Rama Judicial
República de Colombia

JUZGADO SÉPTIMO ADMINISTRATIVO DE ORALIDAD DEL CIRCUITO DE IBAGUE – DISTRITO JUDICIAL DEL TOLIMA

Ibagué, catorce (14) de diciembre de dos mil veintitrés (2023)

Clase de Proceso:	**Simple Nulidad**
Demandante:	**JUAN CAMILO DE BEDOUT GRAJALES**
Demandados:	**MUNICIPIO DE SAN LUIS**
Radicación:	**No. 73001-33-33-007-2020-00031-00**
Asunto:	**NULIDAD ACUERDO EN MATERIA TRIBUTARIA**

Como toda la actuación de la referencia se ha rituado conforme a las reglas adjetivas que le son propias, sin que se observe causal alguna que invalide lo actuado, es procedente proferir decisión de mérito, para lo cual, la **Juez Séptima Administrativa de Oralidad del Circuito de Ibagué / Distrito Judicial del Tolima**, en ejercicio legal de la Función Pública de Administrar Justicia que le es propia, y con observancia plena al derecho aplicable, dicta la presente…

S E N T E N C I A

I.- COMPETENCIA

Tal y como se expuso en el auto admisorio de la demanda, este Despacho es competente para conocer y decidir el presente asunto, conforme a lo dispuesto en el numeral 1º del artículo 155 y en el numeral 1º del artículo 156 de la Ley 1437 de 2011.

II.- A N T E C E D E N T E S

DE LA DEMANDA:

A través de apoderado, el señor JUAN CAMILO DE BEDOUT GRAJALES ha promovido demanda de Nulidad en contra del MUNICIPIO DE SAN LUIS con el fin de obtener el reconocimiento de las siguientes pretensiones:

2.1. PRETENSIONES:

2.1.1. Se declare la NULIDAD parcial de los artículos 33, 35, 41 y 51 del Acuerdo 006 de 2018 proferido por el Concejo Municipal de San Luís.

2.2. De la demanda se extraen los siguientes **HECHOS** para fundamentar sus pretensiones:

2.2.1 El Concejo Municipal de San Luís, desconociendo lo establecido en el marco legal del impuesto de Industria y Comercio y extralimitando sus funciones y facultades constitucionales, adoptó dicho impuesto con unas reglas especiales para actividades no sujetas, determinó la obligatoriedad de soportes para beneficiarse por el pago de regalías, fijó la percepción del

ingreso dentro de la jurisdicción del municipio sin considerar el destino o modalidad de comercialización y estableció unas tarifas para actividades industriales, transgrediendo las normas de superior jerarquía en que debía fundarse.

2.2.2 Las disposiciones acusadas establecieron unas cargas para el contribuyente en lo que respecta al Impuesto de Industria y Comercio, que no se encuentran en la Ley 14 de 1983 y así mismo determinó una actividad industrial en atención a la condición subjetiva del contribuyente, lo que se configura como una violación a las normas superiores en que debían fundarse.

2.3. Como **CONCEPTO DE VIOLACIÓN,** expuso:

El apoderado de la parte actora indica que el Concejo Municipal de San Luís no ostenta la facultad para condicionar la aplicación de una prohibición establecida en la Ley, ya que estos solo pueden decretar tributos de conformidad con la normatividad, es decir, con la prohibición de gravar la actividad sin exigencia de o prueba adicional.

Así mismo señala que a los contribuyentes solo se les puede exigir lo que la ley ha definido respecto de sus cargas tributarias de manera que, al no existir ley que limite la posibilidad de acreditar el pago de regalías, no se podía dar la limitación temporal por parte del Concejo Municipal.

Menciona que limitar la oportunidad para presentar pruebas transgrede la normativa aplicable y el derecho de defensa y contradicción de los contribuyentes, de igual forma no puede pretermitir las reglas de territorialidad del ICA y gravar la comercialización de la producción de bienes realizadas en otra jurisdicción, así como tampoco violar el principio de equidad tributaria con la doble imposición sobre un mismo hecho generador.

III.- TRÁMITE PROCESAL

La demanda fue presentada el 3 de febrero de 2020[1] y admitida el 21 del mismo mes y año[2]; surtida la notificación a las entidades demandadas, se advierte que se pronunciaron oportunamente.

3.1. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

3.1.1. MUNICIPIO DE SAN LUIS[3]

Por medio de su apoderado señala que se opone a las pretensiones de la demanda por considerar que, las disposiciones acusadas están ajustadas a normas superiores que hacen que adolezcan de vicio alguno.

3.1.2. CONCEJO MUNICIPAL DE SAN LUIS[4]

En atención a que se trata del mismo apoderado del Municipio, contesta la demanda en similares términos.

3.2. SENTENCIA ANTICIPADA:

[1] Folio 1 del archivo "001CuadernoPrincipal" de la carpeta del mismo nombre del expediente digital
[2] Folio 71 a 75 del archivo "001CuadernoPrincipal" de la carpeta del mismo nombre del expediente digital
[3] Archivo "004ContestacionDemandaMunicipioSanLuis" de la carpeta "002CuadernoPrincipalTomo02" del expediente digital
[4] Archivo "006ContestacionDemandaConcejoMunicipalSanLuis" de la carpeta "002CuadernoPrincipalTomo02" del expediente digital

Mediante auto del 19 de octubre de 2021[5], se dio aplicación a lo preceptuado en el artículo 182 A de la Ley 1437 de 2011, adicionado por el artículo 42 de la Ley 2080 de 2021, al advertirse que, era viable proferir sentencia anticipada, toda vez que el presente asunto era de puro derecho y no existían pruebas por practicar; en este sentido, se incorporaron al expediente las pruebas documentales allegadas por la parte demandante y la entidad demandada y, una vez en firme se ordenó que por secretaría se corriera traslado a las partes y al Ministerio Público para presentar los alegatos de conclusión por escrito. Decisión que fue recurrida por la parte demandante, por lo que en auto de 8 de abril de 2022[6], se repuso la decisión respecto del pronunciamiento de las excepciones, y se ordenó nuevamente a las partes presentar sus alegatos de conclusión por escrito.

3.3. <u>ALEGATOS DE CONCLUSIÓN:</u>

3.3.1. PARTE DEMANDANTE[7]

El apoderado reitera los argumentos expuestos en la demanda y señala que se encuentra demostrada la flagrante ilegalidad incurrida por la autoridad municipal por cuanto no existe fundamento jurídico o fáctico que sustente su aplicación.

3.3.2. CONCEPTO MINISTERIO PÚBLICO[8]

El Delegado manifiesta que no existe incompatibilidad entre las regalías y el ICA, y que no resulta lícito que se establezca la carga de la prueba como regla general en un caso en que las normas legales no lo tengan previsto, por lo que considera que hay lugar a declarar la nulidad de la expresión "lo cual deberá probarse por quien pretenda beneficiarse de esta disposición" contenida en el numeral 3 del artículo 33 y la totalidad del parágrafo segundo del artículo 35.

Con relación al segundo cargo, manifiesta que no está llamado a prosperar, en la medida que la exigencia de pruebas no comporta el desconocimiento de los principios de buena fe y confianza legítima.

Respecto al artículo 35, menciona que el plazo sí implica una restricción desmedida a las oportunidades probatorias, puesto que no hay norma que fije un límite de tiempo para aportar evidencias; en consecuencia, solicita la nulidad del artículo por desconocer el artículo 744 del ET pero que se despachen desfavorablemente las acusaciones fundadas en el desconocimiento de los demás preceptos de los cargos.

En torno al artículo 41, señala que la comercialización de productos elaborados se entiende como la culminación de la actividad industrial y no causa el impuesto como actividad comercial en cabeza del mismo y, en cuanto a la territorialidad por la actividad industrial, se establece en función de la sede fabril, por lo que el sujeto activo de la obligación tributaria será el municipio donde está ubicada la fábrica o la planta industrial, y, añade, que la parte actora realiza una lectura aislada del inciso primero, de tal forma que la nulidad de dicho inciso no está llamada a prosperar.

En cuanto al artículo 51, respecto de la tarifa industrial impuesta a la actividad industrial discutida, considera que, si bien hace una mención a una empresa cementera esta no fue el único componente descriptivo puesto que se vinculó el ejercicio de "actividades y etapas de preparación de la materia prima en el proceso de producción de cemento", por lo que el objetivo de la norma no ha sido el de

[5] Archivo "015AutoFijaCorreTrasPruebTrasAlegar" de la carpeta "002CuadernoPrincipalTomo02" del expediente digital
[6] Archivo "024AutoReponeParcialmenteDecision" de la carpeta "002CuadernoPrincipalTomo02" del expediente digital
[7] Archivo "028EscritoAlegacionesParteDemandante" de la carpeta "002CuadernoPrincipalTomo02" del expediente digital
[8] Archivo "030ConceptoAgenteMinisterioPublico" de la carpeta "002CuadernoPrincipalTomo02" del expediente digital

gravar la calificación subjetiva de una compañía y tampoco se puede asegurar, que no hace alusión a una actividad sino a una empresa, por lo que una vez analizada la actividad industrial descrita, se tiene que esta no lesiona el principio de certeza del tributo y no se incurre en doble tributación.

En ese orden de ideas, surtido el trámite procesal, el Despacho procede a elaborar las siguientes…

IV.- C O N S I D E R A C I O N E S

4.1 PROBLEMA JURÍDICO

Recuerda el Despacho que el problema jurídico objeto de estudio se centra en *Determinar si son ilegales los artículos 33, 35 parágrafo 2, 41 y 51 del Acuerdo No. 006 del 31 de agosto de 2018, proferido por el Concejo Municipal de San Luis (Tolima), "Por medio del cual se modifican algunos artículos del Acuerdo 015 de 2016 y se dictan otras disposiciones con sujeción a la Ley 1819 de 2016", por inaplicar y violar las normas contenidas en los artículos 6, 83, 95-3, 123, 287, 313- 4, 338, 363 de la Constitución Política; 32, 33, 34, 39- 2 literal c de la Ley 14 de 1983; 259 del Decreto 1333 de 1986; 77 de la Ley 49 de 1990; 32-6 de la Ley 136 de 1994; 5 de la Ley 489 de 1998; 683, 742, 744, 745 y 746 del Estatuto Tributario; y 343 de la Ley 1819 de 2016.*

4.2 FUNDAMENTOS NORMATIVOS Y JURISPRUDENCIALES PARA LA SOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURIDICO

- Constitución Política
- Ley 14 de 1983
- Decreto 1333 de 1986
- Ley 136 de 1994
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 10 de febrero de 2005. Exp: 05001-23-31-000-1997-01139-01(14225). CP: Juan Ángel Palacio Hincapié.
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 4 de marzo de 2010. Exp: 25000-23-27-000-2002-01129-02(16751). CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 17 de junio de 2010. Exp: 05001-23-31-000-2000-93028-01(16554). CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 29 de septiembre de 2011. Exp: 25000-23-27-000-2009-00046-01(18413). CP: Martha Teresa Briceño de Valencia
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 22 de marzo de 2013. Exp: 76001-23-31-000-2007-01152-01(18349). CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

4.2.1 DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

En cuanto a las actividades gravadas con este impuesto, la Ley 14 de 1983, expresó:

> *"ARTÍCULO 32.- El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.*
>
> *ARTÍCULO 33.- El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las*

personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.

Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites:

1. Del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) mensual para actividades industriales, y

2. Del dos al diez por mil (2-10 x 1.000) mensual para actividades comerciales y de servicios.

Los municipios que tengan adoptados como base del impuesto los ingresos brutos o ventas brutas podrán mantener las tarifas que en la fecha de la promulgación de esta Ley hayan establecido por encima de los límites consagrados en el presente artículo.

(…)

ARTÍCULO 34.- Para los fines de esta Ley, se consideran actividades industriales las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes".

Así mismo, en cuanto a las competencias y atribuciones de los concejos municipales en materia tributaria, el numeral 6 del artículo 32 de la Ley 136 de 1994, expresó:

"Además de las funciones que se le señalan en la Constitución y la ley, son atribuciones de los concejos las siguientes:

6. Establecer, reformar o eliminar tributos, contribuciones, impuestos y sobretasas, de conformidad con la ley."

Y, respecto del régimen probatorio, el Estatuto Tributario establece lo siguiente:

"Art. 742. Las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos.

Art. 743. Idoneidad de los medios de prueba. La idoneidad de los medios de prueba depende, en primer término, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

Art. 744. Oportunidad para allegar pruebas al expediente. Para estimar el mérito de las pruebas, éstas deben obrar en el expediente, por alguna de las siguientes circunstancias:
1. Formar parte de la declaración;
2. Haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación, o en cumplimiento del deber de información conforme a las normas legales.
3. Haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o a su ampliación;
4. Haberse acompañado al memorial de recurso o pedido en éste; y
5. Haberse practicado de oficio.
6. Haber sido obtenidas y allegadas en desarrollo de un convenio internacional de intercambio de información para fines de control tributario.
7. Haber sido enviadas por Gobierno o entidad extranjera a solicitud de la administración colombiana o de oficio.
8. Haber sido obtenidas y allegadas en cumplimiento de acuerdos interinstitucionales recíprocos de intercambio de información, para fines de control fiscal con entidades del orden nacional -o con agencias de gobiernos extranjeros.

9. Haber sido practicadas por autoridades extranjeras a solicitud de la Administración Tributaria, o haber sido practicadas directamente por funcionarios de la Administración Tributaria debidamente comisionados de acuerdo a la ley.

Art. 745. Las dudas provenientes de vacíos probatorios se resuelven a favor del contribuyente. Las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente, cuando éste no se encuentre obligado a probar determinados hechos de acuerdo con las normas del capítulo III de este título.

Art. 746. Presunción de veracidad. Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija."

4.2.2. DEL PAGO DE LAS REGALIAS A LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN DE LOS RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

La normatividad establece una exclusión en materia de impuesto de industria y comercio de las actividades de explotación de los recursos naturales no renovables, según la cual, el ente territorial no puede gravar dichas actividades, cuando las regalías para el municipio sean superiores o iguales al monto que le correspondería por concepto del tributo municipal, puesto que las regalías suplen o reemplazan el ingreso por concepto de este tributo.

Es así como, el numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, señaló como exclusión:

> *"La de gravar con el impuesto de Industria y Comercio la explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, cuando las regalías o participaciones para el municipio sean iguales o superiores a lo que corresponderá pagar por concepto del impuesto de Industria y Comercio".*

Esta prohibición para los Municipios es concordante con el artículo 259 del Decreto 1333 de 1986, que indica:

> *"Las prohibiciones que consagra la Ley 26 de 1904. Además, subsisten para los Departamentos y Municipios las siguientes prohibiciones:*
>
> *a) La de imponer gravámenes de ninguna clase o denominación a la producción primaria, agrícola, ganadera y avícola, sin que se incluyan en esta prohibición las fábricas de productos alimenticios o toda industria donde haya un proceso de transformación por elemental que éste sea;*
>
> *b) La de gravar los artículos de producción Nacional destinados a la exportación;*
>
> *c) <u>La de gravar con el impuesto de industria y comercio la explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, cuando las regalías o participaciones para el Municipio sean iguales o superiores a lo que corresponderá pagar por concepto del impuesto de industria y comercio".</u>*

Sobre este aspecto, el Consejo de Estado[9] se ha pronunciado, refiriendo lo siguiente:

> *"La norma establece entonces, una exclusión condicionada, en relación con la explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, consistente en que cuando las regalías son iguales o superiores al impuesto de industria y comercio que correspondería pagar, se deben pagar las regalías y se exonera del impuesto de industria y comercio; pero si lo que se paga por regalías es inferior a lo que se debería pagar por el impuesto, proceden tanto las regalías como el impuesto.*

[9] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 10 de febrero de 2005. Exp: 05001-23-31-000-1997-01139-01(14225). CP: Juan Ángel Palacio Hincapié

Es pertinente destacar que la Corte Constitucional en la Sentencia C-335 de 1996, examinó la constitucionalidad de la citada prohibición y halló que no quebranta norma alguna de la Constitución. Adicionalmente, en punto a su vigencia, se observa que la anterior previsión fue retomada en la ley de regalías y que la Corte Constitucional en la sentencia C-567 de 1995, halló exequible dicha norma contenida en el parágrafo 5 del artículo 50 de la citada ley, al considerar que se "trata de una disposición legal de interpretación de la ley tributaria" en lo atinente a la aplicación "del impuesto de industria y comercio de que trata el literal c) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983", en materia de hidrocarburos", para los que se estableció el 12.5% como supuesto de ingresos para la comparación.

Para concluir, precisa entonces la Sala que no existe derogación tácita, sino que se trata de dos normas perfectamente compatibles. La primera, el literal c) del artículo 7 de la ley 56 de 1981, grava con el impuesto de industria y comercio las minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos con la limitación señalada; y la segunda, el literal c) del numeral 2º del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, establece sobre la misma una exclusión de pago condicional, que en cada caso debe verificarse, cuyo presupuesto es que lo pagado por regalías sea igual o superior a lo que se debería pagar por concepto del impuesto de industria y comercio.

(…)

En efecto, es de anotar que las regalías no tienen naturaleza impositiva, pues no son tributos del Estado sino contraprestaciones que el particular debe pagar por la concesión o autorización del derecho a explotar un recurso natural no renovable cuyo titular es el Estado; mientras que, los impuestos surgen de la facultad impositiva del Estado, y en el caso, del impuesto de industria y comercio grava la actividad industrial, comercial y de servicios.

En consecuencia, no existe el doble gravamen a que se refiere el apelante, pues tratándose de las canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, coexisten las regalías y el impuesto de industria y comercio, con la limitación y exención condicional que se examinó en lo que hace al impuesto de industria y comercio. En el presente caso la sociedad no probó que las regalías fueran iguales o superiores a lo que correspondería pagar por el impuesto de Industria y Comercio"..

4.2.3. DE LA PERCEPCION DEL INGRESO POR ACTIVIDADES INDUSTRIALES

El artículo 77 de la Ley 49 de 1990, precisó sobre el impuesto de industria y comercio en actividades industriales, lo siguiente:

"Impuesto industria y comercio. Para el pago del impuesto de industria y comercio sobre las actividades industriales, el gravamen sobre la actividad industrial se pagará en el municipio donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción".

Situación que es concordante con lo establecido en el articulo 343 de la ley 1819 de 2016, así:

"Territorialidad del impuesto de industria y comercio. El impuesto de industria y comercio se causa a favor del municipio en el cual se realice la actividad gravada, bajo las siguientes reglas:

Se mantienen las reglas especiales de causación para el sector financiero señaladas en el artículo 211 del Decreto-ley 1333 de 1986 y de servicios públicos domiciliarios previstas en la Ley 383 de 1997.

En la actividad industrial se mantiene la regla prevista en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 y se entiende que la comercialización de productos por él elaborados es la culminación de su actividad industrial y por tanto no causa el impuesto como actividad comercial en cabeza del mismo".

En este punto resulta oportuno resaltar, que la norma tributaria establece como elementos esenciales del tributo de industria y comercio, los siguientes:

"El sujeto activo, que es la entidad pública titular del crédito fiscal; el hecho generador, que es el acontecimiento de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria; la base gravable, que es un factor variable que determina en cada caso la cuantía del impuesto; la tarifa, que es un factor constante para aplicar a la base gravable y liquidar el tributo; y el sujeto pasivo, que es la persona natural o jurídica conminada al pago del impuesto, que adquiere ésta condición al realizar el hecho gravado"[10].

El Consejo de Estado[11], respecto de la norma antes transcrita y el impuesto referido, señaló:

"Esta norma precisó que: i) la comercialización que el productor realiza de los bienes que fabrica es una actividad industrial, ii) el impuesto de industria y comercio por la actividad industrial corresponde al municipio donde esté ubicada la sede fabril y, iii) la base gravable por la actividad industrial está conformada por los ingresos provenientes de la comercialización de los productos.

La Corte Suprema de Justicia mediante sentencia 131 del 17 de octubre de 1991, declaró exequible el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, al considerar que dicha norma evitaba que el empresario industrial fuera gravado más de una vez sobre la misma base gravable.

En efecto, esta regulación impide que las empresas incurran en un doble pago del impuesto de industria y comercio, por los ingresos que obtienen en la actividad industrial y por los generados en la venta de sus productos.

En reiterada jurisprudencia, la Sala ha señalado que la actividad industrial necesariamente requiere la comercialización de la producción, porque se fabrica no para conservar el producto, sino para que salga al mercado. La comercialización constituye una de las etapas del proceso industrial y, por ello, cuando el fabricante vende su producto no se despoja de su naturaleza de industrial, sino que culmina el ciclo normal de la fabricación.

En consecuencia, la producción de bienes con la comercialización de los mismos constituye actividad industrial y es en el municipio de la sede fabril donde se debe pagar el Impuesto de Industria y Comercio sobre la totalidad de los ingresos generados por la venta de los bienes producidos.

En el presente caso no se discute que la sociedad tenga su sede fabril en el Municipio de Soacha, es decir, que la planta industrial se encuentra por fuera de la jurisdicción del Municipio de Santiago de Cali.

(…)

Para la Sala no es procedente que el Municipio de Santiago de Cali pretenda gravar los ingresos que obtiene la sociedad por la venta de sus productos en dicha jurisdicción, por cuanto estos forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio que se genera por la realización de la actividad industrial.

Como se expuso anteriormente, la comercialización que realizan las empresas, de sus productos, está gravada dentro de la actividad industrial; por ende, corresponde al municipio en donde se encuentra la sede fabril gravar los ingresos que se obtienen por concepto de la comercialización, independientemente del lugar donde esta se realice.

El hecho de que el contribuyente tenga establecimientos de comercio en el Municipio de Cali no implica la realización del hecho generador en relación con la comercialización de su producción, pues como se ha señalado, el destino de las mercancías o el sitio donde se suscribe el contrato de compraventa no constituyen una manifestación externa del hecho imponible4, precisamente porque la ley dispuso que la comercialización que el productor realiza, de los bienes que fabrica, es una actividad industrial.

Por lo anterior, no son de recibo las argumentaciones de la entidad demandada apelante, relativas a que el Municipio de Santiago de Cali podía gravar como actividad comercial los ingresos obtenidos por la contribuyente por la comercialización de sus productos en el municipio, aunque hubiera tributado

[10] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 29 de septiembre de 2011. Exp: 25000-23-27-000-2009-00046-01(18413). CP: Martha Teresa Briceño de Valencia
[11] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 22 de marzo de 2013. Exp: 76001-23-31-000-2007-01152-01(18349). CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

como industrial en el municipio donde tiene su sede fabril, toda vez que la actividad industrial apareja la comercialización de los bienes que se producen, sin que pueda entenderse como comercial la actividad que ha sido calificada de industrial, como ocurre en el caso bajo análisis.

(…)

En cuanto al aspecto probatorio, la jurisprudencia ha señalado que "ya no es admisible la prueba de la comercialización de la producción en municipios diferentes, sino que es a estos los que se les debe probar que los bienes o productos vendidos en sus territorios, son fabricados o manufacturados por el vendedor y sobre los mismos se ha pagado el gravamen sobre la actividad industrial"."

4.2.4. DE LA TARIFA INDUSTRIAL

En cuanto a las facultades de los entes territoriales para fijar los elementos de los tributos, el Consejo de Estado[12] ha señalado:

"A partir de la sentencia del 9 de julio de 2009, proferida por esta Sección, al hacer alusión al precedente jurisprudencial de la Corte Constitucional, decidió retomar los planteamientos generales sobre la potestad impositiva de las entidades territoriales expuestos en la sentencia de 15 de octubre de 1999, Exp. 9456, C.P. Julio E. Correa Restrepo. La sentencia del 9 de julio precisó, además, que la doctrina judicial planteada en el año 1994 por el mismo Consejo de Estado, es concordante, incluso, con la sentencia C-035 de 2009 que indicó que "(…)la jurisprudencia ha admitido que los elementos de la obligación tributaria sean determinados por las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, pero dentro de unos parámetros mínimos que deben ser señalados por el legislador: (i) la autorización del gravamen y (ii) la delimitación del hecho gravado".

En torno a la delimitación del hecho generador, el artículo 34 de la Ley 14 de 1983, preceptuó:

"*Para los fines de esta Ley, se consideran actividades industriales las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes"*.

Respecto de las actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio, el Consejo de Estado[13], ha expresado:

"El impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, es un impuesto del orden municipal que grava el ejercicio o la realización de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción de Bogotá, D.C.

Las actividades objeto de este gravamen deben ser realizadas de manera directa o indirecta por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado y con o sin establecimiento de comercio.

Los artículos 34 a 36 de la Ley 14 de 1983 señalan lo que se debe entender por actividad comercial, actividad industrial y actividad de servicios. Por actividad comercial, dice la norma, debe entenderse aquella actividad destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y aquellas actividades definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por la ley como actividades industriales o de servicios;

La actividad industrial, implica actividades como la producción, extracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación, ensamblaje de cualquier clase de materiales y bienes y, en general, cualquier proceso de transformación por elemental que sea.

Por último, la actividad de servicios comprende todas aquellas tareas, labores o trabajos efectuados por personas naturales o jurídicas o por sociedades de hecho, sin mediar relación laboral con quien lo

[12] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 17 de junio de 2010. Exp: 05001-23-31-000-2000-93028-01(16554). CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas
[13] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 4 de marzo de 2010. Exp: 25000-23-27-000-2002-01129-02(16751). CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

contrata, generadoras de una contraprestación en dinero o en especie y que se concretan en una obligación de hacer, sin importar el predominio del factor material o intelectual".

En esta misma sentencia[14], se refirió a la Clasificación Industrial CIIU, así:

"La Clasificación Industrial Internacional Uniforme CIIU (Revisión 3 A.C.,) por razones prácticas, sólo puede tener un número limitado de categorías, y la realización de una única actividad puede resultar en muchos casos incompatible con la organización de las actividades. Así mismo, la CIIU tiene por finalidad atender las necesidades de quienes precisan datos clasificados por categorías internacionalmente comparables de tipos de actividad económica. Sin embargo, esta clasificación no tiene por objeto ocupar el lugar de las clasificaciones nacionales, sino proporcionar un marco para la comparación internacional de estadísticas nacionales.

Al servir la CIIU como un modelo de clasificación de las actividades económicas para todos los países, éstos puedan desagregar determinadas categorías de la estructura del CIIU, subdividiendo en subclases las clases pertinentes y con la finalidad de atender las necesidades particulares de cada país.

En el caso de Colombia, en atención a unas recomendaciones hechas por la Comisión Estadística de las Naciones Unidas, el DANE estableció una única clasificación de actividades económicas en el país, a partir de la clasificación industrial internacional uniforme CIIU.

(…)

Se observa entonces que la clasificación que hace el CIIU de la actividad de edición de libros no discrimina si es o no una actividad comercial, industrial o de servicios, sino que simplemente se limita a reunir en un sólo concepto la actividad económica que allí se describe.

En el caso de la Resolución 1195 de 1998, cuando se acoge la clasificación CIIU para la actividad de "edición de libros" en el impuesto de industria y comercio, desagregó dicha actividad, subdividiéndola en dos actividades: una industrial, bajo el código 103-22112, y otra de servicios, bajo el código 301-22111, como una actividad de servicios.

Adicionalmente, se observa que si bien el Alcalde Mayor de Bogotá podía acoger la clasificación CIIU Revisión 3.A.C., no es menos cierto que, para efectos del impuesto de industria y comercio, así el Distrito considere que existe una actividad industrial y una actividad de servicios claramente diferenciable, no podía, so pretexto de esa subdivisión, asignar una tarifa de impuesto de industria y comercio que el Concejo Distrital no había establecido. La intención de esa corporación desde la promulgación del Acuerdo 2 de 1985, fue la de mantener la actividad de edición de libros como una actividad de servicios gravada con una tarifa del 3 por mil y no del 8 por mil como se estableció en la Resolución 1195".

4.3. <u>MATERIAL PROBATORIO RELEVANTE PARA LA SOLUCIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO</u>

4.3.1. El Acuerdo No. 006 de 2018[15], proferido por el Concejo Municipal de San Luís, por medio del cual se adoptan los impuestos, tasas y contribuciones, así como las normas procedimentales para el recaudo, fiscalización y cobro de los impuestos, tasas y contribuciones en el Municipio, dentro de los tributos se encuentra el impuesto de Industria y comercio.

[14] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 4 de marzo de 2010. Exp: 25000-23-27-000-2002-01129-02(16751). CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

[15] Folios 5 a 237 del archivo "001CuadernoPrincipalTomo01" de la carpeta ""001CuadernoPrincipal" del expediente digital

4.3.2. La exposición de motivos[16] del Acuerdo en mención, en donde se establece que el objetivo de la entidad territorial es actualizar el Estatuto de rentas del municipio para incluir los cambios que impone la vigencia de la Ley 1819 de 2016.

4.4 ANALISIS SUSTANTIVO

La demanda versa sobre la nulidad parcial del Acuerdo Municipal por medio del cual se actualiza el Estatuto Tributario del ente territorial, por considerar que los artículos 33, 35, 41 y 51 son contrarios a las normas contenidas en los artículos 6, 83, 95-3, 123, 287, 313- 4, 338, 363 de la Constitución Política; 32, 33, 34, 39- 2 literal c de la Ley 14 de 1983; 259 del Decreto 1333 de 1986; 77 de la Ley 49 de 1990; 32-6 de la Ley 136 de 1994; 5 de la Ley 489 de 1998; 683, 742, 744, 745 y 746 del Estatuto Tributario; y 343 de la Ley 1819 de 2016; cargos sobre los cuales, se pronunciará el Despacho, a continuación:

Del pago de las regalías a las actividades de explotación

La parte actora señala que los apartes resaltados de la parte final del numeral 3 del artículo 33 que establece que *"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,* ***lo cual deberá probarse por quien pretenda beneficiarse de esta disposición****"* y de los parágrafos 2 y 3 del artículo 35 que indican que *"Para beneficiarse de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39, numeral 2, literal c de la ley 14 de 1983, el industrial* ***deberá presentar ante la autoridad tributaria municipal, prueba que soporte los valores pagados por concepto de regalías a la Nación****, por el respectivo periodo gravable"*, y *"****Los soportes de los valores pagados por concepto de regalías a la nación en el año inmediatamente anterior, deberán presentarse a mas tardar el 30 de marzo de cada año"****,* contravienen lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, el artículo 259 del Decreto 1333 de 1986, y los artículos 742 a 746 del Estatuto Tributario.

En este punto, resulta necesario traer a colación lo relacionado con la liquidación y recaudo de las regalías, circunstancias que se encuentran establecidas en el Decreto 145 de 1995, así:

> *"Artículo 2°. Es obligación de los explotadores de minerales, declarar ante la Alcaldía Municipal del área de explotación, dentro de los diez (10) días siguientes a la terminación de cada trimestre calendario, la cantidad de mineral obtenido, indicando la jurisdicción municipal de donde se extrajo y liquidar en el mismo documento la regalía que le corresponda pagar de acuerdo con la producción declarada, el precio base del mineral para la liquidación de regalías fijado por el Ministerio de Minas y Energía y el porcentaje establecido en la Ley 141 de 1994.*
>
> *(…)*
>
> *Artículo 4°. Los explotadores de minerales deberán pagar en dinero el valor de la regalía obtenido en su liquidación, en la misma fecha en que se presente la declaración, a la cual se acompañará el correspondiente recibo de pago.*
>
> *El pago de las regalías se efectuará en las dependencias oficiales o entidades bancarias que señalen las entidades recaudadoras, debiendo éstas constituir para el efecto cuentas bancarias de recaudo nacional.*
>
> *Exceptúanse del recaudo de regalías en dinero, los casos contemplados en los contratos vigentes sobre recaudo en especie.*

[16] Folios 16 a 57 del archivo "004ContestacionDemandaMunicipioSanLuis" de la carpeta "002CuadernoPrincipalTomo02" del expediente digital

Artículo 5°. Declarado el mineral producido en la respectiva jurisdicción municipal y pagada la correspondiente regalía, la Alcaldía Municipal, en los casos en que no se le haya delegado la función recaudadora de acuerdo con el presente Decreto, previa revisión de la liquidación y dentro de los tres (3) días siguientes, procederá a certificar el formulario que contenga la declaración y liquidación contempladas en el artículo anterior y la enviará por correo certificado o cualquier otro medio hábil equivalente a la entidad recaudadora junto con el recibo de pago. Copia de tales documentos debe reposar en los archivos de la Alcaldía Municipal."

Conforme a la normatividad previamente anotada, y de acuerdo a lo establecido el artículo 744 del ET, es claro que, junto con la declaración presentada por el contribuyente, deben anexarse soportes o documentos relacionados con la misma, pues, recuérdese que este artículo del ET señala que para estimar el mérito de las pruebas, éstas deben formar parte de la declaración; así como también, que el artículo 746 presume ciertos los hechos consignados en la declaración, siempre y cuando no se haya solicitado una comprobación especial, y que, ley 145 de 1995, al momento de presentar la declaración de las regalías, exige el correspondiente recibo de pago, razón por la cual considera el despacho que lo exigido por el Concejo Municipal de probar el correspondiente pago de las regalías no impone una carga exagerada para que el ente territorial excluya el pago del ICA al comprobarse el pago de las regalías.

Adicional a lo anterior, la misma jurisprudencia (v. núm. 4.2.2) indica que la norma establece *una exclusión de pago condicional, que en cada caso debe verificarse por parte de la entidad territorial, cuyo presupuesto es que lo pagado por regalías sea igual o superior a lo que se debería pagar por concepto del impuesto de industria y comercio*, por lo que, cuando una persona natural o jurídica está obligada a pagar el ICA, como a voces del Artículo 744 del ET y el artículo 453 del Acuerdo municipal, una de las oportunidades para allegar la prueba es el momento de la presentación de la declaración, se considera que es un deber del contribuyente en ese momento, probar que las regalías fueran iguales o superiores a lo que le correspondería pagar por el ICA con el fin de ser exonerado de su pago, razón por la cual la obligación contenida en el artículo 33 numeral 3 y el parágrafo 2 del artículo 35, es coherente con las normas previamente mencionadas, lo que conlleva a desestimar el aludido cargo.

En cuanto al parágrafo 3 del artículo 35, que establece un plazo máximo del 30 de marzo para presentar los soportes de los valores pagados por conceptos de regalías, es necesario advertir que el artículo 39 del mismo acuerdo municipal determina que la presentación de la declaración y pago del impuesto de industria y comercio se deberá realizar entre el 1° de enero y el último día hábil de marzo de cada año, por lo que el plazo estipulado se evidencia coherente, máxime cuando para ser beneficiario de la exclusión, se deben haber cancelado a la nación las regalías, con el fin de aportar el comprobante con la declaración.

Aunado a esto, recuérdese que, de acuerdo con el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, el periodo de causación del impuesto es anual y que, el artículo 334 del acuerdo municipal parcialmente censurado, estableció que los plazos para la declaración de impuestos serían fijados por el gobierno municipal, es decir que el calendario tributario es establecido por la administración municipal dentro de los plazos y limites fijados en el estatuto tributario municipal.

En consecuencia, esta exigencia en plazo no riñe con otras disposiciones de carácter nacional o local, puesto que lo relacionado con los plazos para las declaraciones del ICA y de grandes contribuyentes se encuentran enmarcadas en el periodo determinado con el Concejo municipal, es decir entre enero y marzo.

De la percepción del ingreso por actividades industriales

Advierte el despacho que, la parte actora fundamenta la inconformidad del artículo 41 del acuerdo municipal, en que los ingresos de la actividad industrial se gravarán sin consideración del lugar de destino o la modalidad de comercialización, en contravía del artículo 77 de la Ley 49 de 1990, del artículo 343 de la ley 1819 de 2016 y del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, que determinan la territorialidad del impuesto.

Es así como, al revisar la normatividad mencionada, se observa que ella tiene como finalidad evitar que se incurra en un doble pago del impuesto de industria y comercio por los ingresos que se obtienen en la actividad industrial y por los generados en la venta de sus productos, puesto que se grava la actividad industrial junto con la comercialización, en la medida que se entiende que se fabrica no para conservar el producto, sino para que salga al mercado, siendo la comercialización una de las etapas del proceso industrial y, por ello, cuando el fabricante vende su producto no se despoja de su naturaleza de industrial, sino que culmina el ciclo normal de la fabricación; de ahí que la territorialidad de la actividad industrial se toma por la sede de la fábrica o planta puesto que la mayor parte del proceso industrial se constituye en la misma.

Conforme a lo anterior, y de acuerdo a la normatividad y jurisprudencia reseñada (v. núm. 4.2.3), se entiende que la comercialización se encuentra incluida dentro de la actividad industrial gravada, y, como el inciso 3 del artículo 41 establece que la actividad industrial se pagará en el municipio en donde se encuentren las fabricas o plantas industriales y que se tendrá como base gravable los ingresos brutos provenientes de la comercialización, es evidente que el acuerdo en su artículo 41, establece de forma íntegra la territorialidad del impuesto al gravar la actividad industrial y es concordante con las presuntas normas que señala la parte actora como vulneradas, puesto que, como se ha mencionado, lo que se grava es la actividad industrial que incluye la comercialización del producto final ya sea a en otros municipios (destino) o modalidades (agencias o establecimientos de comercio) ya que esta etapa final de comercialización no se grava perse sino que ya se encuentra incluida, por lo que se considera que no contraría el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, ni el artículo 343 de la ley 1819 de 2016 ni el 343 de la Ley 1819 de 2016, en razón a que el municipio en el acuerdo prevé las condiciones para gravar la actividad industrial sin gravar nuevamente al contribuyente por la comercialización del producto final.

De la tarifa industrial

La parte actora fundamenta la inconformidad en el artículo 51 del acuerdo, por cuanto, en su sentir, se establece una tarifa industrial a una actividad industrial denominada “Empresa cementera que cumple actividades y etapas de preparación de la materia prima en el proceso de producción de cemento”, esto es, en atención a la condición subjetiva del contribuyente, desconociendo el hecho generador del impuesto según los artículos 32, 33 y 34 de la Ley 14 de 1983.

Ante todo, resulta oportuno recordar que, los artículos 197 a 199 del Decreto Ley 1333 de 1986 definen las actividades industriales, actividades comerciales y actividades de servicios, señalando que las industriales son las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales y bienes.

Así como también, que la jurisprudencia a la que se hizo alusión en el numeral 4.2.2 de esta providencia, establece que, los parámetros a analizar para la fijación del tributo corresponden a la autorización del gravamen y a la delimitación del hecho gravado, encontrándose este último definido en los términos del artículo 34 de la ley 14 de 1983 y del Decreto 1333 de 1986, y de donde es posible extraer que la actividad industrial implica la actividad de “preparación”, es decir que, teniendo en cuenta las facultades otorgadas

a los concejos municipales, este sí puede gravar las actividades industriales que impliquen las actividades de preparación puesto que esta se encuentra determinada en las normas superiores o de carácter nacional que fijan los parámetros.

En cuanto a la CIIU, la jurisprudencia anotada (v. núm. 4.2.4) ha establecido que los códigos de la actividad y su clasificación lo que pretenden es, hacer una diferenciación de las actividades y su objetivo es reunir en un solo concepto la actividad económica, sin que sea la CIIU una delimitación para las competencias en materia tributaria asignadas a los municipios pues bien como se mencionó previamente, siempre y cuando el hecho gravado se encuentre dentro de los establecidos por el legislador, los demás elementos de la obligación pueden ser determinados por los concejos municipales.

Ahora bien, respecto a la inconformidad de inclusión como actividad industrial a la empresa cementera, entendiéndose esta como sujeto pasivo del impuesto o del gravamen, es necesario advertir que en el artículo 51 se establece la tarifa industrial para la siguiente actividad industrial "Empresa cementera que cumple actividades y etapas de preparación de la materia prima en el proceso de producción de cemento", por lo que, conforme a las facultades de los concejos municipales, éste sí puede determinar la actividad de "preparación de la materia prima en el proceso de producción de cemento"; sin embargo, lo descrito como "Empresa cementera que cumple actividades y etapas" se refiere es al sujeto pasivo que realiza o ejecuta la actividad industrial, razón por la cual, tal y como lo señala la parte actora, es procedente la nulidad parcial de dicha disposición puesto que extralimita la actividad o hecho gravado al determinar junto con la actividad, el sujeto al que se le impone el gravamen.

Así entonces, al encontrarse acreditada de forma parcial una de las causales de nulidad invocadas por la parte demandante, se decretará la nulidad de la expresión "Empresa cementera que cumple actividades y etapas de" contenida en el artículo 51 del Acuerdo municipal.

DE LA CONDENA EN COSTAS.

De conformidad con lo previsto en el artículo 188 del C.P.A. y de lo C.A, en el presente proceso no hay lugar a la imposición de costas, dado que las pretensiones iban encaminadas a obtener la nulidad parcial del Acuerdo 006 de 2018 y, por tanto, a la custodia de la legalidad que constituye un interés público.

VII.- DECISIÓN

Como natural corolario de lo expuesto, la Juez Séptima Administrativa de Oralidad del Circuito de Ibagué, Distrito Judicial del Tolima, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

RESUELVE:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la expresión *"Empresa cementera que cumple actividades y etapas de"* contenida en el artículo 51 del Acuerdo Municipal 006 de 2018, proferido por el Concejo Municipal de San Luís, de conformidad con lo señalado en la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO: Negar las demás pretensiones de la demanda.

TERCERO: Sin condena en costas.

CUARTO: CÚMPLASE lo dispuesto en esta providencia, en los términos de los artículos 192 y 195 del C.P.A. y de lo C.A. En firme la presente sentencia, por Secretaría efectúese la devolución de los dineros consignados por la actora por gastos de proceso, si los hubiere, lo cual deberá realizarse

por la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial, acorde con lo establecido en la Circular DEAJC19-43 del 11 de junio de 2019, y los lineamientos establecidos para tal fin.

QUINTO: En firme la presente sentencia **ARCHÍVESE** el expediente previa cancelación de su radicación

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE

INÉS ADRIANA SÁNCHEZ LEAL
JUEZ