

FACULTAD IMPOSITIVA DE LOS CONCEJOS MUNICIPALES – Evolución jurisprudencial / ENTES TERRITORIALES – Pueden fijar los elementos del tributo

De acuerdo con el artículo 338 de la Constitución Política, en materia tributaria, la potestad para crear o modificar impuestos, o sus elementos, radica exclusivamente en el Congreso de la República, en las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales. Inicialmente, la Sección, en la sentencia del 15 de octubre de 1999, exp. 9456, C.P. Julio Enrique Correa Restrepo, con ocasión de la declaratoria de nulidad del acuerdo que creaba el impuesto de telefonía móvil celular, concluyó la existencia de un poder tributario en cabeza de las entidades territoriales, que implicaba que el legislador no podía entrar a regular todos los elementos del tributo y que, a lo sumo, podía dar unos lineamientos para la uniformidad del mismo. En esa oportunidad dijo que “(...) creado el tributo o autorizada su implantación por parte de la ley, en el evento de que ésta no se haya ocupado de definir todos los presupuestos objetivos del gravamen y por ende del señalamiento de los elementos esenciales de identificación y cuantificación, corresponde directamente a las respectivas corporaciones de elección popular, efectuar las previsiones sobre el particular. Sin embargo, esta facultad no significa que una entidad territorial contemple como hecho generador del tributo uno diferente al que la ley de autorizaciones haya definido, pues violaría el principio de legalidad a que se ha hecho referencia. Teniendo en cuenta que la obligación tributaria tiene como finalidad el pago de una suma de dinero, ésta debe ser fijada en referencia a una dimensión ínsita en el hecho imponible, que se derive de él, o que se relacione con éste.” En cuanto al denominado principio de “predeterminación”, considerado como una de las expresiones del principio de legalidad, agregó que “el señalamiento de los elementos objetivos de la obligación tributaria debe hacerse exclusivamente por parte de los organismos de representación popular, en la forma consagrada en el artículo 338 de la Constitución, que asignó de manera excluyente y directa a la ley, la ordenanza o el acuerdo la definición y regulación de los elementos estructurales de la obligación impositiva, al conferirles la función indelegable de señalar directamente en sus actos: los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas de los impuestos.” Posteriormente, la doctrina judicial se orientó a pregonar la existencia de un principio de reserva de ley, en el que el legislador crea y delimita todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, sin que existiera cabida para el ejercicio de poder tributario alguno por parte de las entidades territoriales. En la sentencia del 16 de marzo de 2001, expediente 10669, CP. Germán Ayala Mantilla, con ocasión de la acción de nulidad en contra de la Ordenanza No. 44 de 1998, artículo 2º, mediante la cual se ordena el uso de la Estampilla Universidad Tecnológica de Pereira, la Sección, en concreto, precisó: “Como lo dispone la Constitución Política, las asambleas departamentales son corporaciones que cumplen funciones administrativas, de suerte que en ningún caso pueden ejercer la función legislativa de establecer los elementos esenciales de la obligación tributaria, sin que medien parámetros legales previamente establecidos, conforme a los principios que orientan el derecho tributario. Cosa distinta sería, que con sujeción a la ley que fijara los parámetros sobre los cuales la entidad territorial pudiera determinar los elementos de la obligación tributaria, pero sin la mínima orientación del legislador al respecto, ello no es posible, porque tal proceder equivaldría a delegar la competencia legislativa del Congreso en una corporación que cumple funciones administrativas. Así, resulta obligatorio concluir, que la facultad para establecer tributos en cabeza de los órganos legislativos territoriales debe ejercerse con previa expedición de una ley de autorizaciones y dentro del marco de la correspondiente norma legal, de suerte que bajo estos parámetros se analizará la legalidad del acto acusado.” Luego, en la sentencia del 4 de septiembre de 2008, expediente 16850, CP. Ligia López Díaz, al pronunciarse sobre la pretensión de nulidad de los actos administrativos municipales en donde se determinaban los elementos de la obligación tributaria denominada “impuesto de alumbrado público”, la Sección Cuarta ratificó la posición asumida en la sentencia del 16 de marzo de 2001, exp. 10669. A partir de la sentencia del 9 de julio de 2009, proferida por esta Sección, al hacer alusión al precedente jurisprudencial de la Corte Constitucional, decidió retomar los

planteamientos generales sobre la potestad impositiva de las entidades territoriales expuestos en la sentencia de 15 de octubre de 1999, Exp. 9456, C.P. Julio E. Correa Restrepo. La sentencia del 9 de julio precisó, además, que la doctrina judicial planteada en el año 1994 por el mismo Consejo de Estado, es concordante, incluso, con la sentencia C-035 de 2009 que indicó que “(...)la jurisprudencia ha admitido que los elementos de la obligación tributaria sean determinados por las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, pero dentro de unos parámetros mínimos que deben ser señalados por el legislador: (i) la autorización del gravamen y (ii) la delimitación del hecho gravado”

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Hecho generador / EMPRESAS DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS – Son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio / CONCEJOS MUNICIPALES – Pueden fijar la tarifa del impuesto de industria y comercio / ENTIDADES TERRITORIALES – No gozan de autonomía para modificar lo establecido por el legislador en relación con la base gravable, los sujetos y la causación / SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Son las empresas de servicios públicos domiciliarios. Municipio de Buriticá – Antioquia / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Se calcula sobre el valor promedio mensual facturado. Municipio de Buriticá – Antioquia / CONCEJO MUNICIPAL DE BURITICA – No tenía facultad para modificar la base gravable del impuesto de industria y comercio

El impuesto de industria y comercio es un impuesto del orden municipal que grava el ejercicio o la realización de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios. Las actividades objeto de este gravamen deben ser realizadas de manera directa o indirecta por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado y con o sin establecimiento de comercio. Conforme con las normas transcritas, las empresas de servicios públicos domiciliarios son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, y se benefician de tal impuesto los respectivos municipios en donde se preste el servicio al usuario final. Así mismo, los municipios podrán liquidar el impuesto sobre el valor promedio mensual facturado por las empresas de servicios públicos domiciliarios. Se tiene entonces que los artículos 24-1 de la Ley 142 de 1994 y 51 de la Ley 388 de 1997, regulan la base gravable, los sujetos y la causación del impuesto de industria y comercio para las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios. En esa medida, esas normas se aplican de preferencia sobre la Ley 14 de 1983. En cuanto a la tarifa del impuesto para este tipo de servicios, si bien las anteriores normas no la regulan, el artículo 33 de las Ley 14 de 1983 autoriza a los Concejos Municipales para fijarla. Tal como se precisó anteriormente, la prestación de servicios públicos domiciliarios se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio, pero bajo las reglas del artículo 51 de la Ley 388 de 1997, que regula la base gravable, los sujetos y la causación. Por tanto, las entidades territoriales no gozan de autonomía para modificar lo establecido por el legislador en este aspecto. En el sub lite, si bien el Concejo Municipal de Buriticá tiene la facultad constitucional para expedir acuerdos que señalen los elementos de los impuestos territoriales que la ley autorice crear, no puede desconocer que, para el caso de las Empresas Prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios, los artículos 24 de la Ley 142 de 1994 y 51 de la Ley 388 de 1997 señalan los sujetos, la base gravable y el período de causación del gravamen. A juicio de la Sala, la discriminación de sujetos pasivos que hace el artículo 1º ibídem, no se ajusta a las previsiones del artículo 24 de la Ley 142 de 1994 y 51 de la Ley 388 de 1997, porque como se dijo anteriormente, todas las empresas prestadoras de servicios públicos del orden nacional o territorial, son contribuyentes del impuesto de industria y comercio en la jurisdicción en que presten los servicios. Por tanto, el artículo acusado no podía señalar únicamente como sujetos pasivos del gravamen a dos empresas prestadoras de servicios públicos y a otra, la Fábrica de Licores de Antioquia, cuya naturaleza en nada se asimila a la de una Empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios. En consecuencia, la Sala

declarará la nulidad de la expresión “(...) y FABRICA DE LICORES DE ANTIOQUIA” contenida en el artículo primero del acuerdo demandado. En lo demás se deja incólume el artículo, en el entendido de que no sólo estarán sujetas al impuesto de industria y comercio las empresas que allí se señalan, sino también las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios que presten esos servicios en la jurisdicción del municipio de Buriticá – Antioquia. Sin embargo, la misma suerte no corre la base gravable fijada, toda vez que ésta no se ajusta al artículo 51 de la Ley 388 de 1997, que señala que se debe calcular sobre el valor promedio mensual facturado y no sobre el total de los ingresos brutos de las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios. Por tanto, la Sala declarará la nulidad de la expresión “(...) sobre los ingresos brutos percibidos por estas empresas en el año inmediatamente anterior; (...)”, contenida en el artículo segundo del acuerdo demandado, porque el Concejo Municipal de Buriticá excedió su facultad impositiva al señalar una base gravable diferente a la que el legislador previó en el artículo 51 de la Ley 388 de 1997.

IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEROS – Tarifa. Municipio de Buriticá / EMPRESAS DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS – Están obligados a pagar el impuesto de avisos y tableros siempre y cuando presten sus servicios en la jurisdicción del municipio

En el sub lite, el artículo tercero del acuerdo demandado dispuso que las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios en la jurisdicción del municipio de Buriticá, pagarían el impuesto complementario de avisos y tableros en una tarifa del 15%. Para la Sala es claro que el artículo 3º del Acuerdo 029 de 1998 se ajustó a lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley 14 de 1983, ya que gravó el impuesto de avisos y tableros con una tarifa que no excedía la prevista por el legislador. En consecuencia, no se declarará la nulidad, pero en el entendido de que dicha tarifa deberá ser pagada por las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios que presten los servicios en la jurisdicción del municipio de Buriticá – Antioquia.

NORMA DEMANDADA: ACUERDO DE 1998 029 (12 de julio) CONCEJO MUNICIPAL DE BURITICÁ – ANULADO PARCIALMENTE

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C., diecisiete (17) de junio de dos mil diez (2010)

Radicación número: 05001-23-31-000-2000-93028-01(16554)

Actor: EMPRESA ANTIOQUEÑA DE ENERGIA S.A. E.S.P.

Demandado: MUNICIPIO DE BURITICA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la Empresa Antioqueña de Energía S.A. E.S.P. contra la sentencia del 26 de octubre de 2006, proferida por la Sala Quinta de Decisión del Tribunal Administrativo de Antioquia, que

negó la nulidad del Acuerdo No. 029 del 12 de julio de 1998, proferido por el Concejo Municipal de Buriticá.

1. ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

La Empresa Antioqueña de Energía S.A. E.S.P., a través de apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA: Que es nulo en todas sus partes, el Acuerdo 029 del 12 de julio de 1998 expedido por el Concejo Municipal de Buriticá, con el cual grava con el impuesto de industria y Comercio a las (sic) “a las empresas prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios. Entre ellas a la Empresa Antioqueña de Energía S.A. E.S.P.

SEGUNDA: Que como consecuencia de la declaración anterior, se deje sin efectos el mencionado acuerdo, el cual ha de desaparecer del ámbito jurídico”

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 196 del Decreto 1333 de 1986
- Artículo 33 de la Ley 14 de 1983
- Artículo 313, 338 y 365 de la Constitución Política
- Artículo 2º de la Ley 142 de 1994

En el concepto de violación precisó lo siguiente:

- Que los actos que deben expedir los concejos municipales, son actos reglados cuyo contenido es general, impersonal y abstracto.
- Que la facultad constitucional del Concejo Municipal de Buriticá de establecer los sujetos pasivos de un tributo, derivada del artículo 313 de la Constitución Política, no implica que pueda individualizarlos en la forma como lo hizo en el acuerdo demandado.
- Que el acuerdo 029 de 1998 no es un acto de carácter general ni abstracto, toda vez que a pesar de que el epígrafe del acuerdo se refiere al impuesto de industria y comercio a cargo de las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, en su artículo primero señala como sujetos pasivos del mismo únicamente a la Empresa Antioqueña de Energía, a las Empresas Departamentales de Antioquia y a la Fábrica de Licores de Antioquia.
- Que no entiende cómo la Fábrica de Licores de Antioquia es sujeto pasivo del impuesto, cuando el acuerdo va dirigido a las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios.
- Que el acuerdo debió dirigirse a todas las entidades prestadoras de servicios públicos del municipio, sin individualizarlos, pues no se trata de un acto administrativo particular, sino de un acto reglado que por sus características debe ser general, impersonal y abstracto.

- Que el acuerdo demandado no propende por el bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población, principios rectores establecidos en el artículo 2º de la Ley 142 de 1994.

- Que la tarifa máxima fijada en el acuerdo, para gravar con el impuesto de industria y comercio a las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios, no atiende a los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la fijación de las tarifas. Dijo que el acuerdo no podía establecer una tarifa igual para entidades diferentes.

- Que el acuerdo gravó con el ICA a la Fábrica de Licores de Antioquia y a EDATEL, sin ningún argumento de carácter objetivo ni legal y en forma irrazonable y desproporcionada.

- Que el acuerdo fijó una tarifa del 10 por mil sin tener en cuenta que tanto la Ley 14 de 1983 como el Decreto 1333 de 1986 disponen que la base gravable del ICA está constituida por el promedio mensual de los ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresado en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo 197 del Decreto 1333.

- Que el acuerdo demandado desconoció los principios de igualdad, proporcionalidad y razonabilidad, al gravar únicamente a las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios con el impuesto complementario de avisos y tableros, con una tarifa del 15%. Agregó que no se entiende porqué el acuerdo excluyó de dicho gravamen a la Fábrica de Licores de Antioquia.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Municipio de Buriticá se opuso a las pretensiones del actor.

Manifestó que la forma en que el Acuerdo 029 de 1998 determinó los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio no vulnera norma alguna. Por el contrario, dijo, el Concejo Municipal estaba facultado para hacerlo en virtud de lo establecido en el artículo 338 de la C.P.

Dijo que la tarifa que se estableció en el artículo 2º del acuerdo se encuentra dentro del rango legal consagrada en el inciso 3º del artículo 196 del Decreto 1333 de 1986.

Precisó que la Empresa Antioqueña de Energía, las Empresas Departamentales de Antioquia y la Fábrica de Licores de Antioquia, realizan actividades en un marco competitivo al del resto de empresas que como ellas prestan actividades de carácter industrial y comercial. Transcribió el inciso 1º, numeral 1º del artículo 24 de la Ley 142 de 1994.

Agregó que con anterioridad a la Ley 142 de 1994, la jurisprudencia había aclarado que no obstante que se trataba de entidades descentralizadas, las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios eran sujetos pasivos del ICA. Transcribió algunos apartes de sentencias proferidas por la Corte Constitucional y por el Consejo de Estado.¹

Adujo que no es cierto que con el acuerdo demandado se pretenda gravar a la demandante con el ICA de manera retroactiva, porque la Administración Municipal, en el oficio del 3 de agosto de 1999 enviado a la actora, le informó que la liquidación y pago del ICA se sustentaba en los Acuerdos Municipales 25 de septiembre de 1984 y 29 de julio de 1998. Dijo que el acuerdo acusado en ninguna parte efectúa el cobro del

¹ Corte Constitucional, sentencias C-220/96 y C-177/96. Consejo de Estado, sentencias del 30 de julio de 1993, exp. 4762 y del 12 de septiembre de 1992 C.P. Pedro Escobar Trujillo

ICA de manera retroactiva y que, por el contrario, el artículo 2º del acuerdo reproduce el inciso 1º del artículo 196 del Decreto Ley 1333 de 1986

Afirmó que en el presente caso, así no lo manifieste la actora en sus pretensiones, al declararse la nulidad del acuerdo, automáticamente se genera un restablecimiento del derecho. De tal forma que la actora debió invocar la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la que se en el presente asunto se encuentra caducada, toda vez que el acuerdo fue publicado el 12 de julio de 1998 y la demanda fue presentada el 12 de septiembre de 2000.

Por último, frente a la tarifa del impuesto complementario de avisos y tableros fijada en el acuerdo acusado, dijo que ésta encuentra su sustento jurídico en las Leyes 97 de 1913 y 84 de 1915, y en el Decreto 1333 de 1986.

LA SENTENCIA APELADA

La Sala Quinta de Decisión del Tribunal Administrativo de Antioquia negó las pretensiones de la demanda.

El Tribunal concluyó que si bien es cierto que el acuerdo demandado determinó como sujeto pasivo del ICA a las empresas prestadoras de servicios públicos, tal señalamiento no es causal de nulidad del acuerdo, porque no creó distinciones entre los sujetos pasivos del gravamen.

Precisó que el objeto social de la parte actora comprende el desarrollo de actividades comerciales y de servicios.

Dijo que la prestación de servicios públicos domiciliarios, para efectos del ICA, se encuentra incluida dentro de la actividad de servicios y puede ser gravada con una tarifa del 2 al 10 por mil.

APELACIÓN

El apoderado judicial de la demandante interpuso recurso de apelación contra la decisión del Tribunal, en el que reiteró los argumentos esgrimidos en la contestación de la demanda.

Agregó que el *a quo* omitió analizar si era viable que el acuerdo incluyera a la Fábrica de Licores de Antioquia como una empresa prestadora de servicios públicos, contribuyente del impuesto de industria y comercio. Dijo que el tribunal no tuvo en cuenta que con el acuerdo expedido por el municipio de Buriticá, se estaría gravando doblemente con el ICA a la Fábrica de Licores de Antioquia.

Concluyó que el acuerdo acusado si creó distinciones entre los sujetos pasivos del ICA, porque señaló una tarifa superior a la establecida en el Acuerdo 25 de 1984 para las entidades que desarrollan actividades de servicios.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

La **demandada** no presentó alegatos de conclusión.

El **Ministerio Público** presentó sus alegatos de conclusión, en los que solicitó la confirmación de la sentencia apelada.

Adicionalmente, manifestó que el artículo 24 de la Ley 142 de 1994 es una norma incompleta que debe ser complementada con el Acuerdo Municipal 25 de 1984, el cual establece los hechos generadores del ICA.

Dijo que la ley no obliga a motivar actos como el que se demanda. En consecuencia, consideró que la ausencia de motivación no afecta la razonabilidad y la proporcionalidad, y mucho menos constituye una causal de anulación por error en los motivos invocados.

Agregó que el acuerdo acusado precisó los elementos fundamentales del tributo, y que por tanto no se vulneraron los principios de certeza, legalidad e igualdad. Para sustentar su afirmación transcribió apartes de la sentencia de la Corte Constitucional C- 569/00.

Adujo que el acuerdo demandado señaló los sujetos pasivos del ICA, y que, por lo tanto, no se violó formalidad o trámite alguno. Además, dijo que la ley no exige una forma específica o estricta para la expedición de este tipo de acuerdos.

Dijo que el acuerdo goza de certeza y precisión respecto de los sujetos pasivos y las actividades gravadas, y que se encuentra sujeto a lo establecido en las leyes 14 de 1983, 97 de 1913, 84 de 1915 y 142 de 1994.

Por último, agregó que las tarifas fijadas en el acuerdo para el Impuesto de Industria, Comercio y Avisos y Tableros no desconoció las señaladas en normas superiores, toda vez que no sobrepasó el límite establecido para las actividades de servicios y comerciales fijadas en la Ley 14 de 1983.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con el recurso de apelación interpuesto por la apoderada de la Empresa de Energía de Antioquia S.A. E.S.P., a la Sala le corresponde definir si es nulo el Acuerdo No. 029 del 12 de julio de 1998, expedido por el Concejo Municipal de Buriticá - Antioquia, *“Por medio del cual se grava con el impuesto de industria y comercio a empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios”*, cuyo texto es el siguiente:

“ACUERDO NRO. 029

Julio 12 de 1.998

POR MEDIO DEL CUAL SE GRAVA CON EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO A EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS.

EL CONCEJO MUNICIPAL DE BURITICA ANTIOQUIA, en uso de sus atribuciones legales y en especial las conferidas por la Ley 14 de 1983 y la Ley 142 de 1994,

ACUERDA:

ARTICULO PRIMERO: *Grávese con el impuesto de Industria y Comercio a la Empresa Antioqueña de Energía (E.A.D.E.), a Empresas Departamentales de Antioquia (EDATEL) y FABRICA DE LICORES DE ANTIOQUIA.*

ARTICULO SEGUNDO. *Se fija el diez por mil (10 x 1.000) como la tarifa a pagar por el impuesto de Industria y Comercio, sobre los ingresos brutos percibidos por estas empresas en el año inmediatamente anterior; según la Ley 142 de 1994.*

ARTICULO TERCERO. Las empresas prestadoras de estos servicios pagarán el 15% por el impuesto de Avisos y Tableros, complementarios del impuesto de Industria y Comercio.

PARAGRAFO: Quien no pague en el plazo establecido, deberá hacerlo con los recargos autorizados por la Ley.

*ARTICULO CUARTO: El presente Acuerdo rige a partir de la fecha de su publicación.
(...)"*

A juicio de la Empresa Antioqueña de Energía S.A. E.S.P., el anterior acuerdo es ilegal, porque a pesar de establecer de manera general el impuesto de industria y comercio para las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios en el municipio de Buriticá, lo que hace es individualizar los sujetos pasivos del mismo, e incluye a empresas que no tienen la naturaleza de prestadoras de servicios públicos domiciliarios. Así mismo, consideró que el acuerdo fijó una tarifa del impuesto superior a la que señala el parágrafo primero del artículo 28 del Acuerdo 25 del 23 de septiembre de 1984.

Precisado lo anterior, la Sala pasa a resolver si el acto acusado se ajusta a derecho.

Facultad impositiva de los concejos municipales

De acuerdo con el artículo 338 de la Constitución Política, en materia tributaria, la potestad para crear o modificar impuestos, o sus elementos, radica exclusivamente en el Congreso de la República, en las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales.

Inicialmente, la Sección, en la sentencia del 15 de octubre de 1999, exp. 9456, C.P. Julio Enrique Correa Restrepo, con ocasión de la declaratoria de nulidad del acuerdo que creaba el impuesto de telefonía móvil celular, concluyó la existencia de un poder tributario en cabeza de las entidades territoriales, que implicaba que el legislador no podía entrar a regular todos los elementos del tributo y que, a lo sumo, podía dar unos lineamientos para la uniformidad del mismo.

En esa oportunidad dijo que "(...) creado el tributo o autorizada su implantación por parte de la ley, en el evento de que ésta no se haya ocupado de definir todos los presupuestos objetivos del gravamen y por ende del señalamiento de los elementos esenciales de identificación y cuantificación, corresponde directamente a las respectivas corporaciones de elección popular, efectuar las previsiones sobre el particular.

Sin embargo, esta facultad no significa que una entidad territorial contemple como hecho generador del tributo uno diferente al que la ley de autorizaciones haya definido, pues violaría el principio de legalidad a que se ha hecho referencia. Teniendo en cuenta que la obligación tributaria tiene como finalidad el pago de una suma de dinero, ésta debe ser fijada en referencia a una dimensión ínsita en el hecho imponible, que se derive de él, o que se relacione con éste."

En cuanto al denominado principio de "predeterminación", considerado como una de las expresiones del principio de legalidad, agregó que "el señalamiento de los elementos objetivos de la obligación tributaria debe hacerse exclusivamente por parte de los organismos de representación popular, en la forma consagrada en el artículo 338 de la Constitución, que asignó de manera excluyente y directa a la ley, la ordenanza o el acuerdo la definición y regulación de los elementos estructurales de la obligación impositiva, al conferirles la función indelegable de señalar directamente en sus actos:

los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas de los impuestos.”

Posteriormente, la doctrina judicial se orientó a pregonar la existencia de un principio de reserva de ley, en el que el legislador crea y delimita todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, sin que existiera cabida para el ejercicio de poder tributario alguno por parte de las entidades territoriales.²

En la sentencia del 16 de marzo de 2001, expediente 10669, CP. Germán Ayala Mantilla, con ocasión de la acción de nulidad en contra de la Ordenanza No. 44 de 1998, artículo 2º, mediante la cual se ordena el uso de la Estampilla Universidad Tecnológica de Pereira, la Sección, en concreto, precisó:

“Como lo dispone la Constitución Política, las asambleas departamentales son corporaciones que cumplen funciones administrativas, de suerte que en ningún caso pueden ejercer la función legislativa de establecer los elementos esenciales de la obligación tributaria, sin que medien parámetros legales previamente establecidos, conforme a los principios que orientan el derecho tributario. Cosa distinta sería, que con sujeción a la ley que fijara los parámetros sobre los cuales la entidad territorial pudiera determinar los elementos de la obligación tributaria, pero sin la mínima orientación del legislador al respecto, ello no es posible, porque tal proceder equivaldría a delegar la competencia legislativa del Congreso en una corporación que cumple funciones administrativas. Así, resulta obligatorio concluir, que la facultad para establecer tributos en cabeza de los órganos legislativos territoriales debe ejercerse con previa expedición de una ley de autorizaciones y dentro del marco de la correspondiente norma legal, de suerte que bajo estos parámetros se analizará la legalidad del acto acusado.”

Luego, en la sentencia del 4 de septiembre de 2008, expediente 16850, CP. Ligia López Díaz, al pronunciarse sobre la pretensión de nulidad de los actos administrativos municipales en donde se determinaban los elementos de la obligación tributaria denominada “impuesto de alumbrado público”, la Sección Cuarta ratificó la posición asumida en la sentencia del 16 de marzo de 2001, exp. 10669. Al respecto señaló:

“El Concejo Municipal de Calima El Darién estableció en el Acuerdo 032 de diciembre 29 de 2004, los elementos del “Impuesto de alumbrado público”. Fijó los hechos generadores, estableciendo las más variadas situaciones y actuaciones según se trate del estrato o del sector gravado, con lo cual crea además una enorme desigualdad y grava la propiedad, las actividades, el consumo de energía, el uso de los predios, estableciendo una serie de gravámenes muy diferentes al que podría ser el alumbrado público, todos bajo esta denominación, sin que exista alguna norma superior que le dé los parámetros para determinar estos elementos propios de la ley que crea el gravamen, por lo cual, ante la ausencia de determinación legal de los elementos propios de la ley que crea el gravamen, el Concejo carece de competencia derivada para desarrollarlo. El gravamen creado no puede identificarse con el previsto en el literal d) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913, salvo por el hecho que utilizan la misma denominación, pero éste no es un factor que permita establecer sus elementos. Teniendo en cuenta lo precedente, se debe revocar la sentencia apelada y en su lugar declarar la nulidad del Acuerdo 032 de diciembre 29 de 2004.

² Pueden consultarse entre otras las sentencias del 11 de marzo de 2004, exp. 13576, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié; del 11 de junio de 2004, exp. 01127, CP. Ligia López Díaz; del 24 de noviembre de 2000, exp. 10889, CP. Daniel Manrique Guzmán; del 17 de julio de 2008, exp. 16170, CP. Ligia López Díaz.

A partir de la sentencia del 9 de julio de 2009, proferida por esta Sección, al hacer alusión al precedente jurisprudencial de la Corte Constitucional³, decidió retomar los planteamientos generales sobre la potestad impositiva de las entidades territoriales expuestos en la sentencia de 15 de octubre de 1999, Exp. 9456, C.P. Julio E. Correa Restrepo.

La sentencia del 9 de julio precisó, además, que la doctrina judicial planteada en el año 1994 por el mismo Consejo de Estado, es concordante, incluso, con la sentencia C-035 de 2009⁴ que indicó que "(...)la jurisprudencia ha admitido que los elementos de la obligación tributaria sean determinados por las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, pero dentro de unos parámetros mínimos que deben ser señalados por el legislador: (i) la autorización del gravamen y (ii) la delimitación del hecho gravado".⁵

El impuesto de industria y comercio en la prestación de servicios públicos domiciliarios

El impuesto de industria y comercio es un impuesto del orden municipal que grava el ejercicio o la realización de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios.⁶

Las actividades objeto de este gravamen deben ser realizadas de manera directa o indirecta por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado y con o sin establecimiento de comercio.

Para efectos de establecer qué se entiende por actividad de servicios, el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 dispone:

"Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad, mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas⁷ 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 y peluquerías; portería, servicios funerarios;

³ Sentencias C-084/95, C-222/95, C- 506/95, C-413/96, C-219 de 1997, C-221/97, C-346/97, C-232/98, C-987/99, C-433/00, C-1097/01, C-227/02, C-538/02, C-992/2004, C-944/03, C-121/2006, C-035/09.

⁴ Corte Constitucional.

⁵ Pueden consultarse entre otras las sentencias del 6 de agosto de 2009, exp. 16315, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 11 de marzo de 2010, exp. 16667, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 18 de marzo de 2010, exp. 17438, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁶ Artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002, concordante con lo establecido en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, el artículo 1º del Acuerdo 21 de 1983 y el numeral 4º del artículo 154 del Decreto 1421 de 1993.

⁷ En relación con la expresión "o análogas" contenida en el artículo 36, la Corte Constitucional en sentencia C-220 de 1996 declaró su exequibilidad y precisó que la enunciación de esa disposición no era taxativa, sino enunciativa y que "la calificación de las actividades "análogas" a las enumeradas en la disposición materia de demanda, que también pueden catalogarse de servicios y, por tanto, obligadas a pagar dicho gravamen, corresponde hacerla a los Concejos Municipales, como ente facultado constitucionalmente para crear impuestos de acuerdo con lo establecido por la ley. (arts. 1, 287-3, 313-4 y 338 C.N.)".

talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas, automoviliarias y afines; lavado, limpieza y teñido; salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contenga audio y video; negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho".

Por su parte, el artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, al referirse al régimen tributario al que se encuentran sometidas las entidades prestadoras de servicios públicos, dispone:

“ARTÍCULO 24. RÉGIMEN TRIBUTARIO. Todas las entidades prestadoras de servicios públicos están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, pero se observarán estas reglas especiales:

24.1. Los departamentos y los municipios podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales”

Luego, el artículo 51 de la Ley 388 de 1997 dispone lo siguiente:

“ARTICULO 51. Para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado.

En los casos que a continuación se indica, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

1. La generación de energía eléctrica continuará gravada de acuerdo con lo previsto en el artículo 7o. de la Ley 56 de 1981.

2. En las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación y, en la de transporte de gas combustible, en puerta de ciudad. En ambos casos, sobre los ingresos promedios obtenidos en dicho municipio.

3. En la compraventa de energía eléctrica realizada por empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales, el impuesto se causa en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor, sobre el valor promedio mensual facturado.

PARAGRAFO 1o. En ningún caso los ingresos obtenidos por la prestación de los servicios públicos aquí mencionados, se gravarán más de una vez por la misma actividad.

PARAGRAFO 2o. Cuando el impuesto de industria y comercio causado por la prestación de los servicios públicos domiciliarios a que se refiere este artículo, se determine anualmente, se tomará el total de los ingresos mensuales promedio obtenidos en el año correspondiente. Para la determinación del impuesto por períodos inferiores a un año, se tomará el valor mensual promedio del respectivo período."

Conforme con las normas transcritas, las empresas de servicios públicos domiciliarios son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, y se benefician de tal impuesto los respectivos municipios en donde se preste el servicio al usuario final. Así mismo, los municipios podrán liquidar el impuesto sobre el valor promedio mensual facturado por las empresas de servicios públicos domiciliarios.

Se tiene entonces que los artículos 24-1 de la Ley 142 de 1994 y 51 de la Ley 388 de 1997, regulan la base gravable, los sujetos y la causación del impuesto de industria y comercio para las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios. En esa medida, esas normas se aplican de preferencia sobre la Ley 14 de 1983.

En cuanto a la tarifa del impuesto para este tipo de servicios, si bien las anteriores normas no la regulan, el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 autoriza a los Concejos Municipales para fijarla dentro de los siguientes límites:

- Del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) mensual para actividades industriales, y
- Del dos al diez por mil (2-10 x 1.000) mensual para actividades comerciales y de servicios.

Teniendo en cuenta lo expuesto, se procede a analizar el acuerdo acusado cuya nulidad fue denegada por el a quo.

EL ACUERDO 029 DEL 12 DE JULIO DE 1998

El Acuerdo 029 del 12 de julio de 1998, expedido por el Concejo Municipal de Buriticá Antioquia, gravó con el impuesto de industria y comercio a las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios en el municipio y, en particular, a la Empresa Antioqueña de Energía, a las Empresas Departamentales de Antioquia y a la Fábrica de Licores de Antioquia. Adicionalmente, fijó una tarifa del 10 por mil calculada sobre los ingresos brutos percibidos por estas empresas en el año inmediatamente anterior, y una tarifa del impuesto complementario de avisos y tableros del 15%.

Tal como se precisó anteriormente, la prestación de servicios públicos domiciliarios se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio, pero bajo las reglas del artículo 51 de la Ley 388 de 1997, que regula la base gravable, los sujetos y la causación. Por tanto, las entidades territoriales no gozan de autonomía para modificar lo establecido por el legislador en este aspecto.

En el *sub lite*, si bien el Concejo Municipal de Buriticá tiene la facultad constitucional para expedir acuerdos que señalen los elementos de los impuestos territoriales que la ley autorice crear, no puede desconocer que, para el caso de las Empresas Prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios, los artículos 24 de la Ley 142 de 1994 y 51 de la Ley 388 de 1997 señalan los sujetos, la base gravable y el período de causación del gravamen.

a) Sujetos del Impuesto de industria y comercio

De acuerdo con el epígrafe del acuerdo acusado, el Concejo Municipal de Buriticá gravó con el impuesto de industria y comercio a las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios en la jurisdicción del municipio. Sin embargo, en el artículo 1º señaló que solamente serían contribuyentes del impuesto la Empresa Antioqueña de Energía, las Empresas Departamentales de Antioquia y la Fábrica de Licores de Antioquia.

A juicio de la Sala, la discriminación de sujetos pasivos que hace el artículo 1º ibídem, no se ajusta a las previsiones del artículo 24 de la Ley 142 de 1994 y 51 de la Ley 388 de 1997, porque como se dijo anteriormente, todas las empresas prestadoras de servicios públicos del orden nacional o territorial, son contribuyentes del impuesto de industria y comercio en la jurisdicción en que presten los servicios. Por tanto, el artículo acusado no podía señalar únicamente como sujetos pasivos del gravamen a dos empresas prestadoras de servicios públicos y a otra, la Fábrica de Licores de Antioquia, cuya naturaleza en nada se asimila a la de una Empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios.

En consecuencia, la Sala declarará la nulidad de la expresión “(...) y *FABRICA DE LICORES DE ANTIOQUIA*” contenida en el artículo primero del acuerdo demandado. En lo demás se deja incólume el artículo, en el entendido de que no sólo estarán sujetas al impuesto de industria y comercio las empresas que allí se señalan, sino también las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios que presten esos servicios en la jurisdicción del municipio de Buriticá – Antioquia.⁸

b) Tarifa

El artículo segundo del Acuerdo 029/98 fijó una tarifa para el impuesto de industria y comercio del 10 por mil, calculada sobre los ingresos brutos percibidos por las empresas enunciadas en el artículo primero en el año inmediatamente anterior.

En relación con la tarifa, para la Sala es evidente que el Concejo Municipal de Buriticá, al fijarla en un diez por mil, no excedió el límite señalado en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 para el caso de actividades de servicios, que como se dijo anteriormente oscilaba entre el 2 y el 10 por mil.

c) Base Gravable

Sin embargo, la misma suerte no corre la base gravable fijada, toda vez que ésta no se ajusta al artículo 51 de la Ley 388 de 1997, que señala que se debe calcular sobre el valor promedio mensual facturado y no sobre el total de los ingresos brutos de las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios.

Por tanto, la Sala declarará la nulidad de la expresión “(...) *sobre los ingresos brutos percibidos por estas empresas en el año inmediatamente anterior; (...)*”, contenida en el artículo segundo del acuerdo demandado, porque el Concejo Municipal de Buriticá excedió su facultad impositiva al señalar una base gravable diferente a la que el legislador previó en el artículo 51 de la Ley 388 de 1997.

d) Impuesto de avisos y tableros

El artículo 37 de la Ley 14 de 1983 dispone que el impuesto de avisos y tableros se liquidará y cobrará a todas las actividades comerciales, industriales y de servicios, como complemento del impuesto de industria y comercio, con una tarifa del quince por ciento (15%) sobre el valor de éste, fijada por los Concejos Municipales.

En el sub lite, el artículo tercero del acuerdo demandado dispuso que las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios en la jurisdicción del municipio de Buriticá, pagarían el impuesto complementario de avisos y tableros en una tarifa del 15%.

Para la Sala es claro que el artículo 3º del Acuerdo 029 de 1998 se ajustó a lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley 14 de 1983, ya que gravó el impuesto de avisos y tableros con una tarifa que no excedía la prevista por el legislador. En consecuencia, no se

⁸ “La doctrina ha precisado que el hecho generador está compuesto necesariamente por un elemento objetivo y un elemento subjetivo. El elemento objetivo corresponde al hecho en sí mismo considerado y el elemento subjetivo a la conexidad de ese hecho con un sujeto en la medida que lo ejecuta o realiza. Dentro del elemento objetivo también se ha considerado que es posible diferenciar un aspecto material o cualitativo que hace alusión al propio hecho que el legislador previó como generador del impuesto; un aspecto espacial que tiene que ver con la jurisdicción territorial en donde se realiza el hecho, el aspecto temporal que tiene que ver con el momento en que nace la obligación, más conocido como causación y, el aspecto cuantitativo que permite medir “la magnitud cuantitativa del hecho generador” (Sentencia del 11 de marzo de 2010, exp. 16667, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

declarará la nulidad, pero en el entendido de que dicha tarifa deberá ser pagada por las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios que presten los servicios en la jurisdicción del municipio de Buriticá – Antioquia.

Por las razones anteriores, la Sala revocará el numeral segundo de la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los artículos primero y segundo y que se ajusta a derecho el artículo 3º del Acuerdo 029 del 12 de julio de 1998, expedido por el Concejo Municipal de Buriticá, “Por medio del cual se grava con el impuesto de industria y comercio a empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios”.

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

1. REVÓQUESE el numeral segundo de la sentencia apelada. En su lugar se dispone:

2. DECLÁRASE la nulidad de la expresión “(...) y FABRICA DE LICORES DE ANTIOQUIA” contenida en el artículo primero del Acuerdo 029 del 12 de julio de 1998, expedido por el Concejo Municipal de Buriticá. En lo demás se deja incólume el artículo, pero en el entendido de que no sólo estarán sujetas al impuesto de industria y comercio las empresas que allí se señalan, sino todas las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios que presten esos servicios en la jurisdicción del municipio de Buriticá – Antioquia.

DECLÁRASE la nulidad de la expresión “(...) sobre los ingresos brutos percibidos por estas empresas en el año inmediatamente anterior; (...)”, contenida en el artículo segundo del acuerdo Acuerdo 029 del 12 de julio de 1998, expedido por el Concejo Municipal de Buriticá.

DENIÉGASE la nulidad del artículo tercero del Acuerdo 029 del 12 de julio de 1998, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

2. CONFÍRMASE en lo demás la sentencia apelada.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO