

Sentencia C-018/07

COSA JUZGADA ABSOLUTA-Configuración/PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO EN IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-No se vulnera con expresión “análogas”

COSA JUZGADA MATERIAL EN SENTIDO ESTRICTO-Elementos

COSA JUZGADA MATERIAL EN SENTIDO LATO-Elementos

COSA JUZGADA MATERIAL-No configuración

La situación que se analiza no corresponde a ninguno de los supuestos de la cosa juzgada material, no obstante que el contenido de la expresión “y afines” equivale al de las palabras “o análogas”, en la semántica y en el contexto de los artículos 36 de la Ley 14 de 1983 y 199 del Decreto Ley 1333 de 1986. No ignora la Corte que la palabra “afines” tiene el mismo alcance idiomático que “análogas”, por las razones ya consignadas y la que adelante se expresará. Sin embargo, tampoco puede pasar por alto que en la sentencia C-220 de 1996, esta corporación no extendió el examen constitucional a la expresión “y afines” ahora acusada.

PRINCIPIO DE PREDETERMINACION DEL TRIBUTO-Alcance

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO EN IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO-No se vulnera con expresión “y afines” referida a actividades gravadas con dicho impuesto

El legislador al regular el impuesto de industria y comercio empleó en los artículos 36 de la Ley 14 de 1983 y 199 del Decreto Ley 1333 de 1986, la expresión “y afines” para efectos de señalar las actividades que constituyen servicios gravados con el impuesto de industria y comercio, lo cual, en criterio de esta Corte, no viola el principio de legalidad tributaria, toda vez que haciendo una interpretación razonable se advierte que no se trata de un concepto ambiguo e indeterminable en relación con uno de los elementos del referido tributo -el hecho generador-, sino de una expresión cuyo alcance puede ser perfectamente determinado e identificado, si se toma en consideración el contexto normativo dentro del cual está inmersa.

Referencia: expediente D-6361

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 36 (parcial) de la Ley 14 de 1983 y el artículo 199 del Decreto Ley 1333 de 1986.

Actor: Humberto de Jesús Longas Londoño

Magistrado Ponente:

Dr. NILSON PINILLA PINILLA

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de enero de dos mil siete (2007)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y legales y de los requisitos y trámite establecidos en el Decreto 2067 de

1991, ha proferido la siguiente

## SENTENCIA

### I. ANTECEDENTES.

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, el ciudadano Humberto de Jesús Longas Londoño presentó demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 36 (parcial) de la Ley 14 de 1983 y el artículo 199 (parcial) del Decreto Ley 1333 de 1986.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de constitucionalidad, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda de la referencia.

### II. NORMAS DEMANDADAS

A continuación se transcribe el texto de las normas acusadas:

“Ley 14 de 1983

Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones

... ..

Artículo 36.- 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 comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compra - venta y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquerías, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y vídeo, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho.”

Por el cual se expide el Código de Régimen Municipal

... ..

ARTICULO 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 comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compraventa y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquería, portería,

servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contenga audio y video, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho.”

### III. LA DEMANDA.

En criterio del demandante, las expresiones acusadas “o análogas”, “y afines” de los artículos 36 de la Ley 14 de 1983 y 199 del Decreto 1333 de 1986 son contrarias a la Constitución, puesto que al definir las actividades de servicios en el impuesto de industria y comercio, establecen mandatos de carácter indeterminado y ambiguo, violando de esta manera los principios de legalidad y certeza del tributo, así como los de competencia y poder impositivo en cabeza del Congreso de la República.

Explica, que el legislador vulneró tales principios (arts. 1º, 150-11-12 y 338 de la Constitución), porque en su condición de órgano de representación estableció para el impuesto de industria y comercio un hecho generador indeterminado y ambiguo, provocando así la posibilidad de interpretación analógica, la cual está proscrita en el campo impositivo.

Agrega que como consecuencia de tal indeterminación, el legislador propicia el desconocimiento del artículo 287-3 de la Carta, que reconoce a los entes territoriales competencia para administrar sus tributos, en la medida en que so pretexto de ejercer esta facultad dichos entes quedan autorizados por la disposiciones acusadas para aclarar la referida deficiencia normativa, desbordando así la autonomía que se les reconoce, la cual está sujeta a la Carta Política y a la ley.

En cuanto hace a la violación de la competencia impositiva del Congreso de la República, que consagran el artículo 1º y los numerales 11 y 12 del artículo 150 superior, el actor expresa que la autorización para crear tributos territoriales no le da al Congreso atribuciones para delegar dicha competencia, en forma general, en las entidades territoriales a fin de que subsanen la falta de claridad en la determinación de los tributos legales, pues sólo el legislador puede enmendar esa falencia.

### IV. INTERVENCIÓN DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO

Dentro del término de fijación en lista, la doctora Ana María del Pilar Nieto Nieto, en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, intervino en esta actuación para solicitar a la Corte que respecto de la palabra “o análogas” del artículo 36 de la Ley 14 de 1983, esté a lo resuelto en la sentencia C-220 de 1996, que declaró exequible la misma expresión del artículo 199 del Decreto Ley 1333 de 1986, el cual subrogó dicho precepto; y que declare exequible la expresión “y afines” del artículo 36 de la Ley 14 de 1983 y del artículo 199 del Decreto Ley 1333 de 1986.

Señala, como consideración previa, que en el presente caso se está ante la subrogación del artículo 36 de la Ley 14 de 1983 por parte del artículo 199 del Decreto Ley 1333 de 1986, y ante el fenómeno de la cosa juzgada respecto de la constitucionalidad de las expresiones “o análogas” de ambas disposiciones legales.

Manifiesta que la Corte Constitucional en sentencia C-220 de 1996, al examinar la constitucionalidad de la expresión palabra “o análoga” del artículo 36 de la Ley 14 de 1983, conformó la unidad normativa con la misma expresión del artículo 199 del Decreto Ley 1333 de 1986 y declaró su exequibilidad, razón por la cual existe cosa juzgada constitucional respecto de dicha palabra.

Por lo que respecta al vocablo “y afines” contenido tanto en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 como en el artículo 199 del Decreto Ley 1333 de 1986, considera la interviniente que debe ser declarado exequible, atendiendo los mismos argumentos que expuso la Corte en la sentencia C-220 de 1996, donde dejó establecido que el empleo de la analogía en la determinación del hecho generador del impuesto de industria y comercio no vulnera el principio de legalidad del tributo, ya que según precisó en la mencionada providencia, “los impuestos pueden no estar determinados en la respectiva disposición, pero ser perfectamente determinables a partir de una referencia, pauta o directriz contenida en la norma creadora del tributo”.

## V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION.

El señor Procurador General de la Nación solicita a la Corte estarse a lo resuelto en sentencia C-220 de 1996 que declaró exequibles las expresiones “o análogas” de los artículos 36 de la Ley 14 de 1983 y 199 del Decreto 1333 de 1986, acusadas en esta oportunidad.

Agrega que como la alocución “y afines”, que consignan las mencionadas disposiciones, tiene un contenido normativo idéntico al de la expresión “o análogas”, que también se acusa y es utilizada para efectos de enumerar las actividades de servicios sometidos al impuesto de industria y comercio, es claro que los argumentos expuestos por la Corte Constitucional en la sentencia C-220 de 1996, son plenamente aplicables en lo que toca con la exequibilidad de esa expresión, por lo cual debe estarse a lo decidido en esa providencia, pues se configura la cosa juzgada constitucional en sentido material.

## VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS.

### 1. Competencia.

En virtud de lo dispuesto por el artículo 241, numerales 4° y 5°, de la Constitución, la Corte Constitucional es competente para conocer de la acción de inconstitucionalidad de la referencia.

### 2. Cosa juzgada constitucional

En sentencia C-220 de 1996 (16 de mayo), M. P. Carlos Gaviria Díaz, esta corporación declaró la exequibilidad de la expresión “o análogas”, ahora demandada, contenida en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, subrogado por el artículo 199 del Decreto Ley 1333 de 1986, donde aparece la misma expresión que, por iguales razones, también se declaró exequible.

Tal decisión hizo tránsito a cosa juzgada constitucional en forma absoluta, conforme a lo dispuesto en el inciso 1° del artículo 243 superior, pues en aquella ocasión la Corte no limitó sus efectos, ni en la parte motiva ni en la resolutive del citado pronunciamiento, no obstante que los cargos planteados por el actor sólo se referían al presunto desconocimiento de los

principios de representación popular, legalidad y predeterminación de los tributos.

En efecto, en el mencionado fallo la declaratoria de exequibilidad de los segmentos normativos censurados, se adoptó luego de que la Corte confrontara lo impugnado con todas las normas de la Constitución, encontrando además que los concejos municipales tienen competencia para la determinación de las actividades de servicios “análogas” a las enunciadas en las aludidas normas. Así razonó esta corporación para llegar a tal conclusión:

“El actor afirma que la expresión ‘o análogas’ contenida en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 (subrogado por el artículo 199 del Decreto 1333 de 1986) viola el artículo 338 del Estatuto Superior, en cuanto permite que la determinación de las actividades de servicios sobre las cuales debe recaer el impuesto de industria y comercio la efectúen las autoridades administrativas, puesto que el legislador no las determinó en forma clara y precisa.

El cargo carece de fundamento por las razones que a continuación se señalan:

En el impuesto de industria y comercio, el hecho imponible lo constituye -de conformidad con el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, subrogado por el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986- ‘todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos’.

‘...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’.

‘Se entiende por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta Ley, como actividades industriales o de servicios’.

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

Adviértase cómo el legislador al referirse a las actividades de servicios que deben pagar el impuesto de industria y comercio, hace una enunciación no taxativa de éstas. En consecuencia, la calificación de las actividades ‘análogas’ a las enumeradas en la disposición

materia de demanda, que también pueden catalogarse de servicios y, por tanto, obligadas a pagar dicho gravamen, corresponde hacerla a los Concejos Municipales, como ente facultado constitucionalmente para crear impuestos de acuerdo con lo establecido por la ley. (arts. 1, 287-3, 313-4 y 338 C.N. ).

Ahora bien: si las autoridades administrativas al aplicar la norma incurren en arbitrariedades, sus actos son susceptibles de ser demandados ante la jurisdicción contencioso administrativa previa la interposición de los recursos de la vía gubernativa; pero para evitar sus excesos no puede exigirse al legislador que prevea taxativamente todas las actividades que cumplen el supuesto normativo, ni que limite la imposición del tributo sólo a las enunciadas expresamente, cuando la misma ley está señalando que se aplica a 'todas' las actividades de servicios que se ejerzan o realicen dentro de las respectivas jurisdicciones municipales; por tanto, los vicios en que pueda incurrir el ejecutor de la norma no son causal de inconstitucionalidad.

En este orden de ideas la expresión 'o análogas', contenida en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, no viola el principio de legalidad tributaria. El recurso a la analogía previsto en la norma demandada se refiere únicamente a la determinación de otras actividades de servicios que siendo semejantes o similares a las enunciadas expresamente, deben ser objeto del impuesto de industria y comercio. Exigir al legislador que enumere todas las actividades de servicios destinadas a satisfacer las necesidades de la comunidad, para efectos de la imposición de dicho gravamen, sería ilógico e irrazonable.

La utilización por parte del legislador de términos como 'similares' o 'análogas' en las normas tributarias, no implica necesariamente la indeterminación de los elementos del impuesto, ni conduce de manera inevitable a su inconstitucionalidad. Los hechos gravables, los sujetos activos y pasivos, la base gravable y las tarifas de los impuestos pueden no estar determinados en la respectiva disposición, pero ser perfectamente determinables a partir de una referencia, pauta o directriz contenida en la norma creadora del tributo. Así lo sostuvo la Corte en la sentencia C-209 de junio 7 de 1993, M.P. Alejandro Martínez Caballero, en la que se declaró exequible el inciso final del artículo 26 de la Ley 6a de 1992, cuyo texto es el siguiente: 'Igualmente son responsables aquellas entidades que desarrollen habitualmente operaciones similares a las de las entidades señaladas en el inciso anterior, estén o no sometidas a la vigilancia del Estado', con los siguientes argumentos:

'... así: en el inciso primero es lógico que el sujeto pasivo esté claramente determinado porque se trata de entidades que han obtenido autorización previa del Estado para realizar su actividad financiera. Pero en el inciso segundo es natural que el sujeto pasivo sea indeterminado pero determinable, por lo siguiente: es indeterminado porque se carece de autorización estatal -necesitándola- y en consecuencia la persona se encuentra en el anonimato. Pero es determinable porque el ejercicio habitual de la actividad financiera, claramente determinado en la ley, hace surgir la identidad de la persona. En otras palabras, la naturaleza del hecho conduce a la identidad de la persona y, por este camino, a la identificación del sujeto pasivo del impuesto, dándose así aplicación al principio de legalidad del tributo'.

En el caso que hoy se demanda, 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. Y como bien lo afirma el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 'estando señaladas por la ley como materia imponible todas las actividades comerciales, industriales y de servicios, como lo enseña el artículo 32 y calificadas como las califica de industriales, comerciales, o de servicios, la no inclusión en alguno de estos grupos a lo sumo tendría como efecto que se considerara dentro de la norma como 'comercial', pero no escaparía al señalamiento como hecho gravable o materia imponible, como dice la ley.' (Subrayas y negrillas del texto original).

En consecuencia, habiendo operado el fenómeno de la cosa juzgada constitucional respecto de la expresión "o análogas", contenida en los artículos 36 de la Ley 14 de 1983 y 199 del Decreto Ley 1333 de 1986, la Corte ordenará estarse a lo resuelto en la mencionada providencia, en relación con ese segmento normativo.

3. Análisis constitucional de la expresión "y afines" de los artículos 36 de la Ley 14 de 1983 y 199 del Decreto Ley 1333 de 1986.

El autor de la presente demanda cuestiona la constitucionalidad de las palabras "y afines", contenidas en los artículos 36 de la Ley 14 de 1983 y 199 del Decreto Ley 1333 de 1986, para lo cual se apoya en los mismos argumentos que expuso para atacar la expresión "o análogas" de los mismos preceptos jurídicos, sobre la cual existe cosa juzgada constitucional, según ya se determinó en el acápite anterior.

Los cargos de inconstitucionalidad contra el indicado aparte normativo "y afines" consisten, en síntesis, en que establece un mandato de carácter indeterminado y ambiguo para efectos del señalamiento de las actividades sometidas al régimen del impuesto de industria y comercio, violando de esta manera los principios superiores de legalidad y certeza del tributo, autonomía de los entes territoriales, así como los de competencia y poder impositivo, en cabeza exclusiva del Congreso de la República.

El Procurador pide a la Corte declarar que en este caso ha operado la cosa juzgada constitucional en sentido material, pues en su sentir la expresión "y afines" que se impugna, tiene un significado equivalente al de las palabras "o análogas", sobre las cuales recayó la decisión de exequibilidad en la sentencia C-220 de 1996 y, además, porque unas y otras fueron empleadas por el legislador en las mismas normas legales con un propósito semejante, cual es el de identificar las actividades sujetas al mencionado tributo.

Debe entonces la Corte determinar si, tal como lo plantea el director del Ministerio Público, respecto del texto acusado "y afines" se configura efectivamente la cosa juzgada constitucional en sentido material o si, por el contrario, no se presenta dicho fenómeno, caso en el cual deberá entonces discurrir específicamente sobre lo impugnado.

A tal efecto, conviene recordar que la cosa juzgada material se presenta cuando la disposición normativa objeto de estudio reproduce con un contenido idéntico o similar otra disposición que con anterioridad ha sido objeto de pronunciamiento de fondo, con base en los mismos cargos y dentro de un contexto fáctico y normativo semejante.<sup>1</sup>

Tal fenómeno presenta dos variantes: la cosa juzgada material en sentido estricto y la cosa juzgada material en sentido lato.

De conformidad con la jurisprudencia<sup>2</sup>, para determinar que se está en presencia del fenómeno de la cosa juzgada material en sentido estricto, es preciso que concurren cuatro elementos:

- i. Que un precepto haya sido previamente declarado inexecutable.
- ii. Que la disposición demandada se refiera al mismo sentido normativo excluido del ordenamiento jurídico, esto es, que lo reproduzca, de manera que el contenido material del texto demandado sea igual a aquél que fue declarado inexecutable. Dicha identidad se aprecia teniendo en cuenta tanto la redacción de los artículos como el contexto dentro del cual se ubica la disposición demandada, de tal forma que si la redacción es diversa pero el contenido normativo es el mismo, se entiende que ha habido una reproducción. Por el contrario, si la redacción es igual pero del contexto se deduce un significado normativo distinto, se entiende que no se realizó una reproducción.
- iii. Que el texto de referencia anteriormente juzgado con el cual se compara la "reproducción" haya sido declarado inconstitucional por "razones de fondo", lo cual significa que la ratio decidendi de la inexecutableidad no debe haber reposado en un vicio de forma.
- iv. Que subsistan las disposiciones constitucionales que sirvieron de fundamento a las razones de fondo en el juicio previo, en el cual se declaró la inexecutableidad.

Por su parte, la cosa juzgada constitucional en sentido lato se presenta cuando el legislador reproduce una norma que ha sido declarada executable, la cual nuevamente es demandada por violar la Constitución.

En este evento, la jurisprudencia<sup>3</sup> considera que el fallo anterior constituye un precedente, frente al cual procede respetar lo decidido en esa providencia, pues están en juego valores tan importantes como la consistencia judicial, la estabilidad del derecho, la seguridad jurídica y el principio de la confianza legítima. En consecuencia, corresponde a la Corte observar la ratio decidendi anterior y su conclusión, para declarar executable la norma demandada.

Apartarse de tal precedente, o llegar a la misma conclusión del fallo anterior pero por motivos diversos, demandará razones sobrevinientes muy poderosas, que protejan la dinámica del derecho, lo salven de petrificación, o eviten reincidir en eventuales errores ostensibles, alternativa que sólo surgirá muy excepcionalmente, por imperiosos motivos que así mismo ostenten raigambre constitucional y respondan a criterios que también ha fijado la jurisprudencia.

Expuestas las consideraciones anteriores, la Corte encuentra, en todo caso, que, contrariamente al concepto del Ministerio Público, en el presente asunto no se configura la cosa juzgada constitucional material respecto de la expresión "y afines" de los artículos 36 de la Ley 14 de 1983 y 199 del Decreto Ley 1333 de 1986, por las siguientes razones:

Desde el punto de vista semántico es indudable que la expresión acusada “y afines” tiene el mismo significado que “o análogas”, que declaró exequible la sentencia C-220 de 1996, por cuanto ambas expresiones denotan una estrecha relación de semejanza de una cosa con otra.

Además, tal como lo pone de presente el Procurador, a la luz del contexto normativo se advierte que las dos expresiones son utilizadas por el legislador con la misma finalidad de identificar las actividades que están sometidas al impuesto de industria y comercio.

La Corte, en la mencionada sentencia C-220 de 1996, se pronunció solamente sobre la expresión “o análogas”, demandada por el actor en aquella oportunidad, sin aplicar la figura de la unidad normativa (art. 6° del Decreto 2067 de 1991) para cobijar con la misma decisión “y afines”.

Para esta corporación este suceso es relevante y afecta la configuración de la cosa juzgada material, ya que en el presente caso no se ataca un nuevo precepto que copia otro declarado exequible con anterioridad a tal reproducción, sino que se impugna el segmento normativo “y afines”, perteneciente a las mismas disposiciones legales, los artículos 36 de la Ley 14 de 1983 y 199 del Decreto Ley 1333 de 1986, sobre cuya expresión “o análogas” la Corte se pronunció declarando su constitucionalidad en la citada sentencia C-220 de 1996.

La situación que se analiza no corresponde, entonces, a ninguno de los supuestos de la cosa juzgada material, no obstante que el contenido de la expresión “y afines” equivale al de las palabras “o análogas”, en la semántica y en el contexto de los artículos 36 de la Ley 14 de 1983 y 199 del Decreto Ley 1333 de 1986.

No ignora la Corte que la palabra “afines” tiene el mismo alcance idiomático que “análogas”, por las razones ya consignadas y la que adelante se expresará. Sin embargo, tampoco puede pasar por alto que en la sentencia C-220 de 1996, esta corporación no extendió el examen constitucional a la expresión “y afines” ahora acusada, pudiendo haber integrado la unidad normativa, dado que, como desde su óptica acota el actor, ambas expresiones son empleadas por el legislador con la misma finalidad de identificar las actividades sujetas al impuesto de industria y comercio.

En criterio del actor la expresión “y afines” es inconstitucional ya que su indeterminación comporta flagrante violación del principio constitucional de legalidad tributaria, al dar lugar a que no sólo surjan interpretaciones analógicas sobre el hecho generador del impuesto de industria y comercio, proscritas en el campo de los impuestos, sino además a que los consejos municipales, con desconocimiento de su autonomía fiscal, aclaren la deficiencia normativa, apoyados además en que el Congreso le delega la facultad impositiva que es indelegable.

Para la Corte la acusación no está llamada a prosperar, por los siguientes motivos:

La jurisprudencia constitucional al precisar el alcance del principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 338 superior ha manifestado en forma reiterada que uno de los aspectos que lo definen y caracterizan es la predeterminación de los tributos<sup>4</sup>, consistente en que “la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y

pasivos, los hechos y bases gravables, y las tarifas de los impuestos”, tal como lo ordena expresamente la norma constitucional en cita.

Según esta corporación, tal exigencia tiene un objetivo democrático esencial, ya que fortalece la seguridad jurídica y evita los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe ser obra de un cuerpo representativo y debe fijar, con base en una discusión democrática, los elementos esenciales del tributo<sup>5</sup>.

La Corte ha manifestado, también, que el principio de predeterminación de los tributos no puede ser interpretado con excesivo rigor, al punto de exigir que el acto jurídico que imponga una contribución no pueda dar lugar a algún entendimiento divergente, como sucede en toda concepción humana, pues “las leyes tributarias como cualesquiera otras, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual de suyo no puede acarrear su inexequibilidad”<sup>6</sup>, y solo hay lugar a declararla cuando no sea posible “encontrar una interpretación razonable sobre cuales en definitiva pueden ser los elementos esenciales del tributo...”<sup>7</sup>

En el asunto bajo revisión acontece que el legislador al regular el impuesto de industria y comercio empleó en los artículos 36 de la Ley 14 de 1983 y 199 del Decreto Ley 1333 de 1986, la expresión “y afines” para efectos de señalar las actividades que constituyen servicios gravados con el impuesto de industria y comercio, lo cual, en criterio de esta Corte, no viola el principio de legalidad tributaria, toda vez que haciendo una interpretación razonable se advierte que no se trata de un concepto ambiguo e indeterminable en relación con uno de los elementos del referido tributo -el hecho generador-, sino de una expresión cuyo alcance puede ser perfectamente determinado e identificado, si se toma en consideración el contexto normativo dentro del cual está inmersa.

Así, entiende la Corte que la expresión “y afines”, que se analiza, está referida a actividades semejantes o similares a las específicas de “talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas y automoviliarias”.

No está de más recordar que la analogía apunta a la relación de equivalencia entre las cosas, mientras que la correspondiente acepción de afinidad en el Diccionario de la Lengua Española es “proximidad, analogía o semejanza de una cosa con otra”.

Lo anterior quiere significar, entonces, que las actividades “afines” a las de “reparaciones eléctricas, mecánicas y automoviliarias” realizadas por dichos talleres, también deben pagar el impuesto de industria y comercio.

Para la Corte resulta desorbitado exigir del legislador una enumeración total y taxativa de todas y cada una de las actividades que constituyen servicios gravados, más aún cuando de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983, subrogado por el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986, todas las actividades comerciales, industriales y de servicios están sujetas al impuesto de industria y comercio.

En efecto, en el impuesto de industria y comercio el hecho imponible lo constituyen “todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales,

jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos”.

Al respecto, debe tenerse presente que en la referida sentencia C-220 de 1996, la Corte advirtió que “el legislador al referirse a las actividades de servicios que deben pagar el impuesto de industria y comercio, hace una enunciación no taxativa de éstas” y también acotó la Corte que “La utilización por parte del legislador de términos como ‘similares’ o ‘análogas’ en las normas tributarias, no implica necesariamente la indeterminación de los elementos del impuesto, ni conduce de manera inevitable a su inconstitucionalidad. Los hechos gravables, los sujetos activos y pasivos, la base gravable y las tarifas de los impuestos pueden no estar determinados en la respectiva disposición, pero ser perfectamente determinables a partir de una referencia, pauta o directriz contenida en la norma creadora del tributo”.

Por todo lo anterior, frente a los cargos propuestos en la demanda que se examina, no se presenta la inconstitucionalidad que aduce el actor ya que, como quedó sentado en la mencionada sentencia C-220 de 1996, el legislador al referirse en los artículos 36 de la Ley 14 de 1983 y 199 del Decreto Ley 1333 de 1986, a las actividades de servicios que deben pagar el impuesto de industria y comercio, efectúa una enunciación que nunca conseguiría hacer taxativa, por lo cual es válida y necesaria la inclusión de servicios “afines” a los sí enumerados expresamente, entre otras razones para no romper la equidad y la universalidad del régimen tributario, preservando la igualdad y la obligación de todos, en la medida de sus propias condiciones, sin que nada ni nadie homologable quede por fuera, a contribuir al sostenimiento del Estado, para que éste pueda cumplir apropiadamente sus elevados fines.

En lo local, la competencia naturalmente corresponde a los Concejos Municipales, dentro de la órbita de autonomía que les reconoce la Carta en sus artículos 1° y 287, sin violar los principios de legalidad y certeza tributaria (artículos 338 y 363 de la Constitución), pues dichas actividades son claramente determinables, tratándose en todo caso de servicios que guarden similitud o semejanza con los mencionados en dichas disposiciones.

Cabe recordar, al respecto, que según la jurisprudencia constitucional esos cuerpos colegiados locales “disponen de competencia tanto para determinar los elementos del tributo no fijados expresamente en la ley de autorización como para establecer las condiciones específicas en que operará el respectivo tributo en cada departamento, distrito o municipio”<sup>8</sup>, dado que “en la hipótesis de los tributos territoriales el Congreso de la República no puede establecerlo todo”<sup>9</sup>.

Por tal razón, en el presente caso queda también descartada la alegada delegación de la facultad impositiva por parte del legislador en los Concejos Municipales, pues está claro que tratándose de tributos territoriales, como el impuesto de industria y comercio, esas autoridades pueden fijar los elementos de la obligación tributaria, con mayor razón en aquellos eventos en que las actividades generadoras del gravamen pueden no estar determinadas en la respectiva disposición, “pero ser perfectamente determinables a partir de una referencia, pauta o directriz contenida en la norma creadora del tributo”<sup>10</sup>.

Por lo anterior, en el asunto bajo revisión la Corte reitera su jurisprudencia y declarará exequible la expresión “y afines” de los artículos 36 de la Ley 14 de 1983 y 199 del Decreto

Ley 1333 de 1986.

## VII. DECISIÓN.

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

### RESUELVE

Primero. ESTARSE A LO RESUELTO en sentencia C-220 de 1996, (16 de mayo), M. P. Carlos Gaviria Díaz, que declaró exequible la expresión “o análogas”, contenida en los artículos 36 de la Ley 14 de 1983 y 199 del Decreto 1333 de 1986.

Segundo. Declarar EXEQUIBLE la expresión “y afines”, contenida en los artículos 36 de la Ley 14 de 1983 y 199 del Decreto 1333 de 1986.

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

RODRIO ESCOBAR GIL

Presidente

JAIME ARAÚJO RENTERÍA

Magistrado

CON SALVAMENTO Y ACLARACION DE VOTO

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

ÁLVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

ACLARACION DE VOTO A LA SENTENCIA C-018 DE 2007 DEL MAGISTRADO JAIME ARAUJO RENTERIA

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Vulneración (Aclaración de voto)

Referencia: expediente D-6361

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 36 (parcial) de la Ley 14 de 1983 y el artículo 199 del Decreto Ley 1333 de 1986

Magistrado Ponente:

Dr. NILSON PINILLA PINILLA

Con el respeto acostumbrado por las decisiones mayoritarias de esta Corte, me permito aclarar mi voto a la presente sentencia, con fundamento en las siguientes razones:

1. En primer término, considero que en la presente sentencia se introducen temas polémicos sobre la cosa juzgada material y se hacen distinciones que generan confusión. En mi concepto, no es del caso adentrarse en este tema, pues basta hacer referencia a la sentencia C-220/96 que al declarar exequible la expresión “o análogas” de las mismas normas acusadas, no hizo ninguna reserva, razón por la cual existe cosa juzgada.

2. De otra parte, me permito manifestar mi desacuerdo con la propuesta de exequibilidad de la expresión “y afines” contenida en los artículos 36 de la Ley 14 de 1983 y 199 del Decreto 1333 de 1986, pues a mi juicio dicha expresión quebranta el principio de legalidad del tributo.

De igual modo, considero que “análogo” y “afín”, aunque hacen parte del mismo precepto, tienen significados distintos. Por ello, a mi juicio, en materia tributaria debe definirse previamente y de manera precisa las conductas y actividades que generan el impuesto. Por lo cual, en mi sentir, al demandante le asiste la razón.

Por consiguiente, reitero que no se pueden crear impuestos por analogía. A mi juicio, el criterio común a las actividades de “ánimo de lucro” que se utiliza para justificar la analogía no sirve para deducir dicha afinidad, pues se gravan también rentas de trabajo. En este sentido, considero indispensable que el legislador sea preciso en el señalamiento de los elementos del tributo, pues no puede dejar a los ciudadanos en manos de las autoridades administrativas que son las que terminarán por definir cuáles son las actividades gravadas con impuestos.

Con fundamento en lo anterior, aclaro mi voto a esta decisión.

Fecha ut supra.

## JAIME ARAÚJO RENTERÍA

### Magistrado

1 Entre otras, se pueden consultar sobre este tópico las sentencias C-310 de 2002, C-394 de 2002, C-037 de 2003, C-210 de 2003 y C-1038 de 2003.

2 C-1173 de 2005 (17 de noviembre), M. P. Manuel José Cepeda Espinosa.

3 C-311 de 2002 (30 de abril), M. P. Manuel José Cepeda Espinosa. Con salvamento de voto del Magistrado Humberto Antonio Sierra Porto.

4 Ver sentencia C-987 de 1999 (9 de diciembre), M. P. Alejandro Martínez Caballero, reiterada por las sentencias C-875 (23 de agosto) y C-543 (24 de mayo), ambas de 2005 y con ponencia del Magistrado Rodrigo Escobar Gil.

5 Ver, entre otras, la sentencia C-084 de 1995 (1° de marzo), M. P. Alejandro Martínez Caballero.

6 C-253 de 1995 (7 de junio), M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

7 C-253 de 1995 (7 de junio), M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

8 C-227 de 2002 (2 de abril), M. P. Jaime Córdoba Triviño.

9 C-504 de 2002 (2 de julio), M. P. Jaime Araújo Rentería.

10 C-220 de 1996 (16 de mayo), M. P. Carlos Gaviria Díaz.