

CONSTITUCION NACIONAL – Tiene prelación sobre cualquier otra norma / **FACULTAD IMPOSITIVA** – La tiene exclusivamente las entidades territoriales / **AUTONOMIA TRIBUTARIA** – Se restringe cuando se impide que la entidad territorial fije los elementos del tributo o que se le da a otra autoridad carente de autoridad que los determine

La primera norma que la actora estima vulnerada, es el artículo 4° de la Constitución Política, texto que ordena: “La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la Ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales”. Advierte el artículo transscrito sobre el hecho de que a la supremacía Constitucional no es oponible ninguna otra norma ya que sólo ella ostenta la máxima categoría jerárquica sobre los restantes textos legales. Los Artículos 338 y 313-4 de la Constitución Nacional llevan a concluir claramente que el ejercicio del poder de imposición corresponde únicamente a las corporaciones que ostentan la representación popular, poder no limitado al hecho de crear el tributo, sino a determinar puntualmente los elementos esenciales del mismo, como expresamente lo consagra el artículo 338 de la Carta Política. Ahora, es muy diferente que se vulnere o restrinja indebidamente la “Autonomía Tributaria” de las entidades territoriales, lo cual se presentaría en el evento de que la Ley, al crear un tributo, no haya fijado los elementos del mismo, y sin embargo, se impida que la autoridad competente a nivel departamental o municipal haga uso de la citada autonomía para determinarlos, o que, haciendo caso omiso de la norma constitucional, un ente carente de competencia se arroge el derecho a fijar los elementos del tributo. Es así como el mismo artículo 338 de la Constitución imparte la orden de que sólo por medio de las leyes nacionales, las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales es procedente fijar directamente los sujetos activos y pasivos, hechos generadores, bases gravables y tarifas de los impuestos. Al imponer la Constitución la condición de que dichos entes corporativos determinen los elementos esenciales de los tributos “directamente”, impide que tal función sea delegada en cabeza de una entidad diferente a las que taxativamente han sido enunciadas en la norma, y mucho menos si pertenece a una rama diferente a aquella que ha recibido de la misma Carta Política la competencia. La posición antedicha, es avalada por la Sala cuando reconoce la autonomía política y fiscal de las entidades territoriales, pero limitada a los órganos de representación popular.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION NACIONAL – ARTICULO 4 / CONSTITUCION NACIONAL – ARTICULO 338 / CONSTITUCION NACIONAL – ARTICULO 313-4

NORMA DEMANDADA: DECRETO 096 DE 1996 (17 de enero) MUNICIPIO DE NEIVA - ARTÍCULO 54 (PARCIAL) (Anulado)

FACULTAD COMPIULATORIA – Alcance / PODER EJECUTIVO – Sólo tiene la facultad de compilar. Municipio de Neiva. Exceso de facultad reglamentaria / **CONCEJO MUNICIPAL** – Es el único facultado para enunciar que actividades están gravadas con ICA / **PRINCIPIOS DE PREDETERMINACION Y LEGALIDAD** – Se vulneran cuando se otorga facultades a autoridades que no son competentes y cuando se determina discrecionalmente la materia imponible del tributo

El Diccionario de la Real Academia Española, define la alocución verbal “Compilar” como la acción de “Allegar o reunir, en un solo cuerpo de obra, partes, extractos o materias de otros varios libros o documentos”, vale decir, la autorización solo fue conferida para transcribir o extractar las prescripciones existentes, no para incluir un

nuevo ordenamiento ni para modificar la normativa vigente. El impuesto de Industria y Comercio fue regulado por la Ley 14 de 1983, y, a nivel territorial, las prescripciones de la misma fueron incorporadas al Decreto 1333 de 1986 (Código de Régimen Municipal), normativa que se aplica a todos los municipios, excepción hecha del Distrito Capital de Bogotá, para el cual rige el Decreto 1421 de 1993. Sin embargo, el ejecutivo no se limitó, al expedir el Decreto 096 de 1996, en virtud de la facultad conferida por Acuerdo del Concejo, a “compilar” las prescripciones del Decreto 1333 de 1985, ya que, concretamente en lo referente al artículo 199, el Estatuto Tributario Municipal de Neiva dentro del artículo 54 incluyó expresiones ajenas al artículo original. En el tercer párrafo adicionado por el ejecutivo, el cual involucra como actividades de servicio gravadas con ICA, todas “las demás que a juicio de la Sección de Impuestos se consideren como tales”, sin que dicha expresión cuente con aval alguno por parte del Concejo Municipal. Si bien es cierto, que la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de las expresiones “análogas” y “afines”, que se utilizan tanto en el artículo 36 de la ley 14 de 1983, como en los artículos 199 del Decreto Ley 1333 y 54 del Estatuto Tributario del municipio de Neiva (Decreto 096 de 1996) por no ser posible pretender que el legislador nacional enliste todas las actividades que puedan ser gravadas con el ICA, en primer lugar, como lo afirma el mismo argumento, hacerlo le corresponde a los Concejos Municipales, no a una entidad diferente y, como lo aclara la misma Corte, las citadas expresiones tampoco permiten una asignación arbitraria e ilimitada de las actividades sujetas al tributo. Es evidente que cuando la expresión acusada incluye dentro de las actividades de servicio gravadas con el ICA en el municipio de Neiva “las demás que a juicio de la Sección de Impuestos se consideren como tales”, las ubica en el campo de la indeterminación, haciendo caso omiso a la orden de que sean “claramente determinables” y tampoco las restringe, como lo ordena la norma superior, únicamente a las que sean semejantes o similares a las que se citan expresamente en dicha norma. Es perentorio concluir, de las apreciaciones anteriores, que la expresión acusada, como lo afirmó el a quo, “soslaya los principios de legalidad y predeterminación del tributo”, no solo porque el tema le compete exclusivamente a los órganos de representación popular y no a los demás órganos locales, sino porque al determinar discrecionalmente la materia imponible del tributo se vulnera el principio de justicia tributaria.

FUENTE FORMAL: DECRETO 1333 DE 1986

NORMA DEMANDADA: DECRETO 096 DE 1996 (17 de enero) MUNICIPIO DE NEIVA - ARTÍCULO 54 (PARCIAL) (Anulado)

ANALOGIA – Aplicación

Finalmente, la “analogía” es predictable respecto de las actividades expuestas en las normas que rigen para los municipios en general. Diferente es lo que pretende la entidad demandada cuando invoca respecto de la actividad notarial, una decisión emitida por el Consejo de Estado respecto del ICA para el aludido servicio en el Distrito Capital de Bogotá, territorio para el cual, como se vio, rige una norma diferente a la general.

NORMA DEMANDADA: DECRETO 096 DE 1996 (17 de enero) MUNICIPIO DE NEIVA - ARTÍCULO 54 (PARCIAL) (Anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C, cuatro (4) de agosto de dos mil once (2011).

Radicación número: 41001-23-31-000-2005-01837-01(17806)

Actor: DIANA MARCELA ORTIZ TOVAR

Demandado: MUNICIPIO DE NEIVA - HUILA

FALLO

Decide la Sala la acción pública de nulidad instaurada por la ciudadana Diana Marcela Ortiz Tovar, contra el artículo 54 (parcial) del Decreto 096 de 1996 (Estatuto Tributario Municipal de Neiva), en cuanto a la expresión "...*las demás que a juicio de la sección de impuestos se consideren como tales*", al referirse al ICA que deben pagar las personas que prestan servicios notariales en dicho municipio.

I – ANTECEDENTES

1. EL ACTO DEMANDADO:

El siguiente es el texto del artículo que se demanda:

Artículo 54 del Decreto 096 del 17 de enero de 1996: (Se demandan los apartes en negrilla).

*Artículo 54 **Actividades de Servicios:** Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad, mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades:*

- Expendio de comidas y bebidas.
- Servicio de Restaurante.
- Cafés (...)
- **Las demás que a juicio de la Sección de Impuestos se consideren como tales.**
- Se adopta como actividad de servicio la educación prestada por los establecimientos educativos privados. (Artículo 1º del Acuerdo Municipal 083 de 1996.)

PARÁGRAFO 1º: El simple ejercicio de las profesiones liberales y artesanales no estará sujeta a éste impuesto, siempre que no involucre almacén, talleres u oficinas de negocios comerciales.

PARÁGRAFO 2º: Para efectos del impuesto de Industria y Comercio y su complementarios de Avisos y Tableros se define la actividad de profesiones liberales como: aquellas reguladas por el Estado, ejercidas por una persona natural que ostenta título académico de institución docente autorizada, con la intervención de un conjunto de conocimientos y dominio de ciertas habilidades, en cuyo ejercicio predomina el entendimiento y el intelecto.

PARÁGRAFO 3º: Se entiende que una actividad de servicios se realiza en el municipio de Neiva, cuando la prestación del mismo se inicia o cumple en la jurisdicción municipal."

2. LA DEMANDA:

2.1. PRETENSIONES: La actora solicita que se declare la nulidad de la expresión “*...las demás que a juicio de la Sección de Impuestos se consideren como tales*”, contenida en el artículo 54 del Decreto 096 de 1996 (Estatuto Tributario Municipal de Neiva – Huila).

2.2. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN: La demandante invocó como normas violadas el inciso 1º del artículo 4º, numeral 4º del artículo 313, incisos 1º y 2º del artículo 338 y artículos 362 y 363 de la Constitución Política y artículos 199, 201, 202, 203 y 204 del Decreto 1333 del 25 de abril de 1986.

Estima violado el artículo 4º, inciso 1º de la Constitución Política por cuanto dicho precepto asigna que la Constitución es norma de normas y debe preferirse a cualquiera otra. El aparte demandado desconoció el precepto constitucional que fundamenta toda norma e interpretación tributaria, al colocar no sólo a los Notarios y ex-Notarios del Círculo Notarial de Neiva, sino a cualquier ciudadano que a juicio de la Sección de Impuestos considere, sus actividades como hechos generadores.

Por otra parte, el artículo 338 ib. ordena que “*En tiempo de paz, sólo el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos 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*”

Por tanto, por vía de interpretación no se puede asimilar un hecho generador a otro, si la ley así no lo establece, ya que en ninguna norma tributaria se indica de manera expresa que la actividad notarial y otras se encuentren gravadas, ya que, sobre todo la primera, no es análoga a ninguna de las actividades relacionadas en el artículo 54 del Estatuto Tributario Municipal.

Transcribe apartes de varias Sentencias de la Corte Constitucional, para concluir que, de acuerdo con el contenido del artículo 338 de la Constitución Política, el ejercicio del poder de imposición sólo corresponde a las corporaciones públicas que ostentan la representación popular, por tanto, es indudable que la competencia atribuida por la Carta al Congreso, Asambleas Departamentales y Concejos Municipales, sólo puede ser ejercida por dichas corporaciones, resultando contraria al ordenamiento jurídico cualquier autorización que efectúen en relación con esta competencia, principio que no puede limitarse a que la corporación de representación popular decrete el impuesto, sino que también incluye que determine sus elementos esenciales.

La norma demandada viola ostensiblemente el precepto constitucional de legalidad de los impuestos con la expresión: “*...las demás que a juicio de la Sección de Impuestos se consideren como tales*”, por cuanto traslada la facultad de establecer sujetos, hechos gravables y elementos esenciales del tributo, al ejecutivo.

Al no encontrar una norma aplicable de manera directa al caso de la actividad notarial trae un fallo del Consejo de Estado, decisión tomada para la ciudad de Bogotá, la cual no es dable aplicar por analogía porque cada entidad territorial tiene facultad impositiva propia, como lo precisó el mismo Consejo de Estado, al

indicar “Así las cosas, y al ser la actividad notarial una actividad de servicios gravada con el impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital durante los años 1994-1995, y además no exenta por el Concejo de Santafé de Bogotá...”

Lo anterior confirma que es el Concejo el que puede establecer las actividades gravadas conforme a la ley.

El artículo 362 de la Carta Magna prescribe la constitucionalidad que protege a los impuestos de carácter municipal; de igual manera, el artículo 363 ib. indica los principios rectores de la tributación y el numeral 4º del artículo 313 establece que los Concejos votarán de conformidad con la Constitución y la ley, los tributos y los gastos locales.

En los artículos 26 y 28 del Acuerdo 068 de 1995, el Concejo de Neiva otorgó facultades al Alcalde de la ciudad para: a) Que en el término de dos (2) meses contados a partir de su vigencia, establezca y expida el Régimen de Procedimiento Tributario y el régimen de sanciones del municipio de Neiva, y: b) Que en el término de cuatro (4) meses contados a partir de su vigencia, realizará una compilación de los impuestos, tasas y contribuciones de orden municipal. No fue claro si en su función compiladora la administración municipal podía incluir el inciso objeto de demanda o si, dada la amplitud del texto del Acuerdo que dio origen al Decreto N° 096 de 1996, se permitió arrogarse la administración local, a través de la sección de impuestos, la facultad de establecer hechos generadores del ICA, facultad dada a los Concejos municipales, como lo ordena el artículo 313 de la misma Constitución.

Finalmente, el Decreto 1333 de 1986 por el cual se expide el Código de Régimen Municipal, contiene en sus artículos 195 a 205 la reglamentación del ICA . En su artículo 199, el citado Decreto determina que “Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad, mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades...” .

Relaciona a continuación más de treinta actividades, ninguna de las cuales se puede catalogar como análoga de la actividad Notarial o de las Cámaras de Comercio. Además, en ningún aparte de la norma referida ni de los artículos subsiguientes se encuentra que el legislador haya incorporado la expresión: “***las demás que a juicio de la Sección de Impuestos de (sic) consideren como tales***”, por cuanto, el legislador, en aplicación del artículo 338 de la Carta Política, no puede delegar su facultad impositiva en cabeza del ejecutivo.

Es evidente que los hechos generadores del ICA por servicios deben estar prescritos en la ley o norma que los cree (Decreto 1333 de 1986) y que pueden ser éstos análogos a los hechos indicados de manera expresa en el texto legal y no por interpretación o juicio de las oficinas o dependencias de la Administración, porque se vulnera el ordenamiento jurídico.

3- CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

El municipio de Neiva se opuso a las pretensiones de la demanda. Adujo que la expresión “***...las demás que a juicio de la Sección de Impuestos se consideren como tales***”, contenida en el artículo 54 del Estatuto Tributario Municipal, se encuentra ajustada a la normativa vigente. Es así como dicho artículo efectúa una relación enunciativa y no taxativa de las actividades que causan ICA.

En Sentencia C-741 del 2 de diciembre de 1998, M.P. Dr: Alejandro Martínez Caballero, la Corte Constitucional sostuvo: “*El servicio Notarial implica, conforme lo señala una de las disposiciones acusadas, el ejercicio de la fe notarial, por cuanto el Notario otorga autenticidad a las declaraciones que son emitidas ante él, y de (sic) plena fe de los hechos que él ha podido percibir en el ejercicio de sus atribuciones*”.

Esta finalidad básica del servicio notarial pone en evidencia que los Notarios no desarrollan únicamente un servicio público, como podría ser el transporte o el servicio de electricidad, sino que ejercen una actividad, que si bien es distinta de las funciones estatales clásicas, a saber, la legislativa, la ejecutiva y la judicial, debe ser calificada como una verdadera función pública.

El artículo 13 del Código de Comercio consagra que “*Para todos los efectos legales se presume que una persona ejerce el comercio en los siguientes casos: 1) Cuando se halle inscrita en el registro mercantil. 2) Cuando tenga establecimiento de comercio. 3) Cuando anuncie al público por cualquier medio*”.

Para ser sujeto pasivo de ICA, el Estatuto Tributario Municipal exige la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios. No requiere que se encuentre matriculado como comerciante, o que tenga establecimiento de comercio. El artículo 40 del mismo Estatuto ordena que las actividades antedichas pueden ser desarrolladas en establecimientos de comercio o sin ellos.

La actividad de servicios se incluyó en el Estatuto Tributario Municipal, sujeta al ICA sin que determinara la clase de servicio que se preste. Indica que el servicio puede ser prestado por una persona natural o jurídica, cuando en desarrollo de su operación utiliza la dotación e infraestructura del municipio.

El mismo Estatuto, en el artículo 54, hace referencia a las demás actividades de servicios que a juicio de la sección de impuestos se consideren como tales. La norma le da alcance al verdadero objetivo y espíritu del artículo 36 de la Ley 14 de 1983, en el entendido de ratificar que la enumeración de las actividades de servicios a que refiere la norma no es taxativa sino enunciativa.

Con la inclusión de la frase demandada no se están transgrediendo las normas de carácter superior, ya que no autoriza a la administración a incluir nuevos hechos generadores como tales, ni otros elementos esenciales del tributo como erradamente lo considera la actora, porque los mismos fueron definidos directamente por la Ley, y reproducidos en los artículos 40 y 41 del Estatuto Tributario Municipal.

Debido a la gran cantidad de actividades que se dedican a satisfacer las necesidades de la comunidad, se debe contribuir a satisfacer las necesidades del Estado en igualdad de condiciones con otras actividades semejantes, a las cuales no son ajenos los Notarios, de cuya actividad se predica la prestación de un servicio público.

La actividad notarial en la medida en que satisface las necesidades de la comunidad, permite que sea gravada con el impuesto de industria y comercio.

El Decreto 960 de 1970 en su artículo 10, establece que la actividad notarial es incompatible con el ejercicio de la profesión liberal de la abogacía, que es la profesión en que podría encuadrar la función fedante. Por tanto, los Notarios, aún

siendo abogados, no ejercen como profesión liberal el Notariado, ni tampoco el Derecho.

Entonces, el municipio de Neiva incluyó la actividad notarial como sujeta al ICA, debido a que la función notarial es un servicio público, y teniendo en cuenta que el hecho generador de dicho tributo lo constituye la realización de actividades comerciales, industriales y de servicios y la actividad discutida satisface las necesidades de la comunidad mediante la prestación de un servicio.

II- LA SENTENCIA APELADA

Advierte el *a quo*, inicialmente, que aunque la demandante depreca la nulidad de la expresión del artículo 54 del Decreto 096 de 1996, toda la carga argumentativa la canaliza hacia los actos administrativos que inscribieron a los cinco notarios de la ciudad de Neiva, en calidad de sujetos pasivos del ICA, o sea, la Resolución N° 413 del 4 de septiembre de 2000, documento que no hace parte de la pretensión anulatoria, por lo que el análisis se restringe a la expresión acusada.

Expone luego que, el ICA se encuentra regulado en la Ley 14 de 1993, cuyas prescripciones fueron incorporadas en los artículos 195 a 213 del Código de Régimen Municipal (Decreto 1333 de 1985), los cuales son aplicables a todas las municipalidades del país, excepto al Distrito Capital de Bogotá, porque este se rige por una normativa especial (Decreto 1421 de 1993).

El Código de Régimen Municipal, en su artículo 195 define la “**Materia Imponible**”, en tanto en el artículo 199 enlista las que se consideran “**Actividades de Servicio**”.

En el primero de los citados artículos establece que el ICA “*recaerá sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio, o sin ellos*”.

El segundo, a su vez, define que “*son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad, mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades*”, y transcribe un listado con más de treinta de ellas, sin incluir la actividad notarial de forma expresa, ni hacer relación a la expresión demandada.

Las expresiones “*análogas*” y “*afines*” fueron declaradas exequibles por la Corte Constitucional, en consideración a que no se puede exigir al legislador que aborde en detalle todas las actividades de servicio que deban ser gravadas con el aludido tributo, correspondiéndole a los Concejos Municipales la facultad de regular concretamente el tema.

Las expresiones “*análogas*” y “*afines*” no vulneran el principio de legalidad tributaria, porque la analogía se refiere únicamente a la inclusión de otras actividades de servicio que siendo semejantes o similares a las enunciadas expresamente, deben ser objeto del ICA. Dichas actividades deben ser perfectamente determinables, pues ha de tratarse solamente de servicios que guarden similitud o semejanza con los citados en la disposición.

El artículo 313 numeral 4º de la Constitución Política establece que: “corresponde a los Concejos: (...) Votar de conformidad con la Constitución y la Ley los tributos y los gastos locales”, y el artículo 338 ib. prescribe que en tiempo de paz sólo el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales. Así mismo que las Leyes, Ordenanzas y Acuerdos deben fijar directamente, los sujetos activos y pasivos, hechos generadores y bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

El Consejo de Estado¹ abordó el tema y precisó que las entidades territoriales tienen una autonomía tributaria restringida, en la medida en que pueden votar los tributos y contribuciones locales, pero siempre circunscribiéndose al marco legal.

Además expuso, que la facultad de establecer tributos a cargo de las entidades territoriales se encuentra sometida al principio de legalidad tributaria, que incluye la participación de órganos de representación popular para el señalamiento de los tributos y la predeterminación de los elementos esenciales de los mismos.

Es decir, continúa, es el Congreso a través de la ley quien debe determinar el hecho generador del tributo y a partir de ello, podrán las Asambleas o los Concejos ejercer su poder de imposición desarrollando los demás elementos de la obligación, salvo que el legislador los haya fijado y siempre respetando los parámetros que éste establece.

El artículo 54 del Estatuto Tributario del Municipio de Neiva (Decreto 096 de 1996), dispuso que además de las diferentes “**actividades de servicio**”, gravadas con el ICA, también lo serían “**Las demás que a juicio de la Sección de Impuestos se consideren como tales**”.

Analizando los anteriores referentes normativos y jurisprudenciales, es evidente que la expresión acusada soslaya los principios de “**legalidad**” y “**predeterminación del tributo**”; porque no es razonable que a una dependencia administrativa se le otorgue la facultad de establecer si una actividad está gravada con el ICA o no.

Si bien la Corte Constitucional determinó que a través de las expresiones “**análogas**” y “**afines**” se puede interpretar razonablemente si un servicio es gravado con ICA, también lo es, que la expresión acusada faculta a un servidor público administrativo (Jefe de la Sección de Impuestos), para fijar discrecionalmente la “**materia imponible**” del tributo, tema que es de la exclusiva competencia del Legislador y no de los órganos locales, aunado al hecho de que uno de los elementos esenciales del impuesto permanecería en el terreno de la indefinición.

Como consecuencia de lo anterior, anuló la expresión demandada.

III- EL RECURSO DE APELACIÓN

3.1. SUSTENTACIÓN: El municipio demandado apeló la sentencia de primera instancia, con los siguientes argumentos:

¹ Consejo de Estado- Sección Cuarta- Sentencias del 8 de junio de 2001, exp. 11997, M.P. Germán Ayala Mantilla; del 28 de enero de 2000, M.P. Daniel Manrique Guzmán; del 11 de marzo de 2004, exp. 13584. M.P. Juan Ángel Palacio H; del 9 de diciembre de 2004, M.P. Ligia López Díaz, y del 17 de agosto de 2006, exp. 15338 M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

La providencia apelada declaró la nulidad de la expresión “las demás que a juicio de la Sección de Impuestos se consideren como tales”, contenida en el artículo 54 del Estatuto Tributario Municipal de Neiva (Decreto 096 de 1996).

En la misma sentencia se indica que las expresiones “análogas” y “afines” fueron declaradas exequibles por la H. Corte Constitucional, en consideración a que no se puede exigir al legislador que aborde en detalle todas las actividades de servicios que deban ser gravadas con ese tributo, correspondiendo a los Concejos Municipales la facultad de regular concretamente el tema, y porque acudiendo a una interpretación razonable, se puede establecer si un determinado servicio se encuentra inmerso en el hecho generador.

Advirtió, además, que la referencia a la “analogía” indica únicamente la determinación de otras actividades de servicios que siendo semejantes o similares a las enunciadas expresamente, deben ser objeto del ICA. Sin embargo, los hechos gravables, los sujetos activos y pasivos, la base gravable y la tarifa del citado impuesto pueden no estar determinados en la respectiva disposición, por ser perfectamente determinables a partir de una referencia, pauta o directriz contenida en la norma creadora del tributo.

Dijo que la Corte concluyó que “...*las actividades de servicios análogas a las consagradas por el legislador en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, que serían objeto del pago del ICA, son claramente determinables, pues ha de tratarse de servicios que guarden similitud o semejanza con los contados en dicha disposición*”.

Trae a colación, que la Ley 136 de 1994 consagra expresamente una prohibición cuando preceptúa: “Además de las funciones que se le señalan en la Constitución y la Ley, son atribuciones de los Concejos, las siguientes: (...) Parágrafo Tercero: A través de las facultades concedidas en el numeral siete, no se autoriza a los municipios para gravar las rentas que el sector exportador haga al exterior”.

En el artículo 54 del Decreto 096 de 1996 se definen las actividades de servicios como las dedicadas a satisfacer las necesidades de la comunidad, y en la parte final permite a la sección de impuestos incluir las que considere como tales.

Hace referencia a los artículos 287 y 313-4 de la Constitución Política en cuanto a la autonomía de las entidades territoriales y la autorización para votar los tributos y gastos locales. Concluye reiterando que la frase demandada, al señalar “*las demás actividades que a juicio de la sección de impuestos se consideren gravadas*”, se refiere a la determinación de otras actividades de servicios dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad, permitiendo ser gravadas por el municipio de Neiva, con fundamento en la facultad que otorga la frase declarada nula.

3.2. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.

La parte **demandante** se refiere de nuevo a los argumentos expuestos, enfatizando en que el ejercicio legal de imposición sólo puede ser ejercido por corporaciones públicas que ostenten la representación popular.

Por lo anterior, la Carta Política en los artículos 362 y numeral 4º del 313, reglamenta en materia de impuestos las competencias de los Concejos Municipales, únicos que pueden crear impuestos y reglamentarlos, por lo que el ejecutivo carece de tal atribución y, por tanto, no es la Sección de Impuestos del

municipio la que debe establecer los sujetos pasivos ni los hechos gravables, ya que sólo el Cabildo Municipal tiene tal atribución, sin que sea viable delegarla y tampoco aplicarla por analogía.

La **demandada** reiteró los argumentos plasmados en la respuesta a la demanda y en el escrito de apelación. Hace hincapié en que la actividad fedante es un servicio público, y en que la frase demandada se encuentra acorde con las expresiones: actividades “análogas” y “afines” declaradas exequibles por la Corte Constitucional.

IV. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO.

EL procurador Delegado solicita la confirmación de la sentencia apelada, basado en los siguientes argumentos:

Es importante precisar que la autonomía de las entidades territoriales para administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, otorgada por el artículo 287 de la Constitución Política, no es absoluta; máxime, cuando en el artículo 313-4 se exige a los Concejos, que al votar los tributos y los gastos locales, lo deben hacer de conformidad con la Constitución y la Ley.

Es así como, en virtud del principio de “predeterminación”, el señalamiento de los elementos objetivos de la obligación tributaria debe hacerse exclusivamente por parte de los organismos de representación popular, en la forma consagrada por el artículo 338 de la Carta Política, que asignó de manera excluyente y directa a la Ley, la Ordenanza o el Acuerdo la definición y regulación de los elementos estructurales de la obligación impositiva, al conferirles la función indelegable de señalar “directamente” los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

Así las cosas, el Decreto demandado debe observar el Decreto 1333 de 1986 y, específicamente, el artículo 54 sobre el que recae la acusación, debe sujetarse a las prescripciones del artículo 199 del referido Decreto, que definió las actividades de servicio para efectos del impuesto de industria y comercio. De dicho artículo no se desprende que la entidad municipal esté facultada para habilitar a las dependencias administrativas para que, a su juicio, determinen sobre qué otras actividades de servicio recae el ICA.

Acorde con lo anterior, la expresión acusada es violatoria del Decreto 1333 de 1986 y de la Constitución Política, en cuanto deja al arbitrio de funcionarios de la administración local el fijar nuevos hechos gravables, cuando dicha facultad está asignada exclusivamente al legislador.

V- CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad del aparte demandado del artículo 54 del Decreto 096 de 1996 (Estatuto Tributario Municipal de Neiva), que, luego de que el citado artículo define y enlista las actividades de servicios sujetas al ICA en el municipio de Neiva, concluye ordenando que, además de las discriminadas por la norma, también lo serán: **“Las demás que a juicio de la sección de impuestos se consideren como tales”**.

La primera norma que la actora estima vulnerada, es el artículo 4º de la Constitución Política, texto que ordena: *“La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la Ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales”*.

Advierte el artículo transrito sobre el hecho de que a la supremacía Constitucional no es oponible ninguna otra norma ya que sólo ella ostenta la máxima categoría jerárquica sobre los restantes textos legales.

Derivado de lo anterior, estima también como violados los artículos 338 y 313- 4 de la misma Carta Magna, que en su orden disponen:

Artículo 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”*.

Artículo 313-4: *“Corresponde a los Concejos (...) N° 4: Votar de conformidad con la Constitución y la Ley, los tributos y gastos locales”*

Las normas expuestas llevan a concluir claramente que el ejercicio del poder de imposición corresponde únicamente a las corporaciones que ostentan la representación popular, poder no limitado al hecho de crear el tributo, sino a determinar puntualmente los elementos esenciales del mismo, como expresamente lo consagra el artículo 338 de la Carta Política.

Ahora, es muy diferente que se vulnere o restrinja indebidamente la “*Autonomía Tributaria*” de las entidades territoriales, lo cual se presentaría en el evento de que la Ley, al crear un tributo, no haya fijado los elementos del mismo, y sin embargo, se impida que la autoridad competente a nivel departamental o municipal haga uso de la citada autonomía para determinarlos, o que, haciendo caso omiso de la norma constitucional, un ente carente de competencia se arroge el derecho a fijar los elementos del tributo.

Es así como el mismo artículo 338 de la Constitución imparte la orden de que sólo por medio de las leyes nacionales, las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales es procedente fijar **directamente** los sujetos activos y pasivos, hechos generadores, bases gravables y tarifas de los impuestos.

Al imponer la Constitución la condición de que dichos entes corporativos determinen los elementos esenciales de los tributos **“directamente”**, impide que tal función sea delegada en cabeza de una entidad diferente a las que taxativamente han sido enunciadas en la norma, y mucho menos si pertenece a una rama diferente a aquella que ha recibido de la misma Carta Política la competencia.

La posición antedicha, es avalada por la Sala², cuando reconoce la autonomía política y fiscal de las entidades territoriales, pero limitada a los órganos de representación popular, al afirmar:

“En efecto, la Sala ha entendido que la autonomía política auténtica es el derecho de las comunidades locales a darse normas jurídicas

² Consejo de Estado- Sección Cuarta, Sentencia del 7 de abril de 2010; exp. 16949. M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

*con un criterio político propio. Eso implica que las entidades territoriales, departamentos, municipios y distritos, no solo están ahí para ejecutar las Leyes, pues, en materia de impuestos, el constituyente quiso fortalecer la autonomía fiscal o tributaria de esas entidades territoriales. Sin embargo, el principio de autonomía política de las comunidades locales, tiene que ser interpretado siempre en armonía con el principio de reserva de la ley, esto es, con el principio tradicional del unitarismo en cuanto a que debe existir un solo centro de producción normativa: El Congreso de la República. Pero ello, con criterios de ponderación, **es pertinente concluir que la Ley puede convivir con normas expedidas por las asambleas y por los concejos, pues, en materia de impuestos se cumpliría a cabalidad el principio de reserva de la ley, entendido en sentido amplio, en cuanto que sólo los órganos de representación popular pueden establecer impuestos.** Lo anterior, por cuanto si se trata de impuestos de estirpe o naturaleza local, **la ley no puede copar todos los espacios de la competencia propia de las asambleas o del concejo”.***

Ahora, mediante Acuerdo N° 068 de 1995, artículos 26 y 28, el Concejo Municipal de Neiva otorgó facultades al Alcalde de dicho municipio para: “a) Que en el término de dos (2) meses contados a partir de su vigencia, establezca y expida el Régimen de Procedimiento Tributario y el Régimen de sanciones del municipio de Neiva, y, b) Que en el término de cuatro (4) meses contados a partir de su vigencia, **realizara una compilación de los impuestos, tasas y contribuciones de orden municipal**”.

Es claro que, el cabildo municipal facultó al ejecutivo únicamente para realizar una “**compilación**” de la normativa existente en materia de impuestos, tasas y contribuciones municipales, naturalmente sin exceder ni modificar en momento alguno, el ordenamiento plasmado en el Decreto 1333 de 1986.

El Diccionario de la Real Academia Española, define la alocución verbal “**Compilar**” como la acción de “*Alregar o reunir, en un solo cuerpo de obra, partes, extractos o materias de otros varios libros o documentos*”, vale decir, la autorización solo fue conferida para transcribir o extractar las prescripciones existentes, no para incluir un nuevo ordenamiento ni para modificar la normativa vigente.

El impuesto de Industria y Comercio fue regulado por la Ley 14 de 1983, y, a nivel territorial, las prescripciones de la misma fueron incorporadas al Decreto 1333 de 1986 (Código de Régimen Municipal), normativa que se aplica a todos los municipios, excepción hecha del Distrito Capital de Bogotá, para el cual rige el Decreto 1421 de 1993.

El artículo 199 del Decreto 1333 de 1986 define las actividades de servicios y relaciona las actividades con tal carácter que deben ser gravadas con el ICA, por medio del siguiente texto:

Artículo 199: “Son actividades de servicios 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 comida; 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, peluquería, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas, automoviliarias; lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contenga (sic) audio y video, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho”.

Sin embargo, el ejecutivo no se limitó, al expedir el Decreto 096 de 1996, en virtud de la facultad conferida por Acuerdo del Concejo, a “compilar” las prescripciones del Decreto 1333 de 1985, ya que, concretamente en lo referente al artículo 199, el Estatuto Tributario Municipal de Neiva dentro del artículo 54 incluyó expresiones ajenas al artículo original, cuando expone:

Artículo 54: “Actividades de Servicios: Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes o análogas actividades: expendio de comidas y bebidas; servicio de restaurante; cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados y residencias; transporte y aparcaderos; formas de intermediación comercial tales como el corretaje, la comisión, los mandatos, la compraventa y la administración de inmuebles; servicio de publicidad, interventoría, servicio de construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales y sitios de recreación, salones de belleza y peluquería, servicio de portería, 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 contengan audio y video; negocios de prenderías y/o retroventas (Los establecimientos de compraventas y/o retroventas se clasificaron dentro del grupo de actividades económicas comerciales según el artículo 3º del Acuerdo Municipal 046 de 1999); servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho; **las demás que a juicio de la Sección de Impuestos se consideren como tales.** Se adopta como actividad de servicio la educación prestada por los establecimientos educativos privados (Artículo 1º del Acuerdo Municipal 083 de 1996).

Parágrafo 1º: El simple ejercicio de las profesiones liberales y artesanales, no estará sujeta (sic) a este impuesto, siempre que no involucre almacén, talleres u oficinas de negocios comerciales.

Parágrafo 2º: Para efectos del impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros se define la actividad de profesiones liberales como: aquellas reguladas por el Estado, ejercidas por una persona natural que ostenta título académico de institución docente autorizada, con la intervención de un conjunto de conocimientos y dominio de ciertas habilidades, en cuyo ejercicio predomina el entendimiento y el intelecto.

Parágrafo 3º: Se entiende que una actividad de servicios se realiza en el municipio de Neiva, cuando la prestación del mismo se inicia o cumple en la jurisdicción municipal”:

Es claro que, en principio, el texto del artículo 54 transscrito, reproduce en su totalidad las actividades enunciadas por el artículo 199 del Decreto 1333 de 1985. No obstante, a dicha reproducción agrega tres acápites no existentes en la norma compilada.

Respecto de dos de ellos, justifica su inclusión cuando advierte: a) Respeto de los “**negocios de prenderías y/o retroventas**”, que éstos fueron clasificados dentro del grupo de actividades económicas comerciales por el artículo 3º del Acuerdo Municipal 046 de 1999, y b) “**La educación prestada por los establecimientos educativos privados**” la cual se adopta como actividad de servicio por el artículo 1º del Acuerdo Municipal 083 de 1996.

Hasta ahí el texto se ajusta a la preceptiva de las normas constitucionales, toda vez que la inclusión de las enunciadas actividades se ordenó “**directamente**” mediante dos acuerdos proferidos por el Concejo Municipal que es quien se encuentra facultado para hacerlo.

No sucede lo mismo con el tercer párrafo adicionado por el ejecutivo, el cual involucra como actividades de servicio gravadas con ICA, todas “**las demás que a juicio de la Sección de Impuestos se consideren como tales**”, sin que dicha expresión cuente con aval alguno por parte del Concejo Municipal.

La entidad demandada argumenta que la enumeración de las actividades de servicios no es taxativa sino enunciativa y, que las expresiones “**análogas**” y “**afines**” utilizadas por la norma fueron declaradas exequibles por la Corte Constitucional, considerando que no se le puede exigir al legislador que aborde en detalle todas las actividades de servicio que deban ser gravadas con el ICA, correspondiéndole a los Concejos regular concretamente el tema.

Si bien es cierto, como lo expone el argumento anterior, que la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de las expresiones “**análogas**” y “**afines**”, que se utilizan tanto en el artículo 36 de la ley 14 de 1983, como en los artículos 199 del Decreto Ley 1333 y 54 del Estatuto Tributario del municipio de Neiva (Decreto 096 de 1996) por no ser posible pretender que el legislador nacional enliste todas las actividades que puedan ser gravadas con el ICA, en primer lugar, como lo afirma el mismo argumento, hacerlo le corresponde a los Concejos Municipales, no a una entidad diferente y, como lo aclara la misma Corte, las citadas expresiones tampoco permiten una asignación arbitraria e ilimitada de las actividades sujetas al tributo, como la misma Corporación lo aclara al exponer:

“ (...) las actividades de servicios análogas a las consagradas por el legislador en el artículo 36 de la ley 14 de 1983, que serían objeto del pago del impuesto de industria y comercio, **son claramente determinables, pues ha de tratarse de servicios que guarden similitud o semejanza con los citados en dicha disposición.**³

³ Corte Constitucional- Sentencia C-220 del 20 de mayo de 1996. M.P. Carlos Gaviria Díaz.

Es evidente que cuando la expresión acusada incluye dentro de las actividades de servicio gravadas con el ICA en el municipio de Neiva “**las demás que a juicio de la Sección de Impuestos se consideren como tales**”, las ubica en el campo de la indeterminación, haciendo caso omiso a la orden de que sean “**claramente determinables**” y tampoco las restringe, como lo ordena la norma superior, únicamente a las que sean semejantes o similares a las que se citan expresamente en dicha norma.

Es perentorio concluir, de las apreciaciones anteriores, que la expresión acusada, como lo afirmó el *a quo*, “*soslaya los principios de legalidad y predeterminación del tributo*”, no solo porque el tema le compete exclusivamente a los órganos de representación popular y no a los demás órganos locales, sino porque al determinar discrecionalmente la materia imponible del tributo se vulnera el principio de justicia tributaria.

Finalmente, la “*analogía*” es predictable respecto de las actividades expuestas en las normas que rigen para los municipios en general. Diferente es lo que pretende la entidad demandada cuando invoca respecto de la actividad notarial, una decisión emitida por el Consejo de Estado respecto del ICA para el aludido servicio en el Distrito Capital de Bogotá, territorio para el cual, como se vio, rige una norma diferente a la general.

Por lo anterior, se hace procedente confirmar en todas sus partes la sentencia apelada.

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:

PRIMERO: CONFÍRMASE la Sentencia apelada.

SEGUNDO: RECONÓCESE personería para actuar a nombre de la demandada a la doctora DORIS MANRIQUE RAMÍREZ en los términos del poder que obra en el expediente.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ