

Sentencia C-121/06

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Concepto

TARIFA DE TASAS Y CONTRIBUCIONES-Fijación excepcional por autoridades distintas a los órganos de representación popular

METODOS Y SISTEMAS DE TASAS Y CONTRIBUCIONES-Debe ser fijado por la Ley, Ordenanzas o Acuerdos.

PRINCIPIO DE CERTEZA DEL TRIBUTO-Concepto

PRINCIPIO DE CERTEZA DEL TRIBUTO-No se opone al carácter general de las normas tributarias

PRINCIPIO DE CERTEZA Y LEGALIDAD DEL TRIBUTO-No violación a pesar de que uno de los elementos del tributo no esté determinado en la ley pero si sea determinable

AUTONOMIA DE ENTIDADES TERRITORIALES-Alcance

AUTONOMIA DE ENTIDADES TERRITORIALES-Manifestación como poder de autogobierno y autoadministración

TRIBUTO TERRITORIAL-Límites del legislador

IGUALDAD EN TRIBUTO DE ENTIDADES TERRITORIALES-Debe entenderse dentro de cada jurisdicción y no en el plano nacional

AUTONOMIA IMPOSITIVA DE LOS MUNICIPIOS-Límites

AUTONOMIA IMPOSITIVA DE LOS MUNICIPIOS-Competencia para determinar elementos de obligación tributaria

PRINCIPIO UNITARIO DEL ESTADO Y PRINCIPIO DE AUTONOMIA DE ENTIDADES TERRITORIALES-Tensión

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Carácter municipal

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Factor territorial como determinante del sujeto activo

AUTONOMIA TRIBUTARIA DE ENTIDADES TERRITORIALES E IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Norma que señala de manera general hecho gravado y municipio al que corresponde percibir el tributo/PRINCIPIO UNITARIO DEL ESTADO E IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Norma que señala de manera general hecho gravado y municipio al que corresponde percibir tributo

La Corte encuentra que la norma acusada -artículo 32 de la Ley 14 de 1983, compilado por el 195 del Decreto 1333 de 1986- establece una regla general conforme a la cual el municipio llamado a percibir el impuesto de industria y comercio, es decir el sujeto activo de este tributo, es aquel donde se lleva a cabo la actividad comercial, industrial o de servicios. Empero, existen otras disposiciones,

también de rango legal, que hacen indicaciones más precisas en torno a dónde deben entenderse realizadas algunas de las actividades gravadas. La Corte estima que el artículo bajo examen no desconoce el principio constitucional que define al Estado como república unitaria, ni tampoco la autonomía tributaria reconocida por las normas superiores a las entidades municipales y distritales. En efecto, dicho artículo se limita a señalar de manera general cuál es el hecho gravado con el impuesto de industria y comercio (actividades industriales, comerciales y de servicio), y el factor territorial que determina cuál es el municipio llamado a percibirlo (realización de tales actividades en la jurisdicción municipal respectiva). Al proceder de esta manera, el legislador deja un amplio margen de libertad a los concejos municipales para adoptar o no el tributo dentro de sus territorios, así como para determinar de manera específica aquellas actividades que caen bajo la descripción genérica del hecho gravado que hace el legislador, pudiendo también reglamentar el recaudo, fiscalización, control y ejecución del tributo. Así, la norma concilia de manera adecuada los principios de unidad y de autonomía en materia de facultades impositivas, por lo cual la Corte descarta que dichos principios hayan sido vulnerados por el legislador.

DOBLE TRIBUTACION-Alcance de la prohibición

CONSEJO DE ESTADO-Pronunciamientos relacionados con la doble tributación en impuesto de industria y comercio

PRINCIPIO DE CERTEZA DEL TRIBUTO EN IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Determinación del sujeto activo

Se pregunta la Corte si, como lo afirma la demanda, la indeterminación del artículo 32 de la Ley 14 de 1983 es tal, y los problemas interpretativos que ocasiona son de tal envergadura, que en realidad estos son irresolubles debido a la “oscuridad invencible del texto legal”, por lo cual la expresión demandada del artículo 32 debe ser considerada inexecutable al no respetar el principio de certeza del tributo, conforme al cual los elementos del mismo deben ser determinados con suficiente claridad y precisión. Al respecto la Corte aprecia lo siguiente: los problemas interpretativos que denuncia la demanda no provienen tanto de lo que la norma prescribe, sino más bien de la forma en que la misma ha sido desarrollada o aplicada. No obstante, debe admitirse que el carácter absolutamente general de las pautas fijadas por el legislador en el artículo 32, ahora bajo examen, en especial en lo relativo al señalamiento del factor territorial como elemento determinante del sujeto activo del tributo, ha llevado a la necesidad de interpretarlo en el momento de su aplicación, en especial en aquellos casos conflictivos en los cuales alguno de los elementos de la actividad gravada tiene implicaciones en varios municipios. Sin embargo, a partir de lo que genéricamente dispone la disposición han podido los tribunales, el Consejo de Estado y las autoridades administrativas establecer el factor territorial determinante del sujeto activo del tributo, por lo cual no puede afirmarse que la indeterminación de la norma sea de tal magnitud que equivalga a un oscuridad o confusión total. Ahora bien, dado que la ley, por definición, es de contenido general, y que en materia de tributos de las entidades territoriales debe serlo aun más para no invadir la órbita de las atribuciones de los departamentos, municipios y distritos en estos asuntos, por lo cual no le es dado al legislador establecer detalladamente cada uno de los casos particulares de territorialidad, la Corte encuentra que la norma se ajusta a la Constitución, pues a pesar de su generalidad no es imprecisa o confusa, a tal punto que resulte ininteligible y por lo mismo incierta en la determinación del sujeto activo del tributo.

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Necesidad de expedición de normas legales para evitar doble tributación

La Corte considera que es conveniente la expedición de normas legales que con carácter general señalen pautas, orientaciones, regulaciones o limitaciones relativas al factor territorial como determinante del sujeto activo del impuesto de industria y comercio, para evitar situaciones de doble tributación por el mismo hecho económico, o conflictos entre las administraciones municipales y los contribuyentes, suscitados por la actuación administrativa a la hora de liquidar el tributo de industria y comercio, en aquellos casos en los cuales las actividades gravadas presentan elementos que se vinculan a más de un municipio.

INTERPRETACION LITERAL-Aplicación/INTERPRETACION HISTORICA-Aplicación/INTERPRETACION TELEOLOGICA-Aplicación/INTERPRETACION SISTEMATICA-Aplicación

PRINCIPIO DE CERTEZA DEL TRIBUTO EN IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Determinación del hecho gravado/ PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO EN IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Determinación del hecho gravado IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Remisión a ley comercial para definir las actividades comerciales gravadas

La demanda tiene que ver con la indeterminación del hecho gravado con el impuesto de industria y comercio. En efecto, al respecto la demanda reprocha que el legislador haya hecho una remisión a la ley comercial para definir en qué consisten las actividades comerciales gravadas, pues como el Código de Comercio enumera una serie de actos, operaciones y empresas que considera mercantiles, pero esta enumeración es declarativa y no limitativa, la remisión a dicho estatuto no resulta clara en cuanto a lo que ha de entenderse por hecho gravado. La interpretación de la disposición acusada lleva a la Corte a concluir lo siguiente: (i) que lo gravado son las actividades comerciales y no los actos de comercio o las personas que llevan a cabo unas u otras; (ii) que las actividades comerciales gravadas son las que se benefician de la infraestructura y el mercado local municipal; (iii) que por actividades comerciales ha de entenderse “las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor” y “las demás definidas como tales por el Código de Comercio”; y (iv), que no pueden ser consideradas como actividades comerciales las que puedan ser calificadas como industriales o de servicio, según los artículos 197 y 199 del Decreto 1333 de 1986. Ahora bien, la Corte admite que “las demás” actividades comerciales que define el Código de Comercio no constituyen una lista taxativa o cerrada; sin embargo, en modo alguno estima que esa circunstancia devenga en la inconstitucionalidad de la norma acusada, que remite a ese Estatuto. Lo anterior por cuanto dicha remisión constituye tan solo una pauta adicional a otras que, como se vio, emanan de la norma bajo examen interpretada literal, histórica, teleológica y sistemáticamente. Así pues, la Corte estima que la norma parcialmente acusada, correctamente interpretada, proporciona pautas generales suficientes que permiten establecer qué actividades pueden ser calificadas como comerciales para efectos de ser gravadas con el impuesto de industria y comercio. En este sentido responde adecuadamente a las exigencias del principio de legalidad y certeza del tributo.

Referencia: expediente D-5927

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 32 y 35 (parciales) de la Ley 14 de 1983, compilados como artículos 195 y 198 del Decreto 1333 de 1986.

Actor: Juan Carlos Becerra Hermida

Magistrado Ponente:

Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA

Bogotá, veintidós (22) de febrero dos mil seis (2006).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la presente Sentencia con base en los siguientes,

I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Juan Carlos Becerra Hermida, actuando en nombre propio y haciendo uso de los derechos consagrados en los artículos 40 numeral 6° y 95 numeral 7° de la Constitución Política, demandó los artículos 32 y 35 (parciales) de la Ley 14 de 1983, compilados como artículos 195 y 198 del Decreto 1333 de 1986 (Código de Régimen Municipal).

II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcriben las normas acusadas, tal como aparecen publicadas en el Diario Oficial N°. 37466 del 14 de mayo de 1986, y dentro de ellas se subrayan y resaltan los apartes considerados inconstitucionales. Se trata de los artículos 195 y 198 del Decreto 1333 de 1986, que recopilan los artículos 32 y 35 de la Ley 14 de 1983[1], respectivamente:

"DECRETO NUMERO 1333 DE 1986

(abril 25)

POR EL CUAL SE EXPIDE EL CÓDIGO DE RÉGIMEN MUNICIPAL

"El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confiere la Ley 11 de 1986 y oída la Comisión Asesora a que ella se refiere,

"DECRETA:

"...

"CAPITULO II

DE LOS IMPUESTOS MUNICIPALES.

"...

"II. IMPUESTOS DE INDUSTRIA Y COMERCIO Y

DE AVISOS Y TABLEROS.

"...

"**Artículo 195.** El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio **que se ejerzan o realicen en las respectivas Jurisdicciones municipales**, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

"...

"**Artículo 198.** Se entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, **y las demás definidas como tales por el Código de Comercio** siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por este Decreto, como actividades industriales o de servicios."

III. LA DEMANDA

Al parecer del demandante, los apartes destacados de las normas que acusa infringen directamente los principios constitucionales de certeza y unidad nacional, e indirectamente el principio de justicia, a que se refieren los artículos 1°, 95 numeral 9° y 338 inciso 1° de la Carta.

Para explicar las razones por las cuales estima que dichas disposiciones superiores resultan vulneradas, relata que las normas que acusa tuvieron como antecedente histórico la declaración de emergencia económica hecha mediante el Decreto 3742 de 1982, con fundamento en el cual se expidió el Decreto legislativo 3815 de 1982, que reguló el impuesto de industria y comercio. No obstante, al declarar la Corte Suprema de Justicia que no existía emergencia económica, para reestablecer la vigencia jurídica de ese instrumento, el Gobierno Nacional presentó a consideración del Congreso de la República un proyecto que vino a ser la Ley 14 de 1983, por la cual se pretendió fortalecer los fiscos de las entidades territoriales, cuyos artículos 32 y 35 fueron luego compilados como artículos 195 y 198 del Decreto 1333 de 1986 (Código de Régimen Municipal), proferido por el Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades extraordinarias que le fueron conferidas por medio de la Ley 11 de 1986.

Afirma entonces el demandante, que desde que se publicó la Ley 14 de 1983 el impuesto de industria y comercio ha generado múltiples discusiones, "por la ausencia de reglas claras para la determinación del hecho generador". Esta indeterminación se presenta, dice, especialmente en dos aspectos: en primer lugar, en la ausencia de reglas claras de territorialidad, lo cual impide establecer en forma precisa el sujeto activo del impuesto; pues aunque existen otras normas legales que regulan este aspecto, ellas son específicas para algunas actividades, conservándose la incertidumbre respecto de las demás, pues sólo se han consagrado reglas para los industriales y para las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, quedando carentes de regulación las demás actividades.[2] Y en segundo lugar, la indeterminación se presenta por la remisión que la ley hace al Código de Comercio para definir la actividad comercial.

Destaca entonces la demanda que el artículo 338 de la Constitución consagra los principios de

legalidad y certeza del tributo, cuando afirma que "(1) a ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos". Agrega que la fijación de los elementos esenciales o estructurales de cada tributo es un asunto que responde a la necesidad histórica de limitar legalmente la potestad tributaria del Estado, de manera que se eviten injusticias y los contribuyentes tengan certeza sobre sus obligaciones en esta materia. Añade que la fijación de los elementos estructurales de los impuestos no se limita a la mención de éstos, sino que es menester que se tipifiquen con tal claridad que no sea posible hacer diversas interpretaciones de las normas, que generen confusión o inseguridad.

Citando a varios doctrinantes de derecho tributario, la demanda prosigue haciendo énfasis en que es necesario que las normas tributarias sean claras y precisas, de manera que determinen quién es el responsable del tributo, y sobre qué recae el mismo, señalando sobre qué bases y con qué tarifas se liquida. Lo anterior desarrolla, dice, el principio de certeza de la obligación tributaria, que persigue que todos los elementos del vínculo impositivo estén previstos en la ley. Dicho principio, agrega, implica que si no es posible determinar los elementos del tributo de acuerdo con las normas de interpretación de las leyes, las normas respectivas deben ser declaradas inconstitucionales por ambiguas o confusas. En sustento de esta posición cita también jurisprudencia de esta Corporación relativa al mencionado principio de certeza de la obligación tributaria, concretamente la Sentencia C-488 de 2000, así como el pronunciamiento del h. Consejo de Estado de 9 de diciembre de 2004, mediante el cual se declaró la nulidad de las normas que crearon un impuesto al teléfono en una ciudad.

Se refiere entonces la demanda al "hecho imponible" o "hecho generador de la obligación tributaria", que es el hecho económico o de contenido económico que da nacimiento al tributo, el cual, afirma, "debe ser tan claro como lo es el tipo penal." Respecto de él, añade, "en ningún momento puede haber cabida a ambigüedades remisiones a otros ordenamientos, otorgamiento de facultades a las autoridades tributarias para definir el hecho generador o ausencia de reglas que permita interpretaciones variadas y divergentes." Por otro lado, la precisión del hecho gravado implica que se defina también la delimitación territorial de tal hecho imponible, es decir el ámbito espacial donde se genera la obligación tributaria. Así las cosas, dado que el factor territorial es esencial en la determinación del impuesto, pues sirve para definir el sujeto activo de la relación tributaria, se hace necesario que la misma ley fije las reglas que permitan a los municipios y a los contribuyentes establecer en forma clara el lugar en el cual se entienden realizadas las actividades industriales, comerciales o de servicios para efectos de definir el municipio beneficiario del tributo. El artículo 32 de la Ley 14 de 1993 (compilado mediante el 195 del Decreto 1333 de 1986) no contiene reglas que permitan inferir el lugar de causación del impuesto, ni ninguna otra norma las fija. Tampoco puede entenderse que los concejos municipales tengan autonomía tributaria para fijar tales reglas, pues tal potestad generaría una ruptura del principio de unidad nacional y una "especie de anarquía", en cuanto cada uno de los 1143 concejos municipales podría fijar reglas diferentes.

Prosigue el libelo aludiendo al principio de unidad nacional, que implica, arguye, que en materia tributaria la potestad impositiva de los entes territoriales deba ejercerse de conformidad con la ley. En las normas que acusa, afirma, el hecho generador no está lo suficientemente claro en la ley, de manera que permita que los municipios lo apliquen de la misma manera, lo cual propicia una confusión que redundaría en que no todos los residentes en Colombia queden sometidos al mismo régimen impositivo.

Por último, la demanda hace alusión a los principios de justicia y equidad tributaria, para afirmar que la indeterminación del hecho generador permite a los municipios regular el asunto del impuesto de industria y comercio en la forma que estiman más conveniente, colocando a los contribuyentes en distintas condiciones, según el municipio donde realicen sus actividades, lo cual resultaría contrario a los aludidos principios.

Pasa entonces la demanda a señalar asuntos concretos, en donde la ausencia de reglas de territorialidad impide, dice, determinar en forma precisa el sujeto activo del impuesto de industria y comercio. Al respecto menciona el servicio de transporte, en donde no es claro en dónde se paga el impuesto, es decir si este debe cancelarse en el municipio de origen o en el de destino, en los intermedios, etc... Otro tanto sucedería con el impuesto que recae sobre la actividad industrial que consiste en un proceso que se desarrolla en varios municipios, la de los servicios profesionales que igualmente se cumplen en varios municipios, la actividad comercial que también pueda calificarse de intermunicipal, etc...

En una nueva argumentación, la demanda aduce que la remisión que se hace en las normas acusadas al Código de Comercio, a fin de definir en qué consiste la actividad comercial, hace que sea impreciso y vago el concepto de hecho gravable. Lo anterior por cuanto dicho Código enlista en su artículo 20 una serie de actos, operaciones y empresas que considera mercantiles, precisando en el 24 que la lista es declarativa más no limitativa. Agrega que la doctrina aduce que es la habitualidad y el ánimo de lucro lo que hace que los actos que menciona el Código puedan calificarse como actos de comercio, y añade que puede concluirse que el Código de Comercio adoptó una posición ambigua o ambivalente en cuanto a los factores determinantes de la actividad comercial, por lo cual la remisión que se hace a este estatuto no arroja claridad sobre lo que ha de entenderse por hecho gravado con el impuesto de industria y comercio.

Por lo anterior, respecto de algunas actividades y actos se presenta discusión en cuanto a su catalogación como comerciales, para efectos de considerarlos como hechos gravados con el impuesto de industria y comercio. Tal cosa sucede, dice el demandante, con los dividendos y participaciones, respecto de los cuales se han presentado posiciones contradictorias dentro del mismo Consejo de Estado, quien en ocasiones ha considerado que están gravados con tal impuesto y otras ha estimado lo contrario. Similar cosa sucede, afirma, con los rendimientos financieros o con los arrendamientos de inmuebles propios. Esta divergencia interpretativa redundante en confusión para los contribuyentes, y vulnera el principio de certeza del tributo y de unidad nacional.

IV. INTERVENCIONES

1. Intervención de la Alcaldía Mayor de Bogotá.

En representación de la Alcaldía Mayor de Bogotá, intervino oportunamente el doctor Edgar Mauricio Gracia Díaz, subdirector de gestión judicial de la Secretaría General de esa Alcaldía, quien solicitó a la Corte que declare la exequibilidad de las disposiciones acusadas.

En sustento de esa petición, expuso que si bien las normas tributarias deben ser claras en la definición de los elementos del tributo, esta Corporación ha enseñado que los problemas interpretativos que puedan suscitarse en el momento de su ejecución o aplicación no acarrear per se

su inconstitucionalidad[3]. Solamente cuando tales problemas se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible de su texto, que impida identificar los elementos esenciales del tributo, entonces cabría sostener que la disposición vulnera el ordenamiento constitucional en razón de la indeterminación del tributo.

Desde esta perspectiva, prosigue el interviniente, es desde donde hay que examinar el problema jurídico que propone la acusación. En ese sentido, afirma que lo que plantea la demanda frente a las definiciones legales contenidas en las normas acusadas "no son más que problemas de interpretación y no mandamientos de carácter indeterminado o ambiguo" que generen un vicio de inconstitucionalidad.

Continúa la intervención explicando que cuando el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 define qué actividades son gravadas con el impuesto de industria y comercio, "establece que recae sobre las actividades que se realicen en los respectivos municipios", con lo cual señala un ámbito territorial de causación y cobro del mismo. Agrega que la interpretación histórica de la norma demuestra que la voluntad del legislador plasmada en la exposición de motivos era gravar las actividades realizadas por las personas que se beneficiaban de los recursos, la infraestructura y el mercado del municipio, lo que revela que entre las diversas teorías de aplicación del poder tributario, se siguió la de la "sujeción económica", la cual no mira a la relación circunstancial del sujeto pasivo con el territorio (nacionalidad, domicilio o residencia del sujeto), sino a "su interacción con la economía de una jurisdicción, al generar riqueza o ingresos en el mismo", teniendo en cuenta la ubicación de la sede del negocio o establecimiento en el municipio o la ubicación de quien genera los ingresos. Por lo cual el impuesto de industria y comercio debe ser declarado y pagado por aquellas personas naturales o jurídicas y sociedades de hecho que realicen actividades económicas en el interior de la jurisdicción, independientemente de su domicilio, residencia o lugar de nacimiento.

En este punto el interviniente hace ver que la adopción del criterio de sujeción personal o del de la sujeción económica tiene relación con la clasificación de los impuestos en reales y personales. Los primeros gravan directamente a la riqueza per se, sin tener en cuenta la relación de la misma con el contribuyente; los segundos gravan a las personas ajustando la obligación a su capacidad contributiva. En el impuesto de industria y comercio no se grava a la persona del contribuyente, sino a la manifestación aislada y objetiva de la riqueza, visible en la realización de la actividad gravada. No recae pues sobre las personas que tengan la calidad de comerciantes o sobre los establecimientos de comercio, sino sobre la realización de actividades comerciales; en tal virtud, las mismas entidades sin ánimo de lucro pueden resultar gravadas con el impuesto.

Así pues, concluye en esta parte la intervención, las supuestas imprecisiones que la demanda le achaca a la norma devienen más bien del desconocimiento de la naturaleza del tributo.

En cuanto a la supuesta falta de reglas relativas al factor territorial, la intervención postula que, siendo el de industria y comercio un impuesto de carácter municipal, "mal podría el legislador entrar a definir todas y cada una de las opciones que el tributo podría llegar a generar"; por lo cual debía limitarse, como en efecto lo hizo, a efectuar una enunciación general, especificando en dónde debe tributar quien realiza el hecho generador del impuesto.

Entra luego la intervención a analizar cada uno de los supuestos que la demanda plantea, en los cuales no existirían reglas claras para definir el factor territorial (servicio de transporte, industrial

que desarrolla su actividad en varias jurisdicciones, prestador de servicios que realiza sus actividades en cada municipio y comerciante que distribuye bienes en diferentes jurisdicciones), para concluir que en esos casos "no se vislumbra de forma alguna la incertidumbre que les imputa el demandante" .

En nuevo acápite, la intervención se refiere a la acusación formulada en la demanda, según la cual la remisión que se hace en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983 genera todo tipo de confusiones. Al respecto afirma no compartir este reproche de inconstitucionalidad, pues a su parecer dicha remisión no es ambigua ni indeterminada, pues, como ha sido interpretado por la jurisprudencia, la referencia al artículo del Código de Comercio no es más que una ayuda para establecer cuáles son las actividades de tipo comercial, pues la norma tributaria ya lo señala directamente. Para sustentar esta aseveración, se refiere a jurisprudencia del Consejo de Estado relativa al impuesto sobre los dividendos y participaciones, que lleva a concluir que no caben las dudas del demandante respecto de que sobre los mismos recae el impuesto de industria y comercio; así mismo trae a colación jurisprudencia de ese mismo Tribunal, concerniente a los rendimientos financieros y los cánones de arrendamiento, que señalan con toda claridad cuando constituyen hecho gravado con el impuesto de industria y comercio.

2. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Obrando en su condición de presidenta del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, intervino dentro del proceso la doctora Cecilia Montero Rodríguez, para presentar ante la Corte el concepto de dicho Instituto relativo a la demanda de la referencia, preparado por el doctor Juan I. Alfonso Bernal.

Comienza el Instituto por expresar que la Ley 14 de 1983 constituyó un avance en orden a crear soluciones a los problemas de la tributación local, principalmente en relación con el impuesto de industria y comercio, antiguo impuesto de patentes. En dicha ley, afirma, "se dispuso que los Concejos Municipales expidieran los acuerdos respectivos para la aplicación de sus disposiciones".

No obstante, prosigue la intervención, en la medida en que los concejos fueron expidiendo los acuerdos, se comenzó a observar que muchos de ellos excedían el ordenamiento legal, especialmente al momento de determinar el ámbito territorial como elemento del impuesto. Así, empezó a suceder que, en ocasiones, varios entes territoriales gravaban simultáneamente la misma actividad en cabeza del mismo contribuyente, y éste a verse obligado a cancelar el mismo impuesto a varios municipio, por el desarrollo de una sola operación. Se presentaron así casos de doble y triple tributación, con violación de los principios de justicia, equidad e igualdad tributaria.

Esta situación, dice la intervención, se ha presentado porque las autoridades municipales y los propios contribuyentes han interpretado de manera disímil las normas legales y las territoriales. Es más, en los propios tribunales y en el Consejo de Estado existen interpretaciones muy variadas, muchas de ellas abiertamente contradictorias, "sin que después de 22 años de aplicación de la Ley, se haya logrado la uniformidad deseada en esta materia." Al contrario, prosigue el Instituto, "lo que se observa es que las entidades municipales y distritales y la propia jurisprudencia cada vez tratan, a través de interpretaciones, de ampliar el alcance del hecho generador, originando un desorden cada vez mayor. Una de las causas de este desorden, afirma, se encontraría en que "no existen en la definición legal de la materia imponible criterios suficientemente claros y precisos que permitan con certeza determinar el alcance del derecho de cada uno de los sujetos activos."

Dice entonces la intervención que en la Constitución de 1991 se consagró por primera vez el principio de legalidad del tributo, viniendo las normas acusadas a resultar sobrevinientemente inconstitucionales, en razón a su indeterminación. Ahora bien, aunque es cierto que durante la vigencia de la nueva Carta se han expedido normas nuevas, tendientes a dar precisión a la Ley tributaria en materia de territorialidad del impuesto de industria y comercio, entre ellas el artículo 154 del Decreto 1421 de 1993[4], y el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, relativo a la prestación de servicios públicos domiciliarios, y que desde antes el artículo 7° de la Ley 56 de 1981 había precisado cuál era el municipio en el cual se causa el impuesto en las actividades de generación, transmisión y conexión de energía eléctrica, y el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 había tratado de hacer lo mismo respecto de las actividades industriales, lo cierto es que tales disposiciones no resultan suficientes para dar por cumplido el mandato del artículo 338 constitucional.

Prosigue la intervención afirmando que, en torno al principio de legalidad en materia fiscal, los recientes pronunciamientos de esta Corporación[5] han venido privilegiando el principio de autonomía territorial sobre el de unidad nacional, reconociendo facultades a los entes territoriales en lo concerniente a la determinación de los elementos esenciales de sus tributos. Así, conforme con esta tendencia jurisprudencial, las normas acusadas resultarían ser exequibles; no obstante, sostiene el Instituto que sería de la mayor importancia que fuera la propia Ley la que fijara directa y precisamente los elementos del impuesto, dando prevalencia al principio de "república unitaria" del artículo 1° superior, en armonía con lo señalado en el Preámbulo de la misma, y que las disposiciones que establece tributos de orden territorial con ausencia de una ley orgánica que fije las condiciones generales de su desarrollo resultan inconstitucionales, como ha sido sostenido en algunos salvamentos de voto de magistrados de esta Corporación[6].

Sugiere entonces el Instituto interviniente, que el artículo 32 de la Ley 14 de 1982, debe ser declarado inconstitucional "en forma diferida y condicionada a que el Congreso de la República expida la ley que supla las deficiencias observadas", concediéndole un plazo para ello. O que se dicte una sentencia moduladora en la cual se hagan "las precisiones que conduzcan a preservar el principio de certeza".

En cuanto a la remisión a normas de otras disciplinas para precisar los elementos del tributo, en el caso presente la remisión al Código de Comercio no parece un buen mecanismo, pues en el propio derecho mercantil y en la jurisprudencia del Consejo de Estado se han originado posiciones contradictorias a la hora de definir lo que ha de entenderse por actividad mercantil. Por lo cual el ICDT considera que también respecto del artículo 35 de la Ley 14 de 1983 se presenta un vicio de inconstitucionalidad. No obstante, la entidad sugiere proferir un fallo modulador, interpretando el verdadero sentido que tienen las normas del Código de Comercio a las cuales remite la ley tributaria, en especial los artículos 10, 13, 20, 25, 98 y 100 de este ordenamiento.

Frente al anterior concepto del Instituto, uno de los miembros del Instituto presenta aclaración de voto, y otro salvamento.

En efecto, el doctor Jaime Abella Zárate aclara su voto para indicar que con fundamento en diversas sentencias proferidas por esta Corporación, que han permitido a los municipios ejercer competencias para señalar o completar los elementos que configuran el impuesto de industria y comercio, se está llegando a una situación de disparidad en la normatividad, parecida a la que vivió el país antes de la

expedición de la Ley 14 de 1983. A su modo de ver, en este aspecto no se ha logrado una armonía entre los principios de unidad de la República, descentralización y autonomía, y más bien se ha hecho imposible la realización del propósito constitucional de planeación nacional de la economía. Además, dice, se ha desdibujado el principio de legalidad del tributo, y como resultado de este desorden y anarquía de criterios, el contribuyente resulta perjudicado, pues es obligado a contribuir al financiamiento del Estado en condiciones que no son de justicia y equidad.

Por su parte, el doctor Bernardo Carreño Varela salva su voto, pues estima que la norma no es inexecutable. Afirma que hasta ahora la jurisprudencia no ha tenido en cuenta que el artículo 151 de la Carta ordena dictar una ley orgánica para asignar competencias normativas a las entidades territoriales. Lo anterior quiere decir que el ejercicio de tales facultades normativas implica la presencia de un "acto legislativo complejo" en el cual deben intervenir dos instancias: el Congreso, que fija las pautas, y los concejos, que las concretan en sus jurisdicciones. Así pues, el ejercicio de la potestad tributaria de las entidades territoriales tiene un límite que debe marcar la ley, más si se tiene en cuenta que existe un potencial conflicto de intereses entre las distintas entidades territoriales, que no puede ser desatado sino por el legislador. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que conforme a la doctrina europea, la Constitución se debe aplicar, a pesar de que no hay desarrollos legales que indiquen cómo hacerlo. En cuanto al caso presente, afirma que cuando el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986 habla de "jurisdicción", no limita claramente el aspecto territorial, lo que, unido a la doctrina de la Corte sobre el papel de las entidades territoriales (definir los elementos de los tributos), propicia el rompimiento de la unidad nacional. Empero, afirma que lo anterior no hace inexecutable la disposición; lo que sucede es que el ataque de la demanda es desproporcionado y muy efectista, pero en realidad lo que prescriben las disposiciones acusadas no implica el peligro de "conformación de un estado federal". Sin embargo, expresa que sería deseable que se dictara la ley orgánica a la que hizo referencia, aunque la falta de la misma no hace que las normas demandadas sean inexecutables.

3. Intervención de Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Oportunamente intervino dentro del proceso el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por conducto del ciudadano Juan Camilo Bejarano Bejarano, asesor de la Dirección Superior de dicha entidad, para solicitar a la Corte que declare la exequibilidad de las normas acusadas. En sustento de esta petición expuso los siguientes argumentos:

Inicialmente sostiene cómo, a su parecer, los elementos esenciales exigidos por la Constitución para la adopción de los tributos están contemplados en los artículos demandados. Seguidamente señala que "la cláusula general de competencia en materia tributaria no es absoluta, no sólo por la facultad reglamentaria del ejecutivo para fijar el sistema y el método, sino porque tratándose de impuestos territoriales como el de industria y comercio, ésta encuentra cortapisa en la autonomía con que cuentan dichos entes para administrar sus recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones (art. 287 C.P), eso sí con estricta sujeción a la constitución y a la ley.

A partir de lo anterior, entra la intervención a demostrar la constitucionalidad de la normativa acusada, desvirtuando los cargos de la demanda de la siguiente manera:

- En cuanto a la supuesta ausencia de reglas respecto del factor territorial, afirma que el artículo 32

claramente señala la materia imponible del impuesto de industria y comercio (realización de actividades económicas), y el ámbito jurisdiccional en el que opera, pues es un tributo de eminente carácter territorial. Agrega que la verificación en cada caso de la realización del hecho gravado en una jurisdicción territorial es un asunto de aplicación de la ley, por lo cual del mismo no puede derivarse la inconstitucionalidad de la disposición. Ahora bien, si en dicha aplicación alguien encuentra que no es sujeto pasivo del impuesto en una determinada jurisdicción territorial, podría hacer uso del derecho de defensa dentro del proceso de determinación del gravamen, o bien demandar la nulidad de las normas emitidas por el concejo municipal respectivo, ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Agrega que dado que la ley, por definición, es de contenido general, no le es dado establecer detalladamente cada uno de los casos particulares de territorialidad.

En cuanto a la necesidad de conciliar los principios de unidad nacional y autonomía territorial en materia tributaria, con base en la Sentencia C-538 de 2002 emanada de esta Corporación, el Ministerio interviniente recuerda que el Congreso de la República debe respetar la autonomía de que gozan las entidades territoriales, absteniéndose de incidir excesivamente en su capacidad para administrar sus propios recursos y establecer sus tributos, y afirma que "la certeza que irradia el principio de legalidad, consiste en que a los órganos de representación popular les corresponde "fijar directamente, a través de la ley, las ordenanzas y los acuerdos, los elementos constitutivos del tributo..." En ese orden de ideas, "definidos por la ley los elementos del impuesto, de industria y comercio, su establecimiento le corresponde a los concejos municipales, sin que puedan vulnerar los elementos trazados por la ley." Ahora bien, la territorialidad está determinada por la misma definición de materia imponible, señalada en la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales.

Frente al argumento según el cual la norma demandada tolera la inequidad y la desigualdad entre los contribuyentes, el Ministerio recuerda que, en la Sentencia C-538 de 2002, se explicó que en atención al principio de autonomía territorial que permite a cada asamblea o concejo ejercer facultades impositivas sin sujeción a los criterios adoptados por sus homólogos, es menester reconocer que, frente a tributos territoriales, el juicio de igualdad sólo puede hacerse en el seno de cada jurisdicción. De donde se concluye que las normas legales demandadas no pueden resultar discriminatorias, dado su contenido absolutamente general, y que el problema de igualdad debido a las dispares regulaciones de los entes locales, no puede derivar en la inconstitucionalidad de las normas acusadas.

Por último, sobre este mismo tema añade que, si en gracia de discusión se admitiera que no están dadas todas las reglas para dar aplicación a la territorialidad del tributo, se estaría frente a un caso de ausencia de normas en esta materia, lo que de suyo no implicaría la inconstitucionalidad de las normas acusadas, "porque entre otras cosas, la exclusión de dichas expresiones desdibujaría completamente el tributo en su concepción territorial, y conllevaría precisamente a gravar con el impuesto las actividades gravadas en todas las jurisdicciones y no en una sola."

En lo concerniente a la supuesta indebida remisión al Código de Comercio, el Ministerio interviniente expresa que el artículo 35, en lo demandado, no representa una imprecisión en la definición de la actividad comercial gravada con el impuesto de industria y comercio. Lo que sucede es que los apartes acusados no pueden leerse aisladamente, sino armónicamente con el resto del artículo 35 y con el artículo 32, que establece cuál es la materia imponible del impuesto de industria y

comercio, de todo lo cual emana que "lo que se grava con el impuesto de industria y comercio es la realización de actividades económicas dentro de las cuales está la comercial"; así, la remisión al Código de Comercio "debe entenderse en el contexto del hecho generador del impuesto de industria y comercio, esto es en lo que se refiere a las actividades comerciales definidas como tales por dicho código".

Finalmente, agrega que las consideraciones vertidas en la Sentencia C-228 de 1993, relativas a la certeza jurídica en la determinación del hecho gravado, son ilustrativas para resolver el problema jurídico que plantea la presente demanda.

4. Intervenciones extemporáneas.

En forma extemporánea, se recibieron la intervención de la ciudadana Catalina Hoyos Jiménez, quien presentó una aclaración de voto al concepto del Instituto de Derecho Tributario, la de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, preparada por el ciudadano Mauricio Plazas Vega, y la del Centro de Estudios Tributarios de Antioquia "CETA", suscrita por su presidente, el ciudadano Jorge Castrillón Naranjo.

V. CONCEPTO DEL MINISTERIO PUBLICO

Dentro del término procesal establecido, el señor Procurador de la Nación, Edgardo José Maya Villazón, rindió el concepto de su competencia solicitando a la Corte que declare exequibles los artículos 32 y 35 parciales de la Ley 14 de 1983. En soporte de esta petición, indicó lo siguiente:

El principio de predeterminación de los elementos del tributo no sólo exige que mediante ley se lleve a cabo el señalamiento de los sujetos, los hechos generadores, bases gravables y las tarifas del impuesto, sino que "también es necesario que se disponga con claridad y certeza cada uno de dichos elementos, toda vez que con ello se garantiza que todos los elementos del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén consagrados inequívocamente en la ley". En consecuencia, "si la ley tributaria genera problemas interpretativos irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueron fijados y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución."

Por su parte, el principio de representación popular implica que en tiempos de paz, solo las corporaciones de representación popular puedan imponer tributos. Al respecto, el artículo 338 superior establece tres niveles de tributación: el nacional, el departamental y el municipal. No obstante, por ser Colombia una república unitaria, el artículo 150, numeral 12, señala que al Congreso de la República le corresponde establecer contribuciones fiscales y parafiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley. Armónicamente, los artículos 300, numeral 4º y 313, numeral 4º, ibídem, "**establecen en cabeza de las entidades territoriales un poder tributario derivado** cuando prevén que "Corresponde a las asambleas departamentales por medio de las ordenanzas: 4. Decretar, **de conformidad con la ley**, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales" y que "Corresponde a los concejos: 4. Votar **de conformidad con la ley**, los tributos y gastos locales". En el mismo sentido, el artículo 287 establece que "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". (Subrayado fuera del texto)". Desde esta perspectiva, prosigue el concepto fiscal, "el Congreso es quien ostenta el poder tributario originario, y los órganos de representación popular de las entidades territoriales cuentan con un poder derivado de la Constitución y la ley, porque la política tributaria corresponde al Estado y no a sus fracciones individualmente consideradas."

Expresado lo anterior, la Vista Fiscal recuerda que esta Corporación ha explicado que, en materia impositiva, el Congreso mediante ley puede determinar todos y cada uno de los elementos del tributo, o bien "fijar únicamente referencias mínimas sobre hechos imponible, sujetos y base gravable para conceder a las asambleas y concejos la posibilidad de establecer las tarifas y exenciones que respondan a las necesidades del nivel territorial de que se trate."

En lo relativo a hecho generador del impuesto de industria y comercio, el Ministerio Público encuentra que la norma lo fija directamente cuando señala que lo constituye el ejercicio de actividades de comercio, industria y de servicios y además delimita su aplicación espacial a los municipios en donde se ejercen dichas actividades. Adicionalmente, el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 descartó definitivamente cualquier posibilidad de doble o múltiple tributación sobre este gravamen.

En cuanto al artículo 35, demandado en la parte que remite al Código de Comercio para la definición de actividades comerciales, tampoco el señor Procurador encuentra indefinición o incertidumbre. Pues aunque se sabe que el Código de Comercio no define propiamente las actividades comerciales, "es suficientemente claro, tal como ha sido puntualizado por la jurisprudencia y la doctrina, que las actividades comerciales se materializan en la ejecución, de modo profesional, habitual u organizado, de actos de comercio." Además, "nada impide que los municipios, al regular el tributo, efectúen las precisiones que crean necesarias, de acuerdo con las peculiaridades y características de su jurisdicción".

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

1. De conformidad con lo prescrito por el numeral 4° del artículo 241 de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para resolver sobre la constitucionalidad de la Ley demandada. En efecto, las disposiciones parcialmente acusadas son los artículos 32 y 35 de la Ley 14 de 1983, "por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones", compiladas como artículos 195 y 198 del Decreto 1333 de 1986, "por el cual se expide el Código de Régimen Municipal." [7]

2. El problema jurídico que plantea la demanda

2.1 Como se expuso en el acápite de Antecedentes, el actor considera que las normas que acusa son inconstitucionales por el desconocimiento directo de dos principios superiores: uno, el de certeza de la obligación tributaria, recogido en el primer inciso del artículo 338 superior [8], que persigue que todos los elementos del vínculo impositivo estén previstos en la ley; y otro, el de unidad nacional a que se refiere el artículo 1° de la Constitución [9]; además, dichas disposiciones indirectamente

atentarían contra el principio fundamental de justicia y equidad tributaria, consagrado en el numeral 9° del artículo 95 de la Carta.

Según explica el demandante, el motivo de esta múltiple violación de normas de la Constitución estaría en "la ausencia de reglas claras para la determinación del hecho generador" del impuesto de industria y comercio. Este problema de indeterminación se presentaría en cada una de las dos disposiciones parcialmente acusadas, por las dos siguientes razones:

(i) Por la ausencia de reglas claras de territorialidad, lo que impediría determinar en forma precisa el sujeto activo del impuesto, es decir el municipio llamado a cobrarlo; por este aspecto, el cargo de inconstitucionalidad recae sobre lo prescrito por el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, compilado por el 195 del Decreto 1333 de 1986, concretamente sobre la expresión acusada, cuyo tenor, se recuerda, es el siguiente: "El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio **que se ejerzan o realicen en las respectivas Jurisdicciones municipales....**" .

Respecto de esta primera acusación, la demanda añade que aunque existen otras normas legales que sí son concretas al definir el asunto de la territorialidad, como es el caso de las actividades de generación de energía, de prestación de servicios públicos o de actividades industriales, tales normas son específicas para esos hechos gravados, conservándose la incertidumbre respecto de los demás. Añade que la circunstancia de que no existan reglas que permitan inferir el lugar de causación del impuesto, origina su indeterminación, dado no es posible entender que los concejos municipales tengan autonomía tributaria para fijar tales reglas, pues tal potestad generaría una ruptura del principio de unidad nacional. Sin embargo, sostiene que tal indeterminación ha llevado a que los municipios regulen el asunto del impuesto de industria y comercio en la forma que estiman más conveniente, generando gran confusión, y colocando a los contribuyentes en condiciones distintas, lo cual desconoce los principios de justicia y equidad tributaria.

(ii) La segunda razón de la inconstitucionalidad denunciada se encuentra, dice la demanda, en la indeterminación que se origina por la remisión que la ley tributaria hace al Código de Comercio para definir la actividad comercial, como hecho gravado con el impuesto de industria y comercio. Por este aspecto, el cargo de inconstitucionalidad recae sobre lo prescrito por el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, compilado por el 198 del Decreto 1333 de 1986, concretamente sobre la expresión parcialmente acusada, según la cual "(se) entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, **y las demás definidas como tales por el Código de Comercio** siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por este Decreto, como actividades industriales o de servicios."

Respecto de esta segunda acusación, la demanda sostiene que el Código de Comercio enumera una serie de actos, operaciones y empresas que considera mercantiles, pero esta enumeración es declarativa y no limitativa. Por ello, la remisión a dicho estatuto no arroja ninguna claridad sobre lo que ha de entenderse por hecho gravado con el impuesto de industria y comercio, más si se tiene en cuenta que dicho Código adoptó una posición ambigua o ambivalente en cuanto a los factores determinantes de la actividad comercial.

2.2. Frente a estas acusaciones, la Alcaldía de Bogotá sostiene que ellas sólo plantean problemas de interpretación, mas no demuestran una verdadera indeterminación o ambigüedad normativa que

redunde en inconstitucionalidad. Lo anterior, por cuanto solamente cuando los problemas interpretativos son irresolubles, por ser el texto legal absolutamente oscuro, cabe hablar de una indeterminación o falta de certeza que ocasiona inconstitucionalidad. Explica entonces que en el caso presente es posible establecer la correcta manera de interpretar las normas acusadas, y la lectura según la cual se ajustan a la Constitución.

Por su parte, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público indica que el artículo 32 claramente señala el hecho imponible del impuesto de industria y comercio y el ámbito jurisdiccional en el que opera, y que lo que plantea la demanda son problemas de aplicación de la ley, que no pueden conducir a su inconstitucionalidad, sino que más bien deben resolverse mediante otros mecanismos de defensa judicial, como por ejemplo la acción de nulidad frente a las normas municipales que originan casos de doble tributación. Recuerda además, que lo propio de una ley como la demandada es ser de carácter general, y que el legislador debe respetar la autonomía de que gozan las entidades territoriales para establecer sus tributos. Y frente a la acusación formulada en contra del artículo 35, el mismo Ministerio opina que la interpretación armónica de dicho mandato, dentro de todo el contexto normativo al que pertenece, permite concluir con facilidad que lo que resulta gravado no son los actos de comercio sino las actividades económicas, dentro de la cual está la comercial.

En cambio, el Instituto de Derecho Tributario arguye que la falta de precisión de las normas ha generado diversas interpretaciones de las mismas, lo que ha llevado a que algunos municipios expidan acuerdos determinando el ámbito territorial como elemento del impuesto, excediendo el ordenamiento legal, y generando una situación en la cual varios entes territoriales gravan simultáneamente la misma actividad en cabeza del mismo contribuyente, presentándose así casos de doble y triple tributación, con violación de los principios de justicia, equidad e igualdad tributaria. Agrega el Instituto que, entre los tribunales y aun en el Consejo de Estado, existen interpretaciones variadas e incluso contradictorias de las disposiciones acusadas. Dice también que la tendencia de esta Corporación ha sido privilegiar el principio de autonomía territorial en lo concerniente a las facultades de los concejos y asambleas para la determinación de los elementos esenciales de sus tributos, y que siguiendo esa línea, las normas acusadas serían exequibles. No obstante, opina que sería "de la mayor importancia" que fuera la propia ley la que fijara directa y precisamente los elementos del impuesto, y añade que mientras no haya una ley orgánica que fije las condiciones generales para que los concejos desarrollen las normas acusadas, las mismas resultan inconstitucionales.

2.3. Así las cosas, corresponde que esta Corporación precise si los apartes acusados de los artículos 32 y 35 de la Ley 14 de 1983, recopilados mediante los artículos 195 y 198, respectivamente, del Decreto 1333 de 1986, son tan imprecisos e indeterminados, que su oscuridad es invencible y por lo tanto inconstitucional, al no responder a la exigencia de certeza que formula la Carta en su artículo 338, a la de uniformidad del régimen tributario que se derivaría de la forma de Estado unitaria adoptada por la Constitución, y a la de justicia y equidad en la distribución de las cargas tributarias que prescribe el canon 95 superior. O si, más bien, se trata de normas generales que permiten a los concejos municipales un margen de libertad para ejercer sus competencias tributarias, y que los inconvenientes que en la práctica se han presentado a la hora de aplicar la ley no devienen de lo que ella prescribe, sino de la forma en que dichas corporaciones públicas han ejercido esa potestad.

Pasa la Corte a resolver los anteriores problemas jurídicos, para lo inicialmente recordará su

jurisprudencia relativa a los principios de legalidad y de certeza tributaria, de equidad del sistema tributario y de soberanía tributaria de los entes territoriales, después de lo cual estudiará separadamente la constitucionalidad de los artículos 32 y 35 de la Ley 14 de 1983, compilados como artículos 195 y 198 del Decreto 1333 de 1986, parcialmente demandados en la presente oportunidad.

3. Los principios de legalidad y de certeza tributaria.

3.1 El principio de legalidad tributaria. Reiteradamente la jurisprudencia de esta Corporación se ha referido al principio de legalidad tributaria que preside la consagración de los tributos. En efecto, en no pocas ocasiones han sido demandadas normas que establecían gravámenes, acusadas por no determinar clara o directamente los elementos del tributo, y en todos esos casos la Corte ha recordado que el mencionado principio, derivado del de representación democrática, implica que sean los órganos de elección popular -y no otras autoridades o personas- quienes directamente se ocupen de señalar los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de la obligación tributaria, pues esta exigencia emana de lo prescrito por el artículo 338 superior, conforme al cual "la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos". Solo excepcionalmente, respecto de la tarifa de las tasas y contribuciones, este mismo artículo de la Carta autoriza que se atribuya la competencia de fijarla a otras autoridades, siempre que en la ley, la ordenanza o el acuerdo respectivo se fije el sistema y el método para determinarla.

3.2 El principio de certeza del tributo. Ahora bien, del principio de legalidad tributaria se deriva el de certeza del tributo, que cobra importancia en el momento de la aplicación y cumplimiento de las disposiciones que fijan los gravámenes. Conforme este principio no basta con que los órganos colegiados de representación popular sean los que directamente establezcan los elementos del tributo, sino que, además, es menester que al hacerlo determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo, pues de lo contrario no sólo se genera inseguridad jurídica, sino que en el momento de la aplicación de las normas "se permiten los abusos impositivos de los gobernantes"[11], o se fomenta la evasión, "pues los contribuyentes obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado".

La Corte también ha dicho que el principio de certeza del tributo hace que la ambigüedad y confusión de las expresiones que se utilicen en la descripción de los elementos del tributo pueda conducir a la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos respectivos, pero únicamente cuando dicha falta de claridad sea insuperable, es decir, cuando no sea posible establecer el sentido y alcance de las disposiciones, de conformidad con las reglas generales de hermenéutica jurídica.[13] Sobre el particular, explicó así la Corporación cuáles son las únicas dificultades interpretativas que pueden dar lugar a la declaración de inexecutable de las normas tributarias por falta de claridad de las mismas:

"Las leyes tributarias, como cualesquiera otras, puede suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual no puede de suyo acarrear su inexecutable. Sin embargo, si éstos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueron fijados y que, en consecuencia,

la norma vulnera la Constitución. Toda persona está obligada a pagar los tributos que la ley le imponga, pero la ley no puede exigirlos si ella no atina a decir - en general - quién lo debe hacer y por qué."[14]

No obstante todo lo anterior, es decir, a pesar de que los principios de legalidad y certeza del tributo exigen que la ley, las ordenanzas y los acuerdos fijen directa y claramente los elementos del gravamen, la Corte ha explicado que esta exigencia no se opone al carácter general y abstracto de las normas tributarias, a las cuales les compete definir con ese carácter tales elementos, sin que sea necesario describir ni particularizar todos los supuestos de hecho que hipotéticamente podrían caer bajo el señalamiento general de las disposiciones. En otras palabras, la Corte ha hecho ver que la certeza del tributo no se opone al carácter general de la norma que lo regula. En este sentido ha vertido las siguientes consideraciones:

"La ley por naturaleza prescribe en forma genérica, y ello es precisamente definir, distinto a describir, por cuanto la definición, propiamente hablando, es una proposición de validez genérica, apta para ser referida a las circunstancias específicas, y no generales, por la función ejecutiva, que también representa la voluntad general, pero en una atribución no declarativa, sino de cumplimiento y realización del orden legal. Como se observa, la ley no agota toda la posibilidad jurídica sino que es el fundamento del proceso en el cual, obviamente, está la función ejecutiva, la que gira en torno a ley, ya que requiere autorización legal previa para actuar."[15]

En este mismo orden de ideas, en la Sentencia C-690 de 2003[16] la Corte estimó que correspondía al legislador, y en ciertos casos a las Asambleas y los Consejos, con sujeción a la ley, determinar directamente y de manera clara todos los elementos de la obligación tributaria. "Sin embargo, no toda ambigüedad en la ley que crea un tributo o toda dificultad en su interpretación conduce a la inconstitucionalidad de la misma, porque para ello es necesario que el alcance de la ley no pueda ser determinado de acuerdo con las reglas generales de interpretación de la ley." Agregó este fallo, que no siempre resultaba exigible que la determinación de los elementos del tributo fuera expresa, y que no se violaba el principio de legalidad tributaria cuando uno de los elementos no estaba determinado en la ley, pero era determinable a partir de ella.

Así pues, de las anteriores conclusiones jurisprudenciales relativas a los principios de legalidad y certeza de la obligación tributaria, se extrae lo siguiente, que la Corte juzga relevante para la definición del problema jurídico que plantea la presente demanda: (i) son los órganos de elección popular quienes directamente deben señalar los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de las obligaciones tributarias, pues esta exigencia emana de lo prescrito por el artículo 338 superior; (ii) al establecer los elementos del tributo, es menester que la ley, las ordenanzas o los acuerdos determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo; (iii) sólo cuando la falta de claridad sea insuperable, se origina la inconstitucionalidad de la norma que determina los elementos de la obligación tributaria; (iv) el requisito de precisión y claridad las normas que señalan los elementos de la obligación tributaria no se opone al carácter general de dichas normas; (v) no se violan los principios de legalidad y certeza del tributo cuando uno de los elementos del mismo no está determinado expresamente en la norma, pero es determinable a partir de ella.

4. Los principios de unidad del Estado y de autonomía de las entidades territoriales, en materia

tributaria.

4.1. En muchas ocasiones la Corte se ha detenido a analizar la tensión que se produce entre el principio unitario del Estado colombiano y el principio de autonomía de sus entidades territoriales.

De manera especial, este problema fue examinado con profundidad en la Sentencia C- 540 de 2001[17] , en donde recordó que cuando la Constitución Política define al Estado colombiano como "república unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales" (C.P., art. 1º), quiere significar que "la unidad de la república no puede confundirse con el predominio absoluto del poder central sobre la autonomía territorial." Por ello, dijo el mismo fallo, la definición constitucional requiere una interpretación según la cual, la unidad es "el todo que necesariamente se integra por las partes y no la unidad como un bloque". [18] De acuerdo con lo anterior, la autonomía de las diferentes entidades territoriales no consistía en la simple transferencia de funciones y responsabilidades del centro al nivel territorial, sino que se manifestaba como un poder de autogobierno y autoadministración.

Ahora bien, en cuanto al fundamento axiológico de la autonomía territorial en un Estado unitario, la Sentencia en cita explicó que aquella emanaba del principio democrático, "porque las autoridades territoriales se constituyen a partir del voto directo y universal de las comunidades". Y en lo referente a la adecuada coordinación del principio unitario y el autonómico, señaló que autonomía, al ser gubernamental y administrativa, se refería no sólo a la facultad de dirección política, sino también a la potestad de gestión de los recursos propios de la entidad territorial. Sin embargo, esta facultad debía ejercerse conforme a la Constitución y la ley, como lo definía el artículo 287.

Al responder al cuestionamiento relativo a si la potestad conferida al legislador para definir el ámbito de ejercicio de la autonomía territorial tenía o no límites , la Corte vertió en esta ocasión los siguientes conceptos:

"La autonomía, al ser gubernamental y administrativa, se refiere no sólo a la facultad de dirección política sino también a la potestad de gestión de sus propios recursos. Sin embargo, esta facultad debe ejercerse conforme a la Constitución y la ley, como lo define el artículo 287. La pregunta que surge, en primer lugar, es si la potestad conferida al legislador para definir el ámbito de ejercicio de la autonomía territorial tiene límites o no?"

En un Estado de derecho no existen poderes absolutos conferidos a ninguna autoridad y ni siquiera un poder de representación directa como es el legislativo tiene esa facultad. En consecuencia ¿cuáles son los límites del legislador para definir el ámbito de la autonomía territorial? La Corte en repetidas oportunidades ha hecho referencia a la necesidad de definir la tensión entre el principio de unidad nacional y el principio de autonomía territorial buscando principalmente la armonía.[19] El equilibrio entre el poder central y la autonomía territorial constituye limitaciones recíprocas. Así, si la unidad nacional prevalece de conformidad con lo dispuesto en la Carta Política al establecer que la autonomía debe desarrollarse dentro de los límites previstos por la Constitución y la ley, la reglamentación debe respetar a su vez, el contenido esencial de la autonomía territorial.

El artículo 287 de la Constitución define las competencias propias de los entes territoriales y los aspectos allí previstos se consideran indispensables para la configuración del concepto de autonomía. Este núcleo esencial debe ser respetado por el legislador porque el principio de

autonomía es un componente esencial del orden constitucional.

El núcleo esencial de la autonomía territorial se deriva de la posibilidad de gestionar sus propios intereses, entendida como la facultad de constituir sus propias formas de gobierno, de administración local. La cercanía y eficiencia que persigue la descentralización y la presencia autónoma de las instituciones estatales en conexión directa con las comunidades, tienen recíprocamente constituida la reserva que se confiere al ente central de representar el interés nacional, resguardo del principio de unidad.

Entonces, la facultad legislativa para definir el ámbito de la autonomía territorial está limitada tanto por la imposición constitucional que salvaguarda la autonomía territorial (C.P., art. 1º) como por los principios de fundamentalidad del municipio y los de coordinación, concurrencia y subsidiariedad (C.P., arts. 288 y 311)."

Ahora bien, en relación específica con las facultades tributarias de los entes territoriales, más concretamente con la potestad de imposición de gravámenes, que es el tema que interesa para la definición de la presente causa, desde la Sentencia C-04 de 1993[20], refiriéndose a la autonomía impositiva de los municipios, la Corte sostuvo que la misma se encontraba subordinada tanto a la Constitución como a la ley. Más tarde, en la Sentencia C- 467 de 1993[21], reiteró la anterior posición al indicar que, aunque de la lectura del artículo 338 superior parecería deducirse una total autonomía impositiva de los municipios, sin embargo ello no era completamente así, pues dicha disposición debía interpretarse en íntima relación con el artículo 287-3 de la Carta, conforme a la cual "Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley." Explicó entonces el fallo que para efectos de establecer un impuesto municipal se requiere siempre de una ley previa que autorice su creación, y que sólo cuando se ha creado legalmente el impuesto, los municipios adquieren el derecho a administrarlo, manejarlo y utilizarlo.

Esta posición jurisprudencial posteriormente fue precisada, al explicar la Corte que, en virtud del principio unitario, no podía hablarse de una "soberanía fiscal" de las entidades territoriales, no obstante lo cual su autonomía les permitía establecer o suprimir los impuestos de su propiedad, creados por la ley: "La autonomía territorial, pues, tiene límites en relación con asuntos atinentes a los intereses nacionales. Tal es el caso del sistema tributario, gobernado por el principio de unidad, en virtud del cual se busca evitar que los tributos municipales resulten incongruentes con propósitos de mayor envergadura... la facultad de las asambleas y concejos para imponer contribuciones no es originaria, sino que está subordinada a la Constitución y a la ley; no obstante, las entidades territoriales gozan de autonomía, tanto para la decisión sobre el establecimiento o supresión de impuestos de carácter local, autorizados en forma genérica por la ley, como para la libre administración de todos los tributos que hagan parte de sus propios recursos (arts. 287-3 y 313-4 C.N.).[22]

4.2 En otras ocasiones la Corte avanzó en el examen de la llamada autonomía impositiva de los entes territoriales, especialmente en lo relativo a su competencia para la determinación de los elementos de la obligación tributaria. Así, en la Sentencia C-537 de 1995[23], resolvió una demanda en la cual la inconstitucionalidad alegada por la actora se fundaba principalmente en el hecho de que, de acuerdo con su criterio, si bien las entidades territoriales, concretamente los municipios y

departamentos, tenían potestad impositiva por expresa disposición constitucional, no podían en ningún caso ejercerla sin que existiera una ley que las autorizara; adicionalmente, dicha ley debía determinar expresamente los elementos de la obligación tributaria, esto los sujetos tanto pasivo, como activo, los hechos gravables y las tarifas, o al menos señalar criterios objetivos de cada uno de ellos. La Corte entendió que la controversia constitucional giraba "en torno a la aparente indeterminación e indefinición de los elementos sustanciales del tributo, a saber, del sujeto pasivo, de la base gravable y de las tarifas", y para resolver el anterior problema constitucional y declarar la exequibilidad de las disposiciones acusadas, sostuvo lo siguiente:

"A juicio de la Corte, los elementos requeridos para la fijación de las contribuciones fiscales o parafiscales, pueden estar determinados no sólo en la ley sino también en las ordenanzas departamentales o en los acuerdos municipales, de manera que al no señalar el legislador directamente dichos elementos, bien pueden en forma directa hacerlo las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales o Municipales, como se desprende del contenido e interpretación del mismo texto constitucional -artículo 338 CP.-, que claramente dispone que "la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos", lo que indica que la atribución de los entes territoriales para la fijación de los elementos mencionados, la concede el mismo ordenamiento superior en el precepto constitucional enunciado.

"...

Conforme a lo anterior, estima la Corte que la regla general en virtud de lo dispuesto por el artículo 338 superior, es que la ley que crea una determinada contribución, debe definir directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. Pero ello no obsta para que dentro de una sana interpretación de las normas constitucionales, sean las entidades territoriales las que con base en los tributos creados por la ley, puedan a través de las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales o distritales, a través de sus coporaciones, fijar los elementos de la contribución respectiva, o sea, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, así como las tarifas de las mismas."

Así pues, en consonancia con los mandatos constitucionales -particularmente el consagrado en el artículo 338-, tanto el Congreso de la República como las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales están facultados para determinar en forma autónoma y directa los elementos mínimos y fundamentales de una contribución o gravamen que por estas corporaciones de elección popular se impongan."[24] (Negrillas fuera el original)

4.3. La evolución de la línea jurisprudencial que se viene comentando tuvo un hito importante con la expedición de la Sentencia C-1097 de 2001[26]; en esa oportunidad la norma acusada facultaba a las asambleas departamentales y concejos municipales para crear una "estampilla Procultura", cuyos recursos serían administrados por el respectivo ente territorial. A juicio del demandante, el principio de legalidad del tributo no sólo exigía que éstos fueran creados por la ley, sino que también era la misma ley la que debía indicar en qué casos y bajo qué condiciones podían establecerse. Por ello, el demandante señalaba que cuando el artículo 38 de la ley 397 de 1997 facultaba a los entes territoriales para crear la estampilla procultura, "debió indicarse (sic) en dicho artículo en qué casos y bajo qué condiciones podía establecerse esa contribución; o por lo menos, contener los límites

dentro de los cuales las ordenanzas o los acuerdos fijen directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos, o haber fijado el marco general dentro del cual las ordenanzas y los acuerdos establezcan los anteriores elementos del tributo." Al no haberse hecho así, la norma acusada debe ser declarada inexecutable por violar el artículo 338 superior, en concordancia con el 150-12 del mismo ordenamiento."

La Sentencia explicó lo siguiente, que tiene relevancia para la definición del problema jurídico que en esta nueva oportunidad corresponde a la Corte resolver: (i) adujo inicialmente la Corte que "cuando quiera que la ley faculte a las asambleas o concejos para crear un tributo, estas corporaciones están en libertad de decretar o no decretar el mismo, pudiendo igualmente derogar en sus respectivas jurisdicciones el tributo decretado. Hipótesis en la cual la ley de facultades mantendrá su vigencia formal a voluntad del Congreso, al paso que su eficacia práctica dependerá con exclusividad de las asambleas y concejos. De lo cual se concluye que mientras en los tributos de linaje nacional el Congreso goza de poderes plenos, en lo tocante a los tributos territoriales su competencia es compartida con las asambleas y concejos, a menos que se quiera soslayar el principio de autonomía territorial que informa la Constitución. "; (ii) indicó también la Sentencia que, en el caso concreto que se estudiaba, para el plano territorial la ley había previsto "la existencia de un tributo documentario –la estampilla- a ser concretado en sus componentes básicos por las asambleas y concejos, esto es, en lo atinente a la fijación de: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa." Lo anterior, conciliaba adecuadamente los principios de unidad nacional y autonomía territorial.

Ahora bien, esta Sentencia se refirió a las posibles desigualdades regulatorias que presumiblemente adoptarían las distintas entidades territoriales, y a la repercusión de esta disparidad normativa en la órbita del derecho a la igualdad de los contribuyentes, afirmando al respecto lo siguiente:

"Es de notar que las competencias impositivas que la Carta y la ley 397 de 1997 otorgan a las asambleas y concejos municipales podrían sugerir desigualdades aparentes entre una y otras jurisdicciones en el terreno de su ejecución. Es decir, algunos manifestarán que en el plano municipal, a tiempo que unos concejos podrían establecer una estampilla con tarifa moderada o baja, otros por su parte ejercerían sus facultades estipulando una estampilla con tarifa más alta frente a iguales hechos gravables, generándose así tarifas diferenciales contrarias al principio de equidad tributaria. Iguales glosas cabría esperar de la red departamental. Sin embargo, en presencia de dichas sindicaciones se impone observar que, tratándose de tributos territoriales la igualdad debe entenderse dentro de cada jurisdicción y no con referencia al plano nacional." (Negrillas fuera del original)[27]

4.4. Una nueva precisión de esta línea jurisprudencial se produjo en la Sentencia C- 227 de 2002[28], donde la Corte se refirió "al grado de generalidad" de las leyes que tan solo autorizan a establecer tributos a las entidades territoriales. Dijo entonces esta Corporación, que ese tipo de leyes debían ocuparse tan solo de los elementos básicos de los tributos. Véase:

"...cuando el legislador establece tributos de carácter nacional tiene la obligación de señalar todos sus componentes,[29] de manera clara e inequívoca.[30] Empero, no sucede lo propio respecto de los impuestos de carácter territorial donde, aunque siempre deberá mediar la intervención del legislador, éste puede autorizar su creación bajo una de dos hipótesis: en primer lugar, puede ocurrir

que la propia ley agote los elementos del tributo, caso en el cual las entidades territoriales tendrán la suficiente autonomía para decidir si adoptan o no el impuesto[31] y, en segundo lugar, puede tratarse simplemente de una ley de autorizaciones, donde serán las correspondientes corporaciones de representación popular, en el ámbito territorial, las encargadas de desarrollar el tributo autorizado por la ley.[32] Sin embargo, surge entonces una pregunta: ¿Cuál es el grado de generalidad que puede tener la ley de autorizaciones?. En otras palabras, la pregunta está orientada a determinar cuál es el contenido mínimo de una ley de autorizaciones.

Para responder el anterior interrogante la Corte sostuvo:

"Corresponderá entonces al Congreso de la República la creación de los tributos del orden territorial y el señalamiento de los aspectos básicos de cada uno de ellos, los cuales serán apreciados en cada caso concreto en atención a la especificidad del impuesto, tasa o contribución de que se trate. Por su parte, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales establecerán los demás componentes del tributo, dentro de los parámetros generales o restringidos que fije la correspondiente ley de autorización.

"...

"...si correspondiera únicamente al Congreso determinar todos y cada uno de los elementos de los tributos del orden territorial, carecería de sentido la expresión que emplea el inciso primero del artículo 338 de la Constitución y según la cual "La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos".[33]

4.5. Avanzando más en esta posición jurisprudencial, en la Sentencia C-538 de 2002[34] la Corte consideró que si bien era cierto que en relación con los tributos nacionales el legislador debía fijar todos los elementos, esto es, sujeto activo, sujeto pasivo, hechos y bases gravables y tarifas, también lo era que **"frente a los tributos territoriales el Congreso no puede fijar todos sus elementos porque estaría invadiendo la autonomía de las entidades territoriales.** De este modo, la fijación de los parámetros básicos implica reconocer que ese elemento mínimo es la autorización que el legislador da a las entidades territoriales para la creación del tributo."[35] Agregó que "tratándose de recursos propios de las entidades territoriales, no hay razón para que el legislador delimite cada uno de los elementos del tributo, pues de esa forma cercenaría la autonomía fiscal de que aquéllas gozan por expreso mandato constitucional"

En este mismo orden de ideas, en la Sentencia C-944 de 2003[36] esta Corporación sostuvo que la competencia de los entes territoriales para establecer y regular los tributos debía ejercerse dentro de los límites señalados en la Constitución y la ley, lo cual significaba que la potestad impositiva regional y local era relativa, por lo cual, el legislador podía "señalar ciertas pautas, orientaciones y regulaciones o limitaciones generales para su ejercicio".

4.6. Como puede apreciarse, paulatinamente la jurisprudencia vertida en torno del asunto de las competencias tributarias concurrentes del legislador y de las asambleas y concejos ha ido avanzando de la siguiente manera: (i) inicialmente la Corte hizo ver que la autonomía impositiva de los entes territoriales se encontraba subordinada tanto a la Constitución como a la ley. (Sentencias C-04 de 1993 y C-467 de 1993, entre otras); (ii) más adelante señaló que aunque la facultad de las asambleas

y concejos para imponer contribuciones no era originaria, sino que estaba subordinada a la Constitución y a la ley, las entidades territoriales gozaban de autonomía, tanto para la decisión sobre el establecimiento o supresión de impuestos de carácter local, autorizados en forma genérica por la ley, como para la libre administración de todos los tributos que hicieran parte de sus propios recursos (Sentencia C-506 de 1995 entre otras); (iii) posteriormente, la jurisprudencia sostuvo que los elementos del tributo podían estar determinados no sólo en la ley sino también en las ordenanzas departamentales o en los acuerdos municipales, de manera que al no señalar el legislador directamente dichos elementos, bien podían en forma directa hacerlo las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales o Municipales (Sentencia C-537 de 1995, entre otras); (iv) Sostuvo luego la Corporación en la Sentencia C-1097 de 2001 que "mientras en los tributos de linaje nacional el Congreso goza de poderes plenos, en lo tocante a los tributos territoriales su competencia es compartida con las asambleas y concejos"; y en la Sentencia C- 227 de 2002 precisó que las leyes que tan solo autorizan a establecer tributos a las entidades territoriales, solo debían ocuparse de los elementos básicos de los tributos. (v) Por último, en Sentencia C-538 de 2002 la Corte consideró que si bien era cierto que en relación con los tributos nacionales el legislador debía fijar todos los elementos, esto es, sujeto activo, sujeto pasivo, hechos y bases gravables y tarifas, también lo era que "frente a los tributos territoriales el Congreso **no puede fijar** todos sus elementos porque estaría invadiendo la autonomía de las entidades territoriales"; empero, en este caso el legislador puede "señalar ciertas pautas, orientaciones y regulaciones o limitaciones generales", para el ejercicio de la facultad impositiva territorial.

Sobre la premisa de las anteriores líneas jurisprudenciales, sentadas en torno de los principios de legalidad y certeza del tributo y de autonomía de las entidades territoriales dentro del Estado unitario, en materia tributaria, procede la Corte a resolver los problemas jurídicos que plantea la presente demanda.

5. Examen de constitucionalidad del artículo 32 de la Ley 14 de 1983, compilado por el 195 del Decreto 1333 de 1986.

5.1. La acusación que recae sobre el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, compilado por el 195 del Decreto 1333 de 1986, tiene que ver de manera particular con la indeterminación del sujeto activo del impuesto de industria y comercio, es decir con la entidad territorial llamada a percibirlo. El demandante al respecto reprocha la ausencia de reglas claras de territorialidad.

El texto de la norma acusada, se recuerda, es el siguiente:

"Artículo 195. El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio **que se ejerzan o realicen en las respectivas Jurisdicciones municipales**, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

De lo dispuesto por la norma que se acaba de transcribir se desprende con toda facilidad lo siguiente:

a. Que el impuesto de industria y comercio es un impuesto municipal. Ciertamente, dicho artículo está ubicado dentro del Capítulo II del Título X del Decreto compilador, cuyo título reza: "De los Impuestos Municipales".

b. Que el hecho gravado con el impuesto de industria y comercio consiste en "las actividades comerciales, industriales y de servicio."

c. Que el factor territorial que determina cuál es el municipio llamado a cobrar el tributo radica en el hecho de que dichas actividades comerciales, industriales o de servicio "se ejerzan o realicen en las respectivas Jurisdicciones municipales."

Así pues, la lectura de la norma permite entender claramente que, por ser un impuesto de carácter municipal, **el sujeto activo** del tributo es el municipio donde "se ejerzan o realicen las actividades comerciales o industriales."

La exposición de motivos al proyecto que vino a ser la Ley 14 de 1983 corrobora que es dicho municipio a quien corresponde devengar el impuesto de industria y comercio; en efecto, dicha exposición revela que el legislador entendió que, en cuanto la actividad comercial o industrial gravada se ve beneficiada de la infraestructura de servicios, del mercado y de los demás recursos de un determinado municipio, correspondía que éste fuera el beneficiario del tributo; en este sentido se lee en la exposición de motivos a dicho proyecto lo siguiente:

"Si se tiene en cuenta que el impuesto de industria y comercio técnicamente no debe recaer sobre artículos sino sobre actividades, el proyecto se refiere a las que se benefician de los recursos, la infraestructura y el mercado de los municipios y son fuente de riqueza. Consiguientemente, se sujetan al impuesto las actividades industriales y de servicios, según se las define en los artículos pertinentes del proyecto de ley"[37]

Así pues, si la actividad comercial, industrial o de servicios se lleva a cabo dentro de la jurisdicción de un determinado municipio, éste será el sujeto activo del impuesto de industria y comercio; lo cual, a contrario sensu, significa que ningún municipio puede gravar con este impuesto actividades de tal naturaleza que se ejerzan en otras jurisdicciones municipales.

5.2. La anterior es la regla general y abstracta que permite establecer cuál es el sujeto activo del impuesto municipal que se viene comentando. Ahora bien, algunas normas legales de carácter particular han fijado reglas especiales que señalan de manera concreta cuál es el municipio en donde debe entenderse que se lleva a cabo la actividad gravada. Así por ejemplo, la Corte detecta que el artículo 77 de la Ley 49 de 1970 precisó que refiriéndose a actividades industriales, el municipio llamado a cobrar el tributo era aquel donde se encontrara ubicada la fábrica o planta industrial.[38]

Por su parte, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 indicó que, como regla general, el municipio llamado a percibir el impuesto de industria y comercio originado en la prestación de servicios públicos domiciliarios sería aquel en donde se prestara el servicio al usuario final. No obstante, la norma indicó que en las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causaría en el municipio en donde se encontrara ubicada la subestación y, en la actividad de transporte de gas combustible, "en puerta de ciudad". Agregó la disposición que la compraventa de energía eléctrica realizada por empresas no generadoras y cuyos destinatarios no fueran usuarios finales, el impuesto se causaría en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor.[39]

En este mismo sentido, es decir tendiendo a establecer precisiones en torno del factor territorial como determinante sujeto activo del impuesto de industria y comercio, puede citarse también, a vía

de ejemplo, el Decreto 1421 de 1993, expedido por el Presidente de la República en uso de las atribuciones que le confirió el artículo transitorio 41 de la Constitución Política, que contiene el régimen especial para el Distrito Capital de Santafé de Bogotá, cuyo artículo 154 precisó que actividades industriales, comerciales o de servicios se entendían realizadas en la ciudad de Bogotá, para efectos de establecer que dicho Distrito era el sujeto activo del impuesto de industria y comercio que las mismas generaban.[40]

Así las cosas, la Corte encuentra que la norma acusada -artículo 32 de la Ley 14 de 1983, compilado por el 195 del Decreto 1333 de 1986- establece una regla general conforme a la cual el municipio llamado a percibir el impuesto de industria y comercio, es decir el sujeto activo de este tributo, es aquel donde se lleva a cabo la actividad comercial, industrial o de servicios. Empero, existen otras disposiciones, también de rango legal, que hacen indicaciones más precisas en torno a dónde deben entenderse realizadas algunas de las actividades gravadas.

5.3 Visto lo anterior, y teniendo en cuenta los criterios jurisprudenciales arriba expuestos, la Corte estima que el artículo bajo examen no desconoce el principio constitucional que define al Estado como república unitaria, ni tampoco la autonomía tributaria reconocida por las normas superiores a las entidades municipales y distritales. En efecto, dicho artículo se limita a señalar de manera general cuál es el hecho gravado con el impuesto de industria y comercio (actividades industriales, comerciales y de servicio), y el factor territorial que determina cuál es el municipio llamado a percibirlo (realización de tales actividades en la jurisdicción municipal respectiva). Al proceder de esta manera, el legislador deja un amplio margen de libertad a los concejos municipales para adoptar o no el tributo dentro de sus territorios, así como para determinar de manera específica aquellas actividades que caen bajo la descripción genérica del hecho gravado que hace el legislador, pudiendo también reglamentar el recaudo, fiscalización, control y ejecución del tributo.

Ciertamente, cuando el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, compilado por el 195 del Decreto 1333 de 1986, prescribe que el impuesto de industria y comercio recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio "que se ejerzan o realicen en las respectivas Jurisdicciones municipales", se limita a sentar unas pautas, orientaciones o regulación de carácter absolutamente general, dejando un amplio margen para el ejercicio de las atribuciones impositivas de los concejos municipales y distritales. Sin embargo, este carácter general de la disposición no impide que se introduzca un criterio de uniformidad nacional en la regulación del tributo, pues en todos los municipios sólo se pueden gravar con el mismo aquellas actividades realizadas dentro de su jurisdicción, que puedan ser comprendidas dentro de la definición genérica del hecho gravado sentada por el legislador. Así, la norma concilia de manera adecuada los principios de unidad y de autonomía en materia de facultades impositivas, por lo cual la Corte descarta que dichos principios hayan sido vulnerados por el legislador.

Por el contrario, si el legislador hubiera determinado puntualmente o descrito cada una de las actividades comerciales, industriales o de servicios que constituyen el hecho gravado con el impuesto de industria y comercio, hubiera vaciado de contenido la facultad impositiva que en esta materia la Carta les reconoce a los municipios y distritos. Por ello, al haberse limitado a señalar de manera genérica tales actividades, las especies o modalidades de la misma pueden ser precisadas mediante los respectivos acuerdos que adopten los concejos municipales o distritales, con lo cual se preserva su autonomía tributaria.

5.4. No obstante lo anterior, la Corte también detecta que, como lo denuncia la demanda y algunas de las intervenciones, en el desarrollo y la aplicación del artículo acusado por parte de diversos municipios, se han originado conflictos jurídicos de diversa índole, que han tenido que ser resueltos por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, en especial para hacer efectiva la prohibición de doble tributación por un mismo hecho económico; prohibición que, como muy bien lo ha explicado el h. Consejo de Estado, dimana de los principios constitucionales de equidad y progresividad del sistema tributario a que alude el artículo 363 superior; en efecto, conforme a estos dos principios, no puede haber doble tributación con base en un mismo hecho económico, "porque ello desconocería la capacidad contributiva de los contribuyentes, que pretende establecer una correlación entre la obligación tributaria y su capacidad económica, de suerte que sea su capacidad económica la que sirva de parámetro para cumplir con su deber de contribuir con el financiamiento de las cargas públicas del Estado, consagrado en el artículo 95 de la Constitución Política." [41]

Ciertamente, en el ejercicio de sus facultades impositivas, distintos concejos municipales han expedido acuerdos determinando diversos aspectos de la norma legal general que ahora se examina, estableciendo métodos para el cobro del impuesto, o regulando otros asuntos propios de la administración del tributo. La nulidad de algunos de estos acuerdos en varias ocasiones ha sido demandada ante la Jurisdicción Contenciosa, por considerarse que la regulación contenida en ellos, especialmente en lo concerniente al lugar o municipio donde se entiende cumplida la actividad gravada, redundaba en un desconocimiento de la prohibición de doble tributación. Ciertos acuerdos han sido declarados nulos por esta razón.

5.4.1 Aunque, como se dijo arriba, los conflictos que han sido resueltos por la Jurisdicción Contenciosa prima facie se han motivado directamente en el desarrollo, reglamentación o aplicación de la norma legal acusada, la Corte, con el propósito de establecer si dichos conflictos provienen mediatamente de lo que la norma legal acusada prescribe, ha llevado a cabo un examen de la prolífera jurisprudencia del Consejo de Estado al respecto, vertida a partir de la expedición de la Ley 14 de 1983, ahora demandada.

Entre los ejemplos del tipo de pronunciamientos relacionados con la nulidad de acuerdos municipales cuya regulación daba lugar a doble tributación, es decir a la obligación de pagar el impuesto de industria y comercio en más de un municipio por la realización de un solo hecho económico, puede traerse a colación la Sentencia de noviembre 24 de 2000, en donde el h. Consejo de Estado resolvió la demanda de nulidad interpuesta en contra del inciso 2° del artículo 8° del Acuerdo N°32 de 30 de diciembre de 1998 "Por el cual se racionaliza el Sistema Tributario Municipal, se restablece el equilibrio presupuestal y se dictan otras disposiciones", proferido por el Concejo Municipal de Santiago de Cali, cuyo texto era el siguiente:

"La retención del Impuesto de Industria y Comercio se practicará por todas las compras de bienes o servicios, comprendiendo los correspondientes pagos o abonos en cuenta, que se hicieren dentro de la jurisdicción del municipio de Santiago de Cali, independientemente de que el proveedor de los mismos tenga o no agencia o sucursal en él". (Subrayas fuera del original)

El demandante sostenía que el Concejo Municipal de Cali había excedido su poder normativo, pues había regulado hechos generadores del impuesto en otros municipios, sometiendo a los contribuyentes de otros entes territoriales a tributar en el municipio de Santiago de Cali. El Concejo

de Estado, para declarar la nulidad de la disposición, sostuvo:

"La Sala ha reiterado, en cuanto a la facultad impositiva de los entes territoriales, que dicha facultad no es originaria como la del Congreso Nacional, sino derivada o residual, es decir, que ésta se ejerce con sujeción a lo previsto en la Constitución y la ley, de manera que el Concejo Municipal puede decretar de conformidad con tales disposiciones los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

"La Constitución Nacional en el artículo 338 preceptúa que los Concejos pueden imponer contribuciones fiscales o parafiscales y dispone que por Acuerdo se fijen los sujetos, los hechos, las bases gravables y las tarifas e incluso que estas últimas se señalen por las autoridades; y el artículo 313-4 prevé que la facultad para votar por Acuerdo los tributos, se debe ejercer de conformidad con la Constitución y la ley, limitación igualmente establecida por el artículo 287 ib, relativo al régimen de las entidades territoriales.

"Además, en cuanto a la potestad para administrar los tributos prevista en el ordinal 3° del artículo 287 de la Constitución Nacional, el ente municipal tiene competencia para reglamentar el procedimiento relacionado con el efectivo recaudo, fiscalización, control y ejecución del tributo, con sujeción a los límites impuestos por la Constitución y la ley.

"Pero tal facultad de recaudo y administración de los impuestos, está delimitada a los tributos que se causen al cumplirse los presupuestos de la obligación tributaria previstos en la ley, dentro de su jurisdicción, 'sin que puedan percibirse por hechos económicos no contemplados en la ley, actividades ocurridas en otros municipios, o por aquellos que correspondiendo a actividad industrial, comercial o de servicios, por expresa prohibición legal no están gravados' (Cfr. sentencia de abril 10 de 1997, expediente 8156, Consejera Ponente: Dra. Consuelo Sarria Olcos).

"Dentro del sistema de recaudo, la ley permite la percepción del tributo a medida que los presupuestos de la obligación tributaria se cumplen, conociéndose tal sistema como de 'retención en la fuente'.

"...

"En el caso, como se trata de la retención por concepto del impuesto de industria y comercio, es preciso señalar que de conformidad con lo dispuesto en la Ley 14 de 1983, los elementos que estructuran dicho impuesto, son los siguientes:

"Hecho generador: La realización o ejercicio de actividades industriales comerciales o de servicios en el territorio del municipio.

"Sujeto Activo: El municipio respectivo.

"Sujeto Pasivo: Las personas naturales o jurídicas o las sociedades de hecho que realicen directa o indirectamente 'el hecho generador de la obligación tributaria'

"Base gravable: El monto del promedio mensual de ingresos brutos del año anterior obtenidos por el sujeto que desarrolla la actividad gravada.

"En el caso, es claro para la Sala que cuando la norma demandada dispone que la retención del impuesto de industria y comercio se practicará 'por todas las compras de bienes o servicios' y que además comprende los pagos o abonos en cuenta efectuados dentro de la jurisdicción del municipio de Santiago de Cali, sin tener en cuenta además si el proveedor tiene o no agencia o sucursal en él, se está imponiendo el recaudo frente a un hecho que no configura legalmente 'el hecho generador' del impuesto de industria y comercio, frente a unos 'sujetos pasivos' no previstos en la ley, y además se pretende gravar con el impuesto las actividades ejercidas en 'otras jurisdicciones municipales', so pretexto de establecer el sistema de retención, lo que implicaría el recaudo de tributos generados por fuera de la órbita municipal, desconociendo así el principio de territorialidad del impuesto de industria y comercio.

"Por lo anterior, la Sala observa que, como ya se dijo, la disposición acusada introduce ilegalmente sustanciales modificaciones al ordenamiento vigente en materia del impuesto de industria y comercio, razón suficiente para que sea retirada del ordenamiento jurídico, por cuanto los concejos no pueden apartarse de la estructura del impuesto establecida en la 'ley', a la que deben ceñirse estrictamente, por lo que es claro que so pretexto del desarrollo de sus atribuciones en materia de recaudación, no pueden expedir medidas que persiguen un fin distinto al de la exacta recaudación de los impuestos.

"Además, con el argumento de pretender controlar la evasión, no es procedente disponer el recaudo local de impuestos generados por actividades realizadas en otras jurisdicciones.

"Al respecto ha precisado la Sección en diversas oportunidades que lo relevante es determinar en dónde realizan los sujetos pasivos la actividad que genera el impuesto, porque ésta hace parte de la materia imponible, y no en dónde se realiza la venta, ya que ésta es una manifestación externa del hecho imponible.

"Así las cosas, al imponerse de tal manera el recaudo, el Concejo del Municipio de Santiago de Cali estaría modificando el hecho generador del impuesto, el sujeto pasivo de la obligación y la base gravable, por lo que consecuentemente estaría incurriendo en violación de las normas superiores invocadas por el actor que determinan la nulidad del acto acusado." (Negrillas y subrayas fuera del original)[42]

5.4.2. También el siguiente aparte de la jurisprudencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del h. Consejo de Estado muestra el tipo de conflictos jurídicos que han tenido que ser resueltos a partir de la expedición de la Ley 14 de 1983, en relación especial con el factor territorial como determinante del sujeto activo del impuesto de industria y comercio, motivados, a juicio de esa Corporación, por la ausencia de normas técnicas al respecto:

"En primer término, es preciso anotar que con la expedición de la Ley 14 de 1983 se operó un cambio fundamental en materia del impuesto de industria y comercio, toda vez que el gravamen no se hizo depender de la existencia de un establecimiento comercial como antes, sino de la realización de actividades comerciales. Ciertamente la ley trazó el marco legal del impuesto municipal, pero omitió dar las normas con respecto al lugar en donde debía entenderse realizado el ingreso por el contribuyente. El Decreto 3070 de 1983 reglamentó lo relativo a la situación de los contribuyentes que desarrollan actividades gravadas en varios municipios con el fin de determinar que municipio

tiene el derecho de exigir la correspondiente obligación tributaria; y en cuanto al gravamen sobre la actividad industrial dispuso que se pagaría en el municipio en donde estuviera ubicada la fábrica, teniendo como base los ingresos provenientes de la venta de la producción.

"En vista de que las dos reglas anteriores resultaron con un alcance sumamente limitado y su redacción un tanto ambigua, pues el Decreto Reglamentario estableció normas que no compaginaban con el contexto de la ley que se quería reglamentar, toda vez que esta no había hecho distinciones con respecto a la forma de gravar la actividad industrial y el Decreto 3070 de 1983 si lo hizo, al establecer que dicha actividad sería totalmente gravada en el municipio de ubicación de la Fábrica sobre el total de las ventas cualquiera que fuera el lugar en donde se realizarán, dio pie para que se demandara el inciso 2o. del mencionado Decreto ante el Consejo de Estado, el cual fue declarado nulo mediante sentencia de septiembre 25 de 1989 (Expediente 00082, Ponente Dr. Abella Zárate).

De este Fallo proferido por la Sección Cuarta principalmente se deduce lo siguiente:

1. Que el impuesto de industria y comercio, según las normas vigentes, es un solo impuesto y en manera alguna la conjunción de un impuesto sobre la actividad industrial y otorga sobre el comercio.
2. Que en el caso de la actividad industrial, resulta obvio que esta culmina con la venta o comercialización del producto, razón por la cual no puede establecerse un impuesto sobre la industria o fabricación y otro sobre la venta o comercialización.
3. El sujeto pasivo del impuesto es la persona que realiza el hecho gravado y no el establecimiento de comercio que desarrolla sus actividades en un determinado municipio; en razón de ello, no puede establecerse el impuesto con respecto a un establecimiento de comercio sino con respecto a una determinada persona y al conjunto de las actividades que ella desarrolla.
4. Como consecuencia de ello, la base gravable de una determinada persona no puede ser superior al 100% de sus ingresos en el conjunto de los municipios en donde actúa y por esta razón los distintos municipios solo están autorizados para establecer impuestos sobre los ingresos que se realizan en sus respectivos territorios municipales.

Los municipios donde se desarrollan actividades gravadas con el impuesto no pueden ser privados del derecho a cobrar el impuesto de industria y comercio sobre los ingresos que las personas obtienen en los respectivos territorios.

De esta manera es evidente que no puede haber doble tributación, puesto que unos mismos ingresos no pueden estar gravados por distintos municipios. Como consecuencia de ello, cada municipio se debe limitar a gravar el ingreso que se obtiene en el correspondiente territorio y cada entidad territorial tiene derecho a establecer impuestos sobre los ingresos que se producen en su territorio.

De otra parte, se observa que como consecuencia de la interpretación que la sentencia en comentario, hace de la ley que reestructura el impuesto de industria y comercio, existen algunos municipios en donde se concentra una enorme actividad industrial (Soacha, Yumbo, Envigado, Bello, etc.) y muy poca actividad comercial, los cuales quedan seriamente afectados porque no pueden cobrar el impuesto de industria y comercio porque allí no se realizan ventas de la producción, a tiempo que los industriales están utilizando la infraestructura municipal, con lo cual se

comete una indudable injusticia desde el punto de vista del reparto de los impuestos entre los distintos municipios. El anterior criterio, en principio resulta válido, pero sin perder de vista y sin perjuicio de la labor jurisprudencial que puede hacer el Consejo de Estado, dando claridad sobre cuándo un municipio tiene derecho a gravar determinados ingresos y cuando no, porque es evidente que debe ser la propia ley la que defina el lugar donde se obtiene el ingreso, de tal manera que existan normas técnicas y de carácter general para resolver el problema y no solamente por vía de las sentencias, aún del más alto tribunal de lo contencioso administrativo, las cuales obviamente hacen siempre referencia a los casos concretos que se someten a su decisión. En resumen: como el ingreso derivado de la actividad gravada es uno de los elementos fundamentales para la configuración del hecho generador, resulta entonces claro que debe ser la propia ley la que establezca los elementos fundamentales para determinar en donde se entiende realizado el ingreso, a fin de resolver los problemas muy grandes que se vienen presentando en esta materia, tanto para los municipios y Distrito Especial de Bogotá como para los propios contribuyentes." [43](Negrillas y subrayas fuera del original)

5.4.3. En otras oportunidades, el Consejo de Estado se ha pronunciado, no ya sobre la legalidad de acuerdos municipales o distritales relativos al impuesto de industria y comercio, sino sobre actos administrativos oficiales, proferidos por las administraciones municipales o distritales, en los cuales se liquidaban impuestos a cargo de ciertos contribuyentes. En estas oportunidades, el Consejo ha buscado evitar la posibilidad de doble tributación; como ejemplos de ese tipo de decisiones de la Sección Cuarta, se presentan las siguientes:

* En decisión de enero 24 de 1992, se sostuvo que en el caso de la actividad industrial, ésta termina con la venta y comercialización del producto, razón por la cual no podía establecerse un impuesto sobre la producción y otro sobre su comercialización ya que ello implicaría una doble tributación. La base gravable de la actividad industrial, con relación al sujeto pasivo, sólo podía determinarse por el volumen de ingresos relacionados con la venta de su producción dentro de los límites territoriales del municipio y en consecuencia el municipio no podía gravar con el impuesto de industria y comercio las ventas realizadas por el contribuyente en establecimientos comerciales ubicados en municipios diferentes. (Sección Cuarta. Sentencia de 92/01/24, C.P Carmelo Martínez Conn. Actor: Facomec Rad. 2958)

* En pronunciamiento de 28 de febrero de 1992, la Sección Cuarta sostuvo, en cambio, que si bien era cierto que de conformidad con el Acuerdo 47 del Concejo Municipal de Medellín, constituían materia imponible del impuesto de industria y comercio, "las actividades comerciales", no podía pasarse por alto el hecho de que "la actividad industrial", de conformidad con el Ley 14 de 1983, artículo 32, también constituía materia imponible del tributo, y que si la misma se realizaba en otro municipio diferente a donde se lleva a cabo la comercialización de esa actividad, la territorialidad del tributo correspondía al municipio en donde se realizaba la actividad principal que constituía materia imponible, independientemente de los municipios en los cuales se efectuaran las correspondientes ventas, pues en este evento estas eran parte de dicha actividad industrial. (Sentencia de 92/02/28. Sección Cuarta. C.P Carmelo Martínez Conn. Actor Industria Colombiana de Llantas. Rad. 3140.)

* Más adelante, en similar sentido al del fallo anterior, en pronunciamiento vertido en la Sentencia de fecha 93/11/29, sostuvo el Consejo que "para los efectos de la labor de interpretación de la Ley 14

de 1983 no se considera acertado separar la "venta" como un hecho aparte distinto de la "producción" para justificar el criterio de que cada uno de ellos caracteriza dos actividades gravables distintas ejercidas por el mismo sujeto. La venta del producto es la culminación del proceso económico del industrial, pero no es actividad adicional o diferente de la fabricación del mismo. El producir por producir no es actividad industrial en sentido económico o fiscal; la actividad es industrial y la medida del impuesto adoptada por el legislador es la venta de productos, pero ello no significa que de industrial que es, lo convierta en comercial." (Sentencia de 93/11/29. Sección Cuarta. C.P Consuelo Sarria Olcos. Actor Legislación Económica S.A. Rad. 4960)

* Posteriormente, en Sentencia del 24 de junio de 1994, tras la expedición de la Ley 49 de 1990 (cuyo artículo 77 precisó que refiriéndose a actividades industriales, el municipio llamado a cobrar el tributo era aquel donde se encontrara ubicada la fábrica o planta industrial), el Consejo reiteró que, conforme a dicha norma, el impuesto de industria y comercio por la actividad industrial debía ser cancelado en municipio donde estuviera la planta industrial, teniendo como base los ingresos brutos provenientes de su comercialización. En efecto, al respecto se dijo en tal pronunciamiento: "En conclusión y sin que constituya un cambio de jurisprudencia de la Corporación sino la aplicación de la nueva regulación legal contenida en la ley 49 de 1990 es necesario darle cumplimiento al art. 77 de dicha norma. **No puede dejar de observarse la insuficiencia de la norma que regula a partir de 1990 esta materia, porque si bien se solucionó el problema de la conformación de la base gravable para las actividades industriales en los municipios donde está ubicada la planta industrial, se dejó sin definición alguna el aspecto atinente a las ventas que el mismo industrial realice en municipios diferentes a aquel de las sede fabril y por lo tanto, podría presentarse el problema de un gravamen que se aplicara sobre la misma base y con respecto a la misma actividad y operación económica, en el evento en que resultara válido el gravamen que impusieran los municipios diferentes al de la sede industrial por la venta de la producción, alegando que se trata del ejercicio de una actividad comercial.**" (Negrillas fuera del original) (Sentencia de 94/06/24 Sección Cuarta. C.P. Guillermo Chahín Lizcano. Actor CIA. Colombiana de alimentos. Rad. 5474) Nótese cómo la Sección Cuarta considera insuficiente la nueva norma tendiente a definir el sujeto activo del impuesto de industria y comercio.

Ahora bien, esta interpretación jurisprudencial de los fallos últimamente citados sistemáticamente se ha venido reiterando, como puede apreciarse en los últimos pronunciamientos al respecto, que insistentemente se refieren a que la actividad industrial necesariamente requiere la comercialización de la producción, porque se fabrica no para conservar el producto, sino para que salga al mercado, por lo cual la comercialización constituye una de las etapas del proceso industrial y por ello cuando el fabricante vende su producto no se despoja de su naturaleza de industrial, sino que culmina el ciclo normal de la fabricación, de lo cual se concluye que el industrial tributa en el municipio de la sede fabril, teniendo como base gravable los ingresos provenientes de la comercialización de la producción.[44]

5.4.5 Otros asuntos relacionados con la determinación del sujeto activo del impuesto de industria y comercio, han sido los relativos a tópicos como estos: (i) Que la labor de coordinación que tienen los representantes de ventas o visitadores médicos no es suficiente para entender que se realiza una actividad comercial, pues es en la sede industrial en donde el producto se comercializa, y por lo tanto es allí donde se tributa; (ii) que la sola tenencia de una agencia comercial no puede ser considerada como la infraestructura a través de la cual se comercializa; (iii) que los "representantes

de ventas" de una sociedad que actúan en otro municipio distinto a la sede fabril, no son demostrativos de la actividad comercial objeto del gravamen, para efectos de determinar el sujeto activo del impuesto, etc...[45]

5.5 Así pues, las sentencias cuyos apartes se acaban de comentar o transcribir son una pequeña muestra de la prolífera jurisprudencia del Consejo de Estado en materia del factor territorial como determinante del hecho gravado en el impuesto de industria y comercio. Y, ciertamente, como lo denuncia la demandada, y lo corrobora la jurisprudencia que parcialmente se acaba de comentar, esta actividad de la jurisdicción contenciosa demuestra que el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 no contiene reglas particulares para establecer el factor territorial en todas hipótesis que plantea el desarrollo de las actividades industriales, comerciales y de servicios, es decir para determinar en dónde se entienden realizadas ciertas actividades gravadas, lo que dificulta en ciertos casos establecer en forma precisa el sujeto activo del impuesto, es decir el municipio llamado a cobrarlo.

Ahora bien, tales casos son excepcionales, pues son aquellos en que, por alguna razón, uno o varios de los elementos de la actividad gravada no se ubican en un solo municipio. Tal sucede, como se ha visto, con la actividad comercial del industrial que vende sus productos en municipios distintos al de su sede fabril, o puede presentarse también con la actividad industrial que consiste en un proceso que se desarrolla en varios municipios, con aquellas otras actividades que se inician en un municipio y culminan en otro, como las de transporte, o en ciertos casos con la prestación de servicios públicos o la de servicios profesionales que igualmente se cumplen en varios municipios. Para algunos de estos casos difíciles, como se vio, el legislador ha establecido reglas especiales tendientes a definir el factor territorial (ver supra, consideración 5.2), pero para otros no lo ha hecho aun, o lo ha hecho de manera todavía muy general.

5.6 Planteado así el problema, y visto el tipo de conflictos jurídicos que ha venido siendo resuelto por el h. Consejo de Estado, se pregunta ahora la Corte si, como lo afirma la demanda, la indeterminación del artículo 32 de la Ley 14 de 1983 es tal, y los problemas interpretativos que ocasiona son de tal envergadura, que en realidad estos son irresolubles debido a la "oscuridad invencible del texto legal"[46], por lo cual la expresión demandada del artículo 32 debe ser considerada inexequible al no respetar el principio de certeza del tributo, conforme al cual los elementos del mismo deben ser determinados con suficiente claridad y precisión.

Al respecto la Corte aprecia lo siguiente: los problemas jurídicos que se han originado en torno de la norma aplicada son de dos clases: unos, los suscitados por la actividad normativa de los concejos municipales o distritales, que al ejercer sus facultades tributarias han excedido las reglas generales contenidas en el artículo 32 de Ley 14 de 1983, aquí parcialmente acusada, poniendo a los contribuyentes en situación de sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, por un mismo hecho económico, en varios municipios; vulnerado con ello la prohibición de doble tributación que emana del principio constitucional de equidad tributaria. Este tipo de problemas jurídicos no proviene de lo que la norma acusada genéricamente prescribe, sino de la forma en que ha sido precisada o reglamentada por algunos concejos municipales. Por ello, la Jurisdicción Contenciosa ha tenido que declarar la nulidad de los acuerdos respectivos.

Otro tipo de conflictos jurídicos es el que se ha suscitado a la hora de aplicar la norma acusada, es decir en el momento en que las administraciones municipales han liquidado oficialmente impuestos

a ciertos contribuyentes, haciéndolo de manera tal que éstos resultan pagando el mismo tributo por un mismo hecho económico en más de un municipio. Para la resolución de este tipo de conflictos, la Jurisdicción contenciosa ha acudido a diversos criterios interpretativos, que atienden especialmente a los principios de justicia y equidad tributaria. Así por ejemplo, como arriba se vio, fue la jurisprudencia de esta jurisdicción la que primero explicó que la actividad industrial debía entenderse cumplida en la sede fabril, y que la misma involucraba la comercialización del producto industrial, criterio que fue recogido posteriormente por la Ley 49 de 1970.

Lo anterior lleva a concluir que, como lo afirman algunos de los intervinientes, los problemas interpretativos que denuncia la demanda no provienen tanto de lo que la norma prescribe, sino más bien de la forma en que la misma ha sido desarrollada o aplicada. No obstante, debe admitirse que el carácter absolutamente general de las pautas fijadas por el legislador en el artículo 32, ahora bajo examen, en especial en lo relativo al señalamiento del factor territorial como elemento determinante del sujeto activo del tributo, ha llevado a la necesidad de interpretarlo en el momento de su aplicación, en especial en aquellos casos conflictivos en los cuales alguno de los elementos de la actividad gravada tiene implicaciones en varios municipios. Sin embargo, estima la Corte que dicha labor interpretativa ha sido posible, es decir, que a partir de lo que genéricamente dispone la disposición han podido los tribunales, el Consejo de Estado y las autoridades administrativas establecer el factor territorial determinante del sujeto activo del tributo, por lo cual no puede afirmarse que la indeterminación de la norma sea de tal magnitud que equivalga a una oscuridad o confusión total.

Ahora bien, dado que la ley, por definición, es de contenido general, y que en materia de tributos de las entidades territoriales debe serlo aun más para no invadir la órbita de las atribuciones de los departamentos, municipios y distritos en estos asuntos, por lo cual no le es dado al legislador establecer detalladamente cada uno de los casos particulares de territorialidad, la Corte encuentra que la norma se ajusta a la Constitución, pues a pesar de su generalidad no es imprecisa o confusa, a tal punto que resulte ininteligible y por lo mismo incierta en la determinación del sujeto activo del tributo.

5.7 Empero, lo anterior no obsta para que, con el mismo carácter general propio de la actividad legislativa, respetuoso de las competencias de las entidades territoriales, la ley pueda en un futuro entrar a señalar ciertas pautas, orientaciones, regulaciones o limitaciones para evitar los conflictos de normas municipales en el espacio, o los conflictos entre las administraciones municipales y los contribuyentes suscitados por la actuación administrativa a la hora de liquidar el tributo de industria y comercio, en especial en aquellos casos conflictivos en los cuales las actividades gravadas tienen factores o elementos que se vinculan a más de un municipio. A vía de ejemplo, tales normas podrían definir criterios para establecer a qué municipio se le atribuye prevalentemente la verificación de la actividad gravada en casos como la actividad de transporte, el comercio electrónico o las actividades sobre intangibles, la actividad industrial que consiste en un proceso que se desarrolla en varios municipios, ciertos casos de la prestación de servicios personales, etc...

Es más, la Corte considera que para que la solución de estos conflictos no se produzca por la vía de la interpretación de la ley en sede judicial, como se viene presentando hasta ahora, es conveniente la expedición de normas legales que con carácter general señalen pautas, orientaciones, regulaciones o limitaciones relativas al factor territorial como determinante del sujeto activo del impuesto de

industria y comercio, para evitar situaciones de doble tributación por el mismo hecho económico, o conflictos entre las administraciones municipales y los contribuyentes, suscitados por la actuación administrativa a la hora de liquidar el tributo de industria y comercio, en aquellos casos en los cuales las actividades gravadas presentan elementos que se vinculan a más de un municipio.

6. Examen de constitucionalidad del artículo 35 de la Ley 14 de 1983, compilado por el 198 del Decreto 1333 de 1986.

6.1 La demanda que recae sobre el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, compilado por el 198 del Decreto 1333 de 1986, tiene que ver también con la indeterminación del hecho gravado con el impuesto de industria y comercio. En efecto, al respecto la demanda reprocha que el legislador haya hecho una remisión a la ley comercial para definir en qué consisten las actividades comerciales gravadas, pues como el Código de Comercio enumera una serie de actos, operaciones y empresas que considera mercantiles, pero esta enumeración es declarativa y no limitativa, la remisión a dicho estatuto no resulta clara en cuanto a lo que ha de entenderse por hecho gravado.

El tenor literal del artículo 35 de la Ley 14 de 1983, compilado por el 198 del Decreto 1333 de 1986, se recuerda, es el siguiente:

"Artículo 198. Se entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por este Decreto, como actividades industriales o de servicios." (Lo subrayado y resaltado es la parte demandada)

Al parecer de la Corte, el correcto entendimiento de la disposición transcrita se obtiene a partir de su interpretación literal, teleológica e histórica, aunada a la lectura sistemática de la misma, junto con las demás normas de la Ley 14 de 1983 y del Decreto compilador 1333 de 1986, y de aquellas otras del Código de Comercio a las cuales remite. Pasa a hacerse el ejercicio respectivo:

a. Interpretación literal

Inicialmente repara la Corte en que el artículo demandado se encarga de definir lo que ha de entenderse por actividades comerciales, como hecho gravado con el impuesto de industria y comercio. No lo que ha de entenderse por actos de comercio gravados con dicho impuesto. La anotación es importante, pues, desde un punto de vista estrictamente gramatical, las expresiones actividad y acto no son equivalentes. En efecto, el vocablo "actividad", de conformidad con la definición que suministra el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, significa "(c)**onjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad**"[47]. **En cambio, la palabra "acto" es definida por el mismo Diccionario como el "ejercicio de la posibilidad de hacer"**, es decir como una operación única llevada a cabo por aquel que actúa. Así pues, de esta primera observación se deduce que lo gravado con el impuesto de industria y comercio son las actividades comerciales de las personas o entidades, y no los actos de comercio de las mismas.

Ahora bien, para entender qué tipo de actividades son las que pueden ser calificadas como comerciales, el estudio literal de la norma parcialmente acusada indica lo siguiente: el legislador señaló que se entendían por actividades comerciales, (i) "las destinadas al expendio, compraventa o

distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor" ; y (ii) las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por este Decreto, como actividades industriales o de servicios." Es decir, el legislador primero presentó una definición de lo que entendía por actividades comerciales, que luego complementó con la remisión al Código de Comercio. Además, dejó en claro que aquellas actividades que puedan ser calificadas como industriales o de servicio, no son actividades comerciales.

En este punto, la Corte observa con particular atención que la remisión que el legislador hace al Código de Comercio para complementar la definición que formula sobre lo que ha de entenderse por actividad comercial, dirige al intérprete a todas las normas de dicho estatuto que definen qué cosa ha de entenderse por actividades comerciales, y no exclusivamente a aquellas que el actor menciona en el libelo de la demanda, es decir los artículos 20 y 24 del referido Código.

b. Interpretación sistemática.

La lectura literal de la norma acusada lleva necesariamente a su interpretación sistemática, es decir a su lectura armónica con lo que disponen las normas del Código de Comercio sobre actividades mercantiles, y también con aquellas otras del mismo Decreto 1333 de 1986 -que compiló las normas de la Ley 14 de 1983 acusadas- mediante las cuales se define qué cosa son las actividades industriales y de servicio, pues aquellas operaciones que caigan bajo estas dos categorías, por exclusión, no serán actividades comerciales.

El Título II del Código de Comercio se encabeza: "De los actos, operaciones y empresas mercantiles". Bajo este epígrafe, el artículo 20 menciona en forma no taxativa los dieciocho actos más comúnmente ejecutados por los comerciantes, y en el numeral 19 incluye "(l)os demás actos y contratos regulados por la ley mercantil". El artículo 21 siguiente afirma que "(s)e tendrán así mismo como mercantiles todos los actos de los comerciantes relacionados con actividades o empresas de comercio, y los ejecutados por cualquier persona para asegurar el cumplimiento de obligaciones comerciales." El artículo 23 señala qué actos no son de naturaleza mercantil[48] y el 24 indica que las enumeraciones contenidas en los artículos 20 y 23 son declarativas y no limitativas[49]. Por su parte, bajo el mismo Título, el artículo 25, define que se entiende por empresa "toda actividad económica organizada para la producción, transformación, circulación, administración o custodia de bienes, o para la prestación de servicios. Dicha actividad se realizará a través de uno o más establecimientos de comercio."

Dado que la norma tributaria bajo examen remite a todo el Código de Comercio, dentro del cual las normas que por su especial pertinencia deben ser tenidas en cuenta para la definición de lo que ha de entenderse por actividades comerciales son las que se acaba de comentar, la Corte entiende que todas ellas, y no sólo los artículos 20 y 24, contribuyen a definir lo que ha de entenderse por actividades comerciales para efectos tributarios.

Por otra parte, la interpretación sistemática de la disposición acusada lleva a concluir que no son actividades comerciales las industriales, definidas en el artículo 197 del Decreto 1333 de 1986 como "las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes"; y tampoco son comerciales las actividades de servicios que, según el artículo 199 ibidem, son "las dedicadas a

satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: expendio de bebidas y comidas, servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compraventa y administración de inmuebles, servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contenga audio y video, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho."

c. Interpretaciones teleológica e histórica

Finalmente, la Corte observa que el estudio de los antecedentes normativos de la Ley acusada revela cuál fue la finalidad que persiguió el legislador al gravar con el impuesto de industria y comercio ciertas actividades, entre ellas las comerciales, lo cual arroja también luces sobre qué debe entenderse por tal tipo de operaciones para efectos de establecer el hecho gravado con ese impuesto. Es decir, la interpretación histórica de la Ley permite llevar a cabo una correcta interpretación teleológica de la misma. Ciertamente, como se dijo anteriormente cuando se estudió la constitucionalidad del artículo 32 de la Ley 4 de 1983, compilado como artículo 195 del Decreto 1333 de 1986, el legislador pretendía que aquellas actividades que se beneficiaban de los recursos, la infraestructura y el mercado del municipio fueran las que resultaran gravadas, pues al respecto, en la exposición de motivos al proyecto correspondiente, se lee que "el impuesto de industria y comercio técnicamente no debe recaer sobre artículos sino sobre actividades, el proyecto se refiere a las que se benefician de los recursos, la infraestructura y el mercado de los municipios y son fuente de riqueza"[50]

Así pues, la interpretación histórica indica que se trata de un impuesto que no grava a las personas, ni a los actos de las mismas, sino a las "actividades comerciales" que "se benefician de la infraestructura y el mercado municipal."

6.2 La interpretación de las disposición acusada a partir de los tres métodos expuestos, lleva a la Corte a concluir lo siguiente: (i) que lo gravado son la actividades comerciales y no los actos de comercio o las personas que llevan a cabo unas u otros; (ii) que las actividades comerciales gravadas son las que se benefician de la infraestructura y el mercado local municipal; (iii) que por actividades comerciales ha de entenderse "las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor" y "las demás definidas como tales por el Código de Comercio"; y (iv), que no pueden ser consideradas como actividades comerciales las que puedan ser calificadas como industriales o de servicio, según los artículos 197 y 199 del Decreto 1333 de 1986.

Ahora bien, la Corte admite que "las demás" actividades comerciales que define el Código de Comercio no constituyen una lista taxativa o cerrada; sin embargo, en modo alguno estima que esa circunstancia devenga en la inconstitucionalidad de la norma acusada, que remite a ese Estatuto. Lo anterior por cuanto dicha remisión constituye tan solo una pauta adicional a otras que, como se vio, emanan de la norma bajo examen interpretada literal, histórica, teleológica y sistemáticamente. Es

decir, la remisión a las normas comerciales, entre ellas al artículo 20 que menciona en forma no taxativa los dieciocho actos más comúnmente ejecutados por los comerciantes, y en el numeral 19 incluye "(l)os demás actos y contratos regulados por la ley mercantil", debe ser entendida solamente como una pauta general del legislador, adicional a otras, cuyo seguimiento conjunto permite al operador jurídico, en cada caso particular, establecer si las actividades deben o no ser objeto del impuesto de industria y comercio. Por lo demás, no resulta en modo alguno lógico ni razonable exigir al legislador que enumere todas las actividades comerciales que satisfacen o pueden llegar a satisfacer las necesidades de intermediación de bienes y servicios de la comunidad, más si se tiene cuenta la versatilidad con la que evolucionan las costumbres sociales al respecto.

Así pues, la Corte estima que norma parcialmente acusada, correctamente interpretada, proporciona pautas generales suficientes que permiten establecer qué actividades pueden ser calificadas como comerciales para efectos de ser gravadas con el impuesto de industria y comercio. En este sentido responde adecuadamente a las exigencias del principio de legalidad y certeza del tributo, pues como anteriormente se reseñó, la jurisprudencia de esta corporación ha sentado que "(l)os hechos gravables, los sujetos activos y pasivos, la base gravable y las tarifas de los impuestos pueden no estar determinados en la respectiva disposición, pero ser perfectamente determinables a partir de una referencia, pauta o directriz contenida en la norma creadora del tributo".[51] (Subrayas fuera del original)

Finalmente, la Corte pone de presente que no es competencia suya entrar a analizar situaciones concretas, ya que ello es función que corresponde al órgano encargado de aplicar la norma.

6.3 Así las cosas, la Corte concluye que la remisión que el artículo 35 bajo examen hace a las normas comerciales para efectos de establecer el hecho gravado con el impuesto de industria y comercio permite determinar cuáles son las actividades comerciales que generan la obligación de pagar el tributo. Por lo cual la norma no desconoce los principios de legalidad y certeza del tributo. En tal virtud, el cargo que se examina será despatchado como improcedente.

VII. DECISION

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Primero: Declarar **EXEQUIBLE** la expresión "que se ejerzan o realicen en las respectivas Jurisdicciones municipales", contenida en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, compilado como artículo 195 del Decreto 1333 de 1986 (Código de Régimen Municipal).

Segundo: Declarar **EXEQUIBLE** la expresión "y las demás definidas como tales por el Código de Comercio", contenida en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, compilado como artículo 198 del Decreto 1333 de 1986 (Código de Régimen Municipal).

Notifíquese, comuníquese, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

CON ACLARACION DE VOTO

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

HUMBERTO SIERRA PORTO

Magistrado

ALVARO TAFUR GÁLVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

Aclaración de voto a la Sentencia C-121 de 2006

TRIBUTO TERRITORIAL-Establecimiento requiere de ley orgánica/PRINCIPIO DE CERTEZA DEL TRIBUTO E IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-Determinación del sujeto activo (Aclaración de voto)

La norma demandada define con suficiente precisión el sujeto activo del tributo, y, por consiguiente, por ese aspecto, no resulta contraria al principio de certeza tributaria, sin necesidad de una ulterior concreción del precepto en el nivel municipal. En cuanto hace a las competencias tributarias de la entidades territoriales, en contravía con lo señalado en la motivación de la que me aparto en esta aclaración, me mantengo en el criterio que he expresado en el pasado y conforme al cual, para que

un ente territorial pueda establecer un tributo, tiene que existir una ley orgánica que regule la materia y fije los derroteros esenciales del gravamen y que, en ausencia de esa ley orgánica, la ley que establezca un tributo del nivel territorial debe definir de manera clara y precia todos sus elementos.

Referencia: expediente D-5927

Norma acusada: Artículos 32 y 35 (parciales) de la Ley 14 de 1983, compilados como artículos 195 y 198 del Decreto 1333 de 1986

Magistrado Ponente:

Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA

Con el acostumbrado respeto, me permito aclarar el voto en relación con la sentencia de la referencia, porque, no obstante que estoy de acuerdo con la decisión adoptada por la Corte y conforme a la cual se declaró la exequibilidad de las expresiones demandadas en el presente proceso, discrepo parcialmente de las razones que se expusieron para ello.

Mi diferencia con la opinión mayoritaria en esta Sentencia tiene que ver con las consideraciones a partir de las cuales se resolvió la acusación que había sido presentada contra el artículo 195, parcial, del Código de Régimen Municipal, en la medida en la que, en ellas, innecesariamente, en mi criterio, la Corte reiteró una línea jurisprudencial en torno a las competencias tributarias de las asambleas departamentales y de los concejos municipales de la que me he apartado en fallos anteriores.

Considero que el problema de constitucionalidad que, en relación con el aparte de la demanda al que me he referido, debía resolver la Corte, se circunscribía a determinar si resultaba contraria al principio de certeza en materia tributaria la disposición conforme a la cual "... el impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales".

Comparto el criterio expresado en la sentencia, de acuerdo con el cual no obstante las dificultades interpretativas y de aplicación que puede plantear la expresión "que se ejerzan o realicen en las respectivas Jurisdicciones municipales", el grado de indeterminación presente en ella no es incompatible con el principio de certeza tributaria. Sin embargo, en la motivación de la decisión se consideró necesario por la mayoría agregar que esa falta de determinación, no solamente, en sí misma considerada, no es contraria al principio de certeza tributaria, sino que, además, es expresión de la manera como se han articulado en la Constitución las competencias tributarias del Congreso de la República, las asambleas departamentales y los concejos municipales.

En oportunidades anteriores he señalado que una interpretación sistemática de lo consagrado por los artículos 150-12, 151 y 287-3, frente a los artículos 317 y 338 de la C.P. a través de los cuales se reconoce a las entidades territoriales competencia para crear tributos y fijar sus elementos, y de los artículos 287, 300-4 y 314-4 del mismo ordenamiento que habilitan al Congreso para regular la normatividad de los entes territoriales en materia fiscal, lleva a la conclusión de que para que un ente territorial pueda establecer un tributo tiene que existir una ley orgánica que regule la materia y fije los derroteros esenciales del tributo[52], y que, en "... ausencia de criterios definidos en una ley orgánica o, en su defecto, otra ordinaria, que tipifiquen los elementos del tributo (sea de manera

directa o indicativa), no existe certeza sobre la obligación tributaria."

Si en la presente oportunidad, el análisis que se hace en la sentencia sobre las competencias tributarias de los entes territoriales hiciese parte de la ratio de la decisión, la consecuencia ineludible sería la de que la norma acusada no es violatoria el principio de certeza tributaria porque la indeterminación presente en ella se vería superada por la concreción que, necesariamente, en el ámbito de sus competencias, habrían de hacer los municipios en relación con el hecho generador. La consecuencia ulterior de esa línea argumentativa sería la de que, en ausencia de esa concreción en el orden municipal, el tributo no podría hacerse efectivo. No fue esa, sin embargo, la conclusión de la Corte, tal como quedó consignada en la parte resolutive y, por consiguiente, el recuento jurisprudencial sobre las competencias tributarias de las entidades territoriales se convierte en un obiter dicta, que, en este caso, en lugar de aclarar el sentido de la doctrina constitucional sobre la materia debatida, introduce elementos de ambigüedad sobre el alcance de la decisión adoptada.

Por las anteriores consideraciones soy del criterio de que la Corte debió fundar su decisión, exclusivamente en el análisis en torno al grado de indeterminación de la disposición demandada, aspecto en relación con el cual acertadamente se concluyó que "... la norma se ajusta a la Constitución, pues a pesar de su generalidad no es imprecisa o confusa, a tal punto que resulte ininteligible y por lo mismo incierta en la determinación del sujeto activo del tributo". Esto es, la norma demandada define con suficiente precisión el sujeto activo del tributo, y, por consiguiente, por ese aspecto, no resulta contraria al principio de certeza tributaria, sin necesidad de una ulterior concreción del precepto en el nivel municipal.

En cuanto hace a las competencias tributarias de las entidades territoriales, en contravía con lo señalado en la motivación de la que me aparto en esta aclaración, me mantengo en el criterio que he expresado en el pasado y conforme al cual, para que un ente territorial pueda establecer un tributo, tiene que existir una ley orgánica que regule la materia y fije los derroteros esenciales del gravamen y que, en ausencia de esa ley orgánica, la ley que establezca un tributo del nivel territorial debe definir de manera clara y precisa todos sus elementos.

Fecha ut supra,

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

[1] Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones.

[2] Las normas específicas para algunas actividades que menciona la demanda son el artículo 7° de la Ley 56 de 1981, que fijó el lugar de pago del impuesto de los generadores de energía; el artículo 77 de la Ley 49 de 1997, que estableció el lugar de causación del impuesto para los industriales; y el artículo 51 de la Ley 383, que estableció el lugar de causación del impuesto para los prestadores de servicios públicos.

[3] El interviniente se refiere a las sentencias C- 537 de 1995, M.P Alfredo Beltrán Sierra y C-227 de 2002, M.P Jaime Córdoba Triviño

[4] Régimen especial para el Distrito Capital de Bogotá

[5] Se refiere concretamente a las sentencias C-690 de 2003, m.P rodrigo Escobar Gil, C-776 del mismo año, M.P Manuel José Cepeda Espinosa y C-873 de 2002, M.P. Alfredo Beltrán Sierra

[6] Se refiere a los salvamentos de votos de Rodrigo Escobar y Eduardo Montealegre a las Sentencias C-1097 de 2001, M.P Jaime Araujo Rentería, C-227 de 2002, M.P Jaime Córdoba Triviño , y C-873 de 2002, M.P. Alfredo Beltrán Sierra.

[7] La Ley 11 de 1986, en su artículo 11, literal b), confirió facultades al Presidente de la Republica para "(c)odificar las disposiciones constitucionales y legales vigentes para la organización y el funcionamiento de la Administración Municipal." Con fundamento en estas atribuciones, se profirió el Decreto 1333 de 1986, que compiló en sus artículos 195 y 198, los artículos 32 y 35 de la Ley 14 de 1983.

[8] ARTICULO 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

[9] CONSTITUCIÓN POLÍTICA, artículo 1º: "Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria..."

[10] CONSTITUCIÓN POLÍTICA, artículo 95, numeral 9º:

"Son deberes de la persona y del ciudadano: ...

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad."

[11] Sentencia C-084 de 1995, Alejandro Martínez Caballero.

[12] Sentencia C-488 de 2000, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

[13] Ver, ibidem.

[14] Sentencia C-253 de 1995, M.P Eduardo Cifuentes Muñoz. . En esta oportunidad acusación formulada en la demanda alegaba esto que la ley no determinaba directamente el sujeto pasivo de la contribución denominada cuota de fomento ganadero y lechero ni precisaba con claridad el hecho gravable. La corte no declaró la inexecutable de la disposición que la establecía, pues estimó que de su estudio era posible derivar interpretación razonable sobre su contenido y alcance.

[15] Sentencia C-228 de 1993. M.P. Vladimiro Naranjo Mesa. En esta oportunidad se demandaban las normas que establecían la tarifa, los responsables y los hechos gravados con el impuesto sobre las ventas El demandante afirmaba que tales normas eran inconstitucionales, porque "al legislador "se le olvidó lo más importante: Definir qué son los servicios", lo que conlleva a que el ejecutivo, al verse en la obligación de llenar los vacíos legales, tenga que legislar por medio del poder reglamentario..." Concluía el accionante que la violación a la Constitución Política se refería, no al exceso en la labor del órgano legislativo, sino al defecto en el trabajo legal, al dejar vacíos en un asunto, como el tributario, que era de su exclusiva competencia.

[16] M.P Rodrigo Escobar Gil.

[17] M.P Jaime Córdoba Triviño,

[18] Sentencia C-478 de 1992. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

[19] Ver por ejemplo Sentencias C-004 de 1993, M.P. Ciro Angarita Barón y C-535 de 1996 C-643 de 1999, M.P. Alejandro Martínez aballero.

[20] M.P. Ciro Angarita

[21] M.P Carlos Gaviria Díaz

[22] Sentencia C-506 de 1995. M.P Carlos Gaviria Díaz. En similar sentido puede consultarse la Sentencia C-521 de 1997, M.P José Gregorio Hernández Galindo.

[23] M.P Hernando Herrera Vergara

[24] En similar sentido se había pronunciado antes la Corte en la Sentencia C-253 de 1995, M.P Eduardo Cifuentes Muñoz. .

[25] En similar sentido puede consultarse las Sentencias C-521 de 1997, M.P José Gregorio Hernández Galindo, C-227 de 2002, M.P Jaime Córdoba Triviño y C- 504 de 2002, M.P Jaime Araujo Rentería..

[26] M.P. Jaime Araujo Rentería. Esta sentencia fue reiterada, entre otras, en la Sentencia C-873 de 2002, M.P Alfredo Beltrán Sierra.

[27] La anterior decisión contó con el salvamento de voto de los h. magistrados Rodrigo Escobar Gil y Eduardo Montealegre Lynett, quienes sostuvieron que cuando los entes territoriales establecían tributos, ejercían competencias normativas, por lo cual era claro que, para proceder a ello era menester que existiera previamente una ley orgánica que regulara la materia. Tal era la ley orgánica sobre distribución de competencias normativas entre la Nación y los entes territoriales, que permitiría definir el sentido del artículo 338 de la Constitución y armonizar el principio de legalidad con las facultades de los departamentos y municipios para definir los elementos de la obligación tributaria. La ley orgánica habría de señalar, en armonía con el principio de legalidad, cuáles serían los tributos nacionales y los que corresponderían a los distintos entes territoriales, "a fin de que éstos, de conformidad con lo señalado en el artículo constitucional mencionado, puedan fijar "los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos". De esta manera, se delimita las competencias entre los dos órdenes y se armonizan los principios de unidad y autonomía."

En el caso concreto de la norma sujeta a examen de constitucionalidad, los magistrados que salvaron el voto sostuvieron que la disposición había debido declararse inconstitucional, pues, ante la ausencia de criterios definidos en una ley orgánica o, en su defecto, otra ordinaria, que tipificaran los elementos del tributo (de manera directa o indicativa), no existía certeza sobre la obligación tributaria.

[28] M.P Jaime Córdoba Triviño

[29] Cfr. Corte Constitucional, Sentencias C-004 de 1993, M.P. Ciro Angarita y C-084 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero, entre otras.

[30] Corte Constitucional, Sentencia C-390 de 1996 MP. José Gregorio Hernández Galindo.

[31] Esta condición fue expuesta en la sentencia C-1097 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería, en la cual se señaló: "En todo caso, cuando quiera que la ley faculte a las asambleas o concejos para crear un tributo, estas corporaciones están en libertad de decretar o no decretar el mismo, pudiendo igualmente derogar en sus respectivas jurisdicciones el tributo decretado. Hipótesis en la cual la ley de facultades mantendrá su vigencia formal a voluntad del Congreso, al paso que su eficacia práctica dependerá con exclusividad de las asambleas y concejos. De lo cual se concluye que mientras en los tributos de linaje nacional el Congreso goza de poderes plenos, en lo tocante a los tributos territoriales su competencia es compartida con las asambleas y concejos, a menos que se quiera soslayar el principio de autonomía territorial que informa la Constitución".

[32] Corte Constitucional, Sentencia C-987 de 1999 MP. Alejandro Martínez Caballero.

[33] La anterior decisión contó con el salvamento de voto de los magistrados Rodrigo Escobar Gil y Eduardo Montealegre Lynett, quienes nuevamente consideraron que para que un ente territorial pudiera establecer un tributo tenía que existir una ley orgánica que regulara la materia .

[34] M.P Jaime Araujo Rentería

[35] Negrillas fuera del original

[36] M.P Alfredo Beltrán Sierra

[37] Tomado de Historia de las leyes. Segunda Época. Tomo I, 1983. Pág. 663 y siguientes. Bogotá, Editorial Lerner, 1984.

[38] Ley 49 de 1990, artículo 77: Impuesto de industria y comercio. Para el pago de impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción

[39] El texto completo de la disposición que se comenta es el siguiente:

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

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

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

2.En las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causa en el

municipio en donde se encuentre ubicada la subestación y, en la de transporte de gas combustible, en puerta de ciudad. En ambos casos, sobre los ingresos promedios obtenidos en dicho municipio.

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

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

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

[40] Dicha disposición es del siguiente tenor literal:

"ARTICULO 154. Industria y comercio. A partir del año de 1994 se introducen las siguientes modificaciones al impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital:

...

2ª Se entienden percibidos en el Distrito como ingresos originados en la actividad industrial, los generados por la venta de los bienes producidos en el mismo, sin consideración a su lugar de destino o la modalidad que se adopte para su comercialización.

3ª Se entienden percibidos en el Distrito los ingresos originados en actividades comerciales o de servicios cuando no se realizan o prestan a través de un establecimiento de comercio registrado en otro municipio y que tributen en él.

4ª Se consideran actividades de servicio todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar que en ellos predomine el factor material o intelectual."

[41] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación número: 25000-23-27-000-2000-0562-01(12522) Febrero primero (1º) de dos mil dos (2002). Consejero ponente: Germán Ayala Mantilla.

[42] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de 24 de noviembre de 2000, radicación 7600123240001999061201 – 10889, Consejero Ponente Daniel Manrique Guzmán.

Respecto de normas similares contenidas en diversos acuerdos municipales, la misma Sala se ha pronunciado en idéntico sentido, entre otras, en las sentencias de 10 de abril de 1997, expediente 8156, Actor: Federación Nacional de Comerciantes "Fenalco" y otro, Consejera Ponente Dra. Consuelo Sarria Olcos; 22 de noviembre de 1996, expediente 8005, Actor: José Amiro Aramendiz

Oñate, Consejero Ponente: Dr. Julio E. Correa Restrepo y 28 de abril de 2000, expediente 9826, Actor: Juan Rafael Bravo Arteaga, Consejero Ponente: Dr. Germán Ayala Mantilla; 10 de noviembre de 2000, expediente 10481, Actor: Carlos A. Crosthwaite Ferro.

[43] Consejo de Estado. - Sala de lo Contencioso Administrativo. - Sección Cuarta., Sentencia de junio (1o.) de mil novecientos noventa (1990). Consejero Ponente: Dr. Guillermo Chahín Lizcano. Referencia: Expediente No. 2499. Actor: Cementos el Cairo S.A. Apelación sentencia de febrero 17 de 1989 del Tribunal Administrativo de Antioquia (Industria y Comercio 1983)

[44] Sentencias recientes sobre este punto son, entre otras, la de 19 de mayo de 2005, Radicación 14582, C.P María Inés Ortiz Barbosa, Actor ICO PINTURAS S.A.; la de 23 de junio de 2005, radicación 13844, C.P. Ligia López Díaz, Actor Cementos del Nare S.A.

[45] Al respecto se pueden ver las sentencias de 05/05/19, radicación 14582; o la de 05/07/28, radicación 14876.

[46] Sentencia C-253 de 199, M.P Eduardo Cifuentes Muñoz.

[47] <http://buscon.rae.es>

[48] Artículo 23: No son mercantiles:

1. La adquisición de bienes con destino al consumo doméstico o al uso del adquirente, y la enajenación de los mismos o de los sobrantes;
2. La adquisición de bienes para producir obras artísticas y la enajenación de éstas por su autor;
3. Las adquisiciones hechas por funcionarios o empleados para fines de servicio público;
4. Las enajenaciones que hagan directamente los agricultores o ganaderos de los frutos de sus cosechas o ganados, en su estado natural. Tampoco serán mercantiles las actividades de transformación de tales frutos que efectúen los agricultores o ganaderos, siempre y cuando que dicha transformación no constituya por sí misma una empresa, y
5. La prestación de servicios inherentes a las profesiones liberales.

[49] Artículo 24. Las enumeraciones contenidas en los artículos 20 y 23 son declarativas y no limitativas.

[50] Tomado de Historia de las leyes. Segunda Época. Tomo I, 1983. Pág. 663 y siguientes. Bogotá, Editorial Lerner, 1984.

[51] Sentencia C-220 de 1996, M.P Carlos Gaviria Díaz.

[52] Salvamento de Voto a la Sentencia C-1097 de 2001, Magistrados Eduardo Montealegre Lynyett y Rodrigo Escobar Gil

[53] Ibid.

□

Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.
Compilación de disposiciones aplicables al MUNICIPIO DE MEDELLÍN
n.d.
Última actualización: 15 de septiembre de 2020

