

FACULTAD IMPOSITIVA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES – Alcance / REITERACIÓN DE JURISPRUDENCIA

De acuerdo con los artículos 287, 300-4 y 313-4 de la Constitución Política, las entidades territoriales gozan de autonomía para gestionar sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley y, en virtud de esa autonomía, tanto las asambleas departamentales como los concejos municipales pueden decretar tributos y gastos locales. Esta Sección, en sentencia del 9 de julio del 2009, consideró que bajo la vigencia de la Constitución de 1886, la facultad impositiva de los municipios era derivada, en cuanto se supeditaba a las leyes expedidas por el Congreso, pero que tal directriz sufrió una variante en el año 1991, cuando el constituyente dispuso que la ley, las ordenanzas y los acuerdos podían determinar los «*elementos del tributo*», en concordancia con los principios de descentralización y autonomía de las entidades territoriales, consagrados en los artículos 1°, 287-3, 300-4 y 313-4 de la Constitución Política, que confirieron a las asambleas departamentales y a los concejos municipales la potestad de establecer los diferentes aspectos de la obligación tributaria. En dicha decisión se concluyó que la facultad para determinar los presupuestos objetivos de los gravámenes no es exclusiva del Congreso, pues ello haría nugatoria la autorización que la Constitución confirió expresamente a los departamentos y municipios sobre tales aspectos, a través del artículo 338 C.P. La Sala también precisó que la competencia municipal en materia impositiva no es ilimitada ni puede excederse al punto de establecer tributos *ex novo*, pues la facultad creadora está atribuida al Congreso de la República (art.150-12 C.P.), motivo por el cual, sólo a partir del establecimiento legal del impuesto, los entes territoriales pueden fijar los elementos de la obligación tributaria cuando la ley creadora no los ha fijado directamente. De acuerdo con lo anterior, el Congreso de la República es el órgano soberano en materia impositiva, quien a través de una ley crea los tributos nacionales y territoriales, para lo cual, bien puede agotar todos los elementos de la obligación tributaria o introducir el tributo designando el hecho gravado y sujetos pasivos y establecer los parámetros a partir de los cuales las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales pueden establecer los demás elementos del tributo en sus jurisdicciones, siempre con arreglo a la Constitución y a la ley correspondiente.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA – ARTÍCULO 1 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA – ARTÍCULO 150 NUMERAL 12 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA – ARTÍCULO 287 NUMERAL 3 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA – ARTÍCULO 313 NUMERAL 4 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA – ARTÍCULO 338

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la facultad impositiva de las entidades territoriales se cita la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 9 de julio de 2009, Exp. (16544), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Naturaleza y objeto imponible / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Periodo de causación y base gravable / LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE INDUSTRIA Y COMERCIO EN EL MUNICIPIO DE SABANETA – Objeto / PROHIBICIÓN DE TOMAR COMO ANTICIPO O DE IMPUTAR EN SIGUIENTES DECLARACIONES DE INDUSTRIA Y COMERCIO EL PAGO ESTIMADO DEL IMPUESTO LIQUIDADO PROVISIONALMENTE – Ilegalidad. En realidad constituye un pago definitivo a favor de la administración, por concepto de un impuesto que aún no ha causado y que se liquida sobre una base no prevista en la ley

El impuesto de industria y comercio es un tributo de carácter municipal, que grava el ejercicio de las actividades industriales, comerciales y de servicios, regulado por la Ley 14 de 1983 que, en el artículo 33, incorporado en el artículo 196 del Decreto Ley 1333 de 1986, dispuso: **Artículo 196.-** *El impuesto de industria y comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior (...)* De conformidad con lo previsto en la ley, la periodicidad del impuesto de industria y comercio es anual. Este periodo de causación se relaciona con la base gravable, elemento esencial del tributo, en cuanto dispone que se liquidará sobre los ingresos brutos obtenidos en el año inmediatamente anterior. En esas condiciones, las entidades territoriales, al adoptar el impuesto de industria y comercio en su jurisdicción, deben ajustarse a la normativa superior. (...) Tanto la Ley 14 de 1983 como el Acuerdo 040 de 1998, determinan la base gravable del impuesto de Industria y Comercio, para lo cual establecen que se liquidará «con base en el promedio mensual de ingresos brutos obtenidos durante el año inmediatamente anterior (...)». Ahora bien, la liquidación provisional del impuesto de industria y comercio está prevista en el Acuerdo 040 de 1998, como una facultad del municipio para establecer el tributo a cargo de quienes se matriculan como contribuyentes en el municipio de Sabaneta, por el inicio del ejercicio de actividades gravables que se realizan dentro de la jurisdicción del ente municipal, normativa que no es objeto de demanda en el presente proceso. La Sala advierte, de acuerdo con lo explicado por el municipio en la contestación de la demanda, que dado que los contribuyentes que inician actividades en determinado año gravable, no han obtenido ingresos brutos en el año inmediatamente anterior para efectos de liquidar el impuesto, con base en los artículos 431 y 433 del Acuerdo 040 de 1998, antes transcritos, a juicio del ente demandado, debe liquidarse el impuesto correspondiente al primer año gravable en la mencionada liquidación provisional. De acuerdo con lo explicado por el ente demandado, la Administración municipal tiene la facultad de liquidar provisionalmente el impuesto con los ingresos estimados por los contribuyentes, aspecto que no fue discutido por la actora, liquidación provisional que recae sobre ingresos estimados que se causan durante el mismo año gravable y que, en los términos del parágrafo demandado, que es lo que atañe a este proceso, no puede ser tomado como anticipo ni imputación en las siguientes declaraciones. Pues bien, la Sala advierte que el pago realizado por los contribuyentes, como consecuencia de la liquidación provisional del tributo practicada por la Administración, corresponde a un gravamen que, además de no recaer sobre «*ingresos obtenidos*», como lo exige el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, sino sobre ingresos que no han sido recibidos por el contribuyente, dichos ingresos, cuando sean realmente obtenidos en el primer año de actividades del contribuyente, conformarán la base gravable del impuesto que deberá ser pagado en la vigencia fiscal siguiente, toda vez que, el tributo se liquida con base en el promedio de los ingresos brutos del año inmediatamente anterior, esto es, frente a los realmente obtenidos en el primer año de actividades del contribuyente. En esas condiciones, el parágrafo único del artículo 433 del Acuerdo 040 de 1998 objeto de demanda, viola las normas superiores en que debió fundarse el ente municipal, toda vez que la prohibición contenida en la norma acusada se traduce en que el pago recibido por la demandada, en principio, a título de un impuesto liquidado provisionalmente, constituye en realidad un pago definitivo a favor de la Administración, por concepto de un impuesto que para ese momento no ha sido causado y que se liquida sobre una base no prevista en la normativa superior. Como se indicó, es en la siguiente vigencia fiscal cuando el contribuyente liquidará el impuesto de industria y comercio correspondiente al primer año en que ejerció su actividad y con base en los ingresos reales recibidos. Así pues, el pago realizado en virtud de la liquidación provisional, al margen de la legalidad o no de esta liquidación, constituye parte del pago que deberá ser liquidado en la primera vigencia fiscal, toda vez que en esta

se incluirán los ingresos brutos realmente recibidos por el ejercicio de su actividad, pero respecto de los cuales, de acuerdo con la normativa municipal, ya pagó un impuesto 'estimado'. Para la Sala, no son de recibo los argumentos expuestos por el ente municipal en el escrito de contestación de la demanda, en relación con la posibilidad que tendrían los contribuyentes de que el ente municipal realice una compensación del saldo a favor o ajuste la tarifa, pues tal posibilidad además de no ser expresa, queda suprimida con la disposición legal acusada en tanto impide que el pago realizado por la liquidación provisional se lleve a posteriores declaraciones. En consecuencia, la norma demandada excedió los límites previstos en la normativa constitucional y legal invocada como violada, razón por la cual, confirmará la decisión del Tribunal Administrativo de Antioquia que anuló la norma objeto de demanda.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 – ARTÍCULO 33 / DECRETO LEY 1333 DE 1986 – ARTÍCULO 196

NORMA DEMANDADA: ACUERDO 040 DE 1998 (23 de diciembre) MUNICIPIO DE SABANETA – ARTÍCULO 433 PARÁGRAFO ÚNICO MODIFICADO POR EL ARTÍCULO 1 DEL ACUERDO 019 DE 2008 (20 de junio) MUNICIPIO DE SABANETA (Anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., trece (13) de julio de dos mil diecisiete (2017)

Radicación número: 05001-23-31-000-2009-00194-01 (20302)

Actor: ANA CAROLINA VELÁSQUEZ ZAPATA

Demandado: MUNICIPIO DE SABANETA – ANTIOQUIA

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 31 de mayo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que dispuso¹:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad del *Parágrafo Único del artículo 424 del Acuerdo N° 040 de 1998, modificado por el artículo primero del Acuerdo Municipal N° 019 de 2008 del Municipio de Sabaneta.*

¹ Fls. 208 a 213

SEGUNDO: *En firme la presente providencia archívese el expediente.*

(...)"

NORMA ACUSADA

La Sala precisa que la demandante solicitó la nulidad del párrafo único del artículo 424 del Acuerdo 040 de 1999 expedido por el Concejo Municipal de Sabaneta – Antioquia, no obstante, para la fecha de interposición de la demanda², el citado Acuerdo había sido modificado y adicionado por el Acuerdo 019 de 2008 del Concejo Municipal de Sabaneta – Antioquia. Por lo tanto, la norma objeto de demanda y cuyo texto fue objeto de adición precisamente por el Acuerdo 019 de 2008, corresponde al artículo 433 del Acuerdo 040 de 1999.

El texto de la norma demandada es el que se subraya, así:

**“ACUERDO MUNICIPAL N° 040
(23 de diciembre de 1998)**

**"POR EL CUAL SE EXPIDE EL CÓDIGO DE BIENES, RENTAS E INGRESOS,
PROCEDIMIENTOS Y RÉGIMEN SANCIONATORIO PARA EL MUNICIPIO DE
SABANETA"**

EL HONORABLE CONCEJO MUNICIPAL DE SABANETA, en uso de sus atribuciones Constitucionales y Legales y en especial las conferidas por el numeral 1º del Artículo 313 de la Constitución Nacional; el artículo 2º del Decreto 1333 de 1986; párrafo 2º del artículo 32 de la Ley 136 de 1994 y; las demás normas concordantes aplicables,

ACUERDA

Adoptase como Código de Bienes, Rentas e Ingresos, Procedimientos y Régimen Sancionatorio para el Municipio de Sabaneta, el siguiente:

(...)

ARTÍCULO 433. VIGENCIA DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL. *(Modificado por el Artículo Primero del Acuerdo Municipal 019 del 20 de junio de 2008).*

² 21 de enero de 2009 (Fl. 1)

Los valores liquidados provisionalmente, correspondientes al impuesto mensual a cargo, permanecerán vigentes para el contribuyente hasta tanto no sean modificados por la División de Impuestos o con la presentación de la respectiva declaración.

PARÁGRAFO ÚNICO: Los valores liquidados y pagados provisionalmente en el primer año gravable por aquellos contribuyentes que se inscribieron con el objeto de matricularse como sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, no se tomarán como anticipo sobre los impuestos generados para vigencias futuras en el ejercicio de sus actividades gravables, además no se tomarán como valores imputables posteriores a las declaraciones anuales y autoliquidaciones privadas.

DEMANDA

Ana Carolina Velásquez Zapata, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, solicitó que se declare «Que es nulo el acto administrativo contenido en el parágrafo único del artículo 424³ del Acuerdo Municipal 040 de 1998 (Estatuto Tributario Municipal) modificado por el artículo 1º del Acuerdo 019 de 2008 del Municipio de Sabaneta»⁴.

La actora invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 150 numeral 12, 313 y 338 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983.
- Artículo 196 del Decreto 1333 de 1986.
- Artículo 7 del Decreto 3070 de 1983.

Como concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Principio de legalidad y potestad tributaria de las entidades territoriales.

Consideró que una interpretación integral de los artículos 313 y 338 de la Constitución Política permite concluir que el constituyente concibió la facultad impositiva de los concejos municipales y distritales, como una competencia

³ Con la precisión hecha anteriormente, debe entenderse que la demanda corresponde al parágrafo único el artículo 433 del Acuerdo 040 de 1998.

⁴ Fl. 1

sometida a la Constitución y a las leyes, es decir, que no se trata de una facultad autónoma. Al respecto transcribió apartes de las sentencias C-517 de 1992 y C-355 de 1996 de la Corte Constitucional.

Afirmó que, según el artículo 338 de la Constitución Política, la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar de forma directa y clara todos los elementos esenciales del tributo, es decir, se trata de la consagración del principio de legalidad, en virtud del cual, cualquier gravamen debe contener de forma inequívoca, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa.

Con base en las sentencias del 4 de diciembre de 1998 y 6 de marzo de 2003 del Consejo de Estado, señaló que el establecimiento de los tributos debe efectuarse bajo las condiciones que determine la ley tributaria, a la que corresponde ocuparse de los aspectos sustanciales de la obligación que mediante ella se crea.

Manifestó que, en materia tributaria, existe una reserva especial prevista en los artículos 150-12 y 338 de la Constitución Política, la primera disposición consagra que corresponde al Congreso, mediante una ley, establecer las contribuciones fiscales y, excepcionalmente, las contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley, con lo cual excluyó la posibilidad de legislación delegada. Por su parte, el artículo 338 C.P. prevé que corresponde a la ley, las ordenanzas y los acuerdos determinar los elementos esenciales del tributo, en todo caso, con sujeción a la ley.

Aseguró que los Concejos Municipales no tienen poder para crear tributos que antes no existían en el ordenamiento jurídico, entonces, su competencia se limita a adoptar para la entidad territorial los tributos ya creados y, en algunos casos, a establecer los elementos de la obligación tributaria.

Impuesto de industria y comercio. Hizo referencia a los artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983, que crearon y regularon el Impuesto de Industria y Comercio y a los artículos 196 del Decreto 1333 de 1986 y 7 del Decreto 3070 de 1983, para concluir que de estas normas se infiere la existencia de tres elementos del impuesto, el hecho generador, la base gravable y la causación anual.

Parágrafo único del artículo 433 del Acuerdo 040 de 1998 – introducido por el Acuerdo 019 de 2008. Indicó que, en ejercicio de la facultad derivada de la regulación de los tributos que le asiste a los Concejos Municipales, el ente

demandado estableció en el Acuerdo 040 de 1998, la Liquidación Provisional del Impuesto de Industria y Comercio.

Explicó que dicha Liquidación Provisional implica que quienes ejerzan actividades gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio, al momento de registrarse en la base de datos del Municipio como contribuyentes, deben pagar a favor de éste, la suma resultante de aplicarle al promedio mensual de ingresos estimados por el contribuyente, la tarifa correspondiente para la actividad por el término que durante el año calendario la ejerza.

Consideró que este cobro parece corresponder a un anticipo del impuesto de industria y comercio, que debería ser tenido en cuenta como saldo a favor del contribuyente al momento en que presente su declaración anual del impuesto y debería imputarse como anticipo del mismo, sin embargo, el texto del párrafo demandado expresa lo contrario, porque impone a los contribuyentes del impuesto de industria y comercio, la carga de realizar el pago de un tributo adicional a dicho impuesto, es decir, convirtió un anticipo, en un impuesto adicional.

Concluyó que ninguna ley creó o autorizó un impuesto que se cause al momento en que el contribuyente se registre en la base de datos de la Secretaría de Hacienda del Municipio. Agregó que la Ley 14 de 1983 no reguló un tema tan absurdo como el consagrado en la norma acusada.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

Por auto del 11 de abril de 2009, el Tribunal Administrativo de Antioquia, negó la suspensión provisional solicitada en la demanda, decisión que no fue apelada por la parte actora⁵.

OPOSICIÓN

El Municipio de Sabaneta – Antioquia mediante apoderado, se opuso a las pretensiones de la demanda y propuso como excepciones las siguientes: i) la armonía de la norma acusada con los preceptos constitucionales y legales que rigen la materia y ii) la expedición de la norma acusada por el organismo competente.

⁵ Fls. 17 a 21

Señaló que hay una errada interpretación de la norma, porque una vez se registra el sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, en la resolución de matrícula, el municipio procede a realizar la Liquidación Provisional correspondiente al primer año, calculada con base en los ingresos brutos estimados por el mismo contribuyente.

Aseguró que lo dispuesto en la norma resulta lógico, pues por tratarse del inicio de actividades comerciales del contribuyente en el municipio, no existe para el primer año gravable la información sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año anterior, criterio que la ley determina como fundamento para liquidar el impuesto, según el artículo 196 del Decreto 1333 de 1986.

Afirmó que *«durante los primeros cuatro meses de la vigencia fiscal siguiente, esto es, el segundo año gravable, el contribuyente debe presentar a la división de impuestos del municipio de Sabaneta la liquidación privada del Impuesto de Industria y Comercio sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, es decir, sobre los ingresos reales por él declarados, tal como lo dispone el artículo 196 del Decreto 1333 de 1986»*, y agregó que *«[s]i de la liquidación privada presentada por el contribuyente, se desprende que los ingresos brutos reales declarados son menores a los estimados por él mismo para la liquidación provisional del primer año gravable, el municipio de Sabaneta procede a realizar la compensación del saldo a favor correspondiente a los meses transcurridos de la vigencia fiscal en curso, y al ajuste de la tarifa de los meses futuros de tal año gravable, en otras palabras, se compensa parte de la tarifa de los meses restantes del segundo año gravable, con el exceso pagado en los primeros meses de dicho año. (Artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario Nacional)»*.

Concluyó que no se trata de la creación de un nuevo tributo, sino la reglamentación de los elementos constitutivos de uno ya existente creado por la ley, en ejercicio de las facultades legales y constitucionales conferidas a los concejos municipales, la norma acusada reglamentó la forma de establecer la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio para el primer año gravable.

SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 31 de mayo de 2012, el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala de Descongestión, anuló la norma demandada, por las siguientes razones⁶:

Precisó que la Constitución de 1991 consagró la autonomía de las entidades territoriales en materia tributaria, para lo cual las dotó de una serie de facultades en materia impositiva de tributos, de conformidad con lo establecido en los artículos 294, 313 numeral 4º, 338 y 362 de la norma superior.

Consideró que la citada autonomía no es absoluta, tal como lo ha afirmado la Corte Constitucional, que en diferentes pronunciamientos ha indicado que, en virtud del principio constitucional de unidad nacional consagrado en el preámbulo de la Carta, esta autonomía debe entenderse limitada.

Hizo referencia los artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983 y 93, 203 y 310 del Decreto 1333 de 1986 y afirmó que, de conformidad con la jurisprudencia de la Corte Constitucional, las facultades de los municipios en materia impositiva no pueden exceder los límites que en la misma materia haya establecido la ley.

Concluyó que la Ley 14 de 1983 y el Decreto 1333 de 1986 establecen de manera expresa que el impuesto de industria y comercio debe liquidarse con base en los ingresos brutos obtenidos en el año inmediatamente anterior, por lo tanto, la regulación del párrafo único del artículo 424 del Acuerdo 040 de 1998, modificado por el artículo primero del Acuerdo 019 de 2008, vulnera los preceptos legales citados, por cuanto establece el pago de un impuesto de industria y comercio sobre la base de unos ingresos presuntos, sin que constituya abono o anticipo para posteriores vigencias fiscales.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, el municipio demandado interpuso recurso de apelación.

Expuso que el Tribunal desconoció las facultades legales y constitucionales conferidas a los concejos municipales en materia tributaria.

⁶ Fls. 208 a 213

Aseguró que el artículo 93 del Decreto 1333 de 1986 (Código de Régimen Municipal) atribuye a los concejos municipales la facultad de «*imponer contribuciones para el servicio municipal, dentro de los límites señalados por la Ley y las ordenanzas, y reglamentar su recaudo e inversión*».

Afirmó que el artículo 203 del mismo Decreto 1333 de 1986, faculta a los concejos para expedir los acuerdos que garanticen el efectivo control y recaudo del impuesto de industria y comercio, con el fin de garantizar la correcta liquidación y recaudo del tributo. Indicó que el artículo 310 *ibídem* faculta al concejo para dictar reglas especiales sobre la manera de comprobar ingresos y egresos de los fondos municipales.

Alegó que la norma acusada no crea un tributo, reglamenta los elementos constitutivos de un impuesto creado por la ley y establece un mecanismo de recaudo.

Concluyó que el artículo 338 de la Constitución concede la facultad a los concejos municipales para fijar los elementos del tributo y lo que hace la norma acusada es reglamentar esos elementos para una situación especial que constituye el primer año gravable, para el que no se cuenta con información real sino presunta del comerciante.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** manifestó que el párrafo del artículo 424 del Acuerdo 040 de 1989, modificado por el Acuerdo 019 de 2008, ambos expedidos por el Concejo municipal de Sabaneta, es violatorio de los preceptos constitucionales y legales, al realizar un cobro de un impuesto de industria y comercio sin existir información sobre el promedio mensual e ingresos brutos del año anterior.

Adujo que la base gravable del impuesto es clara y no presenta mayores dificultades, por cuanto ha sido definida por la Ley 14 de 1983. Agregó que las Altas Cortes han manifestado que la autonomía de los municipios no es ilimitada o absoluta (C-495 de 1998 y C-077 de 2012).

La parte **demandada** guardó silencio.

MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicitó que se confirme la sentencia apelada.

Manifestó que, en los términos del artículo 287 de la Constitución Política, la autonomía de los Concejos Municipales debe ser ejercida dentro de los límites de la Constitución y la Ley.

Afirmó que, en tiempo de paz, de conformidad con lo establecido en los artículos 150, 313 y 338 de la Constitución, el Congreso de la República es el único autorizado para crear leyes y, a través de ellas, establecer contribuciones fiscales y excepcionalmente parafiscales.

Aseguró que los Concejos Municipales no están autorizados para determinar que una Liquidación Provisional del impuesto de industria y comercio, se convierta en una liquidación definitiva sin motivo alguno.

Consideró que la base gravable del mencionado tributo fue establecida por la ley y no puede ser cambiada a voluntad por los Concejos Municipales, como sucede en el presente caso pues, al tomar como definitivo el impuesto liquidado provisionalmente y que se calcula con base los ingresos estimados por el contribuyente, se está liquidando el impuesto sobre una base gravable diferente a la establecida por el legislador.

Concluyó que el Concejo Municipal de Sabaneta excedió los límites impuestos por la Ley 14 de 1983, al decidir no imputar posteriormente el impuesto cobrado por anticipado, una vez se conozcan los ingresos brutos reales.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

Por auto del 18 de mayo de 2017, la Sala aceptó el impedimento manifestado por el doctor Jorge Octavio Ramírez Ramírez para conocer del presente proceso y, en consecuencia, fue separado del conocimiento del asunto. Para conformar el

quórum necesario para proferir el presente fallo, fue designada como Conjuez la doctora Lucy Cruz de Quiñones.

Asunto de fondo

Corresponde a la Sala determinar la legalidad del parágrafo único del artículo 424 del Acuerdo 040 de 23 de diciembre de 1998, modificado por el Acuerdo 019 de 2008.

Facultad impositiva de las entidades territoriales

De acuerdo con los artículos 287, 300-4 y 313-4 de la Constitución Política, las entidades territoriales gozan de autonomía para gestionar sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley y, en virtud de esa autonomía, tanto las asambleas departamentales como los concejos municipales pueden decretar tributos y gastos locales.

Esta Sección, en sentencia del 9 de julio del 2009⁷, consideró que bajo la vigencia de la Constitución de 1886, la facultad impositiva de los municipios era derivada, en cuanto se supeditaba a las leyes expedidas por el Congreso, pero que tal directriz sufrió una variante en el año 1991, cuando el constituyente dispuso que la ley, las ordenanzas y los acuerdos podían determinar los «*elementos del tributo*», en concordancia con los principios de descentralización y autonomía de las entidades territoriales, consagrados en los artículos 1º, 287-3, 300-4 y 313-4 de la Constitución Política, que confirieron a las asambleas departamentales y a los concejos municipales la potestad de establecer los diferentes aspectos de la obligación tributaria.

En dicha decisión se concluyó que la facultad para determinar los presupuestos objetivos de los gravámenes no es exclusiva del Congreso, pues ello haría nugatoria la autorización que la Constitución confirió expresamente a los departamentos y municipios sobre tales aspectos, a través del artículo 338 C.P.

La Sala también precisó que la competencia municipal en materia impositiva no es ilimitada ni puede excederse al punto de establecer tributos *ex novo*, pues la facultad creadora está atribuida al Congreso de la República (art.150-12 C.P.),

⁷ Exp. 16544, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

motivo por el cual, sólo a partir del establecimiento legal del impuesto, los entes territoriales pueden fijar los elementos de la obligación tributaria cuando la ley creadora no los ha fijado directamente.

De acuerdo con lo anterior, el Congreso de la República es el órgano soberano en materia impositiva, quien a través de una ley crea⁸ los tributos nacionales y territoriales, para lo cual, bien puede agotar todos los elementos de la obligación tributaria o introducir el tributo designando el hecho gravado y sujetos pasivos y establecer los parámetros a partir de los cuales las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales pueden establecer los demás elementos del tributo en sus jurisdicciones, siempre con arreglo a la Constitución y a la ley correspondiente.

Caso concreto

El impuesto de industria y comercio es un tributo de carácter municipal, que grava el ejercicio de las actividades industriales, comerciales y de servicios, regulado por la Ley 14 de 1983 que, en el artículo 33, incorporado en el artículo 196 del Decreto Ley 1333 de 1986, dispuso:

***Artículo 196.-** El impuesto de industria y comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda Nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: devoluciones -ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones-, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.*

(...). (Subrayas fuera de texto)

De conformidad con lo previsto en la ley⁹, la periodicidad del impuesto de industria y comercio es anual. Este periodo de causación se relaciona con la base gravable, elemento esencial del tributo, en cuanto dispone que se liquidará sobre los ingresos brutos obtenidos en el año inmediatamente anterior.

En esas condiciones, las entidades territoriales, al adoptar el impuesto de industria y comercio en su jurisdicción, deben ajustarse a la normativa superior.

⁸ RAE. **Crear**. 1. Producir algo de la nada. (...). 2. tr. Establecer, fundar, introducir por vez primera algo; hacerlo nacer o darle vida, en sentido figurado.

⁹ Con excepción del Distrito Capital que se rige por lo dispuesto en el Decreto 1421 de 1993.

Pues bien, el Acuerdo 040 de 23 de diciembre de 1998, expedido por el Concejo Municipal de Sabaneta, estableció los elementos del impuesto de industria y comercio, en forma similar a lo previsto en la Ley 14 de 1983 y, en relación con la base gravable y periodicidad, por ser los elementos del tributo que interesan en el asunto debatido, previó lo siguiente:

ARTÍCULO 71. BASE GRAVABLE (Modificado por el Artículo Primero del Acuerdo Municipal 019 del 20 de junio de 2008).

El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará para las personas naturales, jurídicas incluidas las de derecho público o sociedades de hecho, con base en el promedio mensual de ingresos brutos obtenidos durante el año inmediatamente anterior, en el ejercicio de la actividad o actividades gravadas.

PARÁGRAFO PRIMERO. El promedio mensual de ingresos brutos, resulta de dividir el monto de los ingresos brutos obtenidos en el año inmediatamente anterior entre el número de meses en que se desarrolla la actividad en el Municipio de Sabaneta.

Si se realizan actividades exentas o no sujetas al gravamen, se descontarán del total de ingresos brutos relacionados en la declaración. Para tal efecto deberán demostrar en su declaración el carácter de exentos o amparados por prohibición invocando el acto administrativo que otorgó la exención o la norma a la cual se acojan, según el caso.

PARÁGRAFO SEGUNDO. El período gravable, corresponde al número de meses del año en los cuales el contribuyente desarrolló la actividad gravable en el Municipio de Sabaneta.

(...)

ARTÍCULO 115. PERÍODO FISCAL. *El período fiscal del Impuesto de Industria y Comercio será anual. Para tal efecto, el período se inicia el primero (1) de enero y concluye el treinta y uno (31) de diciembre.*

Ahora bien, para efectos de comprender el párrafo acusado, única norma demandada por la actora, resulta necesario transcribir los artículos 430 a 433 del Acuerdo 040 de 1998 expedido por el Concejo Municipal de Sabaneta y modificado por el Acuerdo 019 de 2008, que regulan la denominada «Liquidación Provisional para el Impuesto de Industria y Comercio», en los siguientes términos:

Artículo 430. FACULTAD PARA LIQUIDAR PROVISIONALMENTE. La División de Impuestos Municipales liquidará provisionalmente el valor de las obligaciones a cargo a aquellos contribuyentes que se inscriban con el objeto de matricularse.

Artículo 431. LIQUIDACIÓN PROVISIONAL. Una vez presentado el formulario de matrícula de actividades industriales, comerciales y/o de servicio, para la determinación o fijación de la cuantía del impuesto de manera provisional, la División de Impuestos tendrá como base, además del volumen de operaciones estimadas inicialmente por el interesado una vez analizada su situación particular y, la información de la cual se disponga; proferirá la respectiva liquidación provisional en la que se determina la obligación tributaria y se liquidan las sanciones, si a ello hay lugar.

Artículo 432. CONTENIDO DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL. La liquidación provisional deberá contener:

423.1. Fecha, en caso de no indicarse, se tendrá como tal la de su presentación y período fiscal al cual corresponda;

423.2. Nombre o razón social del contribuyente;

423.3. Número de identificación del contribuyente;

423.4. Las bases de cuantificación del tributo;

423.5. Monto de los tributos y sanciones;

423.6. Firma del funcionario competente;

423.7. La manifestación de los recursos que proceden y de los términos para su interposición.

423.8. Los demás datos correspondientes al impuesto materia de la liquidación.

ARTÍCULO 433. VIGENCIA DE LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL. (Modificado por el Artículo Primero del Acuerdo Municipal 019 del 20 de junio de 2008). Los valores liquidados provisionalmente, correspondientes al impuesto mensual a cargo, permanecerán vigentes para el contribuyente hasta tanto no sean modificados por la División de Impuestos o con la presentación de la respectiva declaración.

PARÁGRAFO ÚNICO. Los valores liquidados y pagados provisionalmente en el primer año gravable por aquellos contribuyentes que se inscribieron con el objeto de matricularse como sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, no se tomarán como anticipo sobre los impuestos generados para vigencias futuras en el ejercicio de sus actividades gravables, además no se tomarán como valores imputables posteriores a las declaraciones anuales y autoliquidaciones privadas”.

Como se observó, tanto la Ley 14 de 1983 como el Acuerdo 040 de 1998, determinan la base gravable del impuesto de Industria y Comercio, para lo cual establecen que se liquidará «con base en el promedio mensual de ingresos brutos obtenidos durante el año inmediatamente anterior (...)».

Ahora bien, la liquidación provisional del impuesto de industria y comercio está prevista en el Acuerdo 040 de 1998, como una facultad del municipio para establecer el tributo a cargo de quienes se matriculan como contribuyentes en el municipio de Sabaneta, por el inicio del ejercicio de actividades gravables que se realizan dentro de la jurisdicción del ente municipal¹⁰, normativa que no es objeto de demanda en el presente proceso.

La Sala advierte, de acuerdo con lo explicado por el municipio en la contestación de la demanda, que dado que los contribuyentes que inician actividades en determinado año gravable, no han obtenido ingresos brutos en el año inmediatamente anterior para efectos de liquidar el impuesto, con base en los artículos 431 y 433 del Acuerdo 040 de 1998, antes transcritos, a juicio del ente demandado, debe liquidarse el impuesto correspondiente al primer año gravable en la mencionada liquidación provisional.

De acuerdo con lo explicado por el ente demandado, la Administración municipal tiene la facultad de liquidar provisionalmente el impuesto con los ingresos estimados por los contribuyentes, aspecto que no fue discutido por la actora, liquidación provisional que recae sobre ingresos estimados que se causan durante el mismo año gravable y que, en los términos del párrafo demandado, que es lo

¹⁰ **Acdo. 040/98. ARTÍCULO 99. MATRÍCULA DE LOS CONTRIBUYENTES.** (Modificado por el Artículo Primero del Acuerdo Municipal 019 del 20 de junio de 2008). La persona natural, jurídica incluidas las de derecho público, sociedad de hecho, comunidad organizada, sucesiones ilíquidas, consorcio, unión temporal, patrimonios autónomos; bajo cuya dirección o responsabilidad se ejerzan actividades gravables con el Impuesto de Industria y Comercio deberán registrarse para obtener la matrícula como contribuyentes en la División de Impuestos, adscrita a la Secretaría de Hacienda Municipal, dentro de los dos (2) meses siguientes a la iniciación de sus actividades, suministrando los datos que se le exijan, y diligenciando el formulario que para el efecto diseñe y elabore la División de Impuestos del Municipio de Sabaneta, pero en todo caso el impuesto se causará desde la iniciación de su actividad en el Municipio de Sabaneta. PARÁGRAFO PRIMERO. (...).

que atañe a este proceso, no puede ser tomado como anticipo ni imputación en las siguientes declaraciones.

Pues bien, la Sala advierte que el pago realizado por los contribuyentes, como consecuencia de la liquidación provisional del tributo practicada por la Administración, corresponde a un gravamen que, además de no recaer sobre «*ingresos obtenidos*», como lo exige el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, sino sobre ingresos que no han sido recibidos por el contribuyente, dichos ingresos, cuando sean realmente obtenidos en el primer año de actividades del contribuyente, conformarán la base gravable del impuesto que deberá ser pagado en la vigencia fiscal siguiente, toda vez que, el tributo se liquida con base en el promedio de los ingresos brutos del año inmediatamente anterior, esto es, frente a los realmente obtenidos en el primer año de actividades del contribuyente.

En esas condiciones, el párrafo único del artículo 433 del Acuerdo 040 de 1998 objeto de demanda, viola las normas superiores en que debió fundarse el ente municipal, toda vez que la prohibición contenida en la norma acusada se traduce en que el pago recibido por la demandada, en principio, a título de un impuesto liquidado provisionalmente, constituye en realidad un pago definitivo a favor de la Administración, por concepto de un impuesto que para ese momento no ha sido causado y que se liquida sobre una base no prevista en la normativa superior.

Como se indicó, es en la siguiente vigencia fiscal cuando el contribuyente liquidará el impuesto de industria y comercio correspondiente al primer año en que ejerció su actividad y con base en los ingresos reales recibidos. Así pues, el pago realizado en virtud de la liquidación provisional, al margen de la legalidad o no de esta liquidación, constituye parte del pago que deberá ser liquidado en la primera vigencia fiscal, toda vez que en esta se incluirán los ingresos brutos realmente recibidos por el ejercicio de su actividad, pero respecto de los cuales, de acuerdo con la normativa municipal, ya pagó un impuesto 'estimado'.

Para la Sala, no son de recibo los argumentos expuestos por el ente municipal en el escrito de contestación de la demanda, en relación con la posibilidad que tendrían los contribuyentes de que el ente municipal realice una compensación del saldo a favor o ajuste la tarifa, pues tal posibilidad además de no ser expresa, queda suprimida con la disposición legal acusada en tanto impide que el pago realizado por la liquidación provisional se lleve a posteriores declaraciones.

En consecuencia, la norma demandada excedió los límites previstos en la normativa constitucional y legal invocada como violada, razón por la cual, confirmará la decisión del Tribunal Administrativo de Antioquia que anuló la norma objeto de demanda.

No obstante lo anterior, modificará el numeral primero para precisar que la norma anulada corresponde al párrafo único del artículo 433 del Acuerdo 040 de 1998, modificado por el Acuerdo 019 de 2008, ambos expedidos por el Concejo Municipal de Sabaneta, teniendo en cuenta que, para la fecha de interposición de la presente demanda, la numeración del Acuerdo 040 de 1998 fue modificada por los cambios introducidos por el Acuerdo 019 de 2008.

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,

FALLA

MODIFÍCASE el numeral primero de la sentencia del 31 de mayo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia, el cual quedará así:

«PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad del párrafo único del artículo 433 del Acuerdo 040 de 1998, modificado por el artículo 1º del Acuerdo Municipal 019 del 20 de junio de 2008, ambos expedidos por el Concejo Municipal de Sabaneta».

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

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

LUCY CRUZ DE QUIÑONES

Conjuez