

**RETENCION EN IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO PARA TRANSPORTE PRESTADO CON VEHICULOS DE TERCEROS - Solo procede sobre los pagos efectuados al propietario del vehículo en virtud del contrato de vinculación / SUJETO PASIVO DE ICA POR ACTIVIDAD DE TRANSPORTE - El propietario adquiere esa calidad cuando recibe ingresos por vincular el vehículo a un operador o a una empresa transportadora habilitada / RETEICA PARA TRANSPORTE PRESTADO CON VEHICULOS DE TERCEROS - Municipio de Manizales**

3.3.- Para la Sala, contrario a la lectura que le otorga el Tribunal, el artículo 25 del Acuerdo 704 de 2008, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 11 ibídem, determina con claridad los elementos del sistema de retención a título de impuesto de industria y comercio para la actividad de transporte prestado con vehículos de terceros (modalidad de encargo para terceros, en palabras del acuerdo), a saber: a) **Agentes retenedores:** Empresas transportadoras que prestan el servicio de transporte público terrestre con vehículos de terceros. b) **Sujetos pasivos:** Propietarios de los vehículos a los que las empresas transportadoras les efectúan pagos, en virtud del contrato de vinculación. c) **Hecho generador:** La prestación del servicio público de transporte terrestre mediante la vinculación de un vehículo a una empresa transportadora habilitada. d) **Base gravable:** Valor total del pago o abono en cuenta, excluido el IVA, superior a un salario mínimo legal mensual vigente. e) **Tarifa:** 3.7 por mil sobre los pagos o abonos sometidos a retención. Si bien el artículo demandado expresamente no hace referencia a los contratos de vinculación cuando determina los sujetos pasivos y el hecho generador, es claro que, conforme con la normativa que regula la materia y el carácter eminentemente reglado del servicio de transporte público terrestre, como se explicó en el aparte anterior, **la retención del ICA únicamente puede hacerse por dicho concepto - vinculación-**, pues en el ordenamiento jurídico colombiano no existen otras figuras que permitan prestar el servicio público de transporte con automotores de terceros y/o que permitan efectuar pagos a los propietarios de los mismos por ese u otro concepto. 3.4.- Como lo sostiene el municipio de Manizales en el recurso de apelación, si bien es cierto que no es suficiente con ser propietario de un vehículo de transporte público para ser sujeto pasivo del ICA, no es menos cierto que **el propietario de un vehículo adquiere la calidad de sujeto pasivo del ICA por la actividad de transporte cuando recibe ingresos por vincular el automotor a un operador o empresa transportadora habilitada.** En ese orden de ideas, es claro que, de acuerdo con la regulación local, la empresa transportadora, está en la obligación de efectuar la retención a título de impuesto de industria y comercio, sobre los pagos que le efectúe al propietario de un vehículo de transporte público - en los términos del contrato de vinculación celebrado-.

**NORMA DEMANDADA:** ACUERDO 704 DE 2008 (29 de diciembre) CONCEJO MUNICIPAL DE MANIZALES - ARTICULO 25 (No Anulado)

**NOTA DE RELATORIA:** La síntesis del caso es la siguiente: Luz Marina Vásquez Bedoya y otros demandaron la nulidad de los artículos 11 a 25 del Acuerdo 704 de 29 de diciembre de 2008 del Concejo Municipal de Manizales. El Tribunal Administrativo de Caldas negó la nulidad de los artículos 12 a 24 y condicionó la legalidad de los artículos 11 y 25. El municipio de Manizales apeló la sentencia del Tribunal, únicamente frente al condicionamiento del artículo 25 del Acuerdo 704 de 2008, por el cual el referido Concejo reguló, en su jurisdicción, la retención del impuesto de industria y comercio para el servicio de transporte público prestado con vehículos de terceros (o bajo la modalidad de encargo para terceros, dice el Acuerdo). La Sala revocó la sentencia apelada, en cuanto

condicionó la interpretación del artículo 25, porque concluyó que no se requería fijar una interpretación judicial sobre su alcance, dado que los términos en los que se redactó se ajustaron a derecho. Al respecto la Sala precisó que si bien cuando el art. 25 determina los sujetos pasivos y el hecho generador no se refiere expresamente a los contratos de vinculación, es claro, conforme con la normativa que regula la materia y el carácter reglado del servicio de transporte público terrestre, que la retención del ICA únicamente procede por dicho concepto, pues en el ordenamiento jurídico colombiano no existen otras figuras que permitan prestar ese servicio con automotores de terceros y/o que permitan efectuar pagos a los propietarios de los mismos por ese u otro concepto. Así, señaló que, según la regulación local, la empresa transportadora está obligada a hacer la retención a título de ICA sobre los pagos efectuados al propietario de un vehículo de transporte público, en los términos del contrato de vinculación celebrado.

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la calidad de sujeto pasivo del ICA del propietario del vehículo vinculado a un operador o a una empresa transportadora habilitada se citan las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 23 de febrero de 1996, Exp. 7428, M.P. Julio Enrique Correa Restrepo y de 25 de abril de 1997, Exp. 7829, M.P. Germán Ayala Mantilla.

**ACTIVIDAD DE TRANSPORTE - Alcance / TRANSPORTE PUBLICO - Noción / TRANSPORTE PUBLICO - Por ser un servicio público le corresponde al Estado su regulación, control y vigilancia / SERVICIO PUBLICO DE TRANSPORTE - Requisitos para su prestación**

2.1.- Como lo ha expresado esta Corporación y ha reiterado la Corte Constitucional, la actividad de transporte, indispensable para la vida en sociedad y para el desarrollo de las relaciones económicas, implica la movilización de personas o cosas de un lugar a otro, mediante diferentes medios, ya sea que se efectúe dentro del marco de las relaciones privadas, bajo el amparo de la libertad de locomoción (artículo 24 de la Constitución), o en ejercicio de actividades económicas dirigidas a obtener beneficios por la prestación del servicio (artículo 333 ibídem). 2.2.- Acorde con lo dispuesto en el artículo 3º de la Ley 105 de 1993, el **transporte público** es una industria, sujeta a una contraprestación económica, encaminada a garantizar la movilización de personas o cosas, mediante vehículos apropiados a cada tipo de infraestructura disponible, en condiciones de libertad de acceso, calidad y seguridad de los usuarios. Al ser un servicio público, le compete al Estado la regulación, control y vigilancia necesarios para su adecuada prestación en condiciones de calidad, oportunidad y seguridad. 2.3.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley 336 de 1996 -Estatuto Nacional de Transporte-, para la prestación del servicio público de transporte, los operadores o empresas de transporte, esto es, las personas naturales o jurídicas constituidas como unidad de explotación económica permanente, deben tener autorización del Estado y contar con los equipos e instalaciones y órganos de administración que les permitan prestar adecuadamente el servicio. En consecuencia: a) Las empresas habilitadas sólo pueden prestar el servicio con equipos matriculados o registrados para dicho servicio y previamente homologados ante el Ministerio de Transporte (artículo 23 de la Ley 336 de 1996). b) Todas las empresas operadoras deben contar con una capacidad transportadora específica, autorizada para la prestación del servicio, ya sea con vehículos propios o de terceros, para lo que la ley defiere al reglamento la determinación de la forma de vinculación de los equipos a las empresas (artículo 22 de la Ley 336 de 1996). c) Los vehículos que sean de propiedad de la empresa habilitada, se entienden vinculados a la misma, sin que sea necesario la celebración del contrato de vinculación, tal como lo disponen los artículos 48 del

Decreto 170 de 2001, 28 del Decreto 172 de 2001 y 38 del Decreto 174 de 2001. d) Cuando los equipos de transporte no son de propiedad de la empresa, deben incorporarse a su parque automotor mediante una forma contractual válida (artículos 5, 19 y 20 del Decreto 1554 de 1998, 47 y 48 del Decreto 170 de 2001, 27 y 28 del Decreto 172 de 2001 y 37 y 38 del Decreto 174 de 2001). e) La vinculación hace solidariamente responsables a la empresa y al propietario o tenedor del vehículo, del cumplimiento de las obligaciones que surjan del contrato de transporte, según lo dispone el artículo 991 del Código de Comercio.

**FUENTE FORMAL:** LEY 105 DE 1993 - ARTICULO 3 / LEY 336 DE 1996 - ARTICULO 6 / LEY 336 DE 1996 - ARTICULO 10 / LEY 336 DE 1996 - ARTICULO 11 / LEY 336 DE 1996 - ARTICULO 12 / LEY 336 DE 1996 - ARTICULO 16 / LEY 336 DE 1996 - ARTICULO 22 / LEY 336 DE 1996 - ARTICULO 23

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la actividad de transporte se cita el concepto del Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil de 18 de mayo de 2006, Exp. 11001-03-06-000-2006-00040-00 (1740), M.P. Gustavo Aponte Santos y las sentencias C-981 de 2010 y C-033 de 2014 de la Corte Constitucional.

**VINCULACION - Noción / CONTRATO DE VINCULACION - Características / SERVICIO PUBLICO DE TRANSPORTE - Es reglado, por lo que su prestación solo se puede hacer en las condiciones fijadas por el ordenamiento jurídico / TRANSPORTE PUBLICO TERRESTRE - Distribución de ingresos**

2.4.- La figura de la vinculación, según la definición hecha en el artículo 5 del Decreto 1554 de 1998, *“es un contrato mediante el cual el propietario o tenedor de un vehículo, lo sujeta a la prestación del servicio público de transporte, a través de una determinada empresa habilitada”*. En otras palabras, es la incorporación de un vehículo de un tercero al parque automotor de una empresa de transporte habilitada, que se formaliza con la celebración del respectivo contrato entre el propietario del vehículo y la empresa, y se oficializa con la expedición de la tarjeta de operación por parte de la autoridad de transporte competente, en los términos de los artículos 47 del Decreto 170 de 2001, 27 del Decreto 172 de 2001 y 37 del Decreto 174 de 2001. 2.5.- Sea que se trate de transporte de carga o de pasajeros, en modalidad colectiva, individual (taxis) o especial, *“el contrato de vinculación del equipo se regirá por las normas del derecho privado debiendo contener como mínimo las obligaciones, derechos y prohibiciones de cada una de las partes, causales de terminación y preavisos requeridos para ello, así como aquellas condiciones especiales que permitan definir la existencia de prórrogas automáticas y los mecanismos alternativos de solución de conflictos”*. Igualmente, *“el contrato deberá contener en forma detallada los ítems que conformarán los cobros y pagos a que se comprometen las partes y su periodicidad”*, así como *“las condiciones y el procedimiento mediante el cual se efectuará el recaudo de la prima correspondiente, con cargo al propietario del vehículo”*. 2.6.- Como puede verse, el servicio de transporte público -de carga o pasajeros- es una actividad completamente reglada, por lo que la prestación del mismo sólo puede hacerse en las condiciones fijadas por el ordenamiento jurídico. En esas condiciones, para que una persona, natural o jurídica, pueda prestar el servicio de transporte, se hace necesario que se organice como una unidad económica permanente, se encuentre habilitada y cuente con todos los equipos e instalaciones necesarias para garantizar la eficiencia del servicio y seguridad de los usuarios. 2.7.- Los particulares propietarios de vehículos de transporte público que no cuenten con la capacidad técnica, financiera y administrativa de prestar por sí mismos el servicio en las condiciones previstas por la ley, es decir, que no se encuentren habilitados, pueden vincular sus automotores a una empresa u operador de transporte

habilitado, mediante un contrato privado -llámese administración, arrendamiento, leasing, renting o de otra forma, de acuerdo a la libertad contractual de las partes-. En virtud de dicho contrato de vinculación, el operador o empresa transportadora, como se explicó, incorpora el vehículo del tercero a su parque automotor con el fin de utilizarlo para la prestación del servicio público de transporte. Por la vinculación de su vehículo a una empresa habilitada, el propietario debe pagar una prima, en los términos establecidos en el contrato de vinculación y, como contraprestación, recibirá, por regla general -según se pacte en el contrato-, un porcentaje de los ingresos recibidos por el transporte prestado con su vehículo, en virtud de los contratos de celebrados. 2.8.- Precisamente, dadas las diferentes posibilidades contractuales con las que cuentan las partes del contrato de vinculación para pactar los cobros y pagos a que se comprometen y su periodicidad, el Estatuto Tributario previó, en el artículo 102-2, la forma de registrar los ingresos por el servicio de transporte público terrestre, en aras de diferenciar, para efectos de calcular los impuestos nacionales y territoriales correspondientes, cuáles ingresos son de la empresa transportadora y cuáles del propietario de vehículo.

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 1554 DE 1998 - ARTICULO 5 / DECRETO 170 DE 2001 - ARTICULO 20 / DECRETO 170 DE 2001 - ARTICULO 47 / DECRETO 170 DE 2001 - ARTICULO 48 / DECRETO 172 DE 2001 - ARTICULO 19 / DECRETO 172 DE 2001 - ARTICULO 27 / DECRETO 172 DE 2001 - ARTICULO 28 / DECRETO 174 DE 2001 - ARTICULO 18 / DECRETO 174 DE 2001 - ARTICULO 35 / DECRETO 174 DE 2001 - ARTICULO 37 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 102-2 ADICIONADO POR LA LEY 633 DE 2000 ARTICULO 19

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ**

Bogotá D.C., veinte (20) de noviembre de dos mil catorce (2014)

**Radicación número: 17001-23-31-000-2010-00198-01(20048)**

**Actor: LUZ MARINA VASQUEZ BEDOYA Y OTROS**

**Demandado: MUNICIPIO DE MANIZALES**

#### **FALLO**

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por el Municipio de Manizales, contra la sentencia del 21 de enero de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, por la que se declaró ajustados a la legalidad los artículos 12 a 24 del Acuerdo Municipal No. 704 de 2008 y se condicionó la interpretación de los artículos 11 y 25 ibídem.

## ANTECEDENTES

### 1. Acto demandado

La señora Luz Marina Vásquez Bedoya y otros ciudadanos<sup>1</sup>, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, por intermedio de apoderado judicial, solicitaron la nulidad de los artículos 11 a 25 del Acuerdo No. 704 del 29 de diciembre de 2008, proferido por el Concejo Municipal de Manizales, cuyo texto es el siguiente:

**“ARTÍCULO 11. HECHO GENERADOR.** *El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Municipio de Manizales, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin él.*

**PARÁGRAFO I:** *Entiéndase por actividad industrial, comercial y de servicios las siguientes:*

**ACTIVIDAD INDUSTRIAL.** *Las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, maquila, transformación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes, y en general cualquier proceso de transformación por elemental que este sea, y las demás descritas como actividades industriales en el Código de Identificación Internacional Unificado (CIIU).*

**ACTIVIDAD COMERCIAL.** *Las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, las demás definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y*

---

<sup>1</sup> Leonel Salgado Echeverri, Gildardo Antonio Montes García, Gloria Inés Rendón de M., Luis Gonzaga Muñoz Salazar, Luis Gonzaga Muñoz Martínez, Gustavo Adolfo Salgado Londoño, Orlando Salgado M., Luz Elvira Corredor de G., Javier Ramírez Buitrago, Martha Lucía Duque Gallo, Jorge Iván Quiceno Morales, Jorge A. Castaño López, Humberto Cardona Peláez, Edelmo Salgado Echeverri, Ernesto Mesa Castaño, César Libardo Albarracín Álvarez, María Noelba Osorio de Duque, Fanny Osorio Giraldo, Luis Alonso Gómez Osorio, María Gladis Mejía de Cruz, Ángela María Cabrera Solarte, Carlos Arturo González García, José Ariel Osorio Giraldo, Eduaime Cárdenas Pachón, María Clemencia Peláez Ospina, Antonio Gómez Rojas, Luz Mary Castaño de Salgado, Blanca Rubiela González García, Ilba Londoño de Salgado, Gustavo Adolfo Salgado Londoño, Raúl Chica Ríos, Francia Elena Ocampo Noreña, Jaime de Jesús Aristizábal Ospina, Jorge Diego Galvis Díaz, Delio de Jesús Aristizábal Arias, Gilberto Valencia López, José Ancizar Carmona Vásquez, Victoria Andrea Carmona Arango, Ermilda Rosario Palacio Vertel, Helio Henao Ramírez, Jesús Antonio Gallego Orozco, Faber Peláez Vega, Fabio Peláez López, Ramiro Delgado Paredes, Luz Ángela Granada Corrales, Martha Elena Velásquez Velásquez, Aleida Arango de Carmona, José Gildardo Galvis Díaz, Ancizar Londoño Montoya, Javier Vásquez Valencia, Germán Salgado Echeverri, Mario Mesa Castaño, Hilda Leonor Salazar Castaño, Héctor Buitrago Arango, Oswald Dupont Serna, Hernán Arturo Hernández Gómez, Carmenza Buitrago Arango, Flor Alba Hernández, María Cristina Aristizábal García, Adalgisa Salgado Echeverri, Alberiro Montoya Cardona, Antonio Arango Arroyave, Germán Escobar Gómez, Alirio González Idárraga, Alberto Antonio Osorio Quiceno, Héctor Hernán Cardona Mejía, José Jesús Sánchez Giraldo, José Ladino Delgadillo Calderón, Francisco Javier Arias Castaño y Guillermo Obando Valencia.

cuando no estén consideradas por el mismo o por las leyes vigentes como actividades industriales o de servicios; las demás descritas como actividades comerciales en el Código de Identificación Internacional Unificado (CIU).

**ACTIVIDAD DE SERVICIO.** Es toda tarea, labor o trabajo dedicado a satisfacer necesidades de la comunidad, ejecutado por persona natural o jurídica, por sociedad de hecho o por cualquier otro sujeto pasivo, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual, mediante la realización de una o varias de las siguientes actividades: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, los mandatos y la compraventa, la administración de inmuebles; la publicidad, interventoría, construcción, urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquería, servicios de portería y vigilancia, servicios funerarios, servicios notariales, servicios de curadurías, talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas, lavado, limpieza y teñido, salas de cine, arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y video, los servicios profesionales prestados a través de sociedades regulares o de hecho, servicios de salud prestados por particulares, servicios de seguridad social integral, servicios públicos, telecomunicaciones, computación y las demás descritas como actividades de servicios en el Código de Identificación Internacional Unificado (CIU) y demás actividades análogas.

**ARTÍCULO 12. PERÍODO GRAVABLE.** En el Municipio de Manizales el periodo gravable es anual.

**ARTÍCULO 13. PERCEPCIÓN DEL INGRESO.** Se entienden percibidos en el Municipio de Manizales, como ingresos originados en la actividad industrial, los generados en la venta de bienes producidos en el mismo, sin consideración a su lugar de destino o a la modalidad que se adopte para su comercialización.

Se entienden percibidos en el Municipio de Manizales, como ingresos originados en la actividad comercial, cuando su negociación y/o facturación se realiza dentro de la jurisdicción del Municipio, sin consideración al destino de la mercancía, o al lugar donde se realiza el pago.

Se entienden percibidos en el Municipio de Manizales, como ingresos originados en la actividad de servicios, cuando el servicio se presta o realiza dentro de la jurisdicción del Municipio de Manizales, sin consideración al lugar donde se realice la facturación, contratación o el pago.

*En la prestación del servicio de transporte intermunicipal de carga y de pasajeros, se entiende causado el impuesto de Industria y comercio en el lugar o Municipio de despacho de las personas o mercancías.*

*En la prestación del servicio de transporte urbano de carga y de pasajeros, se entiende causado el impuesto de Industria y comercio en el Municipio donde se presta el servicio.*

*Los contribuyentes que realicen actividades industriales, comerciales o de servicios en más de un municipio, deberán llevar registros contables que permitan la determinación de los ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en cada uno de ellos.*

*Para el sector financiero, los ingresos operacionales generados por los servicios prestados a personas naturales o jurídicas, se entenderán realizados en el Municipio donde opera la principal, sucursal, agencia u oficina abierta al público. Para estos efectos, las entidades financieras deberán comunicar a la Superintendencia Financiera el movimiento de sus operaciones discriminadas por las principales, sucursales, agencias u oficinas abiertas al público que operen en el Municipio de Manizales.*

**ARTÍCULO 14. ACTIVIDADES NO SUJETAS.** *No son sujetas del impuesto de Industria y Comercio las siguientes actividades:*

- 1) La producción primaria agrícola, ganadera y avícola sin que se incluyan la fabricación de productos alimenticios o de toda industria donde haya un proceso de transformación, por elemental que éste sea.*
- 2) La producción nacional de artículos destinados a la exportación.*
- 3) La explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, cuando las regalías o participaciones para el municipio sean iguales o superiores a lo que corresponderá pagar por concepto del Impuesto de Industria y Comercio.*
- 4) La educación pública, las entidades de beneficencia, culturales y/o deportivas, las actividades desarrolladas por los sindicatos, por las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, por los partidos políticos y los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al Sistema Nacional de Salud.*
- 5) La primera etapa de transformación realizada en predios rurales cuando se trate de actividades de producción agropecuaria, con excepción de toda industria donde haya transformación, por elemental que ésta sea.*
- 6) Las de tránsito de los artículos de cualquier género que atraviesen por el territorio del Municipio de Manizales encaminados a un lugar diferente del municipio consagrados en la ley 26 de 1904.*

**PARÁGRAFO.** *Cuando las entidades a que se refiere el numeral 4) de este artículo realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del Impuesto de Industria y comercio respecto de tales actividades.*

**ARTÍCULO 15. SUJETO ACTIVO.** El Municipio de Manizales es el sujeto activo del Impuesto de Industria y comercio que se cause en su jurisdicción y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

**ARTÍCULO 16. SUJETO PASIVO.** Es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio la persona natural, jurídica, o sociedad de hecho que realice el hecho generador de la obligación tributaria.

**ARTÍCULO 17. BASE GRAVABLE.** La base gravable está conformada por los ingresos brutos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. Para su determinación se restará del total de los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas, así como las devoluciones en ventas debidamente soportadas, las exportaciones, el valor de los impuestos recaudados sobre aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado, el monto de los subsidios percibidos y la venta de activos fijos.

Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, dividendos, donaciones, arrendamientos, comisiones, honorarios y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

**ARTÍCULO 18. REQUISITOS PARA LAS DEDUCCIONES DE LA BASE GRAVABLE.** Para efectos de deducir de la base gravable los ingresos que no conforman la misma se deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- 1) En el caso de los ingresos provenientes de la venta de artículos de producción nacional destinados a la exportación, al contribuyente se le exigirá, en caso de investigación, el formulario único de exportación o copia del mismo y copia del conocimiento de embarque, o los documentos que acrediten la exportación de acuerdo con las normas vigentes.
- 2) En el caso de los ingresos provenientes de la venta de artículos de producción nacional destinados a la exportación, cuando se trate de ventas hechas al exterior por intermedio de una comercializadora internacional debidamente autorizada, en caso de investigación se le exigirá al interesado:

La presentación del certificado de compra al productor que haya expedido la comercializadora internacional a favor del productor, o copia auténtica del mismo, y

- 3) Certificación expedida por la sociedad de comercialización internacional, en la cual se identifique el número del documento único de exportación y copia auténtica del conocimiento de embarque, cuando la exportación la efectúe la sociedad de comercialización internacional dentro de los

noventa días calendario siguientes a la fecha de expedición del certificado de compra al productor.

- 4) Cuando las mercancías adquiridas por la sociedad de comercialización internacional ingresen a una zona franca colombiana o a una zona aduanera de propiedad de la comercializadora con reglamento vigente, para ser exportadas por dicha sociedad dentro de los ciento ochenta (180) días calendario siguientes a la fecha de expedición del certificado de compra al productor, copia auténtica del documento anticipado de exportación -DAEX- de que trata el artículo 25 del Decreto 1519 de 1984, o los documentos que acrediten la exportación de acuerdo con las normas vigentes.
- 5) En el caso de los ingresos por venta de activos fijos, se deberá anexar a la Declaración y Liquidación privada del impuesto, una relación en la que se indique: el hecho que los generó, el nombre, Nro. de identificación, y dirección de las personas naturales o jurídicas de quienes se recibieron los correspondientes ingresos.

**ARTÍCULO 19. TARIFAS:** A partir del año gravable 2009, las siguientes serán las tarifas para el cobro del impuesto de Industria y Comercio en el municipio de Manizales.

INDUSTRIA	11001	Alimentos, textiles, prendas de vestir, calzado, hierro, acero, hormigón, cemento y yeso, metalmecánica, hoteles, Libros, Revistas, periódicos	3,5
	11002	Bebidas alcohólicas , vinos y tabaco	7,0
	11003	Chocolaterías y Dulcerías	5,5
	11004	Otras actividades industriales NCP y descritas en el CIIU	4,5
COMERCIO	21001	Alimentos, café, textiles, calzado, prendas de vestir, vehículos, accesorios y conexos, materiales de construcción, artículos de ferretería, textos, revistas, productos, Farmacéuticos y medicinales	3,5
	21002	Bebidas alcohólicas y productos de tabaco	8,0
	21003	Otras Actividades comerciales NCP y descritas en el CIIU	4,5
SERVICIOS	31001	Educación, obras sociales, salud, restaurantes, cafeterías y similares, construcción y conexos	5,0
	31002	Actividades de Servicios Públicos	4,0
	31003	Venta de bebidas alcohólicas para consumo dentro del establecimiento, lenocinio	10,0
	31004	Transporte de carga y pasajeros	3,0
	31005	Otras Actividades de servicios NCP y descritas en el CIIU	4,5
FINANCIERO	41001	Banca central, Establecimientos bancarios y demás actividades financieras NCP y descritas en el CIIU	5,0

**ARTÍCULO 20. TARIFAS POR EJERCICIO DE VARIAS ACTIVIDADES.** Cuando un mismo contribuyente realice varias actividades, a las que de

conformidad con lo previsto en el presente acuerdo correspondan diversas tarifas, determinará la base gravable de cada una de ellas y aplicará la tarifa correspondiente. El resultado de cada operación se sumará para determinar el impuesto a cargo del contribuyente.

**ARTÍCULO 21. IMPUESTO COMPLEMENTARIO DE AVISOS Y TABLEROS.** El impuesto de avisos y tableros deberá ser liquidado y pagado por todos los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio que posean cualquier modalidad de aviso o anuncio expuesto hacia el espacio público dentro de la jurisdicción municipal. El impuesto complementario de Avisos y Tableros es el 15% del impuesto de industria y comercio.

**ARTÍCULO 22. SISTEMA DE COBRO.** Determinase la siguiente forma de cobro para el Impuesto de Industria y Comercio y su complementario de avisos y tableros:

- 1) La cuantía total del Impuesto causado en cada periodo gravable para el sector urbano será cobrado en 12 cuotas mensuales a partir del año inmediatamente siguiente al de su causación; siempre y cuando el contribuyente se encuentre a paz y salvo a diciembre 31 del año inmediatamente anterior; de lo contrario, la Administración podrá exigirle el pago anticipado del año respectivo.
- 2) La cuantía total del Impuesto causado en cada periodo gravable para el sector rural, y para los contribuyentes pertenecientes al régimen simplificado según la clasificación que establezca el Ejecutivo, será cobrado en una sola cuota, en el mes de abril de cada año. Se entenderá vencida la obligación tributaria, a partir de la fecha de pago notificada en la respectiva factura de cobro, y el vencimiento producirá automáticamente la mora, cuyos intereses serán liquidados de conformidad con las normas vigentes sobre la materia.

**ARTICULO 23. FACTURACIÓN DEL IMPUESTO:** Al iniciar cada vigencia fiscal, la Unidad de Rentas enviará la factura de cobro con el mismo valor que se venía cobrando en el año inmediatamente anterior, hasta tanto se efectúe la liquidación definitiva de acuerdo con la declaración y liquidación privada presentada y/o la liquidación oficial.

**ARTICULO 24. SOBRETASA BOMBERIL.** Establécese con destino al Cuerpo Oficial de Bomberos una Sobretasa Bomberil equivalente al 50% del valor mensual del impuesto de industria y comercio y de Avisos y Tableros que debe pagar el sujeto pasivo de estos impuestos. Este gravamen se pagará una vez al año.

**ARTICULO 25. SISTEMA DE RETENCION A TITULO DE IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.** A partir del segundo bimestre de la vigencia fiscal 2009, las Entidades del orden Nacional, Departamental o

*Municipal, sus Entes descentralizados, las Sociedades de Economía Mixta, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Empresas Sociales del Estado, y los grandes contribuyentes catalogados por la DIAN cuyo domicilio principal de la ciudad de Manizales, están obligados a efectuar Retención a Título del impuesto de Industria y comercio, sobre todos los pagos o abonos en cuenta superiores a un (1) SMMLV que constituyan para quien los percibe, ingresos por actividades industriales, comerciales, de servicio o financieros sometidos al impuesto de industria y comercio en el Municipio de Manizales. También son Agentes retenedores las empresas de transporte cuando presten servicios bajo la modalidad de encargo para terceros, caso en el cual deberán practicar retención sobre el total de los pagos que efectúen a los propietarios de los vehículos.*

**BASE GRAVABLE:** *La base sobre la cual se efectuará la retención será el valor total del pago o abono en cuenta, excluido el IVA, superior a un (1) SMMLV y se efectuará en el momento del pago o abono en cuenta, lo que primero ocurra.*

**TARIFAS.** *Las tarifas que debe aplicar el Agente Retenedor sobre los pagos o abonos sometidos a retención, es el 3.7 por mil.*

**OBLIGACIONES DEL AGENTE RETENEDOR:**

- 1. Efectuar la retención conforme a las disposiciones contenidas en el presente acuerdo.*
- 2. Consignar los valores retenidos en la cuenta que para tal efecto indique la Administración, dentro de los diez (10) primeros días calendario siguiente al bimestre en que se efectuó la retención.*
- 3. Presentar bimestralmente ante la Unidad de Rentas, dentro de los diez (10) primeros días calendario siguientes al bimestre en que se efectuó la retención, la Declaración y el soporte de pago respectivo.*
- 4. Expedir, a más tardar el 31 de enero de cada año, los certificados de las retenciones practicadas.*
- 5. Presentar anualmente, a más tardar el 28 de febrero y en medio magnético, la información de las retenciones practicadas durante la vigencia fiscal, de acuerdo con instructivo entregado por la Administración.”*

**2. Normas violadas y concepto de la violación**

Para los demandantes, los artículos 11 a 25 del Acuerdo No. 704 del 29 de diciembre de 2008, proferido por el Concejo Municipal de Manizales, que regulan

el impuesto de industria y comercio en dicha territorialidad, vulneran los artículos 4, 209, 313 literal k), 338 y 363 de la Constitución, 3, 16 y 17 de la Ley 105 de 1993, 4 a 7, 11, 2 y 23 de la Ley 336 de 1996, 3, 4, 6, 12, 42, 47, 48, 49, 55 y 56 del Decreto 170 de 2001, 59 de la Ley 788 de 2002, 1 a 5, 48 y 91 a 103 del Estatuto Tributario, 10, 13, 20 numeral 11, 25, 981, 983, 984, 991, 997, 1000 y 1003 del Código de Comercio y 2070 del Código Civil.

Como concepto de la violación, se manifiesta en la demanda:

### **2.1.- Violación del principio de jerarquía normativa**

Las normas demandadas desconocen la supremacía de la Constitución y la ley y el hecho de que los artículos 66 de la Ley 383 de 1997 y 59 de la Ley 788 de 2002, prevén que los entes territoriales para efectos de los procesos de investigación, determinación oficial del impuesto y cobro, deben someterse al procedimiento establecido en el Estatuto Tributario.

### **2.2.- Violación del principio de equidad**

2.2.1.- Las normas demandadas establecen un gravamen que horizontalmente afecta a un grupo de personas naturales que no realizan la actividad del transporte urbano de pasajeros, en tanto:

- a) Involucran a los propietarios de vehículos incorporados a las empresas operadoras del transporte de pasajeros, sin precisar el hecho generador del impuesto y la actividad económica que desarrollan.
- b) No determinan el sujeto pasivo, ni prevén las capacidades jurídica, económica, técnica y contributiva de los propietarios de vehículos.
- c) No diferencian los propietarios de los vehículos, de las personas naturales o jurídicas que se dedican a invertir en vehículos para arrendarlos a las empresas transportadoras y a particulares. En el primer evento – propietarios de vehículos que celebran con una empresa de transporte un contrato de vinculación con la administración-, la empresa tiene el control efectivo del vehículo y el propietario reconoce que la capacidad transportadora le pertenece a la empresa. En el segundo evento –inversión en vehículos para arrendarlos a las empresas transportadoras y a

particulares-, la *“actividad económica tiene una clara intención de enriquecimiento y generación de ingresos que lo convierte en sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio”*.

- d) Violan el mandato constitucional del artículo 363, que funda el sistema tributario en el principio de equidad.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que la prestación del servicio de transporte público terrestre automotor colectivo de pasajeros no puede ser desarrollada individualmente por los propietarios de vehículos de transporte público, ni siquiera en forma indirecta. Por tratarse de un servicio público esencial, es prestado directamente por el Estado o indirectamente por particulares o comunidades organizadas, quienes no están autorizadas para subcontratar con terceros; sólo están autorizadas para vincular vehículos de terceros para completar su capacidad transportadora.

2.2.2.- Las normas demandadas establecen una tarifa del tres por mil para el transporte de carga y de pasajeros, actividad identificada con el código 31004, pese a que en el formulario de declaración se relaciona esa misma actividad – transporte automotor urbano de pasajeros- con el código 36021 y una tarifa del dos por mil, *“dejando a los propietarios sin saber cuál tarifa aplicar y porqué (sic)”*.

Dicha circunstancia vulnera el principio de equidad vertical porque *“como están concebidos los impuestos demandados les hace falta desarrollo y regulación de las características fundamentales comunes a ellos, brindándoles claridad y certeza para efectos de determinar sus reales elementos constitutivos”*.

2.2.3.- Igualmente, el principio de *“equidad constitucional”* es violentado porque en los estudios y debates del acuerdo no se presentaron argumentos que justificaran la imposición del impuesto de industria y comercio para los propietarios de vehículos vinculados a las empresas operadoras.

En las ponencias *“no hubo información procesada resultante de evaluaciones detenidas de las modalidades de contratación, que permiten incorporar los vehículos a las empresas transportadoras; con el fin de tener total certeza sobre la calidad de contribuyentes de industria y comercio”*.

### **2.3.- Violación de los principios de legalidad, seguridad jurídica y transparencia**

2.3.1.- El Concejo Municipal de Manizales no determinó con claridad los elementos esenciales del tributo, tratándose de propietarios de vehículos vinculados a empresas transportadoras, a saber:

- a) No se definió con precisión cuál era la actividad gravada –la propiedad o la vinculación de un vehículo a una empresa de transporte-. Si el hecho generador de la obligación tributaria es la prestación del servicio urbano de pasajeros, debe concluirse que los propietarios de los vehículos no realizan ninguna actividad gravada con el impuesto de industria y comercio, pues dicho servicio sólo puede ser prestado por empresas de transporte organizadas.
- b) No se definió el sujeto pasivo del impuesto.
- c) No se determinó con claridad la tarifa correspondiente a la actividad desarrollada por los propietarios de los vehículos vinculados a empresas operadoras del servicio de transporte público.
- d) No se definió la base gravable.

2.3.2.- Adicionalmente, las normas demandadas son inconsistentes con el proyecto de implementación de un sistema integrado de transporte para la ciudad de Manizales y van en contravía de la reglamentación del sistema estratégico de transporte público –SETP-, adoptada en el Decreto 3422 de 2009, del que se deduce que:

- a) Las empresas operadoras tienen el control efectivo de los vehículos e, incluso, son encargadas del recaudo del pago de los pasajes (artículos 8 y 13).
- b) La calidad de propietario de un vehículo de transporte de personas, público o privado, no implica, necesariamente, que se ejerza una actividad comercial (artículo 15).

### **2.4.- Improcedencia del impuesto de avisos y tableros**

Para que se realice el hecho imponible y surja la obligación tributaria del impuesto de avisos y tableros es indispensable que el sujeto pasivo, además de realizar las

actividades industriales, comerciales o de servicios, utilice el espacio público para anunciar y difundir su actividad mediante la colocación de avisos y tableros, de tal suerte que, si eso no ocurre, no surge dicha obligación tributaria, ya que el carácter complementario del impuesto de avisos y tableros no implica que, al generarse el impuesto de industria y comercio, automáticamente se cause aquel.

Sin embargo, la Administración Municipal, al expedir las normas que se demandan, prevé el cobro del impuesto de avisos y tableros a cada uno de los contribuyentes del impuesto de industria y comercio, *“entre ellos a los propietarios de buses, busetas y taxis de la ciudad de Manizales de manera indiscriminada”*.

#### **2.5.- Ilegalidad de la sobretasa bomberil**

En las normas demandadas no se establece con claridad los sujetos activo y pasivo, el hecho generador, la tarifa y la base gravable de la sobretasa bomberil.

Dicha sobretasa, establecida en el artículo 24 del Acuerdo 704 de 2008, *“no resiste evaluación técnica y jurídica, máxime cuando los propietarios de vehículos de transporte urbano de pasajeros vinculados a empresas operadoras del transporte público, no son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio y el complementario de avisos y tableros. Como el hecho generador de la obligación tributaria no se da realmente en la prestación del servicio público de transporte urbano de pasajeros por parte de los propietarios de los vehículos; y el sujeto pasivo no está determinado claramente, también como característica esencial de cualquier tributo; tiene que interpretarse como no existente la obligación sustancial de contribuir al fisco municipal específicamente con estas tres contribuciones fiscales”*.

#### **2.6.- Ilegalidad del sistema de retención a título de impuesto de industria y comercio**

En el artículo 25 del Acuerdo 704 de 2008 se dispone que las empresas de transporte, cuando presten servicios bajo la modalidad de encargo para terceros, deben practicar retención del impuesto de industria y comercio sobre el total de los pagos que efectúen a los propietarios de los vehículos.

Dicha disposición conduce a que *“los propietarios de los vehículos paguen anticipadamente un impuesto sobre un presupuesto (hecho generador) que no se cumple y de paso se encuentra mal determinado”*.

Además, la expresión *“modalidad de encargo para terceros”* no es consistente con el lenguaje técnico empleado para dicha actividad. El nombre técnico contenido en el Plan Único de Cuentas, que aplica en los contratos de vinculación, es *“ingresos recibidos por cuenta de terceros”*, imprecisión que también viola el principio de transparencia.

### **3. Oposición del Municipio de Manizales**

El Municipio de Manizales compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los argumentos que se pasan a resumir:

3.1.- Los demandantes no atacan la legalidad de los artículos 11 a 25 del Acuerdo 704 de 2008, sino el hecho de que se grave a los propietarios de los vehículos de transporte público.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que el hecho generador, tratándose del transporte, es la prestación del servicio de transporte público, sin importar que el propietario sea quien preste el servicio directamente o indirectamente, mediante la vinculación de su vehículo a empresas autorizadas. No es otra la razón por la que se adquieren los vehículos de transporte público.

No puede olvidarse, además, que los propietarios de los vehículos, al declarar el impuesto sobre la renta, deben incluir los ingresos obtenidos por la ejecución de la actividad de transporte.

3.2.- La demanda, en los términos planteados, es inepta, ya que la discusión de si una persona es o no sujeto pasivo de un impuesto, debe darse en la vía gubernativa y, posteriormente, si es del caso, ante la jurisdicción contenciosa administrativa mediante la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

3.3.- El impuesto complementario de avisos y tableros no obliga a los propietarios de los vehículos de transporte público en la medida en que no hagan ningún tipo de anuncio mediante la colocación de vallas, avisos, tableros o emblemas. En ese sentido, los propietarios de los vehículos de transporte público no están obligados a liquidar en su declaración privada dicho impuesto.

3.4.- Ni la sobretasa bomberil, ni el sistema de retención, son acusados de ilegales. Simplemente en la demanda se aduce que *“al no ser sujetos pasivos del Impuesto de Industria y Comercio, los propietarios de vehículos de transporte público no deberían ser sometidos a una retención ni ser obligados al pago de la sobretasa”*, asunto que se aleja de la finalidad de la acción de simple nulidad.

3.5.- Finalmente, propuso las excepciones de inepta demanda, procedibilidad de la acción de nulidad e inexistencia del derecho que se reclama.

#### **4. Oposición del Concejo Municipal de Manizales**

El Concejo Municipal de Manizales compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda argumentando que el trámite que se surtió en la corporación para aprobar el Acuerdo 704 de 2008 se ajustó a derecho y que su contenido no excede lo regulado en la Ley 14 de 1983.

Propuso como excepciones la improcedibilidad de la acción y la inexistencia del derecho que se reclama.

#### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Caldas, mediante sentencia del 21 de enero de 2013, dispuso:

*“Primero: Declarar **no prósperas** las excepciones denominadas “inepta demanda” e “improcedibilidad de la acción” propuestas por la parte demandada dentro de la presente acción de **nulidad simple** que promueven Leonel Salgado Echeverri, Gildardo Antonio Montes García, Gloria Inés Rendón de M., Luis Gonzaga Muñoz Salazar, Luis Gonzaga Muñoz Martínez, Gustavo Adolfo Salgado Londoño, Orlando Salgado M.,*

Luz Elvira Corredor de G., Javier Ramírez Buitrago, Martha Lucía Duque Gallo, Jorge Iván Quiceno Morales, Jorge A. Castaño López, Humberto Cardona Peláez, Edelmo Salgado Echeverri, Ernesto Mesa Castaño, César Libardo Albarracín Álvarez, María Noelba Osorio de Duque, Fanny Osorio Giraldo, Luis Alonso Gómez Osorio, María Gladis Mejía de Cruz, Ángela María Cabrera Solarte, Carlos Arturo González García, José Ariel Osorio Giraldo, Eduaime Cárdenas Pachón, María Clemencia Peláez Ospina, Antonio Gómez Rojas, Luz Mary Castaño de Salgado, Blanca Rubiela González García, Ilba Londoño de Salgado, Gustavo Adolfo Salgado Londoño, Raúl Chica Ríos, Francia Elena Ocampo Noreña, Jaime de Jesús Aristizábal Ospina, Jorge Diego Galvis Díaz, Delio de Jesús Aristizábal Arias, Gilberto Valencia López, José Ancizar Carmona Vásquez, Victoria Andrea Carmona Arango, Ermilda Rosario Palacio Vertel, Helio Henao Ramírez, Jesús Antonio Gallego Orozco, Faber Peláez Vega, Fabio Peláez López, Ramiro Delgado Paredes, Luz Ángela Granada Corrales, Martha Elena Velásquez Velásquez, Aleida Arango de Carmona, José Gildardo Galvis Díaz, Ancizar Londoño Montoya, Javier Vásquez Valencia, Germán Salgado Echeverri, Mario Mesa Castaño, Hilda Leonor Salazar Castaño, Héctor Buitrago Arango, Oswald Dupont Serna, Hernán Arturo Hernández Gómez, Carmenza Buitrago Arango, Flor Alba Hernández, María Cristina Aristizábal García, Adalgisa Salgado Echeverri, Alberiro Montoya Cardona, Antonio Arango Arroyave, Germán Escobar Gómez, Alirio González Idárraga, Alberto Antonio Osorio Quiceno, Héctor Hernán Cardona Mejía, José Jesús Sánchez Giraldo, José Ladino Delgadillo Calderón, Luz Marina Vásquez Bedoya, Francisco Javier Arias Castaño y Guillermo Obando Valencia, en contra del Municipio de Manizales y el Concejo Municipal de Manizales, de conformidad con lo dicho en la parte motiva de esta sentencia.

**Segundo:** Declarar **probada** la excepción denominada “inexistencia del derecho”, de acuerdo a lo expuesto en la parte considerativa de este fallo.

**Tercero:** Declarar que el Acuerdo No. 0704 del 2008 del municipio de Manizales, se encuentra ajustado a la legalidad, siempre y cuando se entienda su interpretación en la forma que acá se estipula:

En lo referente a la interpretación del artículo 11 del acuerdo 704 de 2009 se entenderá que los contratos de compraventa y mandato serán actividades de servicios gravadas con el impuesto de industria y comercio, únicamente cuando la persona que efectúe dicha actividad, lo haga con fines de intermediación comercial, ya que la simple realización de tales actividades fuera del ámbito de cobertura del Código de Comercio, no se considerará como generadora del impuesto.

En cuanto a lo estipulado en el art. 25 del Acuerdo acusado, la norma se declarará ajustada a la legalidad, bajo el entendido que la persona objeto de la retención sea sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, por ejercer alguna de las actividades de las que en el acuerdo se indica como

generadora del tributo, sin que pueda dar lugar a la práctica de la retención la mera consideración de ser propietario del vehículo, y además en aquellos casos en que el pago a realizarse por la empresa transportadora provenga una prestación del servicio efectuada en las condiciones del artículo 984 del Código de Comercio.

En consecuencia de lo anterior, se declara que cualquier interpretación que contravenga la acabada de advertir en esta sentencia, contraviene el ordenamiento legal.

**Cuarto:** Sin costas por lo brevemente expuesto en la parte considerativa de esta providencia.

**Quinto:** En firme la sentencia, archívese el expediente previa anotación en el programa informático "Justicia Siglo XXI". Desde ahora se ordena la expedición de las copias que soliciten las partes, conforme a lo previsto en el artículo 115 del Código de Procedimiento Civil. La Secretaría liquidará los gastos del proceso, si quedaren remanentes efectúese su devolución." (Resaltos originales).

Las razones de la decisión se sintetizan de la siguiente manera:

1.- No prospera la excepción de inepta demanda porque en el caso de las acciones de simple nulidad no se hace necesario que los demandantes tengan conocimientos jurídicos, por lo que le corresponde al juez efectuar el análisis legal de la argumentación expuesta por las partes.

2.- No prospera la excepción de improcedibilidad de la acción porque lo que se solicita en la demanda es la revisión de la legalidad de las normas demandadas.

3.- El artículo 11 del Acuerdo 704 de 2008, que consagra el hecho generador del ICA y define qué debe entenderse por actividades industriales, comerciales y de servicios, está acorde, en términos generales, con lo dispuesto en los artículos 34, 35 y 36 de la Ley 14 de 1983.

No obstante, en la descripción de la actividad de servicios, específicamente cuando se relacionan los mandatos, la compraventa y la administración de inmuebles, la norma municipal no condiciona el hecho generador por dichas actividades, como sí lo hace la Ley 14 de 1983, a que se ejecuten en ejercicio de una intermediación comercial.

Por tal razón, debe condicionarse la interpretación de la norma demandada en ese sentido.

4.- El artículo 12 del acuerdo demandado reguló el período gravable conforme con lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, por lo que el principio de legalidad tributaria no se ve vulnerado.

5.- El artículo 13 del acuerdo, *“alude a la percepción del ingreso, para indicar el lugar de la realización de la actividad, con independencia de otros aspectos como el lugar del asiento contable, del pago de la transacción, de destino de la mercancía o servicios prestados e indica cómo se causa el impuesto en favor del municipio de Manizales, de acuerdo con las diversas actividades gravadas, sin que se observe por la Sala contradicción alguna con la Ley 14 de 1983 que no se ocupa de este aspecto”*.

6.- El artículo 14 establece las actividades no sujetas al impuesto, lo que concuerda con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

7.- Los artículos 15 a 17 del acuerdo demandado regulan los sujetos activo y pasivo y la base gravable del impuesto, conforme con lo dispuesto en los artículos 32 y siguientes de la mencionada ley. De ahí que no le asista razón a los demandantes al indicar que el acuerdo demandado no determina la base gravable ni el sujeto pasivo.

8.- El artículo 18 establece los requisitos que se exigen al contribuyente para efectuar deducciones de la base gravable, disposición que tampoco contraría lo previsto en la Ley 14 de 1983.

9.- Los artículos 19 y 20 del Acuerdo 704 de 2008 establecen las tarifas del ICA para el servicio de transporte de carga y pasajeros en el tres por mil, esto es, dentro del rango fijado en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, por lo que no se vulnera el principio de legalidad.

10.- Los artículos 21 y 24 regulan el impuesto complementario de avisos y tableros y la sobretasa bomberil, *“de forma tal que no contravienen los mandatos legales toda vez que el primero se fija en porcentaje igual al determinado en el artículo 37 de la Ley estudiada y con el parágrafo del artículo 2 de la Ley 322 de 1996”*.

11.- Los artículos 22 y 23 establecen el sistema de facturación y cobro, respetando la anualidad de su causación.

12.- Finalmente, el artículo 25, al implementar el sistema de retención a título de impuesto de industria y comercio, dispone, entre otros asuntos, que las empresas de transporte, cuando presten servicios bajo la modalidad de encargo para terceros, deben practicar dicha retención sobre el total de los pagos que efectúen a los propietarios de los vehículos.

Si bien el Concejo podía imponer la obligación de hacer retenciones por ICA, respecto a la prestación del servicio de transporte por encargo de terceros, en la norma demandada no se especifica el concepto por el que debe practicarse la retención a los propietarios de los vehículos, *“pues no determina la actividad por la cual se grava al propietario del vehículo, a quien de paso, la norma convierte por ese solo hecho (ser propietario), en sujeto pasivo del gravamen, con lo cual se desborda la posibilidad que limita la norma legal (Ley 14 de 1983) de gravar las actividades de servicios, sin imponerse el tributo a persona alguna por la condición de propietario que sean de determinada categoría de bienes”*.

El sistema de retención regulado en el artículo 25 puede ser aplicado por la empresa transportadora a los terceros que les encarguen la conducción, cuando la prestación del servicio se haga bajo los presupuestos contemplados en el artículo 984 del Código de Comercio. Pero, no pueden ser objeto de retención los propietarios de los vehículos que no incurran en el hecho generador del impuesto, es decir, cuando no encarguen a las empresas transportadoras dicha conducción.

Como sólo las empresas autorizadas pueden prestar el servicio de transporte público colectivo de pasajeros, los propietarios de los vehículos no pueden ser considerados válidamente transportadores y, por ende, no pueden ser sujetos pasivos del ICA por dicha actividad. No obstante, sí pueden llegar a serlo por un hecho generador diferente al transporte de pasajeros.

En ese orden de ideas, debe concluirse que la norma demandada *“sobrepasa al (sic) alcance legal que determina el sujeto pasivo del impuesto y el hecho generador, toda vez que no indica a los destinatarios de la misma (agente retenedor o al propietario del vehículo) el hecho que causa el impuesto cuya*

*retención se dispone practicar al efectuarse el pago por la empresa al propietario, abriendo plena posibilidad de ser interpretada en el sentido que la retención se hace para el impuesto de industria y comercio por la actividad de transporte de pasajeros, como se ha dicho, por el solo hecho de ser propietario, y siempre que le fuere a hacer un pago”.*

Por esas razones, se condiciona la interpretación del artículo 25 en los términos expuestos.

13.- La excepción de inexistencia del derecho se declara probada porque el servicio de transporte se encuentra gravado con el impuesto de industria y comercio y, en consecuencia, con el complementario de avisos y tableros.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

El Municipio de Manizales apela la sentencia proferida en primera instancia con el fin de que sea modificada y, en consecuencia, se declare la legalidad del acuerdo sin ningún tipo de condicionamiento.

Si bien el Tribunal condicionó la interpretación de los artículos 11 y 25 del Acuerdo 704 de 2008, los argumentos del recurso únicamente se enfocan en el condicionamiento hecho a este último artículo.

Se expresa en el recurso que:

1.- Es cierto que no es suficiente con ser propietario de un vehículo de transporte público para ser sujeto pasivo del ICA por dicha actividad. Pero, el propietario de un vehículo adquiere la calidad de sujeto pasivo del ICA por la actividad de transporte cuando recibe ingresos por arrendar el vehículo o cuando lo explota económicamente con la actividad de transporte.

2.- El propietario de un vehículo no puede prestar el servicio de transporte público de pasajeros si no está habilitado o si no está registrado en una empresa habilitada.

Cuando el usuario contrata y paga directamente el servicio a una empresa, ésta le debe pagar al propietario el valor del servicio, sobre el que le debe realizar,

además, la retención a título de ICA. La ganancia de la empresa transportadora la constituye la cuota que paga el propietario y, sobre ese ingreso, la empresa también debe declarar el ICA que le corresponde.

No obstante, cuando el propietario tiene vinculado su vehículo a una empresa, por lo que paga la afiliación y cuotas periódicas, pero el servicio es contratado directamente por el usuario, sin intermediación de la empresa transportadora, no es posible practicar retención por concepto de ICA, ya que el agente retenedor – en este caso la empresa transportadora- no interviene en el negocio.

3.- Como puede verse, el propietario de un vehículo de transporte público recibe una retribución económica por explotar el bien, ya sea que preste el servicio de transporte directamente al usuario o mediante la empresa de transporte, por lo que es sujeto pasivo del ICA por el desarrollo de dicha actividad de servicios y no, como lo entendió el Tribunal, por ser propietario del vehículo.

4.- El artículo 11 del Acuerdo 704 de 2008 prevé, conforme a lo dispuesto en la Ley 14 de 1983, que la actividad de transporte constituye un hecho generador del impuesto de industria y comercio. No puede exigírsele al ente territorial que fuera preciso en enunciar las características del transporte para efectos de determinar quiénes son los sujetos pasivos del tributo, pues el ICA se genera, simplemente, por la ejecución de la actividad de transporte público de pasajeros.

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA**

Las partes no presentaron alegatos de conclusión en el trámite judicial de segunda instancia.

#### **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Ministerio Público solicita que se confirme la sentencia de primera instancia, ya que *“al disponer el Acuerdo municipal acusado que deberán practicar retención sobre el total de los pagos que efectúen a los propietarios de los vehículos, podría exceder el alcance legal que delimita el sujeto pasivo del impuesto y el hecho generador, como quiera que no precisa a los destinatarios de la misma, ni el hecho*

*generador cuya retención se dispone practicar al realizarse el pago por la empresa al propietario. Por lo tanto, es necesario concretar, como lo hace el Tribunal, que la norma puede considerarse ceñida a la ley, en el entendido que la persona objeto de la retención debe ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, por haber ejercido una cualquiera de las actividades de las que en el acuerdo materia de estudio se indica como hecho generador del tributo, sin que el solo hecho de ser propietario del vehículo de lugar a la retención”.*

## **CONSIDERACIONES**

### **1. Problema jurídico**

En los estrictos términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sección estudiar la legalidad del artículo 25 del Acuerdo 704 de 2008, proferido por el Concejo Municipal de Manizales, en relación con la forma en que reguló la retención del impuesto de industria y comercio para el servicio de transporte público bajo la modalidad de encargo para terceros.

Para el efecto, se analizará la regulación de la actividad del servicio de transporte público terrestre y los términos en los que fue redactada la norma demandada.

### **2. Reglamentación del transporte público terrestre**

2.1.- Como lo ha expresado esta Corporación y ha reiterado la Corte Constitucional, la actividad de transporte, indispensable para la vida en sociedad y para el desarrollo de las relaciones económicas, implica la movilización de personas o cosas de un lugar a otro, mediante diferentes medios, ya sea que se efectúe dentro del marco de las relaciones privadas, bajo el amparo de la libertad de locomoción (artículo 24 de la Constitución), o en ejercicio de actividades

económicas dirigidas a obtener beneficios por la prestación del servicio (artículo 333 ibídem)<sup>2</sup>.

2.2.- Acorde con lo dispuesto en el artículo 3º de la Ley 105 de 1993<sup>3</sup>, el **transporte público** es una industria, sujeta a una contraprestación económica, encaminada a garantizar la movilización de personas o cosas, mediante vehículos apropiados a cada tipo de infraestructura disponible, en condiciones de libertad de acceso, calidad y seguridad de los usuarios.

Al ser un servicio público, le compete al Estado la regulación, control y vigilancia necesarios para su adecuada prestación en condiciones de calidad, oportunidad y seguridad.

2.3.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley 336 de 1996 – Estatuto Nacional de Transporte-, para la prestación del servicio público de transporte<sup>4</sup>, los operadores o empresas de transporte, esto es, las personas naturales o jurídicas constituidas como unidad de explotación económica permanente, deben tener autorización del Estado<sup>5</sup> y contar con los equipos e instalaciones<sup>6</sup> y órganos de administración que les permitan prestar adecuadamente el servicio<sup>7</sup>.

En consecuencia:

---

<sup>2</sup> Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Concepto 1740 de mayo 18 de 2006, C. P. Gustavo Aponte Santos, radicado: 11001-03-06-000-2006-0040-00(1740). Corte Constitucional, sentencias C-981 de 2010, M. P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo y C-033 de 2014, M.P. Nilson Pinilla Pinilla, entre otras.

<sup>3</sup> "Por la cual se dictan disposiciones básicas sobre el transporte, se redistribuyen competencias y recursos entre la Nación y las Entidades Territoriales, se reglamenta la planeación en el sector transporte y se dictan otras disposiciones."

<sup>4</sup> De conformidad con el artículo 6º de la Ley 336 de 1996, se entiende por actividad transportadora un conjunto organizado de operaciones tendientes a ejecutar el traslado de personas o cosas, separada o conjuntamente, de un lugar a otro, utilizando uno o varios modos, de conformidad con las autorizaciones expedidas por las autoridades competentes, basadas en los reglamentos del Gobierno Nacional.

<sup>5</sup> Cfr. Artículos 11 y 16 de la Ley 336 de 1996: "**Artículo 11.**-Las empresas interesadas en prestar el servicio público de transporte o constituidas para tal fin, deberán solicitar y obtener habilitación para operar. La habilitación, para efectos de esta ley, es la autorización expedida por la autoridad competente en cada modo de transporte para la prestación del servicio público de transporte. (...)".

"**Artículo 16.**- De conformidad con lo establecido por el artículo 3º, numeral 7º de la Ley 105 de 1993, sin perjuicio de lo previsto en tratados, acuerdos o convenios de carácter internacional, la prestación del servicio público de transporte estará sujeta a la habilitación y a la expedición de un permiso o a la celebración de un contrato de concesión u operación, según que se trate de rutas, horarios o frecuencias de despacho, o áreas de operación, servicios especiales de transporte, tales como: escolar, de asalariados, de turismo y ocasional."

<sup>6</sup> Cfr. Artículo 22 de la Ley 336 de 1996: "Toda empresa operadora del servicio público de transporte contará con la capacidad transportadora autorizada para atender la prestación de los servicios otorgados. De conformidad con cada modo de transporte, el reglamento determinará la forma de vinculación de los equipos a las empresas, señalando el porcentaje de su propiedad y las formas alternas de cumplir y acreditar el mismo."

<sup>7</sup> Cfr. Artículo 12 de la Ley 336 de 1996.

- a) Las empresas habilitadas sólo pueden prestar el servicio con equipos matriculados o registrados para dicho servicio y previamente homologados ante el Ministerio de Transporte (artículo 23 de la Ley 336 de 1996).
- b) Todas las empresas operadoras deben contar con una capacidad transportadora específica, autorizada para la prestación del servicio, ya sea con vehículos propios o de terceros, para lo que la ley defiere al reglamento la determinación de la forma de vinculación de los equipos a las empresas (artículo 22 de la Ley 336 de 1996).
- c) Los vehículos que sean de propiedad de la empresa habilitada, se entienden vinculados a la misma, sin que sea necesario la celebración del contrato de vinculación, tal como lo disponen los artículos 48 del Decreto 170 de 2001, 28 del Decreto 172 de 2001 y 38 del Decreto 174 de 2001.
- d) Cuando los equipos de transporte no son de propiedad de la empresa, deben incorporarse a su parque automotor mediante una forma contractual válida (artículos 5, 19 y 20 del Decreto 1554 de 1998<sup>8</sup>, 47 y 48 del Decreto 170 de 2001<sup>9</sup>, 27 y 28 del Decreto 172 de 2001<sup>10</sup> y 37 y 38 del Decreto 174 de 2001<sup>11</sup>).
- e) La vinculación hace solidariamente responsables a la empresa y al propietario o tenedor del vehículo, del cumplimiento de las obligaciones que surjan del contrato de transporte, según lo dispone el artículo 991 del Código de Comercio.

2.4.- La figura de la vinculación, según la definición hecha en el artículo 5 del Decreto 1554 de 1998, *“es un contrato mediante el cual el propietario o tenedor de un vehículo, lo sujeta a la prestación del servicio público de transporte, a través de una determinada empresa habilitada”*.

En otras palabras, es la incorporación de un vehículo de un tercero al parque automotor de una empresa de transporte habilitada, que se formaliza con la

---

<sup>8</sup> "Por el cual se reglamenta el Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor de Carga".

<sup>9</sup> "Por el cual se reglamenta el servicio público de transporte terrestre automotor colectivo metropolitano, distrital y municipal de pasajeros".

<sup>10</sup> "Por el cual se reglamenta el Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor Individual de Pasajeros en Vehículos Taxi".

<sup>11</sup> "Por el cual se reglamenta el Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor Especial".

celebración del respectivo contrato entre el propietario del vehículo y la empresa, y se oficializa con la expedición de la tarjeta de operación por parte de la autoridad de transporte competente, en los términos de los artículos 47 del Decreto 170 de 2001, 27 del Decreto 172 de 2001 y 37 del Decreto 174 de 2001.

2.5.- Sea que se trate de transporte de carga o de pasajeros, en modalidad colectiva<sup>12</sup>, individual (taxis)<sup>13</sup> o especial<sup>14</sup>, *“el contrato de vinculación del equipo se registrará por las normas del derecho privado debiendo contener como mínimo las obligaciones, derechos y prohibiciones de cada una de las partes, causales de terminación y preavisos requeridos para ello, así como aquellas condiciones especiales que permitan definir la existencia de prórrogas automáticas y los mecanismos alternativos de solución de conflictos”*<sup>15</sup>.

Igualmente, *“el contrato deberá contener en forma detallada los ítems que conformarán los cobros y pagos a que se comprometen las partes y su periodicidad”*<sup>16</sup>, así como *“las condiciones y el procedimiento mediante el cual se efectuará el recaudo de la prima correspondiente, con cargo al propietario del vehículo”*<sup>17</sup>.

2.6.- Como puede verse, el servicio de transporte público –de carga o pasajeros– es una actividad completamente reglada, por lo que la prestación del mismo sólo puede hacerse en las condiciones fijadas por el ordenamiento jurídico.

En esas condiciones, para que una persona, natural o jurídica, pueda prestar el servicio de transporte, se hace necesario que se organice como una unidad económica permanente, se encuentre habilitada y cuente con todos los equipos e

---

<sup>12</sup> Decreto 170 de 2001. Artículo 6.- Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor Colectivo de Pasajeros: Es aquel que se presta bajo la responsabilidad de una empresa de transporte legalmente constituida y debidamente habilitada en esta modalidad, a través de un contrato celebrado entre la empresa y cada una de las personas que han de utilizar el vehículo de servicio público a esta vinculado, para recorrer total o parcialmente una o más rutas legalmente autorizadas.

<sup>13</sup> Decreto 172 de 2001. Artículo 6o. Servicio público de transporte terrestre automotor en vehículos taxi. El Transporte Público Terrestre Automotor Individual de Pasajeros en vehículos taxi es aquel que se presta bajo la responsabilidad de una empresa de transporte legalmente constituida y debidamente habilitada en esta modalidad, en forma individual, sin sujeción a rutas ni horarios, donde el usuario fija el lugar o sitio de destino. El recorrido será establecido libremente por las partes contratantes.

<sup>14</sup> Decreto 174 de 2001. Artículo 6o. Servicio público de transporte terrestre automotor especial. Es aquel que se presta bajo la responsabilidad de una empresa de transporte legalmente constituida y debidamente habilitada en esta modalidad, a un grupo específico de personas ya sean estudiantes, asalariados, turistas (prestadores de servicios turísticos) o particulares, que requieren de un servicio expreso y que para todo evento se hará con base en un contrato escrito celebrado entre la empresa de transporte y ese grupo específico de usuarios.

<sup>15</sup> Cfr. Artículos 48 del Decreto 170 de 2001, 28 del Decreto 172 de 2001 y 38 del Decreto 174 de 2001.

<sup>16</sup> *Ibidem*.

<sup>17</sup> Cfr. Artículos 20 del Decreto 170 de 2001, 19 del Decreto 172 de 2001 y 18 del Decreto 174 de 2001.

instalaciones necesarias para garantizar la eficiencia del servicio y seguridad de los usuarios.

2.7.- Los particulares propietarios de vehículos de transporte público que no cuenten con la capacidad técnica, financiera y administrativa de prestar por sí mismos el servicio en las condiciones previstas por la ley, es decir, que no se encuentren habilitados, pueden vincular sus automotores a una empresa u operador de transporte habilitado, mediante un contrato privado –llámese administración, arrendamiento, leasing, renting o de otra forma, de acuerdo a la libertad contractual de las partes-.

En virtud de dicho contrato de vinculación, el operador o empresa transportadora, como se explicó, incorpora el vehículo del tercero a su parque automotor con el fin de utilizarlo para la prestación del servicio público de transporte.

Por la vinculación de su vehículo a una empresa habilitada, el propietario debe pagar una prima, en los términos establecidos en el contrato de vinculación y, como contraprestación, recibirá, por regla general –según se pacte en el contrato-, un porcentaje de los ingresos recibidos por el transporte prestado con su vehículo, en virtud de los contratos de celebrados.

2.8.- Precisamente, dadas las diferentes posibilidades contractuales con las que cuentan las partes del contrato de vinculación para pactar los cobros y pagos a que se comprometen y su periodicidad, el Estatuto Tributario previó, en el artículo 102-2<sup>18</sup>, la forma de registrar los ingresos por el servicio de transporte público terrestre, en aras de diferenciar, para efectos de calcular los impuestos nacionales y territoriales correspondientes, cuáles ingresos son de la empresa transportadora y cuáles del propietario de vehículo.

Dispone la norma en mención:

*“Artículo 102-2. Distribución de los ingresos en el transporte terrestre automotor. Cuando el transporte terrestre automotor se preste a través de vehículos de propiedad de terceros, diferentes de los de propiedad de la empresa transportadora, para propósitos de los impuestos nacionales y territoriales, las empresas deberán registrar el ingreso así: Para el propietario*

---

<sup>18</sup> Adicionado por el artículo 19 de la Ley 633 de 2000.

del vehículo la parte que le corresponda en la negociación; para la empresa transportadora el valor que le corresponda una vez descontado el ingreso del propietario del vehículo.” (Resaltos fuera de texto).

### 3. Análisis del artículo 25 del Acuerdo 704 de 2008

3.1.- El artículo 25 del Acuerdo 704 de 2008, prevé:

**“ARTICULO 25. SISTEMA DE RETENCION A TITULO DE IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO.** A partir del segundo bimestre de la vigencia fiscal 2009, las Entidades del orden Nacional, Departamental o Municipal, sus Entes descentralizados, las Sociedades de Economía Mixta, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Empresas Sociales del Estado, y los grandes contribuyentes catalogados por la DIAN cuyo domicilio principal de la ciudad de Manizales, están obligados a efectuar Retención a Título del impuesto de Industria y comercio, sobre todos los pagos o abonos en cuenta superiores a un (1) SMMLV que constituyan para quien los percibe, ingresos por actividades industriales, comerciales, de servicio o financieros sometidos al impuesto de industria y comercio en el Municipio de Manizales. También son Agentes retenedores las empresas de transporte cuando presten servicios bajo la modalidad de encargo para terceros, caso en el cual deberán practicar retención sobre el total de los pagos que efectúen a los propietarios de los vehículos.

**BASE GRAVABLE:** La base sobre la cual se efectuará la retención será el valor total del pago o abono en cuenta, excluido el IVA, superior a un (1) SMMLV y se efectuará en el momento del pago o abono en cuenta, lo que primero ocurra.

**TARIFAS.** Las tarifas que debe aplicar el Agente Retenedor sobre los pagos o abonos sometidos a retención, es el 3.7 por mil.

#### **OBLIGACIONES DEL AGENTE RETENEDOR:**

1. Efectuar la retención conforme a las disposiciones contenidas en el presente acuerdo.
2. Consignar los valores retenidos en la cuenta que para tal efecto indique la Administración, dentro de los diez (10) primeros días calendario siguiente al bimestre en que se efectuó la retención.
3. Presentar bimestralmente ante la Unidad de Rentas, dentro de los diez (10) primeros días calendario siguientes al bimestre en que

se efectuó la retención, la Declaración y el soporte de pago respectivo.

4. Expedir, a más tardar el 31 de enero de cada año, los certificados de las retenciones practicadas.

*Presentar anualmente, a más tardar el 28 de febrero y en medio magnético, la información de las retenciones practicadas durante la vigencia fiscal, de acuerdo con instructivo entregado por la Administración.” (Subrayas propias).*

3.2.- Para el Tribunal Administrativo de Caldas, el artículo transcrito se encuentra ajustado a derecho, siempre y cuando, tratándose de retención por la actividad de transporte –expresión subrayada- *“la persona objeto de la retención sea sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, por ejercer alguna de las actividades de las que en el acuerdo se indica como generadora del tributo, **sin que pueda dar lugar a la práctica de la retención la mera consideración de ser propietario del vehículo**, y además en aquellos casos en que el pago a realizarse por la empresa transportadora provenga de una prestación del servicio efectuada en las condiciones del artículo 984 del Código de Comercio.”* (Resaltos originales).

Dicho condicionamiento se explica en el hecho de que, en sentir del *a-quo*, la norma demandada *“sobrepasa al (sic) alcance legal que determina el sujeto pasivo del impuesto y el hecho generador, toda vez que no indica a los destinatarios de la misma (agente retenedor o al propietario del vehículo) el hecho que causa el impuesto cuya retención se dispone practicar al efectuarse el pago por la empresa al propietario, abriendo plena posibilidad de ser interpretada en el sentido que (sic) la retención se hace para el impuesto de industria y comercio por la actividad de transporte de pasajeros, como se ha dicho, por el solo hecho de ser propietario, y siempre que le fuere a hacer un pago”*.

3.3.- Para la Sala, contrario a la lectura que le otorga el Tribunal, el artículo 25 del Acuerdo 704 de 2008, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 11 ibídem, determina con claridad los elementos del sistema de retención a título de impuesto de industria y comercio para la actividad de transporte prestado con vehículos de terceros (modalidad de encargo para terceros, en palabras del acuerdo), a saber:

- a) **Agentes retenedores:** Empresas transportadoras que prestan el servicio de transporte público terrestre con vehículos de terceros.

- b) **Sujetos pasivos:** Propietarios de los vehículos a los que las empresas transportadoras les efectúan pagos, en virtud del contrato de vinculación.
- c) **Hecho generador:** La prestación del servicio público de transporte terrestre mediante la vinculación de un vehículo a una empresa transportadora habilitada.
- d) **Base gravable:** Valor total del pago o abono en cuenta, excluido el IVA, superior a un salario mínimo legal mensual vigente.
- e) **Tarifa:** 3.7 por mil sobre los pagos o abonos sometidos a retención.

Si bien el artículo demandado expresamente no hace referencia a los contratos de vinculación cuando determina los sujetos pasivos y el hecho generador, es claro que, conforme con la normativa que regula la materia y el carácter eminentemente reglado del servicio de transporte público terrestre, como se explicó en el aparte anterior, **la retención del ICA únicamente puede hacerse por dicho concepto – vinculación–**, pues en el ordenamiento jurídico colombiano no existen otras figuras que permitan prestar el servicio público de transporte con automotores de terceros y/o que permitan efectuar pagos a los propietarios de los mismos por ese u otro concepto.

3.4.- Como lo sostiene el municipio de Manizales en el recurso de apelación, si bien es cierto que no es suficiente con ser propietario de un vehículo de transporte público para ser sujeto pasivo del ICA, no es menos cierto que **el propietario de un vehículo adquiere la calidad de sujeto pasivo del ICA por la actividad de transporte cuando recibe ingresos por vincular el automotor a un operador o empresa transportadora habilitada**<sup>19</sup>.

En ese orden de ideas, es claro que, de acuerdo con la regulación local, la empresa transportadora, está en la obligación de efectuar la retención a título de impuesto de industria y comercio, sobre los pagos que le efectúe al propietario de un vehículo de transporte público –en los términos del contrato de vinculación celebrado–.

3.5.- De otro lado, para la Sección, no es aplicable al caso que se estudia lo dispuesto en el artículo 984 del Código de Comercio y, por ende, no es dable el condicionamiento que el Tribunal le hizo a la norma analizada en ese sentido, ya

---

<sup>19</sup> Cfr. Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 25 de abril de 1997, radicado: 7829, C.P. Germán Ayala Mantilla, y sentencia del 23 de febrero de 1996, radicado: 7428, C.P. Julio E. Correa Restrepo.

que dicha norma se refiere al supuesto en el que la empresa transportadora, bajo su responsabilidad, le encarga la conducción de los vehículos propios y vinculados a un tercero<sup>20</sup>, lo que no está contemplado en el artículo 25 demandado.

Obsérvese que la norma local es clara en establecer la retención del ICA sobre los ingresos que reciben los **propietarios de los vehículos** y no sobre los que perciban los terceros a quienes se les haya delegado la actividad física de conducción.

En el caso estudiado, se insiste, estamos bajo el supuesto fáctico contemplado en el artículo 983 del Código de Comercio –no bajo el supuesto del artículo 984 ibídem-, que dispone:

***“Artículo 983. <Empresas de Transporte>. Las empresas de transporte son de servicio público o de servicio particular. El Gobierno fijará las características de las empresas de servicio público y reglamentará las condiciones de su creación y funcionamiento. Las empresas de servicio público someterán sus reglamentos a la aprobación oficial y, si no prestan el servicio en vehículos de su propiedad, celebrarán con los dueños de éstos el respectivo contrato de vinculación, conforme a las normas reglamentarias del transporte.***

*PARÁGRAFO. Para la constitución de personas jurídicas que tengan por objeto el servicio público de transporte automotor, sujeto a rutas y horarios, además del lleno de los requisitos legales, será necesaria la autorización previa del Instituto Nacional del Transporte y Tránsito o de la entidad que haga sus veces, autorización que se protocolizará en copia auténtica con la respectiva escritura.”* (Subrayas fuera de texto).

3.6.- Por las razones expuestas, la Sección revocará el condicionamiento del artículo 25 del Acuerdo 704 de 2008, expedido por el Concejo Municipal de Manizales, toda vez que no es necesario fijar una interpretación judicial sobre su alcance, ya que los términos en los que ha sido redactado se encuentran ajustados a derecho.

---

<sup>20</sup> ARTÍCULO 984. <Delegación de la Conducción A Terceros>. Salvo lo dispuesto en normas especiales, el transporte deberá ser contratado con transportadores autorizados, quienes podrán encargar la conducción, en todo o en parte a terceros, pero bajo su responsabilidad, y sin que por ello se entiendan modificadas las condiciones del contrato. La infracción a lo dispuesto en este artículo dará lugar a la imposición de las sanciones administrativas pertinentes.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

**F A L L A**

1.- Por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia, se **REVOCA PARCIALMENTE** el numeral tercero de la parte resolutive de la sentencia del 21 de enero de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, en cuanto condicionó la interpretación del artículo 25 del Acuerdo 704 de 2008, expedido por el Concejo Municipal de Manizales.

2.- Por no ser objeto de apelación, se **CONFIRMA** en lo demás la sentencia recurrida.

3.- **DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen.

**CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.**

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

**JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ**  
Presidente de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**