ponente: Julio E. Correa Restrepo; y Sentencia de 28 de abril de 2000, expediente 9826, Actor: Juan Rafael Bravo Arteaga, Consejero ponente: Germán Ayala Mantilla; 10 de noviembre de 2000, expediente 10481, Actor: Carlos A. Crosthwaite Ferro.

²¹ Artículo 363, Constitución Política: “*El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad*”.

de la Constitución²². Lo anterior sumado a la prescripción legal contenida en la Ley 14 de 1983, según la cual los municipios solo pueden gravar las actividades sujetas al impuesto que se realicen en la respectiva jurisdicción territorial, nos lleva a concluir que la facultad de recaudo y administración de los impuestos que ostentan los entidades municipales, está delimitada por el cumplimiento de los presupuestos de la obligación tributaria previstos en la norma superior y la ley, entre ellos, el atinente a la territorialidad como factor determinante del sujeto activo, sin que pueda percibirse por municipio alguno, tributo a título de industria y comercio por actividades ocurridas en municipios diversos al mismo de su realización²³ so pena de la inconstitucionalidad y/o ilegalidad de las normas que establezcan obligaciones tributarias rebasando tales fronteras, en consecuencia con lo establecido en los artículos 84 del Código Contencioso Administrativo²⁴ y 4 de la norma superior²⁵ o de la nulidad del acto oficial de determinación del impuesto²⁶ al tenor de lo dispuesto por el artículo 85 del Código Contencioso

²² En este sentido se pronunció el Consejo de Estado, Sección Cuarta. Radicación 25000-23-27-000-2000-0562-01(12522) Febrero 1 de 2002, Consejero ponente: Germán Ayala Mantilla.

²³ En tal sentido se pronunció el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, en Sentencia de abril 10 de 1997, Expediente 8156, Consejera ponente: Consuelo Sarria Olcos, tesis recogida y citada en Sentencia del H. Consejero Daniel Manrique Guzmán de noviembre veinticuatro (24) de dos mil (2000). Radicación número: 7600123240001999061201 – 10889.

²⁴ Artículo 84, Código Contencioso Administrativo: “*Toda persona podrá solicitar por sí o por medio de representante, que se declare la nulidad de los actos administrativos.*

Procederá no sólo cuando los actos administrativos infrinjan las normas en que deberían fundarse, sino también cuando hayan sido expedidos por funcionarios u organismos incompetentes, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencias y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que los profirió.

También puede pedirse que se declare la nulidad de las circulares de servicio y de los actos de certificación y registro”.

²⁵ Artículo 4, Constitución Política: “*La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales.*

Es deber de los nacionales y de los extranjeros en Colombia acatar la Constitución y las leyes, y respetar y obedecer a las autoridades”.

²⁶ Sobre el origen de los problemas de doble tributación que ha generado la territorialidad del impuesto del industria y comercio, la Corte Constitucional en Sentencia C-121 de 2006 manifestó lo siguiente: “*los problemas jurídicos que se han originado en torno de la norma aplicada son de dos clases: unos, los suscitados por la actividad normativa de los concejos municipales o distritales, que al ejercer sus facultades tributarias han excedido las reglas generales contenidas en el artículo 32 de Ley 14 de 1983, aquí parcialmente acusada, poniendo a los contribuyentes en situación de sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, por un mismo hecho económico, en varios municipios; vulnerado con ello la prohibición de doble tributación que emana del principio constitucional de equidad tributaria. Este tipo de problemas jurídicos no proviene de lo que la norma acusada genéricamente prescribe, sino de la forma en que ha sido precisada o reglamentada por algunos concejos municipales. Por ello, la Jurisdicción Contenciosa ha tenido que declarar la nulidad de los acuerdos respectivos. Otro tipo de conflictos jurídicos es el que se ha suscitado a la hora de aplicar la norma acusada, es decir en el momento en que las administraciones municipales han liquidado oficialmente impuestos a ciertos contribuyentes, haciéndolo de manera tal que éstos resultan pagando el mismo tributo por un mismo hecho económico en más de un municipio. Para la resolución de este tipo de conflictos, la Jurisdicción Contenciosa ha acudido a diversos criterios interpretativos, que atienden especialmente a los principios de justicia y equidad tributaria”.*

Administrativo²⁷, en concordancia con los artículos 59 de la Ley 788 de 2002²⁸ y 730 del Estatuto Tributario Nacional²⁹.

Al problema de territorialidad y doble tributación en el impuesto de industria y comercio reseñado, se ha visto sometida la actividad transportadora entendida como el “conjunto organizado de operaciones tendientes a ejecutar el traslado de personas o cosas, separada o conjuntamente, de un lugar a otro, utilizando uno o varios modos”³⁰ de transporte, la cual es ejecutada por “empresas, personas naturales o jurídicas, legalmente constituidas de acuerdo con las disposiciones colombianas y debidamente habilitadas por la autoridad de transporte competente”³¹, que prestan el servicio público de transporte, definido como la “industria encaminada a garantizar la movilización de personas o cosas por medio de vehículos apropiados a cada una de las infraestructuras del sector, en condiciones de libertad de acceso, calidad y seguridad de los usuarios sujeto a una contraprestación económica”³², toda vez que tal actividad se realiza generalmente en diversas jurisdicciones municipales y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983³³, se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio.³⁴

²⁷ Artículo 85, Código Contencioso Administrativo: “*Toda persona que se crea lesionada en un derecho amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo y se le restablezca en su derecho; también podrá solicitar que se le repare el daño. La misma acción tendrá quien pretenda que le modifiquen una obligación fiscal, o de otra clase, o la devolución de lo que pagó indebidamente*”.

²⁸ Artículo 59, Ley 788 de 2002: “*Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados*”.

²⁹ Artículo 730, Estatuto Tributario. “*CAUSALES DE NULIDAD. Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la Administración Tributaria, son nulos:*

1. Cuando se practiquen por funcionario incompetente (...)

6. Cuando adolezcan de otros vicios procedimentales, expresamente señalados por la ley como causal de nulidad”.

³⁰ Artículo 6 de la Ley 336 de 1996. “*Por la cual se adopta el estatuto nacional de transporte*”.

³¹ Artículo 9, *ejusdem*.

³² Artículo 3 de la Ley 105 de 1993.

³³ “*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*”.

³⁴ Es de resaltar que el transporte como actividad de servicios gravada con el impuesto de industria y comercio es el transporte público, toda vez que el transporte privado, de conformidad con el artículo 5 de la Ley 336 de 1996, “*tiende a satisfacer necesidades de movilización de personas o cosas, dentro del ámbito de las actividades exclusivas de las personas naturales y/o, jurídicas*” y **NO** a “*satisfacer necesidades de la comunidad*” tal como lo exige el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 que define para efectos del aludido tributo, la actividad de servicios sometida al impuesto.

Entre las características que ostenta el transporte privado y que lo diferencian del servicio público se pueden destacar las siguientes:

“- *La actividad de movilización de personas o cosas la realiza el particular dentro de su ámbito exclusivamente privado*” (“*Sobre la acreditación del transporte privado, el artículo 32 del Decreto 173 de 2001, dispone: “Artículo 32. TITULARIDAD. Cuando se realice el servicio particular o privado de transporte terrestre automotor de carga, el conductor del vehículo deberá exhibir a la autoridad de tránsito y transporte que se lo solicite, la correspondiente factura de compraventa de la mercancía y/o remisión, que demuestre que su titularidad corresponde a quien hace este transporte, o la prueba de que la carga se generó dentro del ámbito de las actividades de este particular y que además se es propietario o poseedor del respectivo vehículo*”) (Nota al pie

Si bien la identificación del sujeto activo está determinada por la realización dentro de la jurisdicción correspondiente de actividades gravadas, la base gravable como elemento esencial para el nacimiento de la obligación tributaria, está constituida, tal como se ha dicho, por los ingresos brutos del año inmediatamente anterior, lo cual plantea la necesidad de determinar, en el caso de actividades realizadas en diversas jurisdicciones como la transportadora, independientemente de donde se ejecute la actividad, el lugar donde se entiende realizado el ingreso a fin de cuantificar la base gravable sobre la que se debe liquidar el impuesto en cada entidad municipal.

Como se dejó expuesto anteriormente, el transporte público tiene como objeto la movilización de personas o cosas a cambio de una contraprestación económica y pese a la amplia regulación administrativa de que es objeto –como consecuencia del interés público que representa la actividad transportadora– las empresas y contratos de transporte son consideradas para todos los efectos como mercantiles³⁵, estando sometidas estas convenciones para su perfeccionamiento solo al acuerdo de las partes³⁶, lo cual plantea dudas sobre la realización del ingreso y la territorialidad del tributo cuando la actividad de servicios es realizada en diversos municipios, pues podría pensarse que el sujeto activo puede estar determinado por el domicilio del contratista, el domicilio del contratante, el lugar de celebración del contrato, el sitio de pago o de desarrollo del contrato³⁷; esto hace necesario recurrir a una solución

de página) (...)

- Tiene por **objeto** la satisfacción de necesidades propias de la actividad del particular, y por tanto, no se ofrece la prestación a la comunidad;

- Puede realizarse con vehículos propios. Si el particular requiere contratar equipos, debe hacerlo con empresas de transporte público legalmente habilitadas, como se estudia en el siguiente capítulo.

- No implica, en principio, la celebración de contratos de transporte, salvo cuando se utilizan vehículos que no son de propiedad del particular;

- Es una actividad sujeta a la inspección, vigilancia y control administrativo con el fin de garantizar que la movilización cumpla con las normas de seguridad, las reglas técnicas de los equipos y la protección de la ciudadanía” (Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Consejero ponente: Gustavo Aponte Santos, Bogotá, 18 de mayo de 2006, Radicación No. 1.740).

De lo anterior se colige que en virtud de que el transporte privado no se ofrece a la comunidad y por el contrario se desarrolla en el ámbito exclusivamente privado, no existiendo por tanto prestación de un servicio, ni contraprestación por el mismo, no se configura el hecho generador del tributo. De igual forma, si en gracia de discusión se admitiera que se configura el hecho generador del gravamen, no existirían ingresos brutos y por tanto no existiría tampoco base gravable en los términos de la Ley 14 de 1983, faltando uno de los elementos necesarios para el nacimiento de la obligación tributaria. Vale la pena destacar que si bien, en el servicio privado de transporte puede por excepción celebrarse contratos de transporte cuando el particular requiere contratar equipos para la satisfacción de su necesidad de transporte, “debe hacerlo con empresas de transporte público legalmente habilitadas” (artículo 5, Ley 336 de 1995), las cuales serían los sujetos pasivos del tributo.

³⁵ Artículo 20, Código de Comercio. “Actos, operaciones y empresas mercantiles - concepto. Son mercantiles para todos los efectos legales: (...)

11) Las empresas de transporte de personas o de cosas, a título oneroso, cualesquiera que fueren la vía y el medio utilizados; (...)

19) Los demás actos y contratos regulados por la ley mercantil”.

El contrato de transporte se encuentra regulado por el Código de Comercio entre los artículos 981 y 1035, por lo cual es un contrato mercantil.

³⁶ el artículo 981 del Código de Comercio consagra: “El contrato de transporte se perfecciona por el solo acuerdo de las partes y se prueba conforme a las reglas legales”.

³⁷ Estas dudas frente a la territorialidad del impuesto son planteadas por el doctor Parra Ortiz (2004: 77-78).

que permita determinar el sujeto activo y el lugar donde se entiende generado el ingreso, a fin de evitar una doble tributación, solución que puede estar dada de manera diversa dependiendo de si se acoge la teoría de la fuente o la teoría de la sujeción económica.

De acuerdo con las teorías de la fuente y la territorialidad de los ingresos tendríamos que el impuesto de industria y comercio debe ser declarado por quien percibe los ingresos en el ejercicio de las actividades industriales, comerciales y de servicios; esto puede ser entendido bajo dos postulados de la teoría de la sujeción económica: el de “tributar donde se encuentre la sede de los negocios - establecimiento” o el de tributar donde se generen los ingresos.

Si el lugar donde está la sede de los negocios o el establecimiento es el municipio donde se ejerce la actividad, el impuesto se paga a favor de dicha jurisdicción; de allí que muchas jurisdicciones se establezcan presunciones sobre ingresos cuando no hay claridad sobre la jurisdicción en donde se origina.

El impuesto de industria y comercio es eminentemente territorial, pero se acude a la teoría de la fuente (“tributar donde se generen los ingresos”), cuando la territorialidad no se puede establecer ya sea porque la actividad se ejerce en diferentes jurisdicciones o bien porque los ingresos se obtienen en lugares diferentes a la sede de los negocios.

Según la teoría de la fuente, cuando la actividad se realiza en diferentes jurisdicciones, el tributo debe declararse a favor del territorio donde el productor, comerciante o prestador de servicios realice el hecho imponible (PARRA, 2004: 77).

Aunque la aplicación de una u otra teoría nos llevaría a conclusiones diversas, tal dicotomía al parecer fue resuelta por el legislador acogiendo una teoría intermedia, al combinar los criterios de sujeción económica de la actividad gravada al establecimiento, sucursal o agencia y la fuente de los ingresos de tales actividades al establecer en el artículo 1 del Decreto 3070 de 1983³⁸ lo siguiente:

Los contribuyentes que realicen actividades industriales, comerciales o de servicios en más de un municipio, a través de sucursales o agencias constituidas de acuerdo con lo definido en los artículos 263³⁹

³⁸ “Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 14 de 1983 y se dictan otras disposiciones”.

³⁹ Artículo 263, Código de Comercio: “Son sucursales los establecimientos de comercio abiertos por una sociedad, dentro o fuera de su domicilio, para el desarrollo de sus negocios sociales o de parte de ellos, administrados por mandatarios con facultades para representar a la sociedad”.

y 264⁴⁰ del Código de Comercio o de establecimientos de comercio⁴¹ debidamente inscritos, deberán registrar su actividad en cada Municipio y llevar registros contables que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en dichos municipios. Tales ingresos constituirán la base gravable.

Una lectura desprevenida de la norma nos llevaría a pensar que la facultad impositiva de los municipios, con relación a la ejecución de actividades gravadas en diversas jurisdicciones municipales por un mismo sujeto, fue supeditada vía norma reglamentaria a la existencia de sucursales, agencias o establecimientos de comercio como factor determinante de la territorialidad en el ejercicio de la actividad sometida al tributo, lo que nos haría concluir que un municipio podría, eventualmente, gravar actividades desarrolladas en jurisdicciones distintas a la suya propia, cuando el sujeto no posea sucursales, agencias o establecimientos de comercio en las demás entidades territoriales donde también lleva a cabo la referida actividad, debido a que todos sus ingresos estarían vinculados al establecimiento, sucursal o agencia del municipio que pretende abrogarse la facultad de imposición.

Sin embargo, esa interpretación desconocería, a más de la norma reglamentaria que en aparte alguno consagra tal potestad en favor de los municipios, la ley que establece el tributo, la cual es categórica al definir que el hecho generador está dado por la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios “*que se ejerzan o realicen en las respectivas Jurisdicciones municipales*” ya sea en forma permanente o transitoria, y con establecimientos de comercio abiertos o no al público, de lo cual se deriva una aparente contradicción entre la ley y la norma reglamentaria. No obstante lo anterior, la contradicción que se devela es tan solo aparente como se dijo, pues el decreto reglamentario se limitó a establecer unos criterios que permiten delimitar la jurisdicción donde se entiende obtenido el ingreso para aquellos contribuyentes que realicen actividades industriales, comerciales o de servicios en más de un municipio, a través de sucursales, agencias o establecimientos de comercio, sin que le sea dable a los concejos municipales, ni a las autoridades fiscales, vía determinación del gravamen, en virtud de tal disposición, gravar actividades realizadas e ingresos obtenidos en jurisdicciones diversas⁴², pues para tal efecto el legislador derivado, difirió la cuantificación de

⁴⁰ Artículo 264, Código de Comercio: “*Son agencias de una sociedad sus establecimientos de comercio cuyos administradores carezcan de poder para representarla*”.

⁴¹ Artículo 515, Código de Comercio: “*Se entiende por establecimiento de comercio un conjunto de bienes organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa. Una misma persona podrá tener varios establecimientos de comercio y, a su vez, un solo establecimiento de comercio podrá pertenecer a varias personas y destinarse al desarrollo de varias actividades comerciales*”.

⁴² Sobre este aspecto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, Consejero ponente Juan Ángel Palacio Hincapié, Bogotá, abril 12 de 2002, Radicación 05001-23-25-000-1997-1939-01(12565), Actor: Caribe de Transportes Limitada Caritrans, Demandado: Municipio de Medellín, sostuvo: “*El carácter territorial de este gravamen, impide al municipio que pueda aplicar su facultad impositiva a cualquier actividad que ha sido realizada por fuera de su jurisdicción, pues ello corresponde a un territorio dentro del cual el municipio carece de competencia. En efecto, definido por la Ley el elemento territorial tanto del hecho generador como de la base gravable del*

los ingresos obtenidos en cada municipio a la contabilidad, tal como lo establece la norma reglamentaria⁴³. De lo anterior se colige que la facultad de imposición de las entidades territoriales encuentra límites inquebrantables en la consagración legal de la territorialidad como determinante del sujeto activo y los ingresos obtenidos en la jurisdicción respectiva como cuantificante de la base gravable del tributo, barrera legal que se mantiene, aun a pesar de la eventual omisión en el ejercicio de la facultad impositiva por parte de las demás autoridades territoriales donde también se ejerzan las actividades sujetas y pese a la renuencia del contribuyente en el pago de los tributos en las demás jurisdicciones, pues la existencia de tales circunstancias no implica de manera alguna prórroga de la competencia territorial de imposición de las mencionadas entidades⁴⁴. Esto en suma reivindica, a falta de sucursales, agencias o establecimientos de comercio en todas o en algunas de las jurisdicciones donde se realicen actividades gravadas, la teoría de la fuente como determinante del sujeto activo y lugar de generación del ingreso, en virtud de la cual “cuando la actividad se realiza en diferentes jurisdicciones, el tributo debe declararse a favor del territorio donde el productor, comerciante o prestador de servicios realice el hecho imponible” (PARRA, 2004: 77), lo que implica para el contribuyente además del deber de pagar el tributo en las diversas jurisdicciones donde realice el hecho gravado, el cumplimiento de los demás deberes formales connaturales a la obligación tributaria mencionada.⁴⁵

impuesto de industria y comercio, no puede ser modificado por las normas locales que regulen el impuesto en cada jurisdicción y menos pueden los funcionarios administrativos encargados de aplicarlas, proceder en contra de esta característica esencial del tributo, por ello, un municipio no puede gravar las actividades realizadas en otra jurisdicción territorial, porque es en esta localidad donde se hallan sujetas a gravamen”.

⁴³ Al analizar el artículo 1 del Decreto 3070 de 1993, en relación con contabilidad como prueba del ingreso, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, Bogotá, 12 de noviembre de 1993, Consejero ponente: Delio Gómez Leyva, Expediente Nro. 4390, Actor: Eastern Air Lines Inc., manifestó: “fue la misma ley la que designó la contabilidad del contribuyente como principal medio que permitiera determinar el quantum de la base en cada municipio, sin que puede ninguno de ellos sujetar al impuesto hechos generadores ocurridos fuera de su territorio, y menos aún, cuando al desarrollar su actividad la contribuyente utiliza no solo todo el territorio nacional sino allende sus fronteras”. En igual sentido se pronunció la alta corporación mediante sentencias de la Sección Cuarta, Consejero ponente: William Giraldo Giraldo, Bogotá, 28 de junio de 2010, Radicación 08001-23-31-000-2007-00576-01(17415), Actor: Compañía Panameña de Aviación S.A., Demandado: Municipio de Soledad – Atlántico, al manifestar: “Con fundamento en el artículo 1º del Decreto 3070 de 1983, una sociedad que cuente con diferentes puntos de ventas de sus bienes o servicios a través de sucursales o agencias debe separar los ingresos que obtiene en cada jurisdicción mediante sus registros contables. Dicha cedulación de las rentas por municipios donde se opera, permite determinar con exactitud la materia imponible en cada jurisdicción, al determinar que cada ente territorial sólo puede cobrar el impuesto sobre los ingresos discriminados por el contribuyente como percibidos en su jurisdicción, con exclusión de otros ingresos percibidos en otros municipios”.

⁴⁴ Sobre la improrrogabilidad de la competencia impositiva, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, Bogotá, 12 de noviembre de 1993, Consejero ponente: Delio Gómez Leyva, Expediente Nro. 4390, Actor: Eastern Air Lines Inc., manifestó: “Tampoco facultan las Leyes a un municipio para imponer gravamen de industria y comercio a los ingresos no obtenidos en su territorio por la circunstancia de que la actora no haya declarado ni pagado en tales entidades territoriales el impuesto; porque del hecho de que éstos se abstengan de ejercer su facultad de imposición, no puede colegirse que se autoriza prorrogar la Jurisdicción de otros municipios sobre su territorio, como repetidamente lo ha señalado la Sala”.

⁴⁵ EL artículo 7 del Decreto 3070 de 1983 establece los siguientes deberes formales: “Los sujetos del impuesto de industria y comercio deberán cumplir las siguientes obligaciones: Registrarse ante las respectivas Secretarías de Hacienda o cuando no existan, ante las Tesorerías Municipales dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de iniciación de la actividad gravable.

Por otro lado, merece especial consideración el “*carácter de servicio público esencial bajo la regulación del Estado que la ley le otorga a la operación de las empresas de transporte público*”⁴⁶, lo que implica “*la prelación del interés general sobre el particular, especialmente, en cuanto a la garantía de la prestación del servicio*”⁴⁷ en virtud del cual, la ley exige que las empresas de servicio público de transporte que no presten el servicio con vehículos de su propiedad, deben celebrar “*con los dueños de éstos el respectivo contrato de vinculación*”⁴⁸, ya que quien reciba habilitación debe contar “*con la capacidad transportadora autorizada para atender la prestación de los servicios otorgados*”⁴⁹ para lo cual “*el Reglamento determina[ra] la forma de vinculación de los equipos a las empresas, señalando el porcentaje de su propiedad y las formas alternas de cumplir y acreditar el mismo*”.⁵⁰

En consecuencia con tales estipulaciones, el ejecutivo reglamentó tal disposición definiendo la vinculación de un vehículo a una empresa de transporte público como la incorporación de este al parque automotor mediante la “*celebración del respectivo contrato entre el propietario del vehículo y la empresa*”⁵¹, exigiendo a las empresas, para obtener habilitación en la modalidad de transporte público terrestre automotor de pasajeros por carretera, “*certificación firmada por el representante legal sobre la existencia de los contratos de vinculación del parque automotor que no sea de propiedad de la empresa*”⁵², así como estableciendo, para las empresas de servicio público de transporte terrestre automotor de carga, la posibilidad de celebración de contratos de vinculación⁵³ sometiéndolos al derecho privado, en los cuales se deben determinar “*los pagos y cobros a que se comprometen las partes y su periodicidad*” de acuerdo con la cual, “*la empresa expedirá al propietario del vehículo un extracto que contenga en forma discriminada exacta los rubros y*

Presentar anualmente, dentro de los plazos que determinen las respectivas entidades territoriales una declaración de industria y comercio junto con la liquidación privada del gravamen.

Llevar un sistema contable que se ajuste a lo previsto en el Código de Comercio y demás disposiciones vigentes. Efectuar los pagos relativos al impuesto de industria y comercio, dentro de los plazos que se estipulen por parte de cada municipio.

Dentro de los plazos establecidos por cada municipio, comunicar a la autoridad competente cualquier novedad que pueda afectar los registros de dicha actividad, y las demás que establezcan los Concejos, dentro de los términos de la Ley 14 de 1983 y normas que la adicionen o reglamenten”.

⁴⁶ Artículo 5, Ley 336 de 1996.

⁴⁷ *Ibid.*

⁴⁸ Artículo 893 del Código de Comercio.

⁴⁹ Artículo 22, Ley 336 de 1996.

⁵⁰ *Ibid.*

⁵¹ Definición contenida en el artículo 47 del Decreto 170 de 2001, “*Por el cual se reglamenta el Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor Colectivo Metropolitano, Distrital y Municipal de Pasajeros*”; artículo 53 del Decreto 171 de 2001, “*Por el cual se reglamenta el Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor de Pasajeros por Carretera*”; artículo 27 del Decreto 172 de 2001, “*Por el cual se reglamenta el Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor Individual de Pasajeros en Vehículos Taxi*”; artículo 37 del Decreto 174 de 2001, “*Por el cual se reglamenta el Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor Especial*” y artículo 38 del Decreto 175 del 2001, “*Por el cual se reglamenta el Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor Mixto*”.

⁵² Artículo 14 del Decreto 171 de 2001.

⁵³ Artículo 21 del Decreto 173 de 2001, “*Por el cual se reglamenta el Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor de Carga*”.

*montos por cada concepto*⁵⁴, de lo que se colige que las empresas transportadoras, en virtud de los contratos de vinculación mencionados, deben transferir a los propietarios de los automotores, parte de los ingresos que perciben como pago por la prestación del servicio público de transporte con sus vehículos.

Tales disposiciones plantean un problema adicional con relación a la determinación de la base gravable, toda vez que la misma está conformada por la totalidad de ingresos brutos de conformidad con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, lo que hace surgir los interrogantes de si la empresa debe tributar sobre la totalidad de sus ingresos, si los ingresos percibidos para terceros son deducibles, si los terceros propietarios o beneficiarios del ingreso deben tributar en este caso, si la comisión, cuando a ella hubiere lugar, o el margen de intermediación, constituye base gravable del mencionado impuesto para las empresas que lo perciben.

Frente a tales cuestiones es preciso referir que si bien el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 establece como base gravable los ingresos brutos del año inmediatamente anterior, lo cual haría improcedente la depuración de la base mediante deducciones, no es menos cierto que tal acepción de ingresos, debe ser entendida como ingresos propios, entre los que han de entenderse incluidos, en relación con la empresa transportadora, la comisión o los ingresos que percibe como margen de intermediación en virtud de los contratos de vinculación que celebra con los propietarios de los vehículos⁵⁵, ya que los ingresos percibidos para terceros, es decir, los que transfieren al propietario del vehículo, deben ser gravados en cabeza del beneficiario en el evento de que constituyan ingreso proveniente del ejercicio de una actividad gravada con el tributo municipal⁵⁶.

Ahora bien, es claro que el hecho generador del impuesto está constituido por la realización de:

⁵⁴ Artículo 22 del Decreto 173 de 2001, *“Por el cual se reglamenta el Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor de Carga”*.

⁵⁵ Con relación a este aspecto el Consejo de Estado, Sección Cuarta, Consejero ponente: Julio E. Correa Restrepo, Bogotá, noviembre 24 de 1995, Radicación 7338, Actor: Transportes Rodríguez - Gonzalo Rodríguez y Cia. S. en C.S., Demandado: Dirección Distrital de Impuestos, manifestó: *“Anota la Sala que tal como lo sostiene el apoderado de la sociedad, la sentencia recurrida tuvo como fundamento el fallo proferido por esta Corporación el 2 de julio de 1993, juicio 4733, C.P. doctor Guillermo Chahín Lizcano, cuyo criterio también se reitera en esta providencia, en el sentido de que los ingresos percibidos para terceros, no deben formar parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, toda vez que la misma se halla conformada por el total de ingresos brutos propios originados en las actividades gravadas desarrolladas por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, sujetos pasivos del tributo, de suerte que los ingresos obtenidos a nombre de otros contribuyentes deberán ser gravados en cabeza de éstos, pues quien los percibe en primer término, deberá tributar respecto de las comisiones o remuneraciones devengadas en su condición de intermediario”*.

⁵⁶ Sobre este asunto el Consejo de Estado, Sección Cuarta, Consejero ponente: Julio E. Correa Restrepo Bogotá, noviembre 24 de 1995, Radicación 7334, Actor: Transportadora de Empaques Ltda., Demandado: Dirección Distrital de Impuestos, sostuvo: *“igualmente ha precisado que si el transporte de carga, se presta bajo la modalidad de intermediación, la base gravable del tributo no puede ser cuantificada sino con los ingresos propios”*.

actividades industriales, comerciales o de servicios que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, **directa o indirectamente, por personas naturales o jurídicas o por sociedades de hecho**, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, con establecimientos de comercio o sin ellos⁵⁷.

De lo que se concluye con meridiana claridad que el propietario de vehículo es sujeto pasivo del impuesto, pues al incorporar su vehículo al parque automotor de la empresa en virtud del contrato de vinculación que celebra, para que esta lleve a cabo la actividad transportadora, realiza de manera indirecta la misma actividad, la cual se encuentra sujeta al gravamen, y por tanto, los ingresos que percibe por la misma están gravados con el impuesto de industria y comercio.⁵⁸

No obstante, dado que la base gravable, tal como se ha dicho, se encuentra conformada por los ingresos brutos del año inmediatamente anterior, lo que en consecuencia haría improcedente la depuración de los ingresos mediante costos, gastos o deducciones, hace menester, a fin de evitar la doble imposición y proveer la defensa administrativa y judicial, estructurar una contabilidad que permita probatoriamente desvirtuar la condición de ingresos propios. Para tal efecto, es indispensable tener presente que de conformidad con el Decreto 2650 de 1993⁵⁹, la cuenta 2815, “Ingresos Recibidos Para Terceros”, “*Registra los dineros recibidos por el ente económico a nombre de terceros y que en consecuencia serán reintegrados o transferidos a sus dueños en los plazos y condiciones convenidos*” los cuales constituyen “*legal y técnicamente, un pasivo para el intermediario*”, “*que debe ser reconocido y mantenido dentro de sus acreencias (cuenta 2815 del PUC para comerciantes, Decreto 2650 de 1993), hasta que sea satisfecho*”⁶⁰ y de ninguna manera deben ser tratados contablemente como costos, so pena de que resulten gravados con el impuesto de industria y comercio en cabeza de quien los percibe⁶¹, debiéndose además conservar los soportes de origen interno o externo,

⁵⁷ Artículo 32 de la ley 14 de 1983.

⁵⁸ Al respecto el Consejo de Estado, Sección Cuarta, Consejero ponente: Germán Ayala Mantilla, Bogotá, 25 de Abril de 1997, Radicación 7829, Actor: Flota La Macarena S.A., Demandado: DIAN, sostuvo: “*Para la Sala es indudable que el dueño del vehículo ejerce la actividad transportadora y que los ingresos percibidos a través de la empresa a la cual se afilia para efectos de poder prestar el servicio, son de su pertenencia y no de la sociedad, y así se precisó en la sentencia del 23 de Febrero de 1996*”.

⁵⁹ “*Por el cual se modifica el Plan Único de Cuentas para los comerciantes*”.

⁶⁰ Concepto 273 de septiembre 4 de 2000 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

⁶¹ Sobre la no deducibilidad de los ingresos para terceros contabilizados como propios, el Consejo de Estado manifestó: “*De todo lo anterior, para la Sala es claro que la sociedad actora en este juicio, registró contablemente como propios, la totalidad de los ingresos recibidos por fletes derivados de la prestación del servicio de transporte de carga, pues así se desprende del Libro Mayor y de la declaración de renta de la actora por el año gravable 1990, razón por la cual no halla respaldo probatorio la aseveración hecha en el sentido de que parte de dichos ingresos fueron percibidos a favor de terceros, máxime cuando ni siquiera indicó los nombres de tales beneficiarios, ni demostró que existieran relaciones contractuales en virtud de las cuales debiera efectuar las mencionadas erogaciones y por el contrario, contablemente las manejó como costos de su actividad, los cuales en materia de industria y comercio no son deducibles*” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta, Consejero ponente: Julio E. Correa Restrepo, Bogotá, noviembre 24 de 1995, Radicación 7334, Actor: Transportadora de Empaques Ltda., Demandado: Dirección Distrital de Impuestos).

del referido hecho económico debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren⁶², entre los cuales deben encontrarse los contratos de vinculación correspondientes⁶³. De igual forma, es necesario que las eventuales certificaciones emitidas por contador público que se aporten con fines probatorios en instancias judiciales o administrativas, además de manifestar que la contabilidad se lleva en legal forma, deben indicar las cuentas que afectan tales partidas, sus correspondientes soportes internos y externos, los números y fechas de los comprobantes de diario, el valor de las transacciones, el cumplimiento de los deberes consagrados en el artículo 1 del Decreto 3070 de 1983 con relación al registro en cada municipio donde ejerza la actividad transportadora a través de sucursales o agencias o de establecimientos de comercio debidamente inscritos, así como la mención expresa a los registros contables que permiten la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en cada municipio.⁶⁴

⁶² El artículo 123 del Decreto 2649 de 1993 establece: “Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren”.

⁶³ Sobre la necesidad de probar la relación contractual, el Consejo de Estado manifestó: “En este sentido también se pronunció la Sala en fallo del 21 de abril de 1995, expediente 6001, C.P.: Doctor Jaime Abella Zárate, así: ‘Analizado pormenorizadamente el acervo probatorio recogido en el sub lite, observa la Sala que la actora no demostró las relaciones contractuales que dice mantener con los terceros para quienes sostiene que percibió los ingresos discutidos, tampoco fueron establecidas, ni de manera indiciaria, las relaciones de intermediación de la sociedad con los usuarios del servicio de transporte de carga a los cuales se les presentaba factura común y corriente por el 100% por Unicarga S.A., ni la vinculación jurídica con los propietarios de los vehículos (no se presentó ningún contrato con éstos) y menos aun el valor de las operaciones en desarrollo de las cuales la actora sirvió de intermediaria y el monto y concepto de la remuneración obtenida, aspectos éstos de vital importancia para poder aceptar como real la situación jurídica y de hecho planteada por la sociedad para detracer de su facturación el supuesto valor de participación a favor de terceros” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejero ponente: Julio E. Correa Restrepo, Bogotá, noviembre 24 de 1995, Radicación 7334, Actor: Transportadora de Empaques Ltda., Demandado: Dirección Distrital de Impuestos).

⁶⁴ En tal sentido se pronunció el Consejo de Estado al sostener: “A folios 89 y siguientes del expediente obra certificación suscrita por Jaime Pedraza Cortés, Contador Público con matrícula 2075 - A, según la cual el valor de los ingresos recibidos para terceros en Bogotá asciende a \$174.662.666 y el valor de las comisiones de la oficina de Bogotá, es de \$15.528.109; sin embargo, tal certificación a juicio de la Sala no podrá ser estimada, pues no reúne los requisitos exigidos para ello, como quiera que en ella no se indican las cuentas que afectan tales partidas, sus correspondientes soportes internos y externos, los números y fechas de los comprobantes de diario, el valor de las transacciones, que le otorguen un respaldo real a la atestación hecha por el Contador Público para que lleve al convencimiento respecto de los hechos que pretende demostrar” (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejero ponente: Julio E. Correa Restrepo, Bogotá, noviembre 24 de 1995, Radicación 7338, Actor: Transportes Rodríguez - Gonzalo Rodríguez y Cia. S. en C.S., Demandado: Dirección Distrital de Impuestos). En Sentencia diversa manifestó: “Aparte de lo anterior, el dictamen pericial indica que el análisis contable se realizó por muestra de los registros contables de la empresa, para concluir que la actora llevó su contabilidad conforme a los artículos 48 a 66 del Código de Comercio, pero omite la verificación del total de operaciones y de los requisitos exigidos por las normas tributarlas especialmente las que gobiernan el impuesto de industria y comercio (Decreto 3070 de 1983 artículo 1o inciso 1o)” (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Bogotá, 12 de noviembre de 1993, Consejero ponente: Delio Gómez Leyva, Expediente 4390, Actor: Eastern Air Lines Inc.).

BIBLIOGRAFÍA

LEYVA ZAMBRANO, Álvaro *et al.* (1998). *Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Nomos S.A.

PARRA ORTIZ, Harold Ferney. (2004). *El Impuesto de Industria y Comercio*. Bogotá: Editorial Temis.

Normativas

Colombia, Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de 20 de julio de 1991.

Colombia, Congreso de la República, Ley 14 de 6 de julio de 1983. Ley 105 de 30 de diciembre de 1993.

_____, Ley 336 de 20 de diciembre de 1996.

_____, Ley 788 de 27 de diciembre de 2002.

Colombia, Presidente de la República, Decreto 410 de 27 de marzo de 1971.

_____, Decreto 3070 de 3 de noviembre de 1983.

_____, Decreto 624 de 30 de marzo de 1989.

_____, Decreto 2649 de 29 de diciembre de 1993.

_____, Decreto 2650 de 29 de diciembre de 1993.

_____, Decreto 170 de 5 de febrero de 2001.

_____, Decreto 171 de 5 de febrero de 2001.

_____, Decreto 172 de 5 de febrero de 2001.

_____, Decreto 173 de 5 de febrero de 2001.

_____, Decreto 174 de 5 de febrero de 2001.

_____, Decreto 175 de 5 de febrero de 2001.

Jurisprudenciales

Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de 12 de noviembre 1993, Consejero ponente Delio Gómez Leyva, Expediente 4390.

_____, Sentencia de 24 de noviembre de 1995, Consejero ponente Julio E. Correa Restrepo, Expediente 7338.

_____, Sentencia de 24 de noviembre de 1995, Consejero ponente Julio E. Correa Restrepo, Expediente 7334.

_____, Sentencia de 25 de abril de 1997, Consejero ponente Germán Ayala Mantilla, Bogotá, Expediente 7829.

_____, Sentencia de 10 de abril de 1997, Consejera ponente Consuelo Sarria Olcos, Expediente 8156.

_____, Sentencia de 1 de febrero de 2000, Consejero ponente Germán Ayala Mantilla, Expediente 12522.

_____, Sentencia de 28 de abril de 2000, Consejero ponente Germán Ayala Mantilla, Expediente 9826.

_____, Sentencia de 10 de noviembre de 2000, Consejero ponente Daniel Manrique Guzmán, Expediente 10481.

_____, Sentencia de 24 de noviembre de 2000, Consejero ponente Daniel Manrique Guzmán, Expediente 10889.

_____, Sentencia de 12 de abril de 2002, Consejero Ponente Juan Ángel Palacio Hincapié, Expediente 12565.

_____, Sala de Consulta y Servicio Civil, Consejero ponente Gustavo Aponte Santos, Expediente 1740.

_____, Sección Cuarta, Sentencia de 28 de junio de 2010, Consejero ponente William Giraldo Giraldo, Expediente 17415.

Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-004 de 14 de enero de 1993, Magistrado ponente Ciro Angarita Barón, Expediente D-138.

Sentencia C-467 de 21 de octubre de 1993, Magistrado ponente Carlos Gaviria Díaz, Expediente D-245.

_____, Sentencia C-506 de 9 de noviembre de 1995, Magistrado ponente Carlos Gaviria Díaz, Expediente D-839.

_____, Sentencia C-537 de 23 de noviembre de 1995, Magistrado ponente Hernando Herrera Vergara, Expediente D-951.

_____, Sentencia C-220 de 16 de mayo de 1996, Magistrado ponente Carlos Gaviria Díaz, Expediente D-1053.

_____, Sentencia C-521 de 15 de octubre de 1997, Magistrado ponente José Gregorio Hernández Galindo, Expediente D-1644.

_____, Sentencia C-987 de 9 de diciembre de 1999, Magistrado ponente Alejandro Martínez Caballero, Expediente D-2438.

_____, Sentencia C-540 de 22 de mayo de 2001, Magistrado ponente Jaime Córdoba Triviño, Expedientes D-3256 y D-3257.

_____, Sentencia C-538 de 18 de julio de 2002, Magistrado ponente Jaime Araujo Rentería, Expedientes D-3872, D-3875, D-3889, D-3890, D-3891, D-3892, D-3893, D-3894, D-3895 y D-3896.

_____, Sentencia C-690 de 12 de agosto de 2003, Magistrado Ponente Rodrigo Escobar Gil, Expediente D-4454.