

PRINCIPIO DE LEGALIDAD – Alcance / EXENCIONES Y TRATAMIENTO PREFERENCIALES – No se pueden conceder en aras de proteger el patrimonio de las entidades territoriales / AUTONOMIA FISCAL DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES – Criterio político. Posición actual de la Sección. Reserva legal / PRINCIPIO DE NO VACIAMIENTO DE LAS COMPETENCIAS - La autoridad local fija los elementos del tributo

El artículo 338 de la Constitución Política señala que en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales pueden imponer contribuciones fiscales o parafiscales. Dice, además, que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos, los sujetos pasivos, los hechos, las bases gravables y las tarifas de los impuestos. Por su parte, el artículo 287 de la Constitución Política señala que las entidades territoriales (departamentos, municipios y distritos) tendrán derecho a gobernarse por autoridades propias, ejercer las competencias normativas que le correspondan, administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. La facultad de establecer tributos la reguló la Constitución en los artículos 287-3, 300-4 y 313-4 y, para el efecto, supeditó la atribución de “establecer”, “decretar” o de “votar” los tributos locales, a la Ley. En materia de exenciones y tratamientos preferenciales en relación con los impuestos territoriales, el artículo 294 ibídem, prohibió al legislador conceder dichas exenciones y tratamientos preferenciales, en aras de proteger el patrimonio de las entidades territoriales que, eventualmente, puede afectarse por la injerencia de las autoridades nacionales. En efecto, la Sala ha entendido que la autonomía política auténtica es el derecho de las comunidades locales a darse normas jurídicas con un criterio político propio. Eso implica que las entidades territoriales, departamentos, municipios y distritos, no sólo están ahí para ejecutar las leyes, pues, en materia de impuestos, el constituyente quiso fortalecer la autonomía fiscal o tributaria de esas entidades territoriales. Sin embargo, el principio de autonomía política de las comunidades locales tiene que ser interpretado siempre en armonía con el principio de reserva de ley, esto es, con el principio tradicional del unitarismo en cuanto que debe existir un solo centro de producción normativa: el Congreso de la República. Pero, ello, con criterios de ponderación, es pertinente concluir que la Ley puede convivir con normas expedidas por las asambleas y por los concejos, pues, en materia de impuestos se cumpliría a cabalidad el principio de reserva de ley, entendido en sentido amplio, en cuanto que sólo los órganos de representación popular pueden establecer impuestos. Lo anterior, por cuanto si se trata de impuestos de estirpe o naturaleza local, la ley no puede copar todos los espacios de la competencia propia de las asambleas o del concejo. Eso es lo que se conoce como el principio de no vaciamiento de competencias, principio que debe guiar la labor legislativa del congreso. De ese modo, una vez autorizado el impuesto territorial, corresponde a la autoridad local fijar los elementos del tributo.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 338

NORMA DEMANDADA: ACUERDO 19 DE 1993 CUCUNUBÁ CUNDINAMARCA – ARTICULO 8 NO ANULADO / ACUERDO 19 DE 1993 CUCUNUBÁ CUNDINAMARCA – PARÁGRAFO PRIMERO DEL ARTÍCULO 22 NO ANULADO

AUTONOMIA POLITICA FISCAL DE LOS MUNICIPIOS – Pueden fijar razonablemente todos los elementos del tributo. Es parcial limitada o parcial reforzada / POTESTAD IMPOSITIVA PARCIAL LIMITADA – Concepto / POTESTAD IMPOSITIVA PARCIAL REFORZADA – Concepto

Esta Sección ha pretendido defender la autonomía política en lo fiscal de los municipios cuando ha venido respaldando el cobro del llamado impuesto de teléfono o telefonía y el impuesto de alumbrado público a partir de reconocerles a los municipios el derecho a fijar razonablemente, y dentro de los principios del derecho tributario, todos los elementos del tributo que no fijó la ley que autorizó la creación de esos impuestos, ley que, en efecto, fue extremadamente parca en señalar esos elementos. En otras palabras, la posición vigente de esta Sección se ha inclinado por reconocer que el artículo 338 de la Carta Política faculta a las asambleas departamentales y a los concejos municipales y distritales a imponer contribuciones fiscales o parafiscales a través de ordenanzas o acuerdos, pero esa facultad está supeditada a la Ley. Además, esa supeditación puede ser “parcial-limitada” o “parcial-reforzada”. En efecto, la potestad impositiva de las entidades territoriales será “parcial-limitada” cuando la Ley fija ciertos elementos del tributo para que sea la entidad territorial la que establezca los que faltan. Será “parcial-reforzada” cuando la Ley autoriza a la entidad territorial a crear el tributo, porque en esos casos le permite fijar todos sus elementos. En este último caso, ha dicho la Corte que la ley que crea el tributo debe establecer, como mínimo, el hecho generador.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 338

NORMA DEMANDADA: ACUERDO 19 DE 1993 CUCUNUBÁ CUNDINAMARCA – ARTICULO 8 NO ANULADO / ACUERDO 19 DE 1993 CUCUNUBÁ CUNDINAMARCA – PARÁGRAFO PRIMERO DEL ARTÍCULO 22 NO ANULADO

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Tributo de carácter municipal. Sujetos pasivos. Objeto / AUTONOMIA FISCAL TERRITORIAL DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Es parcial limitada. Fijación de la tarifa

En cuanto al impuesto de industria y comercio, conviene recordar que es un tributo de carácter municipal que reguló el Congreso de la República mediante la Ley 14 de 1983. Conforme con esa ley, son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que desarrollen actividades industriales, comerciales o de servicios en las respectivas jurisdicciones municipales o distritales. El artículo 32 de la Ley 14 de 1983 señaló el objeto del tributo, el hecho imponible y el elemento temporal. Los elementos temporal y cuantitativo, a su turno, aparecen descritos en el artículo 33 ibídem. En tanto que los artículos 34, 35 y 36 establecen las actividades que están sometidas al tributo. En ese contexto, en materia del impuesto de industria y comercio, la autonomía fiscal territorial es parcial-limitada, pues, en vista de que el legislador reguló la mayoría de los elementos del tributo, la autonomía fiscal de los municipios quedó reducida a la fijación de la tarifa, pero incluso, en este aspecto, limitada a que lo haga dentro de los márgenes que estableció el artículo 33. Ahora bien, especial mención merecen los artículos 38 y 39 de la Ley 14 de 1983, en cuanto son normas que parecen restringir sin justificación alguna, la autonomía fiscal de las entidades territoriales, ya no para fijar los elementos del tributo, sino para fijar exenciones o tratamientos preferenciales.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 – ARTICULO 32

NORMA DEMANDADA: ACUERDO 19 DE 1993 CUCUNUBÁ CUNDINAMARCA – ARTICULO 8 NO ANULADO / ACUERDO 19 DE 1993 CUCUNUBÁ CUNDINAMARCA – PARÁGRAFO PRIMERO DEL ARTÍCULO 22 NO ANULADO

EXENCIONES O TRATAMIENTOS PREFERENCIALES – Respecto a la autonomía de las entidades territoriales es plena en esta materia / ENTIDAD TERRITORIAL – Tiene la potestad para exonerar o establecer tratamientos preferenciales

El legislador, por una parte, restringe la autonomía que las entidades territoriales tienen para decretar exenciones o tratamientos preferenciales sobre sus impuestos territoriales. Siendo que el constituyente de 1991 prohibió que fuera por ley que se fijaran exenciones o tratamientos preferenciales sobre los impuestos territoriales, se podría llegar a la conclusión de que el artículo 38 de la Ley 14 de 1983 contraviene el artículo 294 de la Carta Política, pues, si el legislador no puede decretar exenciones o tratamientos preferenciales sobre impuestos territoriales, tampoco puede restringir a las entidades territoriales a que ejerzan esta potestad que les fue dada en la Constitución sin limitaciones de ningún orden. En el mismo sentido, el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 consagra un mandato de prohibición a las entidades territoriales para que no graven ciertas actividades o a ciertos sujetos, mandato que tales entidades acatarían, ora absteniéndose de gravar tales actividades o tales sujetos en los acuerdos municipales o distritales, ora exonerando, excluyendo o no sujetando al impuesto esas actividades y a esos sujetos en los acuerdos u ordenanzas. Lo cierto es que, en vigencia de la Constitución Política de 1991 y, concretamente, del artículo 294, para la Sala, la Ley 14 de 1983, en cuanto a la potestad de las entidades territoriales para fijar exenciones o tratamientos preferenciales debe interpretarse de manera amplia, pues, a diferencia de la potestad para fijar los tributos, la potestad para conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales es plena para estas y restringida para la Ley. Ahora bien, la potestad de exonerar o de establecer tratamientos preferenciales puede implicar que las autoridades territoriales consideren que una actividad o sujeto determinado son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio pero a una tarifa de 0% (exención), o que esas actividades que son generadoras del impuesto de industria y comercio no lo causan por determinadas circunstancias (exclusión) o que hay actividades que simplemente no califican como industriales, comerciales o de servicios y, por tanto, no están sujetas al impuesto. Como el mandato de prohibición del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 implica que las entidades territoriales se abstengan de regular como actividades o sujetos gravados los enunciados en ese artículo, puede ser que los acuerdos municipales simplemente no regulen “las prohibiciones”, pero lo cierto es que, en cumplimiento de ese mandato de prohibición, las entidades territoriales han regulado esas actividades, en unas oportunidades denominando las actividades como exentas, en otras como excluidas, en otras, como no gravadas o en otras no sujetas y, en el peor de los casos, confundiendo la calidad de sujeto no responsable del impuesto con actividad no gravada con el mismo. Independientemente de lo anterior, para la Sala es claro que una entidad territorial tiene la potestad para “exonerar” o establecer “tratamientos preferenciales” y, así mismo, para regular, a efectos de ejercer los controles respectivos, los aspectos referentes a las obligaciones formales que se deriven del régimen de exención o de los tratamientos preferenciales.

NORMA DEMANDADA: ACUERDO 19 DE 1993 CUCUNUBÁ CUNDINAMARCA – ARTICULO 8 NO ANULADO / ACUERDO 19 DE 1993 CUCUNUBÁ CUNDINAMARCA – PARÁGRAFO PRIMERO DEL ARTÍCULO 22 NO ANULADO

ENTIDADES TERRITORIALES – Pueden gravar las actividades análogas definidas en la Ley 14 de 1983 / ACUERDOS MUNICIPALES O DISTRITALES –

Pueden regular el régimen exceptivo / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Las entidades territoriales tienen facultad para regular el régimen exceptivo en este tributo

En esa medida, como la Ley 14 de 1983 definió las actividades industriales, comerciales y de servicios de manera genérica, y abrió la posibilidad, incluso, para que las entidades territoriales graven actividades “análogas” a las ya definidas en la Ley 14, es razonable interpretar que el legislador quiso, en atención al mandato de prohibición, que las entidades territoriales regulen un régimen de exención, de exclusión o de no sujeción para los casos de los literales a), b), c) y e) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983. En consecuencia, en estos eventos, para la Sala es pertinente que los acuerdos municipales o distritales regulen el régimen exceptivo, independientemente que lo llamen de exención, de exclusión o de no sujeción o simplemente de tratamientos preferenciales y, por lo tanto, está bien que prevean los sujetos que gozan de ese régimen, las condiciones en que se puede gozar de ese régimen y las obligaciones que se les asigna a los beneficiarios para probar que, en efecto tienen derecho a gozar del régimen exceptivo. Ahora bien, tratándose de la regulación de la prohibición prevista en el literal d) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, como la prohibición se hizo en consideración a los sujetos que desarrollan determinado objeto social, podría interpretarse que en estos eventos, el legislador quiso que las entidades territoriales consideraran como sujetos no responsables del impuesto a los sujetos enlistados en ese literal, pues, independientemente de la actividad que realizan, por el sólo hecho de ser establecimientos educativos públicos, entidades de beneficencia, culturales y deportivas, sindicatos, asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, partidos políticos y hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud, tales sujetos, per se, no deberían contraer ninguna obligación ni de tipo sustancial, ni de tipo formal.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 – ARTICULO 39 LITERAL D

NORMA DEMANDADA: ACUERDO 19 DE 1993 CUCUNUBÁ CUNDINAMARCA – ARTICULO 8 NO ANULADO / ACUERDO 19 DE 1993 CUCUNUBÁ CUNDINAMARCA – PARÁGRAFO PRIMERO DEL ARTÍCULO 22 NO ANULADO

OBLIGACION FORMAL DE DECLARAR – No vulnera la reserva legal dado que las entidades territoriales tienen la potestad para fijar los elementos del tributo / ENTIDAD TERRITORIAL – Pueden regular las obligaciones formales de los contribuyentes / DECLARACION TRIBUTARIA – Su presentación es el medio para que la administración pueda verificar si el contribuyente ejerce actividades exentas

Para el demandante la obligación formal de declarar que previó la norma demandada viola el artículo 338 de la Carta Política, concretamente, el principio de reserva de ley, por cuanto obliga a personas “excluidas” o “amparadas con una prohibición del impuesto de industria y comercio” a presentar la declaración tributaria. La Sala considera que los apartes del artículo demandado no violan el artículo 338, pues, tal como se precisó, este artículo establece la potestad del Congreso de la República, de las asambleas departamentales y de los concejos municipales y distritales para fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. El artículo 8 demandado no está fijando ninguno de los elementos del tributo, simplemente está precisando en qué condiciones los sujetos que consideren que realizan una actividad no gravada o exenta deben informarle esa situación al municipio demandado, esto es, la autoridad tributaria. Por otra parte, leído el Acuerdo

Municipal 019 de 1993, se puede apreciar que en el capítulo I, el municipio reguló las actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio de forma semejante a la prevista por la Ley 14 de 1983. En efecto, el artículo 1° señaló el objeto del tributo y el hecho imponible. En tanto que los artículos 2° a 5° establecieron las actividades comerciales, industriales y de servicios que están sometidas a dicho impuesto. Conforme se precisó, ese mandato de prohibición podría implicar una innegable restricción de la facultad que tienen las entidades territoriales para conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de su propiedad. Por eso, la Sala precisó que esa norma se interpretaría acorde con la Constitución Política de 1991 y, concretamente, con el artículo 294, en el sentido de entender que las entidades territoriales tienen potestad amplia para fijar exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales y, por ende, pueden regular las obligaciones formales de los sujetos responsables del ICA, en cualquiera de las situaciones que las entidades territoriales graven, exoneren, excluyan o no sujeten ciertas actividades industriales, comerciales o de servicios. Para la Sala, el Municipio de Cucunubá simplemente ejerció la facultad constitucional prevista en el artículo 294 de conceder la exención del ICA a las actividades que el artículo 39 de la Ley 14 1983 le prohibió gravar. En ese entendido, el Municipio de Cucunubá también estaba facultado para regular, mediante el artículo 8° demandado, la presentación de la declaración del impuesto de industria y comercio a los sujetos beneficiarios del régimen exceptivo. Fuera de lo anterior, hay que decir que la declaración del impuesto de industria y comercio permite a la autoridad tributaria verificar si el sujeto pasivo realiza exclusivamente actividades exentas o si también realiza actividades comerciales, industriales o de servicios gravadas. La exigencia de presentación de la declaración tributaria encuentra razón de ser en el hecho de que, sólo así, la administración puede identificar cuál es el valor que el contribuyente detraerá de la base gravable del impuesto de industria y comercio. Y, además, esa declaración le permite determinar si se trata de productos nacionales efectivamente exportados. Fuera de lo anterior, hay que decir que el párrafo cuestionado no desconoció el artículo 4° del Decreto 3070 de 1983, pues la exigencia de presentar la declaración tributaria, junto con el formulario único de exportación y el certificado de la administración de aduana, en la que se certifique que los productos salieron del país, es oponible a los contribuyentes que realizan actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, así sea que tales actividades estén exentas, en virtud de la norma local.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 338

NORMA DEMANDADA: ACUERDO 19 DE 1993 CUCUNUBÁ CUNDINAMARCA – ARTICULO 8 NO ANULADO / ACUERDO 19 DE 1993 CUCUNUBÁ CUNDINAMARCA – PARÁGRAFO PRIMERO DEL ARTÍCULO 22 NO ANULADO

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, siete (7) de abril de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00562-01(16949)

Actor: JOSE ALEJANDRO HERRERA CARVAJAL

Demandado: MUNICIPIO DE CUCUNUBA-CUNDINAMARCA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el municipio demandado contra la sentencia del 18 de octubre de 2007, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que resolvió:

“1. DECLÁRASE la nulidad de los apartes subrayados del artículo 8 del Acuerdo 019 de 1993 del Municipio de Cucunubá.

‘ARTÍCULO OCTAVO: Las personas naturales o jurídicas o sociedades de hecho, que realicen actividades amparados por la Ley o por Acuerdo Municipal que consagren **prohibiciones o** exenciones (sic) del Impuesto deberán demostrar en su declaración, el carácter de exentos **o amparados por una prohibición**, invocando la norma. De todas maneras deberán cumplir con los deberes formales señalados en el presente Acuerdo, para los sujetos del Impuesto de Industria y Comercio.’

2. DECLÁRASE la nulidad de la expresión ‘con su declaración de industria y comercio’, contenida en el Parágrafo Primero del Artículo Vigésimo Segundo del Acuerdo 019 de 1993 (sic), expedido por el Concejo Municipal de Cucunubá (...).”

ANTECEDENTES

DEMANDA

El abogado JOSÉ ALEJANDRO HERRERA CARVAJAL, en ejercicio de la acción de nulidad simple, solicitó que se decrete la “*NULIDAD parcial del Acuerdo No. 19 de agosto 30 de 1993 del Municipio de Cucunubá – Cundinamarca-, por medio del cual se adoptan las disposiciones generales en materia de industria y comercio y de avisos de la ley 14 de 1983 y sus decretos reglamentarios y se establecen los procedimientos correspondientes*”.

Oportunamente, el actor corrigió la demanda y, además, pidió la nulidad del parágrafo del artículo 22 del acuerdo mencionado.

Las normas demandadas son del siguiente tenor:

*“ACUERDO NUMERO (sic) 019 DE 1.993
(Agosto 30)*

*POR MEDIO DEL CUAL SE ADOPTAN LAS DISPOSICIONES
GENERALES EN MATERIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO Y DE AVISOS*

DE LA LEY 14 DE 1.983 Y SUS DECRETOS REGLAMENTARIOS Y SE ESTABLECEN LOS PROCEDIMIENTOS CORRESPONDIENTES.

EL CONCEJO MUNICIPAL DE CUCUNUBA (sic), CUNDINAMARCA, EN USO DE SUS ATRIBUCIONES CONSTITUCIONALES Y LEGALES, EN ESPECIAL LAS CONFERIDAS POR LA LEY 14 DE 1.983 Y LEY 50 DE 1984 Y DECRETO NUMERO (sic) 3070 DE 1.983...

ACUERDA:

(...)

CAPITULO (sic) II

ACTIVIDADES QUE NO GRAVA EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

(...)

ARTICULO (sic) OCTAVO: Las personas naturales o jurídicas o sociedades de hecho, que realicen actividades amparados **por la Ley o por** Acuerdo Municipal que consagren **prohibiciones o** excenciones (sic) del Impuesto deberán demostrar en su declaración, el carácter de exentos **o amparados por una prohibición**, invocando la norma. De todas maneras deberán cumplir con los deberes formales señalados en el presente Acuerdo, para los sujetos del Impuesto de Industria y Comercio.

(...)

CAPITULO (sic) VI
DEFINICIÓN BASE GRAVABLE

ARTICULO VIGESIMO SEGUNDO (sic): El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos o ventas brutas, expresada en moneda nacional y obtenido por los contribuyentes durante el año inmediatamente anterior, con exclusión de: devoluciones, ingresos provenientes de ventas de activos fijos y de las exportaciones el recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y lo percibido por subsidios.

Se entiende por devoluciones los ingresos que se reintegran a los compradores por razones de ventas anuladas o contratos rescindidos.

PARAGRAFO (sic) PRIMERO: Para excluir de la base gravable los ingresos provenientes de la venta de artículos de producción nacional destinados a la exportación, los contribuyentes presentarán **con su declaración de Industria y Comercio** el formulario único de exportación y una certificación de la respectiva administración de aduanas en el sentido de que la mercancías incluidas (sic) en dicho formulario, para las cuales solicita su exclusión de los ingresos brutos han salido del país." [Los apartes resaltados son los que se demandan]. (...)"

El actor invocó como normas vulneradas los artículos 338 de la Constitución Política, 39 de la Ley 14 de 1983 y 7 del Decreto Reglamentario 3070 de 1983.

El concepto de violación, en síntesis, lo expuso de la siguiente manera.

Que se desconoció el principio de legalidad tributaria (artículo 338 C.P.), por cuanto se obligaba a presentar declaración tributaria (y las demás obligaciones formales) a las personas excluidas o amparadas con una prohibición del impuesto de industria y comercio¹.

Que, al igual, los apartes demandados desconocían directamente el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y el artículo 7 del Decreto 3070 de 1983, ya que la obligación de registrarse sólo surgía para los sujetos del impuesto de industria y comercio, pero no para las personas amparadas con una prohibición o con una exclusión.

En cuanto a la nulidad del párrafo del artículo “*vigésimo segundo*” del Acuerdo 19 de 1993, dijo que también violaba de manera directa el artículo 39 de la Ley 14 de 1983. Que no podía exigirse la presentación de declaración del impuesto de industria y comercio para excluir de la base gravable los ingresos provenientes de la venta de artículos destinados a la exportación, habida cuenta de que, de conformidad con el artículo 4 del Decreto 3070 de 1983, sólo era necesario que se presentara el formulario único de exportación y una certificación de la administración de aduanas que diera cuenta de que las mercancías salieron del país.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Con autos del 29 de marzo y del 4 de agosto de 2006, respectivamente, el Tribunal admitió la demanda y la corrección presentada oportunamente por el actor. Además, ordenó notificar al alcalde municipal y al Presidente del Concejo de Cucunubá. Una vez surtidas las notificaciones se fijó el negocio en lista, pero los demandados no contestaron la demanda.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el fallo apelado, declaró la nulidad de las normas demandadas.

El *a quo* realizó un recuento detallado de las normas que regulan la facultad impositiva de las entidades territoriales y concluyó que los concejos municipales pueden crear tributos, pero siempre con sujeción a los artículos 287 y 338 C.P.

Al igual, se refirió a las normas que regulan el impuesto de industria y comercio, para concluir que el impuesto de industria y comercio es un tributo directo del orden municipal que grava a las personas naturales o jurídicas que realizan actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción de un determinado municipio.

También se refirió a las exenciones y exclusiones para los impuestos territoriales. Dijo que, de conformidad con el artículo 294 C.P., sólo las entidades territoriales

¹ En este punto, el demandante citó abundantes sentencias en las que esta Sección concluyó que las personas amparadas con una exclusión o exención no están obligadas a cumplir ningún deber formal.

pueden establecer exenciones y tratamientos especiales para los impuestos territoriales.

En cuanto a la solicitud de nulidad del artículo 8° del Acuerdo 19 de 1993, dijo que, en primer lugar, en la prohibición -también denominada no sujeción- no se configuran los elementos del tributo y que, por ende, no surgía la obligación tributaria.

Que, además, la prohibición es una exclusión de actividades y/o sujetos que determinó el legislador para el impuesto de industria y comercio. Que la prohibición no estaba limitada en el tiempo y que se aplicaba mientras estuviera vigente la ley que las creó.

Adujo que, de conformidad con el artículo 39 de la Ley 14 de 1983, para el caso del impuesto de industria y comercio, continuaban vigentes las prohibiciones establecidas en la Ley 26 de 1904, modificada parcialmente por el artículo 11 de la Ley 50 de 1984. Es decir que no se podía gravar con el impuesto de industria y comercio a los establecimientos educativos públicos; a las entidades de beneficencia, las culturales y las deportivas; los sindicatos; las asociaciones profesionales y gremiales sin ánimo de lucro; los partidos políticos, y los hospitales adscritos o vincularos al sistema nacional de salud².

Que la no sujeción implicaba, adicionalmente, que las entidades nombradas no debían cumplir ningún deber sustancial ni formal. Es decir, que la norma demandada no podía establecer la obligación de presentar declaración para el impuesto de industria y comercio.

Que, en el caso concreto, *“los apartes demandados del artículo octavo del Acuerdo 019 de 1993, excepto el referido a ‘la ley o por’ —en cuanto a que ésta puede fijar de manera general y abstracta, los linderos de la actividad impositiva a nivel territorial”* desconocían las normas invocadas por el demandante y que, por ende, debían anularse.

En cuanto a la solicitud de nulidad del párrafo primero del artículo 22 del Acuerdo 19 de 1993, dijo que, de conformidad con el numeral 2° del literal 39 de la Ley 14 de 1983, norma recopilada por el artículo 259, numeral 2 literal b) del Decreto 1333 de 1986, no podían gravarse con el impuesto de industria y comercio los artículos de producción nacional destinados a la exportación.

En relación con la no sujeción de la *“producción nacional de artículos destinados a la exportación”*, dijo que no se configuraba con la simple producción de artículos, sino que, además, era necesario que dichos artículos se exportaran. Que, por lo tanto, cuando la producción no se destinaba *“en su totalidad a la exportación”*, sino que se comercializaba en cierta jurisdicción municipal o el contribuyente desarrollaba otro tipo de actividades gravables, se configuraba el hecho generador del impuesto de industria y comercio y las consecuentes obligaciones sustanciales y formales, entre la que se destacaba la presentación de declaración. Que, en esos casos, en la declaración, el contribuyente debía detraer de la base gravable *“lo correspondiente a actividades exentas y no sujetas, así como las exportaciones, entre otras.”*

Que, de conformidad con el artículo 4° del Decreto 3070 de 1983, el contribuyente, para efectos de excluir la base gravable los ingresos proveniente

² En este punto, citó la sentencia de esta Sección del 30 de julio de 2004. M.P. Ligia López Díaz.

de la venta de artículos de producción nacional destinada a la exportación, debía presentar el formulario único de exportación y el certificado de la administración de aduana de las mercancías incluidas en dicho formulario de las que se pretende la exclusión de los ingresos brutos³.

Que, en el caso concreto, el párrafo primero del artículo 22 del Acuerdo 19 de 1993 agregó una condición no establecida en el mencionado artículo 4° del Decreto 3070, por cuanto estableció que para excluir de la base gravable “*los ingresos provenientes de la venta de artículos de producción nacional destinados a la exportación*” el contribuyente debía presentar declaración tributaria. Es decir, que el citado párrafo obligaba a la presentación de declaración tributaria a una actividad no sujeta al impuesto de industria y comercio.

Que, por lo tanto, era procedente anular los apartes del párrafo en cuestión.

RECURSO DE APELACIÓN

El Municipio de Cucunubá apeló la sentencia de primera instancia y pidió que se revocara. En resumen, dijo lo siguiente:

Que el Acuerdo 19 de 1993 no infringió las norma superiores en que debía fundarse, es decir que se expidió con observancia de los artículos 338 C.P., 104 a 108 del Decreto 1333 de 1986 y 33 a 39 de la Ley 14 de 1983.

Que, en efecto, en el trámite de expedición del acto demandado se surtieron los tres debates en el Concejo Municipal de Cucunubá, que dicho acto fue sancionado por el Alcalde y que, además, fue debidamente publicado.

En cuanto a la pretensión de nulidad del artículo 8° del Acuerdo 19 de 1993, dijo que, de conformidad con los artículos 1, 4° y 5° (inciso 2°) del Decreto 3070 de 1983, 33 (párrafo 1°) y 39 de la Ley 14 de 1983, y 203 del Decreto 1333 de 1986, el Municipio de Cucunubá sí podía exigirle la presentación de la declaración del impuesto de industria y comercio para que se demostrara que la actividad declarada era exenta o excluida o amparada por una prohibición.

Que, por lo tanto, no era procedente anular la norma demandada.

En cuanto a la pretensión de nulidad del párrafo 1° del artículo 22 del Acuerdo 19 de 1993, adujo que frente a esa norma el demandante, en el escrito de corrección a la demanda, no invocó las normas violadas ni propuso el concepto de violación. Que, en todo caso, esa norma tampoco vulneraba las normas superiores en que debía fundarse.

Se refirió a los principios de legalidad tributaria y de “*predeterminación de los impuestos*” para concluir que las entidades territoriales tenían potestad para decretar impuestos, conforme con las normas superiores.

Que, por ende, tampoco era procedente anular el párrafo en cuestión.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

³ A esa conclusión arribó, luego de citar la sentencia de esta Sección, del 17 de junio de 1991, M.P. Consuelo Sarria de Olcos, expediente 2884, en la que concluyó que la no sujeción a que se refería el numeral 1, literal b) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, tenía que ver con exportaciones efectivas y debidamente probadas.

El demandante alegó que en el recurso de apelación el demandante no expuso razones de inconformidad frente al fallo de primera instancia, sino que se limitó a proponer razones de defensa que debió presentar oportunamente en la contestación de la demanda y no en el recurso de apelación.

Que, en efecto, el tribunal anuló los actos demandados porque concluyó que la potestad tributaria de los municipios debía ejercerse con subordinación de la ley y que, por lo tanto, en los casos en que existía una prohibición de gravar con el impuesto de industria y comercio no podía obligarse a presentar la declaración. Que, sin embargo, ese argumento no fue rebatido por el apelante.

Dijo, de otro lado, que el tribunal concluyó que los exportadores tenían la calidad de sujetos excluidos del impuesto de industria y comercio y que, por ende, en los actos demandados no se podía exigir la presentación de declaración del impuesto. Que ese argumento tampoco fue discutido por el recurrente.

Que, al igual, el demandante no se pronunció sobre la interpretación que el *a quo* hizo del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 sobre las actividades no sujetas al impuesto de industria y comercio. Que, todo lo contrario, el apelante se limitó a decir que el acto demandado se expidió con sujeción a las normas en que debía fundarse. Que, en todo caso, el hecho de que en el trámite previo a la expedición del acto acusado se hubiera cumplido con la etapa de debates resultaba *“inane a efectos de impugnar los fundamentos de la sentencia”*.

Que, por lo tanto, debía confirmarse la sentencia apelada.

La parte demandada no presentó alegatos finales.

El Ministerio Público, por conducto de la Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación, rindió el concepto de rigor. Pidió que se revocara la sentencia apelada y que, en su lugar, se mantuviera la nulidad de las expresiones *“prohibiciones o y o amparados por una prohibición”* del artículo 8° del Acuerdo 19 de 1993, pero que se negará la pretensión de nulidad del parágrafo primero del artículo 22 del mismo acuerdo.

En cuanto a la nulidad del artículo 8° del Acuerdo 19 de 1993, dijo que entre las normas violadas que invocó el demandante no aparecían ni el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 ni el artículo 1° del Decreto 3070 de 1983 y que, por lo tanto, no era fundado el cargo de apelación.

Frente a la nulidad del parágrafo primero del artículo 22 del Acuerdo 19 de 1993, dijo que era cierto, tal y como lo concluyó el *a quo*, que en los casos en que *“la persona desarrolle otras actividades objeto de gravamen de industria y comercio o venda dentro del país los artículos de producción nacional destinados a la exportación de que trata el artículo 4 del Decreto 3070”*, sí surgía la obligación de presentar declaración y que, además, la persona debía *“justificar la exclusión de la base gravable, de los ingresos provenientes de la venta de artículos destinados a la exportación”*.

Que, en todo caso, la expresión *“con su declaración de industria y comercio”*, contenida en el parágrafo primero del artículo 22 del Acuerdo 19 de 1993, no se estaba *“obligando a quienes están amparados por una prohibición, a presentar declaración, por cuanto se refiere el parágrafo a los contribuyentes que excluyan de la base gravable los ingresos provenientes de esa venta.”* Es decir que la exigencia debe entenderse únicamente para los contribuyentes del impuesto.

Que, por lo tanto, no había lugar a que el *a quo* anulara el párrafo mencionado.

CONSIDERACIONES

Corresponde a la Sala resolver el recurso de apelación presentado por el Municipio de Cucunubá contra la sentencia del 18 de octubre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que declaró la nulidad parcial del artículo 8° y del párrafo primero del artículo 22 del Acuerdo Municipal 19 de 1993.

De manera previa hay que decir que, contra lo dicho por el demandante, el recurso de apelación formulado por el municipio demandado sí tiene cuestionamientos contra la sentencia de primer grado y, por ende, puede resolverse el recurso presentado.

La Sala analizará si los apartes de las normas acusadas violan los artículos 338 de la Carta Política, 39 de la Ley 14 de 1983 y 7 del Decreto Reglamentario 3070 de 1983. Para el efecto, abordará el estudio de la autonomía fiscal de las entidades territoriales, en general, y, en particular, para regular el Impuesto de Industria y Comercio, concretamente, para fijar obligaciones formales como la de “presentar la declaración de ICA”.

De la autonomía fiscal de las entidades territoriales⁴

El artículo 338 de la Constitución Política señala que en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales pueden imponer contribuciones fiscales o parafiscales. Dice, además, que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos, los sujetos pasivos, los hechos, las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

Por su parte, el artículo 287 de la Constitución Política señala que las entidades territoriales (departamentos, municipios y distritos) tendrán derecho a gobernarse por autoridades propias, ejercer las competencias normativas que le correspondan, administrar los recursos y *establecer los tributos necesarios* para el cumplimiento de sus funciones.

La facultad de establecer tributos la reguló la Constitución en los artículos 287-3⁵, 300-4⁶ y 313-4⁷ y, para el efecto, supeditó la atribución de “establecer”, “decretar” o de “votar” los tributos locales, a la Ley.

En materia de exenciones y tratamientos preferenciales en relación con los impuestos territoriales, el artículo 294 *ibídem*, prohibió al legislador conceder dichas exenciones y tratamientos preferenciales, en aras de proteger el patrimonio

⁴ Basado en la ponencia “El Consejo de Estado y los Principios de Reserva de Ley y Autonomía Fiscal y el principio de equidad en materia Tributaria”, dictada por el Dr. Hugo Fernando Bastidas Barcenas en el Seminario Internacional Instituciones Judiciales y Democracia. Bicentenario de la Independencia y Centenario del Acto Legislativo 3 de 1910.

⁵ ARTICULO 287. Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos:

3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

⁶ ARTICULO 300. modificado por el artículo 2° del Acto Legislativo No. 1 de 1996. Corresponde a las Asambleas Departamentales, por medio de ordenanzas:

4. Decretar, de conformidad con la Ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales.

⁷ ARTICULO 313. Corresponde a los concejos:

4. Votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales.

de las entidades territoriales que, eventualmente, puede afectarse por la injerencia de las autoridades nacionales.

Una primera lectura de los artículos que se acaban de enunciar, incluido el primero de la Carta Política, que configura a Colombia como una República unitaria con autonomía de sus entidades territoriales, permite sostener que, sin duda, no solamente el Congreso de la República está autorizado para dictar leyes de tipo tributario, esto es, para imponer impuestos, sino que tal competencia también la tienen las asambleas y los concejos sin más límites de los que la Constitución establezca o los que pudiere establecer la ley. Esta lectura significaría una interpretación pro autonomía política de las entidades territoriales, esto es, que estas entidades tienen el derecho político a imponerse sus propias normas jurídicas.

Sin embargo, también existe una lectura de los actuales textos constitucionales un poco más tradicional de corte netamente unitarista. En primer término, en esta perspectiva, las asambleas y los concejos municipales no pueden expedir leyes en sentido estricto. Sólo pueden expedir actos administrativos reglamentarios, esto es, leyes de menor jerarquía que la ley expedida por el Congreso. En esa medida, las autoridades locales no podrían imponer tributos sino previa autorización directa de la ley nacional, esto es, del Congreso de la República. Es más, se ha llegado a sostener que las ordenanzas y los acuerdos municipales, que son los actos jurídicos de las asambleas y los concejos respectivamente, tan sólo pueden fijar las tarifas del impuesto y disponer de algunos métodos o procedimientos especiales de cobro, pero que todo lo demás es del resorte de la ley. Esta lectura significaría que la Constitución de 1991 no introdujo realmente cambios importantes en el modelo estatal colombiano y que todavía estaríamos cobijados por un régimen de centralismo político y descentralización administrativa. La descentralización implicó una autonomía pero administrativa, capaz de ejecutar la ley pero incapaz de crearla.

El criterio más reciente de esta Sección se enmarca dentro de un escenario en el que se privilegia la autonomía de las entidades territoriales.

En efecto, la Sala ha entendido que la autonomía política auténtica es el derecho de las comunidades locales a darse normas jurídicas con un criterio político propio. Eso implica que las entidades territoriales, departamentos, municipios y distritos, no sólo están ahí para ejecutar las leyes, pues, en materia de impuestos, el constituyente quiso fortalecer la autonomía fiscal o tributaria de esas entidades territoriales.

Sin embargo, el principio de autonomía política de las comunidades locales tiene que ser interpretado siempre en armonía con el principio de reserva de ley, esto es, con el principio tradicional del unitarismo en cuanto que debe existir un solo centro de producción normativa: el Congreso de la República. Pero, ello, con criterios de ponderación, es pertinente concluir que la Ley puede convivir con normas expedidas por las asambleas y por los concejos, pues, en materia de impuestos se cumpliría a cabalidad el principio de reserva de ley, entendido en sentido amplio, en cuanto que sólo los órganos de representación popular pueden establecer impuestos.

Lo anterior, por cuanto si se trata de impuestos de estirpe o naturaleza local, la ley no puede copar todos los espacios de la competencia propia de las asambleas o del concejo. Eso es lo que se conoce como el principio de no vaciamiento de competencias, principio que debe guiar la labor legislativa del congreso. De ese

modo, una vez autorizado el impuesto territorial, corresponde a la autoridad local fijar los elementos del tributo.

En ese sentido, en la sentencia del 25 de marzo del 2010⁸, por ejemplo, esta Sección declaró la nulidad de los artículos 3 y 7 del Decreto 57 del 2006 y la del artículo 2 del Decreto 2825 de ese mismo año, expedidos por el gobierno nacional. La razón para declarar la nulidad de esas reglas fue la de que el decreto pretendía fijar un impuesto, el llamado factor de la contribución de solidaridad, cuando esta competencia no era propia de la función reglamentaria del gobierno nacional. Se sostuvo en esa sentencia que, según el artículo 338 de la Constitución y conforme con el artículo 2 de la ley 632 de 2000 y el artículo 2 del decreto 1013 del 2005, correspondía a los concejos municipales y distritales fijar la contribución de solidaridad que pagan los usuarios de altos ingresos de los servicios públicos a favor de la financiación de esos servicios para personas de bajos ingresos.

En síntesis, en la sentencia del 25 de marzo de 2010 se privilegió la competencia normativa de los concejos municipales, esto es, se privilegió la autonomía política de los municipios en cuanto que se anuló una norma del gobierno nacional que por vía de reglamento pretendía sustituir esa competencia.

En igual sentido, esta Sección ha pretendido defender la autonomía política en lo fiscal de los municipios cuando ha venido respaldando el cobro del llamado impuesto de teléfono o telefonía y el impuesto de alumbrado público a partir de reconocerles a los municipios el derecho a fijar razonablemente, y dentro de los principios del derecho tributario, todos los elementos del tributo que no fijó la ley que autorizó la creación de esos impuestos, ley que, en efecto, fue extremadamente parca en señalar esos elementos⁹.

En otras palabras, la posición vigente de esta Sección se ha inclinado por reconocer que el artículo 338 de la Carta Política faculta a las asambleas departamentales y a los concejos municipales y distritales a imponer contribuciones fiscales o parafiscales a través de ordenanzas o acuerdos, pero esa facultad está supeditada a la Ley.

Además, esa supeditación puede ser “*parcial-limitada*”¹⁰ o “*parcial-reforzada*”¹¹. En efecto, la potestad impositiva de las entidades territoriales será “*parcial-limitada*” cuando la Ley fija ciertos elementos del tributo para que sea la entidad territorial la que establezca los que faltan. Será “*parcial-reforzada*” cuando la Ley autoriza a la entidad territorial a *crear* el tributo, porque en esos casos le permite fijar todos sus elementos. En este último caso, ha dicho la Corte que la ley que crea el tributo debe establecer, como mínimo, el hecho generador¹².

⁸ Expediente 16078. M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁹ Sobre la competencia de los concejos municipales en materia de impuesto de teléfonos y de alumbrado público, bien puede consultarse las sentencias del 9 de julio de 2009, expediente 16544, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 6 de agosto de 2009, expediente 16315, y del 11 de marzo del 2010, expediente 16667, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas que ratifican no sólo la vigencia de la ley 97 de 1913, que creó esos impuestos, sino la competencia de las autoridades locales para fijar razonablemente otros elementos de esos tributos y habida cuenta de que la ley no lo hizo.

¹⁰ Así se ha tratado, entre muchas otras, en las sentencias del 24 de noviembre de 2000, expediente 10889, M.P. Daniel Manrique Guzmán; del 16 de marzo de 2001, expediente 10669, M.P. Germán Ayala Mantilla, y del 4 de septiembre de 2008, expediente 16850, M.P. Ligia López Díaz.

¹¹ Además de las sentencias citadas en la nota N° 5, puede verse la sentencia del 15 de octubre de 1999, expediente 9456, M.P. Julio E. Correa Restrepo.

¹² Sentencia C-992 de 2004 de la Corte Constitucional.

La autonomía fiscal de las entidades territoriales para regular el Impuesto de Industria y Comercio, concretamente, para fijar obligaciones formales como la de “presentar la declaración de ICA”

En cuanto al impuesto de industria y comercio, conviene recordar que es un tributo de carácter municipal que reguló el Congreso de la República mediante la Ley 14 de 1983.

Conforme con esa ley, son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que desarrollen actividades industriales, comerciales o de servicios en las respectivas jurisdicciones municipales o distritales.

El artículo 32 de la Ley 14 de 1983 señaló el objeto del tributo, el hecho imponible y el elemento temporal. Los elementos temporal y cuantitativo, a su turno, aparecen descritos en el artículo 33 *ibídem*. En tanto que los artículos 34, 35 y 36 establecen las actividades que están sometidas al tributo.

En ese contexto, en materia del impuesto de industria y comercio, la autonomía fiscal territorial es *parcial-limitada*, pues, en vista de que el legislador reguló la mayoría de los elementos del tributo, la autonomía fiscal de los municipios quedó reducida a la fijación de la tarifa, pero incluso, en este aspecto, limitada a que lo haga dentro de los márgenes que estableció el artículo 33.

Ahora bien, especial mención merecen los artículos 38 y 39 de la Ley 14 de 1983, en cuanto son normas que parecen restringir sin justificación alguna, la autonomía fiscal de las entidades territoriales, ya no para fijar los elementos del tributo, sino para fijar exenciones o tratamientos preferenciales.

En efecto, el artículo 38 de la Ley 14 de 1983 señala que las entidades territoriales “*sólo podrán otorgar exenciones de impuestos municipales por plazo limitado, que en ningún caso excederá de diez años, todo de conformidad con los planes de desarrollo municipal*”¹³. El artículo 39, a su turno, prohíbe a las entidades territoriales a gravar con el impuesto de industria y comercio ciertas actividades y sujetos, así¹⁴:

“Artículo 39º.- *No obstante lo dispuesto en el artículo anterior continuarán vigentes:*

(...)

2. Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904; además, subsisten para los Departamentos y Municipios las siguientes prohibiciones:

- a. La de imponer gravámenes de ninguna clase o denominación a la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola, sin que se incluyan en esta prohibición las fabricas de productos alimenticios o toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que ésta sea;*
- b. La de gravar los artículos de producción nacional, destinados a la exportación;*
- c. La de gravar con el impuesto de Industria y Comercio la explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, cuando las regalías o participaciones para el municipio sean iguales o superiores a lo que corresponderá pagar por concepto del impuesto de Industria y Comercio;*

¹³ Esa norma es reiterada por el artículo 258 del Decreto 1333 de 1986.

¹⁴ Esa norma es reiterada por el artículo 259 del Decreto 1333 de 1986.

- d. *La de gravar con el impuesto de Industria y Comercio, los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud;*
- e. *La de gravar la primera etapa de transformación realizada en predios rurales cuando se trate de actividades de producción agropecuaria, con excepción de toda industria donde haya una transformación por elemental que ésta sea;*
- f. *La de gravar las actividades del Instituto de Mercadeo Agropecuario, Idema;"*

Como puede verse, el legislador, por una parte, restringe la autonomía que las entidades territoriales tienen para decretar exenciones o tratamientos preferenciales sobre sus impuestos territoriales.

Siendo que el constituyente de 1991 prohibió que fuera por ley que se fijaran exenciones o tratamientos preferenciales sobre los impuestos territoriales, se podría llegar a la conclusión de que el artículo 38 de la Ley 14 de 1983 contraviene el artículo 294 de la Carta Política, pues, si el legislador no puede decretar exenciones o tratamientos preferenciales sobre impuestos territoriales, tampoco puede restringir a las entidades territoriales a que ejerzan esta potestad que les fue dada en la Constitución sin limitaciones de ningún orden.

En el mismo sentido, el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 consagra un mandato de prohibición a las entidades territoriales para que no graven ciertas actividades o a ciertos sujetos, mandato que tales entidades acatarían, ora absteniéndose de gravar tales actividades o tales sujetos en los acuerdos municipales o distritales, ora exonerando, excluyendo o no sujetando al impuesto esas actividades y a esos sujetos en los acuerdos u ordenanzas.

Lo cierto es que, en vigencia de la Constitución Política de 1991 y, concretamente, del artículo 294, para la Sala, la Ley 14 de 1983, en cuanto a la potestad de las entidades territoriales para fijar exenciones o tratamientos preferenciales debe interpretarse de manera amplia, pues, a diferencia de la potestad para fijar los tributos, la potestad para conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales es plena para estas y restringida para la Ley.

Ahora bien, la potestad de exonerar o de establecer tratamientos preferenciales puede implicar que las autoridades territoriales consideren que una actividad o sujeto determinado son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio pero a una tarifa de 0% (exención), o que esas actividades que son generadoras del impuesto de industria y comercio no lo causan por determinadas circunstancias (exclusión) o que hay actividades que simplemente no califican como industriales, comerciales o de servicios y, por tanto, no están sujetas al impuesto.

Como el mandato de prohibición del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 implica que las entidades territoriales se abstengan de regular como actividades o sujetos gravados los enunciados en ese artículo, puede ser que los acuerdos municipales simplemente no regulen "*las prohibiciones*", pero lo cierto es que, en cumplimiento de ese mandato de prohibición, las entidades territoriales han regulado esas actividades, en unas oportunidades denominando las actividades como exentas, en otras como excluidas, en otras, como no gravadas o en otras no sujetas y, en

el peor de los casos, confundiendo la calidad de sujeto no responsable del impuesto con actividad no gravada con el mismo.

Independientemente de lo anterior, para la Sala es claro que una entidad territorial tiene la potestad para “*exonerar*” o establecer “*tratamientos preferenciales*” y, así mismo, para regular, a efectos de ejercer los controles respectivos, los aspectos referentes a las obligaciones formales que se deriven del régimen de exención o de los tratamientos preferenciales.

Una de esas obligaciones formales puede ser la de “*declarar*”, obligación que atañe al sujeto responsable del impuesto. Y son responsables del impuesto de industria y comercio, en general, todas aquellas personas naturales o jurídicas que realicen actividades comerciales, industriales y de servicios.

Ahora bien, de la lectura del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, la Sala advierte que el legislador prohibió a las entidades territoriales **(i)** gravar ciertas actividades industriales, comerciales o de servicios [literales a), b), c) y e)] y **(ii)** a ciertos sujetos [literal d)], en virtud del objeto social que desarrollan.

En esa medida, como la Ley 14 de 1983 definió las actividades industriales, comerciales y de servicios de manera genérica, y abrió la posibilidad, incluso, para que las entidades territoriales graven actividades “*análogas*” a las ya definidas en la Ley 14, es razonable interpretar que el legislador quiso, en atención al mandato de prohibición, que las entidades territoriales regulen un régimen de exención, de exclusión o de no sujeción para los casos de los literales a), b), c) y e) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983. En consecuencia, en estos eventos, para la Sala es pertinente que los acuerdos municipales o distritales regulen el régimen exceptivo, independientemente que lo llamen de exención, de exclusión o de no sujeción o simplemente de tratamientos preferenciales y, por lo tanto, está bien que prevean los sujetos que gozan de ese régimen, las condiciones en que se puede gozar de ese régimen y las obligaciones que se les asigna a los beneficiarios para probar que, en efecto tienen derecho a gozar del régimen exceptivo.

Ahora bien, tratándose de la regulación de la prohibición prevista en el literal d) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, como la prohibición se hizo en consideración a los sujetos que desarrollan determinado objeto social, podría interpretarse que en estos eventos, el legislador quiso que las entidades territoriales consideraran como sujetos no responsables del impuesto a los sujetos enlistados en ese literal, pues, independientemente de la actividad que realizan, por el sólo hecho de ser *establecimientos educativos públicos, entidades de beneficencia, culturales y deportivas, sindicatos, asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, partidos políticos y hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud*, tales sujetos, *per se*, no deberían contraer ninguna obligación ni de tipo sustancial, ni de tipo formal.

Sin embargo, el mismo legislador, posteriormente, mediante el artículo 11 de la Ley 50 de 1984 modificó parcialmente el literal d) de la norma mencionada y estableció lo siguiente:

“Artículo 11. *Cuando las entidades a que se refiere el artículo 39, numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983 realicen actividades industriales o comerciales serán sujetos del impuesto de industria y comercio en lo relativo a tales actividades.”*

Esta norma permite interpretar que, dada la complejidad del sinnúmero de actividades que pueden caer en los tres hechos generadores del impuesto de industria y comercio (comercio, industria y servicio) y del tipo de actividades empresariales que en la actualidad se pueden emprender, independientemente de la nominación que se le dé a la empresa, puede resultar muy excepcional que

determinados sujetos se dediquen, exclusivamente, a las actividades no gravadas o cuya ejecución el legislador prohibió gravar y, por eso, en la actualidad es difícil considerar que hay, en estricto sentido, sujetos no responsables del impuesto de industria y comercio (ICA).

En ese contexto, para la Sala también resulta ajustado a la Constitución y a la Ley 14 de 1983, pero sobre todo a la facultad que tienen las entidades territoriales para conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de su propiedad, que tales entidades regulen los sujetos que gozan de un régimen exceptivo, las condiciones en que se puede gozar de ese régimen y las obligaciones que se les asigna a los beneficiarios para probar que, en efecto tienen derecho a gozar del régimen exceptivo, con mayor razón si tales sujetos están en la libertad de ejecutar actividades gravadas y no gravadas.

En este contexto, la Sala determinará si las normas demandadas desconocieron los artículos 338 C.P., 39 de la Ley 14 de 1983 y 7 del Decreto 3070 de 1983.

Análisis del caso concreto

- **De la nulidad del artículo 8° del Acuerdo 19 de 1993**

La norma demandada dispone lo siguiente:

*“ARTICULO (sic) OCTAVO: Las personas naturales o jurídicas o sociedades de hecho, que realicen actividades amparados **por la Ley o por** Acuerdo Municipal que consagren **prohibiciones o** excenciones (sic) del Impuesto deberán demostrar en su declaración, el carácter de exentas **o amparados por una prohibición**, invocando la norma. De todas maneras deberán cumplir con los deberes formales señalados en el presente Acuerdo, para los sujetos del Impuesto de Industria y Comercio. (...)”*

Aunque la redacción de la norma no es clara, entendió el demandante, y así también lo entiende la Sala, que la norma pretendió decir que las personas naturales o jurídicas o sociedades de hecho que realicen actividades no gravadas o exentas del impuesto de industria y comercio deberán demostrar la condición de no gravada o de exenta de tales actividades. Para el efecto, tales contribuyentes siempre deben cumplir con el deber formal de declarar, pues será en la declaración tributaria de ICA, en la que pueden invocar la ley o el Acuerdo que regula la actividad como no gravada o como exenta.

Para el demandante la obligación formal de declarar que previó la norma demandada viola el artículo 338 de la Carta Política, concretamente, el principio de reserva de ley, por cuanto obliga a personas “*excluidas*” o “*amparadas con una prohibición del impuesto de industria y comercio*” a presentar la declaración tributaria.

La Sala considera que los apartes del artículo demandado no violan el artículo 338, pues, tal como se precisó, este artículo establece la potestad del Congreso de la República, de las asambleas departamentales y de los concejos municipales y distritales para fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

El artículo 8 demandado no está fijando ninguno de los elementos del tributo, simplemente está precisando en qué condiciones los sujetos que consideren que realizan una actividad no gravada o exenta deben informarle esa situación al municipio demandado, esto es, la autoridad tributaria.

Por otra parte, leído el Acuerdo Municipal 019 de 1993, se puede apreciar que en el capítulo I, el municipio reguló las actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio de forma semejante a la prevista por la Ley 14 de 1983. En efecto, el artículo 1° señaló el objeto del tributo y el hecho imponible. En tanto que los artículos 2° a 5° establecieron las actividades comerciales, industriales y de servicios que están sometidas a dicho impuesto.

En consecuencia, hasta ahí, no se aprecia que el artículo 8° vulnere el artículo el principio de legalidad tributaria.

Ahora bien, también dice el demandante que los apartes demandados del artículo 8° del Acuerdo violan el artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

El artículo 39 de la Ley 14 de 1983, como se precisó anteriormente, consagra un mandato de prohibición a las entidades territoriales para que no graven ciertas actividades o a ciertos sujetos, mandato que, como se dijo, acatan las entidades territoriales, ora absteniéndose de enumerar en los acuerdos municipales o distritales las actividades o sujetos que el legislador prohibió gravar, ora exonerando esas actividades y esos sujetos de manera expresa en las normas territoriales.

Conforme se precisó, ese mandato de prohibición podría implicar una innegable restricción de la facultad que tienen las entidades territoriales para conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de su propiedad. Por eso, la Sala precisó que esa norma se interpretaría acorde con la Constitución Política de 1991 y, concretamente, con el artículo 294, en el sentido de entender que las entidades territoriales tienen potestad amplia para fijar exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales y, por ende, pueden regular las obligaciones formales de los sujetos responsables del ICA, en cualquiera de las situaciones que las entidades territoriales graven, exoneren, excluyan o no sujeten ciertas actividades industriales, comerciales o de servicios.

En efecto, se aprecia que el capítulo II del Acuerdo 19 demandado estableció las actividades no gravadas con el impuesto de industria y comercio en el Municipio de Cucunubá. El artículo 7°, en particular, estableció que **“no serán sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio los casos contemplados en el artículo 39 de la Ley 14 de 1.983”**¹⁵.

La interpretación razonable de las normas que definen las actividades gravadas y, en especial, la interpretación del artículo 7° del Acuerdo demandado permite inferir que en el Municipio de Cucunubá no están gravados con el impuesto de industria y comercio las siguientes actividades:

- a. La producción primaria, agrícola, ganadera y avícola, sin que se incluyan en esta prohibición las fabricas de productos alimenticios o toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que ésta sea;
- b. Los *“artículos”* de producción nacional destinados a la exportación.
- c. La explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, cuando las regalías o participaciones para el municipio sean iguales o superiores a lo que corresponderá pagar por concepto del impuesto de industria y comercio;

¹⁵ “ARTICULO SEPTIMO (sic): No serán sujetos pasivos del Impuesto de Industria y Comercio, los casos contemplados en el Artículo 39 de la Ley 14 de 1.983 (sic)”.

- d. La primera etapa de transformación realizada en predios rurales cuando se trate de actividades de producción agropecuaria, con excepción de toda industria donde haya una transformación por elemental que ésta sea;
- e. Las actividades que realizaba el desaparecido Instituto de Mercadeo Agropecuario, Idema.

Por igual, entiende la Sala que, de conformidad con el artículo 5° del mismo Acuerdo¹⁶, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las sociedades profesionales, gremiales sin ánimo de lucro, pagarán el impuesto de industria y comercio sobre los ingresos brutos correspondientes a las actividades comerciales, industriales o de servicios, desarrolladas por éstas entidades, conforme con lo establecido en el artículo 11 de la Ley 50 de 1984. En el artículo 5° mencionado, claramente, se dispuso que las actividades que desarrollen las personas ahí mencionadas sí son responsables del impuesto de industria y comercio.

Ahora bien, a pesar de que en las normas locales mencionadas aluden a “*actividades que no grava*” y a “*no sujetos pasivos*” del impuesto de industria y comercio, la Sala entiende que, realmente, el artículo 7° del Acuerdo 19 de 1993 está consagrando exenciones al impuesto de industria y comercio, por cuanto se trata de actividades que, en principio, son gravadas, pero que, en virtud del Acuerdo, no están gravadas.

Ahora bien, en ese contexto normativo, el artículo 8° demandado establece que las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que realicen actividades no gravadas (prohibiciones del artículo 39 de la Ley 14 de 1983) o exentas deberán presentar declaración tributaria e invocar la norma en que se amparan.

El demandante, en concreto, alegó que en los casos de las “*prohibiciones*” no se configura la obligación tributaria y que, por ende, no hay obligación formal de presentar la declaración. El *a quo*, a su vez, avaló ese argumento y entendió que la prohibición es asimilable a una “*no sujeción*” y que, por lo tanto, no habría obligación de presentar declaración tributaria, en la medida de que, de conformidad con el artículo 7° del Decreto Reglamentario 3070 de 1983, la obligación tributaria sólo se predicaba respecto de los sujetos responsables, mas no de los que no lo eran. El Municipio de Cucunubá, por su parte, alegó que tanto la Ley 14 de 1983 como el decreto reglamentario antes mencionado, permitían a las entidades territoriales exigir la presentación de la declaración tributaria y que, además, correspondía a cada persona invocar la norma en que se fundaba la exención, exclusión o prohibición en que se amparaba.

Para la Sala, el Municipio de Cucunubá simplemente ejerció la facultad constitucional prevista en el artículo 294 de conceder la exención del ICA a las actividades que el artículo 39 de la Ley 14 1983 le prohibió gravar.

En ese entendido, el Municipio de Cucunubá también estaba facultado para regular, mediante el artículo 8° demandado, la presentación de la declaración del impuesto de industria y comercio a los sujetos beneficiarios del régimen exceptivo.

Fuera de lo anterior, hay que decir que la declaración del impuesto de industria y comercio permite a la autoridad tributaria verificar si el sujeto pasivo realiza

¹⁶ “ARTICULO QUINTO: Las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las sociedades profesionales, sin ánimo de lucro, pagarán el impuesto de que trata el presente acuerdo sobre los ingresos brutos correspondientes a las actividades comerciales, industriales o de servicios, desarrolladas por éstas entidades, conforme a los establecido en el artículo 11 de la Ley 50 de 1.984”.

exclusivamente actividades exentas o si también realiza actividades comerciales, industriales o de servicios gravadas.

En esa medida, se revocará la nulidad del artículo 8° del Acuerdo 19 de 1993, que decretó el *a quo*, pues lo cierto es que no desconoce el principio de legalidad tributaria (artículo 338 C.P.) ni los artículos 39 de la Ley 14 de 1983 y 7 del Decreto 3070 de 1983.

- **De la nulidad del párrafo primero del artículo 22 del Acuerdo 19 de 1993**

El análisis realizado en el acápite anterior resulta, igualmente, pertinente para examinar la legalidad del párrafo primero del artículo 22 del Acuerdo 19 de 1993.

El párrafo primero del artículo 22 del Acuerdo 19 de 1993 establece que para excluir de la base gravable del impuesto de industria y comercio los ingresos provenientes de los artículos de producción destinados a la exportación, los contribuyentes deberán presentar Declaración tributaria, el formulario junto con el formato único de exportación y el certificado de la Administración de aduana que certifique que los productos salieron del país.

El demandante alegó que la exigencia de presentar la declaración tributaria para poder detraer de la base gravable los ingresos provenientes de la venta de artículos de producción nacional desconocía los artículos 338 C.P., 39 de la Ley 14 de 1983 y 7 del Decreto 3070 de 1983. Dijo el actor que el exportador se amparaba en una “*prohibición*” y que, por ende, tampoco surgía la obligación formal de presentar declaración. El *a quo*, por su parte, concluyó que la presentación de la declaración tributaria para excluir de la base gravable en el caso antes mencionado no desconocía el artículo 7° del Decreto 3070 de 1983, pero sí el 4° de ese mismo decreto, en cuanto exigía un requisito adicional no previsto en esa norma. El apelante, a su vez, insistió que las entidades territoriales estaban plenamente facultadas para exigir la presentación de declaración tributaria, aún en los casos de “*prohibiciones*”.

La Sala reitera que, el Municipio de Cucunubá decidió incorporar el mandato de prohibición previsto en el literal b) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, a título de exención del impuesto de industria y comercio en el Municipio de Cucunubá y, por ende, estaba facultado para regular las obligaciones formales de los sujetos sometidos a ese régimen exceptivo, entre esas, la de presentar declaración.

La exigencia de presentación de la declaración tributaria encuentra razón de ser en el hecho de que, sólo así, la administración puede identificar cuál es el valor que el contribuyente detraerá de la base gravable del impuesto de industria y comercio. Y, además, esa declaración le permite determinar si se trata de productos nacionales efectivamente exportados.

Fuera de lo anterior, hay que decir que el párrafo cuestionado no desconoció el artículo 4° del Decreto 3070 de 1983¹⁷, pues la exigencia de presentar la

¹⁷ “ARTICULO 4°. Para los efectos de excluir de la base gravable los ingresos provenientes de la venta de artículos de producción nacional destinados a la exportación a que se refiere el literal b) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, al contribuyente se le exigirá el formulario único de exportación y una certificación de la respectiva

declaración tributaria, junto con el formulario único de exportación y el certificado de la administración de aduana, en la que se certifique que los productos salieron del país, es oponible a los contribuyentes que realizan actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, así sea que tales actividades estén exentas, en virtud de la norma local.

En consecuencia, como no hay violación de las normas superiores invocadas en la demanda, se impone también revocar la nulidad del párrafo en cuestión.

Las razones precedentes son suficientes para revocar el fallo apelado y, en consecuencia, se negarán las pretensiones de la demanda.

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

1. REVÓCASE la sentencia del 18 de octubre de 2007, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por las razones expuestas. En su lugar, **DENIÉGANSE** las súplicas de la demanda.

Cópiese, notifíquese, y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO