

**ANALISIS DE LA APLICACION Y DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y
COMERCIO EN EL MUNICIPIO DE RIOSUCIO CALDAS Y SU
CONFRONTACION CON EL MODELO DESARROLLADO EN EL MUNICIPIO
DE MANIZALES.**

ANDRES FERNANDO DIAZ BETANCUR

**UNIVERSIDAD DE MANIZALES
FACULTAD DE CONTADURIA PÚBLICA
ESPECIALIZACION EN CONTABILIDAD PÚBLICA
MANIZALES, JUNIO DE 2010**

CONTENIDO

	Página
1. INTRODUCCION	3
2. DESCRIPCION AREA PROBLEMÁTICA	4
3. PREGUNTA A RESOLVER	7
4. OBJETIVOS	8
5. JUSTIFICACION	9
6. MARCO TEORICO	10
7. DESARROLLO COMPARATIVO	24
8. CONCLUSIONES	47
9. RECOMENDACIONES	48
10. BIBLIOGRAFIA	50

INTRODUCCION

El presente trabajo comprende el estudio de la normatividad local que regula el impuesto de industria y comercio en el municipio de Riosucio Caldas y su correspondencia con las leyes, decretos y sentencias nacionales y con el modelo tributario implementado en el municipio de Manizales mediante acuerdo 704 de 2008 a fin de definir su correcta aplicación, en vista de las dificultades e inconformidades presentadas en el pago del tributo por parte de los comerciantes frente a la administración municipal.

Para ello se analizarán individualmente los elementos que conforman el tributo así como el procedimiento tributario como tal en lo concerniente al tema de la retención en la fuente, teniendo presente los fundamentos constitucionales y normativos sobre la materia y en caso de existir alguna inconsistencia se enunciará el fundamento legal que la soporta.

Las inconsistencias presentadas servirán de base para realizar recomendaciones al municipio de Riosucio con el fin que las analicen y, si lo consideran pertinente, las implementen para evitar riesgos administrativos, fiscales o disciplinarios ante los entes de control y procesos jurídicos con particulares.

DESCRIPCION DEL AREA PROBLEMÁTICA

En el año 2006 los comerciantes del municipio de Riosucio presenciaron un incremento inesperado en el pago del impuesto de industria y comercio, en algunos casos el valor a pagar era superior en cinco veces el cancelado en el año anterior, situación que creó desconcierto y descontento entre el gremio de comerciantes con la administración municipal.

La necesidad de la administración de incrementar el recaudo era obtener recursos para financiar gastos de funcionamiento e inversión, ya que se estaban viendo afectados por la aplicación de la ley 617 de 2000, que exige a las entidades territoriales financiarse con ingresos corrientes de libre destinación; razón por la cual se dieron a la tarea de analizar el comportamiento del recaudo del impuesto de industria y comercio encontrando que era deficiente frente a las metas esperadas.

Luego de realizar los análisis correspondientes se llegó a la conclusión que la razón principal del bajo recaudo obedecía a que los comerciantes presentaban la declaración del impuesto de industria y comercio con bases de ingresos brutos inferiores a los realmente obtenidos, hecho que se daba debido a que no existía un proceso de fiscalización adecuado que permitiera ejercer los controles respectivos.

Para corroborar el pago del impuesto de industria y comercio, se empezó a realizar control a través de los ingresos declarados en el impuesto de renta y complementario, para lo cual se solicitó apoyo a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, dando cumplimiento al artículo 63 de la ley 55 de 1985, que estableció:

“ARTICULO 63. Los municipios podrán solicitar a la Dirección General de Impuestos Nacionales, copia de las investigaciones existentes en materia de los impuestos sobre la renta y sobre las ventas, los cuales podrán servir como prueba, en lo pertinente, para la liquidación y cobro del impuesto de industria y comercio”. (1)

Este proceso optimizó el derecho de cobro para la administración municipal en unas proporciones no esperadas; sin embargo, los comerciantes tampoco esperaban pagar en esas cifras.

La situación planteada comenzó a generar inconformidad por parte del sector comercio, se llegó a pensar en realizar paros indefinidos o en trasladar algunos establecimientos de comercio a municipios aledaños donde el impacto económico del impuesto no afectara las finanzas en tales proporciones; la reacción de la administración fue tratar de calmar los impulsos de los contribuyentes, estudiar el tema más a fondo e iniciar procesos de acercamiento y diálogo para subsanar el impase presentado.

La administración municipal empezó a realizar un análisis profundo del tema, notaron que efectivamente el valor que debían pagar los responsables del impuesto era muy elevado, ya que las tarifas estipuladas en el acuerdo No. 048 de diciembre 23 de 1996 eran del 5 por mil para la actividad industrial y del 7 por mil para la actividad comercial y de servicios, las cuales eran muy onerosas teniendo presente que la base gravable del tributo son los ingresos brutos y no la rentabilidad que obtiene el comerciante; estas tarifas fueron superiores al anterior y primer acuerdo municipal que regulaba el impuesto, el acuerdo No. 038 el 13 de septiembre 1984 que establecía tarifas del 3 al 6 por mil para las actividades industriales, del 3 al 8 por mil para las actividades industriales y del 3 al 10 por mil para las actividades de servicio.

Después de varias reuniones de concertación se llegó a los siguientes acuerdos, el impuesto pagado en el año 2006 se realizaba a las tarifas que establecía el acuerdo 048 de 1996 pero declarando bases gravables inferiores para que el impacto económico no fuera tan drástico, al igual se estipuló que para el mismo año 2006 se realizaría modificación al régimen de impuestos del municipio a través de un nuevo acuerdo municipal que incluyera tarifas más reducidas acordes con el margen de rentabilidad de la actividad económica.

Con base en lo anterior se citaron a los comerciantes a nuevas reuniones para pactar tarifas según la actividad económica desarrollada, el problema evidenciado fue que no todos los sectores hicieron presencia y los acuerdos se establecieron con las personas que asistieron, quiere decir que quienes no asistieron se gravan por una tarifa general como otras actividades comerciales, industriales o de servicios.

En consecuencia a estos procesos de conciliación se expidió el nuevo código de rentas, el acuerdo No. 174 del 14 de julio de 2006, por el cual se adopta la normatividad sustantiva tributaria en el municipio de Riosucio, el cual está vigente a partir del año 2007.

Esta reforma trajo cambios significativos, especialmente en la distribución de actividades industriales, comerciales y de servicios, al igual que la disminución de las tarifas para ciertas actividades, con lo cual se beneficiaron algunos comerciantes y sectores económicos. Sin embargo, a pesar de ello, los problemas aún persisten en la actualidad, porque si bien a algunos comerciantes les asignaron tarifas entre el 2 y 4 por mil, otros sectores continúan gravados hasta el 7 y el 10 por mil, siendo la razón de la diferencia el no asistir a las reuniones de concertación de tarifas programadas con anterioridad.

El 17 de febrero de 2007 la Tesorera del Municipio expide la Resolución No. 021-07 del 18 de febrero de 2007 por medio de la cual se desarrollan los artículo 47 y ss. del estatuto tributario municipal, en el cual se asignan agentes retenedores, posteriormente, el día 21 de agosto de 2008, el alcalde municipal expidió el decreto 051 por medio del cual se establece el sistema de retención en la fuente del impuesto de industria y comercio, recopilando la anterior

resolución, con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del tributo, se estipularon los agentes retenedores y se estableció la obligación de efectuar retenciones independientemente del lugar donde se efectúa la venta, generando confusión con la territorialidad del impuesto, ya que quienes venden desde otros municipios tributan industria y comercio en el lugar donde se generó la venta.

El decreto se convierte en otra fuente de estudio que es pertinente analizar; el presente trabajo pretende realizar un comparativo entre los modelos de aplicación del impuesto de industria y comercio en los municipios de Riosucio y Manizales con el fin de establecer puntos de acuerdo y desacuerdo que servirán para unificar criterios normativos que se presentarán como recomendación al Municipio de Riosucio.

PREGUNTA A RESOLVER

¿El impuesto de industria y comercio en el municipio de Riosucio Caldas se aplica según la normatividad vigente sobre la materia y teniendo presente los principios de equidad, eficiencia, progresividad consagrados en la Constitución Nacional y el de territorialidad consagrado en la ley 14 de 1983 y es concordante con el modelo de tributación implementado en la ciudad de Manizales mediante el acuerdo 704 de 2008?

OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL

- Determinar la adecuada aplicación del impuesto de industria y comercio en el municipio de Riosucio a través de la revisión y comparación con el modelo implementado en la ciudad de Manizales mediante el acuerdo 704 del 29 de diciembre de 2008 y con la normatividad vigente que regula la materia, con el fin de identificar las fortalezas y debilidades que sirvan de base en regulaciones posteriores en el municipio de Riosucio.

OBJETIVOS ESPECIFICOS

- Indagar y recopilar sobre la normatividad vigente que regula el impuesto de industria y comercio, al igual que conceptos, doctrinas o sentencias sobre la materia que sirvan de fundamento teórico para determinar la legalidad y efectividad en la aplicación del tributo.
- Analizar el funcionamiento del impuesto de industria y comercio de la ciudad de Manizales mediante el estudio del acuerdo 704 de 2008, con el fin de conocer la aplicación del tributo, componentes, elementos, entre otros, necesarios para la comparación con el modelo impositivo del municipio de Riosucio.
- Analizar los elementos que conforman el impuesto de industria y comercio en el municipio de Riosucio y compararlo con el del municipio de Manizales con el fin de establecer diferencias significativas que permitan identificar posibles factores que induzcan al incumplimiento del acuerdo frente a normas superiores.

JUSTIFICACION

El presente trabajo se realiza con el fin de determinar la adecuada aplicación del impuesto de industria y comercio en el municipio de Riosucio (Caldas) como respuesta a las dificultades que han tenido comerciantes con la administración municipal por situaciones como asignación de tarifas sin fundamento económico, incrementos en el pago del tributo y controversias presentadas con comerciantes de otras ciudades por cuestiones de territorialidad y determinación del municipio a quien corresponde el tributo.

Para el municipio de Riosucio es de vital importancia contar con una estructura tributaria definida acorde con fundamentos legales que garanticen la aplicación de los principios de equidad, eficiencia y progresividad de los tributos consagrados en la Constitución Nacional, al igual que le permita obtener recursos de manera lícita, encontrando un equilibrio socioeconómico entre el municipio y la sociedad, para el cubrimiento de gastos de funcionamiento e inversión; no se debe olvidar que los tributos son la principal fuente de ingresos propios que permiten cubrir gastos de funcionamiento e inversión.

Las exigencias de los entes de control como las Contralorías y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, entre otros, hacen que los municipios se organicen en materia tributaria cada vez mejor, sin embargo, se aprecian dificultades como cambios de administración y de cambios de personal que interrumpen el proceso de gestión tributaria alcanzado hasta el momento; sin embargo, contar con un régimen de rentas claro, preciso y conciso permitirá dar continuidad a este proceso sin mayores inconvenientes; el trabajo a realizar se convierte en una herramienta para ese proceso de mejoramiento continuo ya que conociendo las debilidades y fortalezas frente al modelo tributario implementado en el municipio de Manizales, se podrán incluir y eliminar elementos que conllevarán al fortalecimiento del régimen de rentas y de la estructura tributaria del municipio.

MARCO TEORICO

BASES NORMATIVAS

Por mandato constitucional, es deber de los colombianos contribuir a financiar las cargas y gastos de funcionamiento del Estado a través de los tributos, lo cual constituye la base de sus ingresos tanto a nivel nacional como territorial.

El artículo 95 de la Constitución Política (De los Deberes y Obligaciones) establece en su numeral 9:

Artículo 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.

Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.

Son deberes de la persona y del ciudadano:

... 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad. (2)

En consecuencia del anterior numeral se deriva toda la normatividad tributaria nacional y territorial, para el objeto de este estudio la norma marco que regula el impuesto de industria y comercio en los municipios es la Ley 14 de 1983 “por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones”.

A demás de la Constitución Nacional y la ley 14 de 1983, existen otras normas que regulan el impuesto tales como la ley 50 de 1984, ley 55 de 1985, ley 75 de 1986, ley 43 de 1987, ley 49 de 1990, decreto 1333 y 3070 de 1986, sobre las cuales se hará alusión en la medida que se requieran para el desarrollo del trabajo.

ELEMENTOS DE TRIBUTO:

El análisis del tributo en el municipio de Riosucio Caldas implica necesariamente dar una mirada a los elementos básicos que conforman los impuestos a nivel nacional y territorial. El artículo 338 de la Constitución Nacional establece los elementos que componen el tributo, siendo estos el sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa, tal como se describe a continuación:

Artículo 338º.- 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. (3)

Esta descripción es ampliada por la Sentencia C-583 de 1996 del MP. Vladimiro Naranjo Mesa, quien se refiere a los elementos del impuesto en los siguientes términos:

“En la obligación tributaria, aparecen por un lado el sujeto activo, que es la entidad estatal con derecho para exigir el pago del tributo, el sujeto pasivo o persona en quien recae la obligación correlativa, el hecho gravado o situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva a la cual la ley confiere la virtualidad de generar la obligación tributaria, y la base gravable y la tarifa, que son los elementos determinantes de la cuantía misma de la obligación” . (4)

La ley 14 de 1983 estipula los elementos del impuesto de industria y comercio de la siguiente manera, conceptos que son necesarios para determinar la legalidad y efectividad de la aplicación del tributo en el municipio de Riosucio:

SUJETO ACTIVO: Establecido en el objeto de la ley. *“Ley 14 de 1983 por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones”.*

SUJETO PASIVO Y HECHO GENERADOR: *Artículo 32º. 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. (5)*

BASE GRAVABLE Y TARIFA: *Artículo 33º. 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:

Del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) mensual para actividades industriales, y 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. (6)

El hecho generador del impuesto, es decir, las actividades industriales, comerciales y de servicios, están determinadas en los artículos 34, 35 y 36 respectivamente en la misma ley en los siguientes términos:

Artículo 34º. *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. (7)*

Artículo 35º. *Se entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta Ley, como actividades industriales o de servicios. (8)*

Artículo 36º. *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, mecánica, 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. (9)*

El capítulo III del acuerdo No. 174 de 2006 por el cual se adopta la normatividad sustantiva y tributaria del municipio de Riosucio, Caldas, estipula lo concerniente al impuesto de industria y comercio, el artículo 26 enuncia el hecho generador, los artículos 27, 28 y 29 hacen referencia a la actividad industrial, comercial y de servicios respectivamente, el artículo 34 se refiere al sujeto activo, el 35 al sujeto pasivo y el 36 a la base gravable, todos sin presentar novedades importantes frente a lo estipulado por la ley 14 de 1983; la diferencia sustancial radica en la determinación de las tarifas, pues cada concejo municipal tiene la facultad de imponerlas en cada municipio dentro del rango que le permite la ley, tal como lo estipula el artículo 287 de la Constitución Nacional de la siguiente manera:

Artículo 287. *Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos:*

- 1. Gobernarse por autoridades propias.*
- 2. Ejercer las competencias que les correspondan.*

3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

4. Participar en las rentas nacionales. (10)

El decreto 1333 de 1986, en su artículo 196, retoma el artículo 33 de la ley 14 de 1983 en el sentido de atribuir al concejo municipal la facultad de imponer tarifas dentro del rango establecido de la siguiente manera:

Artículo 196. *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 provenientes 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%) mensual para actividades industriales, y 2. Del dos al diez por mil (2-10%) mensual para actividades comerciales y de servicios. (11)*

Al igual, es importante tener presente que la ley 136 de 1994, en lo concerniente a atribuciones del concejo municipal, estableció lo siguiente en torno al manejo de los tributos municipales:

ARTICULO 32. ATRIBUCIONES: *Además de las funciones que se le señalan en la Constitución y la ley, son atribuciones de los concejos las siguientes: ... 7. Establecer, reformar o eliminar tributos, contribuciones, impuestos y sobretasas, de conformidad con la ley. (12)*

Con lo anteriormente expuesto, es claro que la determinación de tarifas corresponde al concejo municipal, siendo ésta una labor muy delicada y que puede poner en riesgo la estabilidad económica de los comerciantes por dos situaciones en particular, la primera porque la mayoría de los concejales no poseen la capacitación requerida para asignar tarifas a actividades comerciales, industriales o de servicios de acuerdo al margen de rentabilidad de cada sector económico. En el municipio esta actividad se ha realizado de manera discrecional dependiendo de la influencia que ejercen los mismos comerciantes sobre el concejo, mas no porque se haya realizado un estudio técnico y socioeconómico que permita asignar tales tarifas; lo segundo porque la base gravable del impuesto son los ingresos brutos y no la utilidad o renta del comerciante, es decir, el tributo se paga independientemente que el negocio o establecimiento obtenga utilidades o pérdidas.

Importante resulta destacar que asignar tarifas elevadas no conviene para el municipio en el sentido que se pierden posibilidades de inversión; las personas luego de un estudio de factibilidad económica prefieren invertir en aquellos municipios donde las tarifas de la actividad económica a desarrollar resulte menos gravosa, perdiendo oportunidades de generación de empleo, recaudo

de tributos, entre otros beneficios sociales, siendo precisamente el tema de la diversidad de los modelos tarifarios en cada jurisdicción municipal lo que ha llevado a realizar ajustes tarifarios con el fin de hacer de los municipios un atractivo para los inversionistas.

Esta situación de diversidad de tarifas en cada municipios ha sido susceptible de demandas pero se ha fallado a favor de ellos bajo la justificación que deben obtener sus propios ingresos para su funcionamiento; el oficio No. 1676 de la Corte Constitucional, en el cual se presentan demandas de la inconstitucionalidad de los artículos 32 y 35 (parciales) de la ley 14 de 1983, establece:

II. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

El demandante acusa específicamente los apartes que subraya en la demanda, de los artículos 32 y 35 de la ley 14 de 1983, ley que reguló los tributos de las entidades territoriales y en particular en lo que toca con las disposiciones censuradas, el impuesto de industria y comercio.

A juicio del demandante, las disposiciones censuradas al referirse, en su orden, a las “respectivas jurisdicciones municipales”, como ámbito espacial del impuesto, y a las “actividades definidas como comerciales en el Código de Comercio”, como ámbito material, violan los artículos 1°, 95 numeral 9° y 338 de la Constitución Política, en su orden, por las siguientes razones:

El artículo 1°, porque desconocen el principio de unidad nacional al no regular de manera exhaustiva los diferentes elementos de la obligación tributaria atribuible al impuesto de industria y comercio, con lo cual se abre la puerta a la dispersión y a la diversidad de regímenes en las diferentes jurisdicciones municipales.

El artículo 95, numeral 9°, porque la sujeción al tributo en los diversos municipios con diferente incidencia, según los alcances de la normativa local correspondiente, configura una violación del principio de igualdad y, por consiguiente, del principio fundamental de justicia.

Y el artículo 338, porque al no haber regulado en forma suficientemente clara y completa la dimensión territorial del hecho generador y de la obligación tributaria, y al no haber definido de manera precisa las actividades comerciales originarias del tributo, se habría violado el principio fundamental de certeza, llamado también de predeterminación legislativa, con incidencia inmediata en la seguridad jurídica.

“El artículo 95, numeral 9°, porque la sujeción al tributo en los diversos municipios con diferente incidencia, según los alcances de la normativa local correspondiente, configura una violación del principio de igualdad y, por consiguiente, del principio fundamental de justicia. Y el artículo 338, porque al no haber regulado en forma suficientemente clara y completa la dimensión

territorial del hecho generador y de la obligación tributaria, y al no haber definido de manera precisa las actividades comerciales originarias del tributo, se habría violado el principio fundamental de certeza, llamado también de predeterminación legislativa, con incidencia inmediata en la seguridad jurídica.”

La demanda finaliza con el siguiente concepto:

Además de ello, y tal como se ha dejado expuesto a lo largo de este concepto, es claro que la ley que autoriza la creación de un tributo simplemente señala los lineamientos generales que deben tener en cuenta los titulares del poder tributario derivado, o de segundo grado, para crear efectivamente el tributo y regularlo en sus diferentes elementos o aspectos. En ese orden de ideas, nada impide que los municipios, al regular el tributo, efectúen las precisiones que crean necesarias, de acuerdo con las peculiaridades y características de su jurisdicción.

En definitiva, no se viola el principio de certeza ni se desconoce la predeterminación legislativa, como lo pretende el actor. Y, como bien lo ha dicho la honorable Corte Constitucional en numerosas sentencias, mal se podría pretender que, en relación con tributos de los entes subnacionales, el legislador nacional regule la totalidad de los elementos del tributo en forma exhaustiva, porque si así fuere se violaría, de modo flagrante y ostensible el principio de autonomía. (13)

Las tarifas establecidas para el municipio de Riosucio están consagradas en el artículo 44, en forma muy discriminada y detallada, especificando las diversas actividades industriales, comerciales y de servicios que operan en el municipio.

El acuerdo 174 de 2006 trajo una reducción significativa en las tarifas; el anterior acuerdo municipal, el No. 048 de diciembre 23 de 1996 por el cual se adopta el código de rentas del municipio de Riosucio – código de rentas que tuvo vigencia hasta el periodo gravable 2006, estipulaba tarifas del 5 por mil para la actividad industrial y del 7 por mil para la actividad comercial y de servicio, tarifas muy elevadas pero que no afectaban económicamente a los contribuyentes, ya que, como se dijo anteriormente, se declaraban ingresos con bases inferiores a las realmente obtenidas; sin embargo, el nuevo panorama era que a pesar de reducir las tarifas, declarar por el total del ingreso bruto resulta un pago muy oneroso, especialmente para los comerciantes que realizan grandes volúmenes de operaciones; en algunos casos el impuesto municipal es mayor que la suma de los impuestos nacionales pagados o transferidos al estado por parte del contribuyente.

PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO:

La situación anteriormente planteada, referida a que el impuesto de industria y comercio se paga sin tener presente que el comerciante gane o pierda, contradiciendo los principios de equidad y progresividad establecidos en el artículo 363 de la Constitución Nacional de la siguiente manera:

Artículo 363. *El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. (14)*

Una de las dificultades presentadas en el municipio, producto de la normatividad vigente, es precisamente que el impuesto de industria y comercio no guarda relación con los principios de equidad y progresividad, se pueden gravar varias actividades económicas con una misma tarifa pero cada una de ellas tiene márgenes de ganancia distintos, por citar un ejemplo, la actividad comercial de los supermercados está gravada a la tarifa del 3 por 1000, al igual que la actividad de carnicería, el margen de utilidad del supermercado puede ser del 10% mientras que el de la carnicería se aproxima al 20%; en el supuesto que ambos comerciantes vendan en el año \$ 100.000.000, ambos deberían pagar por concepto impuesto de industria y comercio un valor de \$ 300.000; sin embargo la utilidad bruta del supermercado fue de \$ 10.000.000 mientras el de la carnicería fue de \$ 20.000.000; es decir, a pesar que la carnicería gana el doble que el supermercado el valor a tributar es el mismo para ambos, por tal motivo es necesario tener en cuenta los promedios de márgenes de rentabilidad de las actividades económicas con el fin evitar que se vulneren dichos principios.

Los principios son consagrados también en el artículo 4 de del acuerdo municipal 174 de 2006, que consagra lo siguiente:

“Artículo 4. PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO. *El sistema tributario se fundamenta en los principios de equidad horizontal o universalidad, de equidad vertical o progresividad y de eficiencia en el recaudo conforme a los principios constitucionales del sistema Tributario” . (15)*

El concepto de los principios del sistema tributario es aclarado por la Sentencia C-734 de 2002 del M.P. Manuel José Cepeda Espinosa en los siguientes términos:

Así pues, se tiene que, en virtud de la equidad horizontal, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera mientras que, de acuerdo con la equidad vertical, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida. Esta distinción, que ha sido aceptada de tiempo atrás, guarda relación con el principio de progresividad. (16)

Otro ejemplo latente que se puede presentar en el municipio es el siguiente: la tarifa asignada al servicio de cafetería es del 2 por 1000, mientras que la tarifa del servicio de café Internet se encuentra gravada a la tarifa del 10 por 1000, lo que implica una diferencia en el pago del 500%, suponiendo que la base de ingresos es de \$ 100.000.000 para ambos casos, mientras el primero paga \$ 200.000, el segundo paga \$1.000.000, evento que resulta incoherente e injusto, ya que si vamos los márgenes de rentabilidad en la vida práctica, resulta tener mayor porcentaje de ganancia el servicio de cafetería que el mismo servicio de Internet.

Siendo así las cosas, los municipios deben procurar por mantener la equidad y progresividad tributaria buscando un equilibrio entre la rentabilidad obtenida y el impuesto pagado; de igual manera, debe tratar de evitar que unos comerciantes cancelen o se beneficien más que otros con el fin de impedir discusiones de equidad entre los comerciantes y la administración municipal.

Es evidente que existen falencias desde el inicio de la misma legislación en materia del impuesto de industria y comercio, puesto que el hecho de presentarse las ventas en un establecimiento de comercio en un período determinado no implica necesariamente que se hayan generado utilidades, para este caso se evidencia con frecuencia con aquellos comerciantes que inician actividades y en los primeros años de vida las compras y los gastos efectuados son superiores a las ventas realizadas, así las cosas, si comparamos esta situación frente a los impuestos del orden nacional como el de renta e IVA, lo más probable es que al declararlos no resulte valor a pagar debido al comportamiento mismo de que las compras superan los ingresos obtenidos, sin embargo, en materia de impuesto de industria y comercio sí existe la obligación de pagar, ya que su cálculo se realiza sobre los ingresos brutos, en otras palabras, como se mencionó anteriormente, así un negocio hubiere obtenido pérdidas en un período determinado, el impuesto municipal se debe pagar porque la ley así lo determina.

RETENCION EN LA FUENTE:

Posterior al acuerdo 174 de 2006, la tesorera municipal expide la resolución No. 021-07 del 18 de febrero de 2007 *“Por medio de la cual se desarrollan los artículos 47 y ss. del estatuto tributario municipal”*, con el cual se establecen los agentes retenedores del impuesto de industria y comercio, la cual en el párrafo 1 del artículo 3, establece lo siguiente:

PARAGRAFO 1: Esta retención también es aplicable cuando se trate de actividades gravadas prestadas dentro de la jurisdicción del municipio por personas o entidades no domiciliadas o residenciadas en Riosucio. (17)

En ese momento empezaron a surgir muchas dudas con el tratamiento del impuesto, ya que la actividad comercial se ejerce con o sin el domicilio del comerciante, es decir, a través de intermediarios o agentes de venta, a los cuales se debía efectuar la retención. La respuesta de estos comerciantes fue inmediata: establecieron claramente que tributaban impuesto de industria y comercio en el lugar desde donde se realizaba la venta ya que así estaba establecido el código de rentas del municipio y por tanto no debían tributar en otro lugar.

Para aclarar lo anterior, se trae a colación la siguiente sentencia del Consejo de Estado:

Consejo de Estado. - Sala de lo Contencioso Administrativo. - Sección Cuarta. - Santafé de Bogotá, D.C., siete (7) de junio de mil novecientos noventa y seis (1996). Consejero Ponente: Doctor Delio Gómez Leyva:

... La Sala comparte los argumentos del Tribunal a quo, y habrá de confirmar la providencia apelada, porque conforme a la Ley 14 de 1983, Artículo 31, el impuesto de industria y comercio es un tributo de carácter municipal cuyo hecho generador es la actividad comercial, industrial o de servicios que debe tener ocurrencia dentro de la respectiva jurisdicción municipal y cuya base gravable, consecuentemente está constituida por los ingresos generados por tal actividad, también dentro del municipio respectivo.

Estos elementos del tributo, hecho generador y base gravable tienen, a su vez, el elemento territorial que contrae la ocurrencia de aquellos al ámbito de cada municipio, todo lo cual ha sido fijado por la ley y no puede ser modificado por los acuerdos o normas locales que lo regulan en cada jurisdicción, y menos por los funcionarios administrativos encargados de aplicarlas.

Ya en reiteradas oportunidades la Sala ha precisado que una de las características del impuesto de industria, comercio y avisos en su carácter local, que restringe su ámbito de aplicación y sus alcances a los límites territoriales del respectivo municipio. No se pueden gravar así las actividades realizadas en un determinado municipio, sujetas allí a gravamen, en cualquiera otra localidad aduciendo que es en esta última a donde se destina, o consume el producto, pues por una parte el hecho generador no es el consumo de bienes y servicios sino la prestación de actividades industriales, comerciales y de servicios y por la otra, el sujeto pasivo del gravamen no se sitúa en el lugar de consumo sino en el lugar en donde se realice la actividad gravada. (18)

Por otro lado, el Consejo de Estado mediante sentencia 121 de 1996 Magistrado Ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra., contiene los siguientes apartes que se asemejan al caso del municipio de Riosucio, de la siguiente manera:

LA NORMA DEMANDADA

Se solicita la nulidad del inciso segundo del Artículo octavo del Acuerdo N°32 de 30 de diciembre de 1998, expedido por el Concejo del Municipio de Santiago de Cali, el cual establece:

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

LA DEMANDA

La actora indicó como normas violadas, los artículos 121, 286, 287-3 y 313-4 de la Constitución Nacional; 32 de la Ley 14 de 1983 (reproducido íntegramente por el art. 195 del Decreto Ley 1333 de 1986); y 77 de la Ley 49 de 1990.

El concepto de la violación se sintetiza, así:

*Argumentó la actora que con la norma acusada se viola el principio de territorialidad previsto en la ley 14 de 1983 y el Decreto Ley 1333 de 1986, pues al disponer la norma que la retención del impuesto de industria y comercio se practicará sobre los **pagos** efectuados dentro de la jurisdicción del municipio, está transgrediendo dichas normas que establecen que se efectúe sobre **las actividades realizadas** igualmente en la jurisdicción.*

Además la norma acusada grava actividades industriales aunque la sede fabril no se encuentre en la jurisdicción del municipio, desconociendo así lo previsto en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, según el cual el gravamen sobre la actividad industrial se debe pagar en el municipio en donde se encuentre ubicada la fábrica o planta industrial, aunque la comercialización de los productos se hubiera realizado en otro lugar. Al respecto citó la sentencia de 24 de febrero de 1994, expediente 4638, Consejero Ponente Dr. Delio Gómez Leyva.

Manifestó que el Concejo municipal al expedir la norma acusada excedió su poder normativo, pues se abrogó una competencia normativa autónoma al regular hechos generadores de impuestos en otros municipios, sometiendo a los contribuyentes de otros entes territoriales a tributar en el municipio de Santiago de Cali. Sobre el tema de la materia imponible en el impuesto de industria y comercio citó la sentencia de 22 de noviembre de 1996, expediente 8005, Consejero Ponente Dr. Julio E. Correa R.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

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

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

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

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

Al respecto, como lo ha sostenido la Sala, la retención en la fuente es un instrumento de captación eficiente de recursos, tendiente a obtener abonos a buena cuenta de la obligación tributaria, que facilita el ingreso permanente de fondos a las arcas públicas y constituye además medio de control a la evasión, mecanismo que forma parte de las diferentes medidas que pueden adoptar los concejos municipales para regular el recaudo, pero como quedó indicado, ello siempre dentro de los límites consagrados en la Constitución y la ley.

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

Por lo anterior, la Sala observa que, como ya se dijo, la disposición acusada introduce ilegalmente sustanciales modificaciones al ordenamiento vigente en materia del impuesto de industria y comercio, razón suficiente para que sea retirada del ordenamiento jurídico, por cuanto los concejos no pueden apartarse de la estructura del impuesto establecida en la 'ley', a la que deben ceñirse estrictamente, por lo que es claro que so pretexto del desarrollo de sus atribuciones en materia de recaudación, no pueden expedir medidas que persiguen un fin distinto al de la exacta recaudación de los impuestos. (19)

Con lo anterior queda claro que la territorialidad se determina por el desarrollo de la actividad comercial más no por el destino de la mercancía, otra cosa es que se tenga un punto de venta ubicado en el municipio debidamente

registrado, caso en el cual se tiene el derecho al tributo, tal como lo estableció el decreto 3070 en el artículo 1:

Artículo 1º.- Los contribuyentes que realicen actividades industriales, comerciales o de servicios en más de un municipio, a través de sucursales o agencias, constituidas de acuerdo con lo definido en los artículos 263 y 264 del Código de Comercio o de establecimientos de comercio debidamente inscritos, deberán registrar su actividad en cada municipio y llevar registros contables que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en dichos municipios. Tales ingresos constituirán la base gravable.

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. (20)

Según el artículo, la retención en la fuente a contribuyentes de otros municipios opera siempre y cuando ellos tengan un punto de venta constituido en el municipio, para el caso que nos compete, los intermediarios o agentes de ventas no poseen esta sede y continúan realizando ventas por cuenta de un contribuyente de otra localidad.

La excepción a este artículo se presenta cuando un contribuyente desarrolla su actividad industrial y tiene puntos de venta en municipios distintos al de su sede fabril, en este caso, a pesar de tener uno o varios establecimientos constituidos en otra jurisdicción, el contribuyente no es responsable del impuesto en estos lugares y por ende, de que le practiquen retención en la fuente ya que por dedicarse a la actividad industrial se cancelan los tributos respectivos en el municipio donde tienen la fábrica respectiva.

El 21 agosto de 2008 el alcalde municipal expidió el decreto 051 por medio del cual se establece el sistema de retención en la fuente del impuesto de industria y comercio en el municipio de Riosucio, el cual recopiló la resolución 021-07, con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del tributo, creando confusión entre los comerciantes, ya que mediante notificación emitida por el tesorero municipal se determina nuevamente la obligación de efectuar retenciones en la fuente independientemente del lugar donde se efectúa la venta de la siguiente manera:

“...se le hace saber que, de conformidad en lo establecido por el artículo cuarto del decreto 51 de 2008, se deberá efectuar retención a las compras que se realicen a todo tipo de comercializadores, distribuidores, agentes y representantes de ventas que tengan su sede en otro municipio, pero que vendan sus productos en Riosucio.

Por tal motivo, no será de recibo para no practicar la retención, el argumento que se tiene el establecimiento de comercio o sede en otro municipio ya que la

transacción se está efectuando en el municipio de Riosucio, bien sea a través de la orden de pedido o facturación.”(20)

El planteamiento anterior desvirtúa el concepto de territorialidad del impuesto de industria y comercio mencionado anteriormente, cada municipio defiende sus propios ingresos y no van a permitir que a través de retención en la fuente le disminuyan sus rentas, en tal sentido el decreto 051 no tendría validez; sólo basta con revisar el acuerdo 704 de 2008 del municipio de Manizales, “por el cual se codifican las disposiciones que rigen los tributos municipales y se dictan otras disposiciones”, el cual en su artículo 13 establece:

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

...Se entienden percibidos en el Municipio de Manizales, como ingresos originados en la actividad comercial, cuando su negociación y/o facturación se realiza dentro de la jurisdicción del Municipio, sin consideración al destino de la mercancía, o al lugar donde se realiza el pago... (21)

A su vez, la sentencia 916 del Consejo de Estado, del 22 de enero de 1999, sección cuarta, MP Dr. Julio Correa Restrepo, ratifica el concepto de territorialidad en el siguiente sentido:

“Desde ese municipio se despacha el pedido; es posible que allí mismo se factura, pero el proceso de la venta en sí se realizó en esta ciudad a través de una infraestructura social y económica debidamente organizada. Por ello encontramos que la negociación que se da en la ciudad de Medellín entre el gerente regional de ventas y los clientes con asiento en esta ciudad, es toda una actividad mercantil que se traduce en el mercado del producto y que es objeto del pago del impuesto, a la luz del artículo 32 de la ley 14 de 1983 y de los artículos 1 del acuerdo 61 de 1989 y 1 del numeral 2 del acuerdo 44 de 1991.

Pues bien, entre las pruebas obrantes en el proceso se encuentra el acta de visita realizada por la sociedad actora de fecha 24 de febrero de 1994 y en la que se dejaron sentadas las siguientes observaciones:

Oficina donde se reúnen los visitantes médicos. La contabilidad se encuentra contabilizada en la ciudad de Cali. No existe bodega. La mercancía llega directamente de Cali al Cliente”.

A juicio de la sala, no puede entenderse que la labor realizada por los visitantes médicos pueda ser considerada como hecho generador del tributo por la actividad comercial, ni que la oficina que posee la actora en la ciudad de Medellín, que es para cumplir con la función de coordinación de los visitantes médicos, sea una infraestructura suficiente como para considerarla como una

sucursal de la fábrica de Cali, pues está demostrado que mediante ella tampoco se ejerce la actividad de comercialización de los productos.

Según se observa la actividad de los visitantes médicos es de simple coordinación y no de comercialización, lo cual se refuerza por el hecho de que aparece desvirtuada en el proceso, la existencia de sucursales, agencias, almacenes y/o bodegas en Medellín, con manejo independiente de contabilidad que indicaran que efectivamente que en esta ciudad se cumplen por parte de la sociedad actora actividades comerciales sujetas al gravamen en mención, cumpliéndose en Medellín, una labor de coordinación, insuficiente para entender realizado el hecho imponible del impuesto de industria y comercio en los términos de las normas respectivas...

En atención a lo anterior y por cuanto se encuentra demostrado que la sociedad actora por los años gravables de 1991 y 1992 no realizó actividad comercial gravable con el impuesto de industria y comercio en la ciudad de Medellín y por lo tanto no fue sujeto pasivo del mencionado gravamen, la decisión de primera instancia en cuanto declaró la nulidad de los actos administrativos que liquidaron de aforo dicho impuesto por las vigencias discutidas, debe ser confirmada, no teniendo vocación de prosperidad el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada". (22)

Por las diferencias y dificultades presentadas anteriormente, se pretende realizar un comparativo entre la aplicación del impuesto de industria y comercio del municipio de Riosucio y Manizales; al igual, teniendo presente la normatividad vigente sobre la materia; los resultados encontrados servirán de base para mostrar al municipio de Riosucio las debilidades y fortalezas que servirán de base para planteamientos futuros en materia de tributación municipal.

DESARROLLO COMPARATIVO

Como primera medida se realizará un análisis comparativo de los elementos que conforman el impuesto en ambos municipios, teniendo presente la normatividad vigente de cada uno de ellos, es decir, el acuerdo No. 174 del 14 de julio de 2006 para el municipio de Riosucio y el acuerdo 704 de 2008 para el municipio de Manizales, de la siguiente manera:

- **SUJETO ACTIVO:**

MUNICIPIO DE RIOSUCIO	MUNICIPIO DE MANIZALES
<p>ARTÍCULO 34: SUJETO ACTIVO. <i>El municipio de Riosucio es el sujeto activo del Impuesto de Industria y Comercio y en él radica la potestad tributaria de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devoluciones y cobro.</i></p>	<p>ARTÍCULO 15. SUJETO ACTIVO. <i>El Municipio de Manizales es el sujeto activo del Impuesto de Industria y comercio que se cause en su jurisdicción y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.</i></p>

En la descripción del sujeto activo no se presentan diferencias considerables, sin embargo nótese que el municipio de Manizales incorporó la expresión “*que se cause en su jurisdicción*”, con lo cual se incorpora el principio de territorialidad, aspecto que no tuvo presente el municipio de Riosucio, tal vez desde el inicio del acuerdo 174 de 2006 no se tenía claro este concepto.

- **SUJETO PASIVO:**

MUNICIPIO DE RIOSUCIO	MUNICIPIO DE MANIZALES
<p>ARTÍCULO 35: SUJETO PASIVO. <i>El sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio es la persona natural o jurídica o sociedades de hecho, que realicen el Hecho Generador de la Obligación Tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios en la jurisdicción del municipio ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.</i></p>	<p>ARTÍCULO 16. SUJETO PASIVO. <i>Es sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio la persona natural, jurídica, o sociedad de hecho que realice el hecho generador de la obligación tributaria.</i></p>

El análisis del sujeto pasivo implica necesariamente comparar la descripción de cada una de las actividades industriales, comerciales y de servicios, las cuales a su vez se convierten en el hecho generador del impuesto de industria y comercio.

- **HECHO GENERADOR:**

Actividades Industriales:

LEY 14 DE 1983	MUNICIPIO DE RIOSUCIO	MUNICIPIO DE MANIZALES
<i>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.</i>	<i>Artículo 27: ACTIVIDAD INDUSTRIAL. Es actividad industrial 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 este sea.</i>	<i>Artículo 11... ACTIVIDAD INDUSTRIAL. Las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación. Maquila, transformación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes, y en general cualquier proceso de transformación por elemental que este sea, y las demás descritas como actividades industriales en el Código de Identificación Internacional Unificado (CIIU).</i>

Con respecto a la actividad industrial, se aprecia de acuerdo con la definición que cada municipio es prácticamente la misma a la contemplada en la ley 14 de 1983, sólo cambia el orden de algunas palabras pero la idea central se conserva; el municipio de Manizales adiciona como actividades las demás descritas en el código de identificación internacional unificado (CIIU).

Actividades Comerciales:

LEY 14 DE 1983	MUNICIPIO DE RIOSUCIO	MUNICIPIO DE MANIZALES
<i>Artículo 35°. Se entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al</i>	<i>ARTICULO 28: ACTIVIDAD COMERCIAL: Es actividad comercial, la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, tanto al por mayor como al por</i>	<i>ACTIVIDAD COMERCIAL. Las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, las demás definidas como tales por el Código de Comercio, siempre y cuando no estén consideradas por el</i>

<i>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.</i>	<i>menor. Además, deben entenderse como actividades comerciales, siempre y cuando no estén señaladas como industriales o de servicio, las contempladas en el Código de Comercio.</i>	<i>mismo o por las leyes vigentes como actividades industriales o de servicios; las demás descritas como actividades comerciales en el Código de Identificación Internacional Unificado (CIIU).</i>
---	--	---

La actividad comercial para ambos municipios no presentan cambios significativos frente a la ley 14 de 1983, las definiciones son prácticamente las mismas, sin embargo la novedad es que el municipio de Manizales, al igual que el caso anterior, adiciona las actividades descritas como comerciales en el código de identificación internacional (CIIU).

Actividades de Servicio:

LEY 14 DE 1983	MUNICIPIO DE RIOSUCIO	MUNICIPIO DE MANIZALES
<i>Artículo 36°. Son actividades de servicios 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</i>	<i>ARTICULO 29: ACTIVIDAD DE SERVICIO. Son actividades de servicio 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, casa de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, de seguros, financiera y bancaria, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compraventas y administración de</i>	<i>ACTIVIDAD DE SERVICIO. Es toda tarea, labor o trabajo dedicado a satisfacer necesidades de la comunidad, ejecutado por persona natural o jurídica, por sociedad de hecho o por cualquier otro sujeto pasivo, sin que medie relación laboral con quien lo contrata, que genere una contraprestación en dinero o en especie y que se concrete en la obligación de hacer, sin importar que en ella predomine el factor material o intelectual, mediante la realización de una o varias de las siguientes actividades: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, los mandatos y la compraventa, la</i>

<i>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, mecánica, 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.</i>	<i>inmuebles, servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, servicios de comunicaciones, mensajería, correos, sistematización de datos, impresión de grafico y documental, fotografías, 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 arrendamientos de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y video, negocios de montepíos y los servicios de consultorio profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho.</i>	<i>administración de inmuebles; la publicidad, interventoría, construcción, urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquería, servicios de portería y vigilancia, servicios funerarios, servicios notariales, servicios de curadurías, talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas, lavado, limpieza y teñido, salas de cine, arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contengan audio y video, los servicios profesionales prestados a través de sociedades regulares o de hecho, servicios de salud prestados por particulares, servicios de seguridad social integral, servicios públicos, telecomunicaciones, computación y las demás descritas como actividades de servicios en el Código de Identificación Internacional Unificado (CIU) y demás actividades análogas.</i>
--	---	---

Los cambios presentados por ambos municipios frente a lo estipulado en la ley 14 de 1983 no son muy significativos, al igual al referirse el artículo 36 a actividades análogas, lo que se pretendía era cobijar las diversas formas de prestación de servicios para que sean contribuyentes del impuesto y la misma ley se encargará de establecer aquellas actividades que por su naturaleza se consideren excluidas del gravamen.

Se puede apreciar que el municipio de Manizales involucra la definición del término de servicio estipulado en el decreto 1372 de 1992 que establece en su artículo uno:

ARTICULO 1o. DEFINICION DE SERVICIO PARA EFECTOS DEL IVA. *Para efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio toda actividad,*

labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.
(23)

Frente a la ley 14 de 1983 adiciona algunos elementos como los servicios notariales, curadurías servicios de salud y seguridad social, servicios públicos, telecomunicaciones y computación; al igual que en los anteriores casos agrega los servicios establecidos en el código de identificación Internacional Unificado (CIIU); prácticamente todos los servicios generan en impuesto de industria y comercio con excepción de los que la misma ley considera excluidos.

Nótese que dentro la definición de los servicios no se estipula explícitamente el arrendamiento comercial o de vivienda, sin embargo, el municipio de Manizales lo incorpora como servicio gravado con el impuesto de industria y comercio, tema de amplia discusión en estos tiempos en la ciudad, es preciso recordar que la norma al respecto fue establecida de manera amplia al referirse a las *“siguientes o análogas actividades”*, pudiendo ser el arrendamiento una actividad similar a la de las casas de huéspedes; sin embargo, manera genera mucha incertidumbre en el sentido que la definición del servicio estipula claramente *“una obligación de hacer”* la cual no se tipifica en el contrato de arrendamiento.

El libro cuarto del código de comercio aborda el tema de los contratos y obligaciones mercantiles, en ninguno de sus artículos se tiene presente el contrato de arrendamiento de inmuebles, el más similar, aunque distinto, es el contrato de hospedaje, en este caso el huésped no tiene el dominio del inmueble con lo que se concluye que son contratos diferentes.

El artículo 20 del código de comercio se refiere al arrendamiento en los siguientes términos:

Artículo 20. Son mercantiles para todos los efectos legales:

2. La adquisición a título oneroso de bienes muebles con destino a arrendarlos; el arrendamiento de los mismos; el arrendamiento de toda clase de bienes para subarrendarlos, y el subarrendamiento de los mismos. (24)

Aparentemente el numeral hace alusión exclusivamente al arrendamiento de los bienes muebles, sin embargo la expresión *“el arrendamiento de toda clase de bienes”* confunde esta exclusión, pareciera que el arrendamiento de inmuebles tuviera cabida en la interpretación del párrafo pero en ningún momento hace referencia como tal a los inmuebles; las normas deben ser tan claras que no deben permitir múltiples interpretaciones, en mi concepto la intención del legislador fue no gravar los inmuebles ya que de lo contrario lo hubiera incluido en varios artículos ya que es una actividad que se presenta en

todo el territorio Colombiano, de ser así, también debería estar contemplada en las leyes y decretos que regulan la materia pero estas no la contienen.

Por otro lado, el artículo 468-3 del estatuto tributario (Servicios Gravados a la tarifa del 10%), se refiere al arrendamiento en los siguientes términos como un servicio, de la siguiente manera:

“Artículo 468-3. Servicios gravados con la tarifa del diez por ciento (10%). A partir del 1º de enero de 2007, los siguientes servicios quedan gravados con la tarifa del diez por ciento (10%):

6. El servicio de arrendamiento de inmuebles diferentes a los destinados para vivienda y espacios para exposiciones y Muestras Artesanales Nacionales”.(25)

La apreciación de servicios se realiza para efectos del impuesto a las ventas más no para el impuesto de industria y comercio; esta distinción se puede confirmar con los siguientes apartes de la sentencia del Consejo de Estado Radicación número: 68001 – 23 – 31 – 000 – 11016 – 01 – 9741 del 05 de mayo de 2000:

“El arrendamiento de dos inmuebles propios, como es la actividad que según las pruebas ejercía la actora para los años gravables de 1990 a 1993, no es una actividad que como tal se encuentre sujeta al impuesto de industria y comercio, pues no es ni industrial, ni comercial, ni de servicios. Efectivamente, no es actividad industrial porque no encuadra dentro de la noción que de la misma trae el artículo 2 del Acuerdo No 39 de 1989 del Concejo Municipal de Bucaramanga, que reitera en general el artículo 34 de la Ley 14 de 1983, al prever como actividad industrial la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de materiales y bienes y cualquier proceso de transformación. Tampoco es una actividad de servicios, tal como se observa del texto del artículo 4 del Acuerdo en mención, que en términos generales reitera el artículo 36 de la Ley 14 de 1983. Si bien es cierto la norma en mención, relaciona las actividades de servicios a título enunciativo, y por tal razón caben dentro de dicha relación, actividades análogas como bien lo prevé esa misma disposición, a juicio de la Sala, el arrendamiento de bienes inmuebles no es una actividad que encuadre dentro de las actividades de servicios que prevé o permite la misma. En efecto, en relación con el arrendamiento de inmuebles, la actividad análoga sería la administración de los mismos, sin embargo, se observa que en el contexto del artículo 4 del Acuerdo No 039 de 1989, la administración de los inmuebles hace parte de la intermediación comercial, es decir, que dicha actividad no es considerada en sí misma como de servicios y para ser tenida como tal requiere ser ejercida a través de intermediarios profesionales, o mejor comerciales. Así las cosas, el arrendamiento de inmuebles en sí mismo considerado y como forma de administración directa de tales bienes, no es una actividad de servicios gravada con el impuesto de industria y comercio y, por ende, no existe razón lógica ni jurídica que permita gravar con dicho impuesto los ingresos que se perciban en virtud de un contrato en las condiciones que se han precisado. Dicho de otra

manera, la administración de inmuebles sólo constituye hecho gravado como actividad de servicios cuando se ejerce como una forma de intermediación comercial, lo que excluye la administración directa por parte de los propietarios.

El hecho de que la sociedad actora sea comercial y que dentro de su objeto social principal pueda arrendar inmuebles, y más exactamente, haya arrendado dos inmuebles propios, si bien corresponde al ejercicio de su actividad social, no significa que esa actividad en concreto se encuentre gravada con el impuesto de industria y comercio como comercial, por las siguientes razones: A términos del artículo 3 del Acuerdo No 039 de 1989, que por su parte también reitera en general el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, son actividades comerciales además de las que allí enuncia, "las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por la ley, como industriales o de servicios". Pues bien, el artículo 20 No 2 del Código de Comercio considera como acto de comercio el arrendamiento de bienes muebles, al igual que "el arrendamiento de toda clase de bienes para subarrendarlos". En este orden de ideas, es un acto mercantil el arrendamiento de inmuebles para su subarriendo, lo que no es realmente la actividad de la actora, pues la misma se circunscribe al arrendamiento de inmuebles sin la finalidad de subarrendar. Ahora bien, respecto del argumento del a quo en el sentido de que el contrato de arrendamiento con Almacenes Ley se encuentra regulado por la legislación mercantil, y por lo mismo, encuadra como acto de comercio a la luz del artículo 20 No 19 del Código de Comercio, advierte la Sala que si bien la arrendadora (la actora), y el arrendatario son comerciantes, y el contrato es mercantil por mandato de los artículos 518 al 524 del Código de Comercio, tales circunstancias no le quitan el carácter de actividad civil al simple arrendamiento de inmuebles propios de la sociedad, como tampoco pierden el carácter de sociedades civiles, las compañías que no adopten dentro de su objeto social actos mercantiles, a pesar de que para todos los efectos se rijan por la legislación mercantil (artículo 100 del Código de Comercio), pues en estos casos no es la normatividad aplicable la que determina que la actividad sea civil o mercantil, o que la sociedad sea civil o mercantil, sino la naturaleza misma del acto. En conclusión, y aun cuando el contrato de arrendamiento con Almacenes Ley evidentemente se rige por el Código de Comercio, no implica el ejercicio de una actividad mercantil para la actora, pues, por el contrario, para ella es un acto civil que no encuadra dentro de la categoría de actos de comercio que trae a título enunciativo el artículo 20 del Código de Comercio, ni tampoco como actividad de comercio por ser regulado por la ley mercantil, por las precisiones ya efectuadas.

En consecuencia, y al no ser el arrendamiento de los dos inmuebles de la actora, sociedad comercial, una actividad industrial, ni comercial, ni de servicios, es evidente que procede la devolución del impuesto de industria y comercio pagado por ella por los años gravables 1990 a 1993, por concepto exclusivo de tal actividad, aun cuando la misma haga parte de su objeto social. Igualmente, a título de restablecimiento del derecho, y en cumplimiento del artículo 40 del Acuerdo No 039 de 1989 por tratarse de un pago injustificado, se deberá ordenar a la Tesorería Municipal de Bucaramanga la devolución de los dineros pagados por la actora por concepto del impuesto de industria y comercio y

complementarios, por los años gravables 1990 a 1993, que asciende a un total de \$5.496.353, suma que de conformidad con el artículo 178 del Código Contencioso Administrativo deberá actualizarse de acuerdo con el I.P.C certificado por el DANE. En cumplimiento del artículo 177 del Código Contencioso Administrativo, en armonía con la jurisprudencia de la Corporación, se ordena que las sumas de dinero debidamente actualizadas devengarán intereses comerciales durante los seis meses siguientes a la ejecutoria de la providencia que las determine y moratorios después de dicho lapso. Así mismo, a título de restablecimiento del derecho se declarará que la actora no está obligada a declarar impuesto de industria y comercio y complementarios por los años gravables 1990 a 1993, por concepto de los ingresos percibidos por el arrendamiento de los inmuebles de su propiedad". (26)

En el municipio de Riosucio no se configura el arrendamiento de inmuebles como hecho generador del impuesto de industria y comercio, en la definición de servicio establecida en el acuerdo municipal se incluyen algunos elementos que no están expresamente señalados en la ley 14 de 1983, tales como los servicios de comunicaciones, la mensajería, correos, sistematización de datos, impresión y fotografías, los cuales se enmarcan en la definición establecida en el decreto 1372 de 1992.

A pesar que las actividades de servicios son enunciadas claramente en la ley y en el acuerdo 174 de 2006, el municipio de Riosucio deja de percibir grandes recursos debido a que no se ejerce la acción de cobro sobre algunas actividades de servicios que están gravados, como es el caso especial del sector transporte, mensajería y servicios prestados por particulares no inscritos ante la autoridad competente, vale la pena recordar que para hacerse acreedor del impuesto basta con realizar el hecho generador, el artículo 11 de decreto 410 de 1971, código de comercio, se refirió a que las actividades mercantiles se ejercen bien sea de manera ocasional o permanente, esto supone que no necesariamente quien ejerce la actividad debe estar registrado como comerciante, al igual se hace responsable del tributo ante el municipio; el artículo versa lo siguiente, lo cual es compatible con el artículo 32 de la ley 14 de 1983.

"Artículo 11. Las personas que ejecuten ocasionalmente operaciones mercantiles no se consideran comerciantes, pero están sujetos a las normas comerciales en cuanto a dichas operaciones". (27)

"Artículo 32º. 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". (28)

Es pertinente recordar que el Estatuto Tributario Nacional, decreto 624 de 1989, consagró en el artículo segundo que son contribuyentes del tributo quienes realizan el hecho generador en los siguientes términos:

“Artículo 2. Contribuyentes. Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial”. (29)

Así las cosas es muy posible que el municipio de Riosucio deje de percibir ingresos por concepto del tributo en la actividad de servicios, siendo una de las principales causas la ausencia de los procesos de fiscalización que controle aspectos como la base de datos de contribuyentes, los procesos de cobro persuasivo y coactivo, entre otros aspectos, teniendo en cuenta que la normatividad tributaria nacional aplica también para los municipios, tal como lo establece la ley 788 de 2002 en el artículo 19:

Artículo 59: “Procedimiento tributario territorial. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio, incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales”. (30)

- **BASE GRAVABLE:**

LEY 14 DE 1983	MUNICIPIO DE RIOSUCIO	MUNICIPIO DE MANIZALES
<i>Artículo 33º. 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</i>	<i>ARTICULO 36: BASE GRAVABLE: El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresado en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con excepción de: a. El monto de las devoluciones debidamente comprobadas a través de los registros y soportes contables del contribuyente. b. Los ingresos provenientes de la venta de activos fijos.</i>	<i>ARTÍCULO 17. BASE GRAVABLE. La base gravable está conformada por los ingresos brutos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. Para su determinación se restará del total de los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas, así como las devoluciones en ventas debidamente soportadas, las exportaciones, el valor de los impuestos recaudados sobre aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado, el monto de los subsidios percibidos y la</i>

<i>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.</i>	<i>c. El valor de los impuesto recaudados de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado. d. El monto de los subsidios percibidos. e. Los ingresos provenientes de exportaciones.</i>	<i>venta de activos fijos. Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, dividendos, donaciones, arrendamientos, comisiones, honorarios y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.</i>
--	--	---

La definición de la base gravable para el municipio de Riosucio es prácticamente la misma que la definida en la ley 14 de 1983, la del municipio de Manizales difiere de las anteriores debido a que su base gravable son los ingresos brutos del contribuyente obtenidos durante el período gravable mientras que las otras se refieren al promedio mensual de los ingresos brutos del año inmediatamente anterior, situación que desvirtúa lo estipulado en la ley a pesar que los valores liquidados del impuesto resulten los mismos calculándolos de ambas maneras. Es importante recordar que la norma inferior no puede contradecir la norma superior y es muy distinto tener una base gravable de ingresos brutos a una del promedio mensual de los ingresos.

Por otro lado, el municipio de Manizales incorpora en la definición de la base gravable algunas actividades que en mi concepto se debieron incluir pero en el hecho generador, ya que se refiere a actividades susceptibles de ser gravadas pero el hecho generador siempre será el mismo independientemente de las actividades que se graven; el artículo se refiere a estas actividades en los siguientes términos:

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

En el impuesto de industria y comercio surge una gran contradicción porque si bien el hecho generador es la ejecución de las actividades industriales, comerciales y de servicios, la base gravable debería ser los ingresos obtenidos por estos conceptos más no por los ingresos brutos, ya que estos involucran otros recursos que no tienen que ver con el desarrollo de estas actividades y por tanto no deberían estar gravados; esta situación sucede con los ingresos obtenidos por arrendamiento, la sentencia del Consejo de Estado N° 68001 de mayo de 2000 aclaró que esta actividad no era industrial, ni comercial, ni de servicios, como se muestra en el siguiente aparte:

“El arrendamiento de dos inmuebles propios, como es la actividad que según las pruebas ejercía la actora para los años gravables de 1990 a 1993, no es una

actividad que como tal se encuentre sujeta al impuesto de industria y comercio, pues no es ni industrial, ni comercial, ni de servicios". (31)

De lo anterior se desprende que la intención de la norma es no incluir como base gravable aquellos ingresos que no guarden relación con el desarrollo de las actividades industriales, comerciales o de servicios, por lo tanto la misma ley 14 de 1983 debió ser clara en especificar que los ingresos brutos a los que se refiere son los obtenidos directamente en desarrollo de las actividades gravadas, esta situación conlleva a varias interpretaciones y hace que cada municipio lo entienda y aplica de manera diferente, con lo cual surgen controversias entre ellos mismos.

- **TARIFA:**

La ley 14 de 1983 se refiere a la tarifa de la siguiente manera:

Artículo 33º. ...Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites: del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) mensual para actividades industriales, y del dos al diez por mil (2-10 x 1.000) mensual para actividades comerciales y de servicios.

El municipio de Riosucio establece lo siguiente con relación a la tarifa:

ARTÍCULO 44: ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y TARIFAS

ACTIVIDAD INDUSTRIAL	TARIFA
ALIMENTOS Y BEBIDAS	
<i>Cervezas y Bebidas Alcohólicas</i>	<i>5</i>
<i>Bebidas no alcohólicas</i>	<i>3</i>
<i>Productos lácteos</i>	<i>3</i>
<i>Industria Panificadora</i>	<i>3</i>
<i>Chocolatería y Confitería</i>	<i>3</i>
<i>Envases, conservas, frutas, legumbres</i>	<i>3</i>
<i>Preparación, conservación carnes</i>	<i>3</i>
<i>Alimentos concentrados para animales</i>	<i>3</i>
<i>Hielo, helados y similares</i>	<i>3</i>
<i>Aceites, grasas vegetales y animales</i>	<i>3</i>
<i>Pastas alimenticias</i>	<i>3</i>
<i>Otros alimentos y bebidas</i>	<i>3</i>
PRENDAS DE VESTIR Y TEXTILES	
<i>Prendas de vestir excepto calzado</i>	<i>3</i>
<i>Calzado en general</i>	<i>3</i>

<i>Fabricación de sombreros</i>	3
<i>Tejidos de lana</i>	3
<i>Hilados y tejidos</i>	3
<i>Demás prendas de vestir y textiles</i>	3

CUEROS EXCEPTO CALZADO

<i>Cuero para uso industrial</i>	3
<i>Cuero para consumo final</i>	4
<i>Artículos para talabartería</i>	3
<i>Otros Artículos de cuero</i>	3

MADERAS, PRODUCTOS DE PAPEL Y AFINES

<i>Fabricación. , preparación y conservación productos de madera</i>	3
<i>Fabricación. de muebles y accesorios</i>	3
<i>Escultura tallada y juguetería</i>	3
<i>Fabricación. de productos para construcción e instalación</i>	3
<i>Fabricación. instrumentos musicales</i>	3
<i>Fabricación de bolsas</i>	3
<i>Papelería de oficina y decorativa</i>	3
<i>Fabricación. papel periódico</i>	3
<i>Tipografías, litografías, editoriales y similares</i>	3
<i>Demás productos de madera y papel</i>	3
<i>Extracción y madera</i>	7

FABRICACION DE PRODUCTOS METALICOS

<i>Artículos hierro y acero</i>	3
<i>Metales no ferrosos excepto preciosos</i>	3
<i>Artículos de hojalata</i>	3
<i>Industrias de metales preciosos</i>	4
<i>Artículos de alambre</i>	3
<i>Puertas, ventanas y rejas</i>	3
<i>Muebles metálicos</i>	3
<i>Otros productos metálicos</i>	3
<i>Producción de electrodomésticos</i>	3

FABRICACION DE MAQUINARIA

<i>Fabricación y reparación de maquinaria en general</i>	3
<i>Herramientas manuales</i>	3
<i>Artefactos eléctricos</i>	3
<i>Demás maquinaria</i>	3

FABRICACION PRODUCTOS TRANSPORTE

<i>Llanta y Neumáticos</i>	3.5
<i>Reencauche de llantas</i>	3.5
<i>Repuestos Vehículos automotores</i>	3.5
<i>Carrocerías de todo tipo</i>	3.5
<i>Fabricación y ensamble motocicletas, bicicletas etc.</i>	4
<i>Otros productos de transporte</i>	3

CEMENTOS Y DERIVADOS

<i>Fabricación de cemento</i>	2
<i>Artículos a base de cemento</i>	3
<i>Cerámica, loza y alfarería</i>	3
<i>Productos arenilla construcción</i>	3
<i>Productos mármol, granito, otros</i>	4
<i>Fabricación de asfalto</i>	3
<i>Otros derivados del cemento</i>	3

FABRICACION DE SUSTANCIAS Y PRODUCTOS QUIMICOS

<i>Jabones, Ceras y betunes</i>	3
<i>Pinturas y similares</i>	3
<i>Fabricación de insecticidas</i>	3
<i>Fabricación fósforos y cerillas</i>	4
<i>Productos farmacéuticos</i>	2
<i>Productos plásticos</i>	4
<i>Cosméticos, perfumes y Artículos de tocador</i>	5
<i>Fabricación de detergentes</i>	3
<i>Otros productos químicos</i>	3

TABACO

<i>Industrias tabaco y similares</i>	5
--------------------------------------	---

LAS DEMAS ACTIVIDADES INDUSTRIALES

<i>Las demás actividades</i>	3
------------------------------	---

ACTIVIDADES COMERCIALES

ACTIVIDAD	TARIFA
------------------	---------------

ALIMENTOS Y BEBIDAS

<i>Supermercados</i>	3
<i>Viveres, abarrotes - tiendas</i>	2
<i>Frutas, legumbres ,tubérculos</i>	2
<i>Rancho, licores, dulces, cigarrillos y conservas</i>	4
<i>Expendio de pan</i>	2

<i>Carnicerías, salsamentarias, ventas de pescado y mariscos</i>	3
<i>Otras bebidas no alcohólicas</i>	3
<i>Tiendas Mixtas</i>	3
<i>Alimentos para animales</i>	3
<i>Otros alimentos y bebidas</i>	3
<i>Compra ventas de Café</i>	2
COMBUSTIBLES	
<i>Estaciones de servicio</i>	4
<i>Distribución de gas</i>	4
<i>Gas propano y otros combustibles</i>	4
FERRETERIAS Y MATERIALES DE CONSTRUCCION	
<i>Ferreterías</i>	3
<i>Maderas en general</i>	3
<i>Vidrios en General</i>	3
<i>Otros materiales de construcción</i>	3
MAQUINARIA Y EQUIPO PARA LA INDUSTRIA Y EL COMERCIO	
<i>Maquinaria y equipo en general</i>	3
<i>Herramientas para la agricultura</i>	3
AUTOMOTORES Y REPUESTOS	
<i>Consignataria de automotores</i>	4
<i>Concesionaria de automotores</i>	4
<i>Repuestos y accesorio para automotores</i>	3
<i>Motocicletas</i>	3
<i>Llantas y neumáticos</i>	3
<i>Otros automotores</i>	3
VESTUARIO	
<i>Prendas de vestir y calzado</i>	3
<i>Telas y tejidos en general</i>	3
MUEBLES Y ACCESORIOS PARA EL HOGAR Y LA OFICINA	
<i>Muebles en general</i>	3
<i>Electrodomésticos</i>	3
<i>Elementos decorativos</i>	3
<i>Maquinaria y equipo de oficina</i>	3
<i>Cacharrerías, bazares, misceláneas y adornos en general</i>	3

DROGAS

<i>Productos farmacéuticos</i>	2.5
<i>Artículos de tocador</i>	5
<i>Productos veterinarios</i>	2.5

JOYERIAS Y RELOJERIAS

<i>Joyerías y relojerías</i>	4
<i>Adornos suntuarios</i>	4

LAS DEMAS ACTIVIDADES DE COMERCIO

<i>Las demás actividades</i>	4
------------------------------	---

ACTIVIDADES DE SERVICIO

ACTIVIDAD	TARIFA
------------------	---------------

ALIMENTOS Y BEBIDAS

<i>Restaurantes</i>	3
<i>Cafeterías, Loncherías y piqueteaderos sin venta de licor</i>	2
<i>Heladerías y salones de té</i>	3
<i>Bares, cafés, cantinas, fuentes de soda</i>	7
<i>Tabernas, grilles, discotecas</i>	7
<i>Hoteles, pensiones y alojamientos</i>	3
<i>Otros establecimientos similares</i>	7

ESPARCIMIENTO

<i>Salas de cine (Explotación y Arrendamiento)</i>	3
<i>Videos - Alquiler películas</i>	3
<i>Estaderos</i>	3
<i>Clubes sociales</i>	3
<i>Centros musicales</i>	7
<i>Academia de baile</i>	3
<i>Coreográficos, casas de cita, amoblados, moteles, lenocinio</i>	7
<i>Canchas de tejo, fondas</i>	7
<i>Otros sitios de esparcimiento</i>	7

SERVICIOS ESTETICOS

<i>Salones de belleza</i>	3
<i>Academias de gimnasia estética</i>	3
<i>Otros servicios estéticos</i>	3

ASEO Y SANIDAD

<i>Lavanderías y tintorerías</i>	3
<i>Clínicas, laboratorios y servicios veterinarios</i>	3
<i>Otros servicios de aseo y sanidad</i>	3

COMUNICACIONES

<i>Radiodifusoras</i>	3
<i>Transporte aéreo</i>	3
<i>Transporte terrestre</i>	3
<i>Demás tipos de comunicaciones</i>	3
<i>Telecomunicaciones</i>	7

REPRESENTACIONES Y AGENCIAS

<i>Agencias de arrendamiento y administración de bienes</i>	3
<i>Agentes de aduanas</i>	4
<i>Agentes y corredores de seguros</i>	3
<i>Colocadores de pólizas</i>	3
<i>Vendedores de Seguros</i>	3
<i>Agencias de empleo temporales y similares</i>	3
<i>Demás agencias y representaciones</i>	3

OTRAS ACTIVIDADES DE SERVICIO

<i>Servicio de encomiendas</i>	2
<i>Servicio de transporte escolar</i>	3
<i>Servicio de Fotografía, Tipografía e Imprenta</i>	2
<i>Establecimientos compraventa y prendería y montepíos</i>	7
<i>Entidades consultoría profesional</i>	3
<i>Funerarias y casas de velación</i>	3
<i>Propaganda y publicidad</i>	3
<i>Talabarterías</i>	2
<i>Talleres mecánica automotriz</i>	3
<i>Vulcanizadora y montaje llantas</i>	2
<i>Parqueaderos</i>	3
<i>Cooperativas, fondos de empleados, y sociedades mutuarías</i>	3
<i>Empresas de servicios temporales</i>	5
<i>Empresas de Servicios Públicos</i>	10

DEMÁS ACTIVIDADES DE SERVICIO

<i>Las demás actividades de servicio</i>	10
--	----

SECTOR FINANCIERO

ACTIVIDAD**TARIFA**

<i>Bancos</i>	5
<i>Corporaciones Financieras</i>	5
<i>Corporaciones de Ahorro y vivienda</i>	3
<i>Compañías de Seguros de vida, Seguros Generales y Reaseg.</i>	5
<i>Compañías Financiamiento Comercial</i>	5
<i>Almacenes Generales de Depósito</i>	5
<i>Sociedades de capitalización</i>	5
<i>Banco de la República</i>	5
<i>Demás entidades financieras permitidas por la Ley</i>	5

(32)

El municipio de Manizales se refiere a la tarifa en los siguientes términos:

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

SECTOR	CODIGO	RESUMEN DESCRIPCION DE ACTIVIDADES	TARIFA POR MIL
INDUSTRIA	11001	<i>Alimentos, textiles, prendas de vestir, calzado, hierro, acero, hormigón, cemento y yeso, metalmecánica, hoteles, Libros, Revistas, periódicos.</i>	3,5
	11002	<i>Bebidas alcohólicas , vinos y tabaco</i>	7,0
	11003	<i>Chocolaterías y Dulcerías</i>	5,5
	11004	<i>Otras actividades industriales NCP y descritas en el CIU</i>	4,5
COMERCIO	21001	<i>Alimentos, café, textiles, calzado, prendas de vestir, vehículos, accesorios y conexos, materiales de construcción, artículos de ferretería, textos, revistas, productos, Farmacéuticos y medicinales</i>	3,5
	21002	<i>Bebidas alcohólicas y productos de tabaco</i>	8,0
	21003	<i>Otras Actividades comerciales NCP y descritas en el CIU</i>	4,5
SERVICIOS	31001	<i>Educación, obras sociales, salud, restaurantes, cafeterías y similares, construcción y conexos,</i>	5,0
	31002	<i>Actividades de Servicios Públicos</i>	4,0
	31003	<i>Venta de bebidas alcohólicas para consumo dentro del establecimiento, lenocinio</i>	10,0
	31004	<i>Transporte de carga y pasajeros</i>	3.0
	31005	<i>Otras Actividades de servicios NCP y descritas en el CIU</i>	4.5

FINANCI ERO	41001	Banca central, Establecimientos bancarios y demás actividades financieras NCP y descritas en el CIU	5,0
----------------	-------	---	-----

(33)

Con respecto a la tarifa existen diferencias significativas en la aplicación realizada por cada uno. El municipio de Riosucio aborda las actividades industriales, comerciales y de servicios de una manera muy amplia y detallada conforme a las desarrolladas en la localidad, mientras que el municipio de Manizales las reúne en forma muy resumida y conglomerada, lo cual puede ser perjudicial y puede crear dificultades con los contribuyentes en el sentido que muchas actividades se gravan con la misma tarifa independiente del margen de rentabilidad que tenga cada una de ellas; la aplicación de esta metodología vulnera los principios de progresividad y eficiencia que consagra la Constitución Nacional, se pierde el sentido de quien más gana, más paga y viceversa.

El municipio de Riosucio ha hecho un esfuerzo importante al desagregar las diferentes actividades mercantiles, inclusive, en mi concepto, están mejor estructuradas y definidas que las del municipio de Manizales, este resultado se obtuvo de diversas reuniones entre los representantes de las actividades comerciales y la administración municipal, en las cuales se establecieron tarifas que oscilan entre el 2 y 4 por mil, teniendo presente que tarifas del 7 ó 10 por mil eran prácticamente insostenibles teniendo presente que el cálculo del impuesto se realiza sobre los ingresos brutos, los cuales no garantizan necesariamente que se obtengan utilidades; el problema que persiste es que aquellas actividades que no tuvieron representación en las reuniones fueron grabadas con tarifas muy elevadas, algunas del 7 y 10 por mil, lo cual es injusto porque las tarifas se deben establecer en términos de equidad. Lo más hubiera sido establecer una tarifa que oscilará también en ese rango del 2 y el 4 por mil.

El problema de fondo, que deben tener en cuenta los municipios, es que las tarifas de cobro se deciden en el concejo municipal, pero muchas veces los concejales no dominan el tema tributario, la forma en que se calcula el impuesto, los márgenes de rentabilidad de cada sector económico y las implicaciones que tiene sobre los principios de equidad y proporcionalidad, los cuales pueden ser fácilmente vulnerados. La facultad del concejo municipal de asignar tarifas es una gran responsabilidad, por lo tanto, cualquier decisión al respecto tiene que realizarse con fundamentos teóricos que permitan analizar el alcance de los acuerdos expedidos en materia tributaria. Es pertinente recordar que la ley 55 de 1985 facultó a los concejos municipales para organizar el control y recaudo en los siguientes términos:

“ARTICULO 62. Para efectos de la correcta liquidación y pago del impuesto de industria y comercio, los concejos municipales expedirán los acuerdos que garanticen el efectivo control y recaudo del mencionado impuesto”. (34)

Un aspecto importante a tener en cuenta con respecto al pago del impuesto de industria y comercio en el municipio de Riosucio, que constituye una

contradicción frente a la norma superior, es que se cobra un impuesto mínimo cuando la base gravable no alcance cierto límite de ingresos brutos, lo cual vulnera directamente los principios de equidad y proporcionalidad establecidos en la Constitución colombiana; mediante sentencia C-583 de 1996 del MP. Vladimiro Naranjo Mesa, se estipuló que el valor a pagar por un impuesto era el resultado de multiplicar la base gravable por la tarifa, por lo tanto nunca puede existir impuesto mínimo; tal como se menciona a continuación:

“En la obligación tributaria, aparecen por un lado el sujeto activo, que es la entidad estatal con derecho para exigir el pago del tributo, el sujeto pasivo o persona en quien recae la obligación correlativa, el hecho gravado o situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva a la cual la ley confiere la virtualidad de generar la obligación tributaria, y la base gravable y la tarifa, que son los elementos determinantes de la cuantía misma de la obligación” . (35)

En los términos señalados en la sentencia, sólo procede el pago del impuesto con los dos elementos de la obligación tributaria que son la base gravable y la tarifa, el impuesto mínimo es improcedente desde este punto de vista; por otro lado, el municipio corre un riesgo al extralimitarse en la facultad que tiene de cobrar y percibir el tributo, contradiciendo el principio de legalidad y lo establecido en el artículo 16 de la ley 962 de 2005, que estipula:

“Artículo 16. Cobros no autorizados. Ningún organismo o entidad de la Administración Pública Nacional podrá cobrar, por la realización de sus funciones, valor alguno por concepto de tasas, contribuciones, formularios o precio de servicios que no estén expresamente autorizados mediante norma con fuerza de ley o mediante norma expedida por autoridad competente, que determine los recursos con los cuales contará la entidad u organismo para cumplir su objeto” . (36)

Por otro lado el pago en exceso también contradice el espíritu de justicia estipulado en el artículo 683 del estatuto tributario, el cual tiene aplicación a nivel territorial en virtud del artículo 59 de la ley 788 2002, ya que no se puede cobrar más de lo que el mismo acuerdo le permite al municipio, en los siguientes términos:

“Artículo 683. Espíritu de justicia. Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación” . (37)

Al igual, también se vulnera el principio de legalidad, establecido por la Corte Constitucional mediante sentencia C-369 del año 2000, que estableció lo siguiente:

"...el principio de legalidad tributaria, comporta que no puede haber impuesto sin ley que lo establezca, vale decir, que el Congreso, en ejercicio de sus competencias, al elaborar la norma tributaria, está en la obligación de determinar con claridad los elementos de la relación tributaria, esto es, los sujetos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas. Por lo tanto, la exigencia del respeto al principio de legalidad, por parte del poder público, implica que el legislador tributario, a través de las disposiciones fiscales, elimine la arbitrariedad en el cobro de impuestos inexistentes o habilite a la administración tributaria para su recaudo."(38)

Vale la pena aclarar que el impuesto mínimo *no* fue creado por el acuerdo No. 174 del municipio de Riosucio, sin embargo es el valor cobrado por ventanilla cuando el ingreso bruto del contribuyente no supera el tope de ingresos establecido, al igual, si se hubiese estipulado en el acuerdo tampoco estaría cobijado por el principio de legalidad tributaria ya que la sentencia C-583 de 1996 fue clara en establecer que el valor a pagar únicamente era producto resultante de la base gravable y la tarifa.

- **RETENCION EN LA FUENTE:**

MUNICIPIO DE RIOSUCIO	MUNICIPIO DE MANIZALES
<p>ARTICULO 46: SISTEMA DE RETENCION DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO. <i>Establézcase el Sistema de Retención del Impuesto de Industria y Comercio con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto en el municipio, el cual deberá practicarse en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero. Las retenciones se aplicarán siempre y cuando la operación económica cause el impuesto de Industria y Comercio en el municipio. Las retenciones del Impuesto de Industria y Comercio practicadas serán descontables del impuesto a cargo de cada contribuyente en su declaración privada correspondiente al mismo periodo gravable.</i></p>	<p>ARTICULO 25. SISTEMA DE RETENCION A TITULO DE IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO. <i>A partir del segundo bimestre de la vigencia fiscal 2009, las Entidades del orden Nacional, Departamental o Municipal, sus Entes descentralizados, las Sociedades de Economía Mixta, las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, las Empresas Sociales del Estado, y los grandes contribuyentes catalogados por la DIAN cuyo domicilio principal se la ciudad de Manizales, están obligados a efectuar Retención a Título del impuesto de Industria y comercio, sobre todos los pagos o abonos en cuenta superiores a un (1) SMMLV que constituyan para quien los percibe, ingresos por actividades industriales, comerciales, de servicio o financieros sometidos al impuesto de industria y comercio en el Municipio de Manizales. También son Agentes retenedores las empresas de transporte cuando presten servicios bajo la modalidad de encargo para terceros, caso en el cual deberán practicar retención sobre el total de los pagos que efectúen a los propietarios de los vehículos.</i></p>

Adoptar la el sistema de retención en la fuente como mecanismo de recaudo anticipado del impuesto de renta permite optimizar el recaudo de tributos, una de las ventajas es el mejoramiento del flujo de caja para el municipio, ya que se recauda de manera anticipada el impuesto de industria y comercio.

Los problemas presentados con respecto a la retención en la fuente tienen que ver con la territorialidad. El municipio de Manizales es claro al exponer que son sujetos a retención quienes se someten al impuesto de industria y comercio en el municipio de Manizales *“están obligados a efectuar Retención a Título del impuesto de Industria y comercio, sobre todos los pagos o abonos en cuenta superiores a un (1) SMMLV que constituyan para quien los percibe, ingresos por actividades industriales, comerciales, de servicio o financieros sometidos al impuesto de industria y comercio en el Municipio de Manizales”*, situación que se ratifica con lo establecido en el artículo 13 de acuerdo 704 de 2008, que establece:

“ARTÍCULO 13. PERCEPCIÓN DEL INGRESO. *Se entienden percibidos en el Municipio de Manizales, como ingresos originados en la actividad industrial, los generados en la venta de bienes producidos en el mismo, sin consideración a su lugar de destino o a la modalidad que se adopte para su comercialización”.* (39)

El municipio de Riosucio es concordante en el sentido de afirmar que las retenciones se practican cuando se cause el impuesto, pero contradictorio al definir la percepción del ingreso tributario, mediante la expedición del decreto 051 de agosto de 2008 “por el cual se desarrolla el artículo 49 del estatuto tributario municipal de Riosucio Caldas”, se estableció que las retenciones se efectuaban independientemente del lugar donde proviene la mercancía, inclusive interpretan la venta en el municipio con la sola intermediación de pedidos a través de agentes, visitadores o representantes, con lo cual se vulnera el principio de territorialidad del impuesto; la referencia es la siguiente:

“ARTICULO CUARTO: SUJETOS PASIVOS DE RETENCION. *Serán sujetos pasivos de retención del impuesto de industria y comercio, todas las personas naturales y/o jurídicas que realicen actividades industriales, comerciales y de servicios en la jurisdicción municipal de Riosucio, gravadas con el impuesto de industria y comercio, ya sea que se realicen en establecimientos de comercio o sin ellos.*

PARAGRAFO 1.- *Esta retención también es aplicable cuando se trate de actividades o servicios desarrolladas o ejecutadas dentro de la jurisdicción del municipio por personas o entidades no domiciliadas o residenciadas en Riosucio.*

PARAGRAFO 2.- *Son objeto de retención en la fuente los comercializadores y/o distribuidores que realicen operaciones comerciales con los agentes de retención. Se entiende que existe operación comercial ya sea cuando se toman los pedidos a través de los agentes, visitadores, vendedores o representantes*

de los comercializadores y/o distribuidores, o bien cuando se factura, lo que ocurra primero.

PARAGRAFO 3.- *Los contribuyentes que a partir de la fecha de expedición y ejecución del presente decreto, se encuentren favorecidos con alivios tributarios o exonerados, también son agentes retenedores de esta norma y deben retener, declarar y transferir al municipio el valor de las retenciones establecidas". (40)*

El señor Tesorero Municipal envió a los agentes retenedores el 21 de agosto de 2008 una carta de notificación del decreto 051, refiriéndose al tema de la territorialidad de la siguiente manera:

"El decreto le nombra a usted como agente retenedor y le impone las obligaciones correspondientes a dicha calidad. En consecuencia y en virtud a que se ha detectado que no se están realizando las retenciones de manera correcta, se le hace saber que, de conformidad con lo establecido por el artículo cuarto del decreto 051 de 2008, se deberá efectuar retención a las compras que se realicen a todo tipo de comercializadores, distribuidores, agentes y representantes de ventas que tengan su sede en otro municipio, pero que vendan sus productos en Riosucio.

Por tal motivo, no será de recibo para no practicar la retención, el argumento que se tiene el establecimiento de comercio o sede en otro municipio ya que la transacción se está efectuando en el municipio de Riosucio, bien sea a través de la orden de pedido o facturación". (41)

Para mayor claridad del tema se analizará el artículo de percepción de ingresos en el municipio de Bogotá, según decreto 352 de 2002:

Artículo 37. Percepción del ingreso. *Se entienden percibidos en el Distrito Capital, como ingresos originados en la actividad industrial, los generados en la venta de bienes producidos en el mismo, sin consideración a su lugar de destino o a la modalidad que se adopte para su comercialización.*

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

Para el sector financiero, los ingresos operacionales generados por los servicios prestados a personas naturales o jurídicas, se entenderán realizados en el Distrito Capital, donde opera la principal, sucursal o agencia u oficina abierta al público. Para estos efectos, las entidades financieras deberán comunicar a la Superintendencia Bancaria el movimiento de sus operaciones discriminadas por las principales, sucursales, agencias u oficinas abiertas al público que operen en el Distrito Capital". (42)

El municipio de Bogotá también reconoce y respeta el principio de territorialidad al especificar que no tributan en él aquellas actividades comerciales y de servicios cuando tributen en otro municipio, con lo cual se tiene claro que no debe existir doble tributación.

Con lo expuesto anteriormente es evidente que el municipio de Riosucio incurre en un error al pretender apropiarse de recursos que no son de su jurisdicción, el valor que retienen los comerciantes a proveedores de otros municipios no servirá como soporte para descontarse del valor que debe pagar del lugar donde efectivamente se causen los ingresos, generando una doble tributación para el contribuyente, la única solución viable es solicitar la devolución por pago de lo no debido, en la medida que surjan los problemas, la administración municipal deberá resolver estas situaciones.

CONCLUSIONES

En la comparación realizada a los modelos del sistema tributario en lo pertinente a los elementos básicos del impuesto de industria y comercio, se pudo apreciar que el municipio de Riosucio se ajusta a los preceptos legales y guarda relación con el acuerdo 704 del municipio de Manizales, inclusive desarrolla en formas más detallada y puntual la distribución de actividades económicas y asignación de tarifas para el pago del tributo ya que dicho acuerdo las abarca de manera muy general, asignando la misma tarifa para actividades con diferentes márgenes de rentabilidad.

El desarrollo del trabajo se detectaron algunas falencias en la aplicación de las normas de procedimiento para el municipio de Riosucio, especialmente en el tema de la Retención en la fuente ya que se malinterpreta el concepto del principio de territorialidad, con el cual se pretenden gravar ingresos que corresponden a otros municipios, adicionalmente se presentan controversias con la aplicación de algunas decisiones administrativas como es el cobro del impuesto mínimo y el manejo del procedimiento tributario como tal, especialmente en los procesos control y fiscalización a los contribuyentes; las recomendaciones realizadas a estas debilidades servirán de base para su corrección, disminuyendo riesgos administrativos, disciplinarios o fiscales por parte de los entes de control y procesos judiciales de particulares.

Existen dificultades en la interpretación de las normas que regulan el impuesto de industria y comercio ya que han sido redactadas de manera amplia e imprecisa y se prestan para varias interpretaciones, motivo por el cual se debe tener presente herramientas jurídicas alternas como conceptos, doctrinas y sentencias dentro del cuerpo del régimen municipal para su cabal entendimiento.

Las recomendaciones producto del resultado del trabajo servirán a la administración del municipio de Riosucio para analizar fortalezas y debilidades en la regulación, manejo y control del impuesto de industria y comercio, para corregir falencias y mejorar la administración del mismo.

RECOMENDACIONES

Con base en el desarrollo del trabajo, se realizan las siguientes recomendaciones para el municipio de Riosucio:

Implementar la dependencia de fiscalización ligada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con el fin de controlar los aspectos relativos al procedimiento tributario, ejerciendo control frente a los contribuyentes, omisos, inexactos, seguimiento al recaudo, acuerdos de pago, entre otros aspectos vitales para mejorar el ingreso de recursos, conforme al acuerdo No. 175 de 2006 *“por el cual se adopta el estatuto procedimental y sancionatorio para el municipio de Riosucio Caldas”*, para lograr este propósito es de vital importancia contar con el personal idóneo y competente ya que el conocimiento es muy específico, por otro lado, es necesario convencer al Alcalde Municipal de la importancia del proceso de fiscalización en el municipio ya que permitirá ejercer un mayor control tributario sobre los contribuyentes y elevar los niveles de recaudo de recursos, los cuales se pueden traducir en mayor inversión social.

No cobrar el impuesto mínimo, toda vez que se están recaudando recursos sobre los que no se tiene el derecho a percibir, contradiciendo los principios de legalidad y el espíritu de justicia de los impuestos. *“El Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación”*. *“En la obligación tributaria, aparecen por un lado el sujeto activo, que es la entidad estatal con derecho para exigir el pago del tributo, el sujeto pasivo o persona en quien recae la obligación correlativa, el hecho gravado o situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva a la cual la ley confiere la virtualidad de generar la obligación tributaria, y la base gravable y la tarifa, que son los elementos determinantes de la cuantía misma de la obligación”*.

Implementar una política de capacitación permanente en materia tributaria para los concejales y funcionarios de la administración a fin de que las decisiones y el control ejercido sobre los impuestos municipales se realicen con el conocimiento profundo del tema, buscando el equilibrio económico y social entre el sector mercantil y el municipio.

Aclarar el concepto del principio de Territorialidad y modificar el decreto que regula el tratamiento de la retención en la fuente, toda vez que es improcedente realizar descuentos por concepto de cobro anticipado del impuesto de industria y comercio a quienes efectúan las ventas desde otros municipios, ya que éstos tributan en su localidad por los ingresos brutos, se corre el riesgo de entrar en procesos jurídicos por demandas de doble tributación.

En lo posible, estabilizar algunas tarifas que están en el rango máximo de tal manera que se equiparen al promedio de actividades definidas, haciéndola más justa y equitativa con las demás, adicionalmente, se pueden actualizar las

tarifas de acuerdo con las actividades económicas que se vayan detectando en la localidad.

BIBLIOGRAFIA

- (1) Ley 55 de 1985, art. 63.
- (2) Constitución Política de Colombia, art. 95.
- (3) Constitución Política de Colombia, art. 338.
- (4) Corte Constitucional, Sentencia C-583 de 1996 del MP. Vladimiro Naranjo Mesa.
- (5) Ley 14 de 1983, art. 32.
- (6) Ley 14 de 1983, art. 33.
- (7) Ley 14 de 1983, art. 34.
- (8) Ley 14 de 1983, art. 35.
- (9) Ley 14 de 1983, art. 36.
- (10) Constitución Política de Colombia, art. 338.
- (11) Decreto 1333 de 1986, art. 196.
- (12) Ley 136 de 1994, art. 32.
- (13) Corte Constitucional, oficio 1676 de septiembre de 2005, Expediente D-5927. Actor: Becerra Hermida Juan Carlos.
- (14) Constitución Política de Colombia, art. 363.
- (15) Acuerdo No. 174 de 2006 del Concejo municipal de Riosucio Caldas, art. 4.
- (16) Corte Constitucional, Sentencia C-734 de 2002 del M.P. Manuel José Cepeda Espinosa
- (17) Resolución No. 021-07 del 18 de febrero de 2007 de la Tesorería del municipio de Riosucio, art. 3.
- (18) Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo - Sección Cuarta. Santafé de Bogotá, D.C., 7 de junio de 1996. Consejero Ponente: Doctor Delio Gómez Leyva. Referencia: Expediente No. 7670. Actor: Duncan S.A.
- (19) Corte Constitucional. Sentencia C-121 del 22 de febrero de 2006. Magistrado Ponente: Marco Gerardo Monroy Cabra.
- (20) Oficio del Tesorero municipal de Riosucio del 21 de agosto de 2008.
- (21) Acuerdo 704 de 2008 del municipio de Manizales, art. 13.
- (22) Consejo de Estado, Sentencia 916 del 22 de enero de 1999, sección cuarta, MP Dr. Julio Correa Restrepo.
- (23) Decreto 1372 de 1992, art. 1.
- (24) Código de Comercio. Decreto 410 de 1971, art. 20.
- (25) Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989, art. 468-3.
- (26) Consejo de Estado, Sentencia Radicación número: 68001 – 23 – 31 – 000 – 11016 – 01 – 9741 del 05 de mayo de 2000.
- (27) Código de Comercio. Decreto 410 de 1971, art. 27.
- (28) Ley 14 de 1983, art. 32.
- (29) Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989, art. 2.
- (30) Ley 788 de 2002 en el artículo 19.
- (31) La sentencia del Consejo de Estado N° 68001 de mayo de 2000.
- (32) Ley 14 de 1983, art. 33.
- (33) Acuerdo 704 del Concejo del municipal de Manizales, art. 19.
- (34) Ley 55 de 1985, art. 62.

- (35) Corte Constitucional, Sentencia C-583 de 1996 del MP. Vladimiro Naranjo Mesa.
- (36) Ley 962 de 2005, art. 16.
- (37) Estatuto Tributario. Decreto 624 de 1989, art. 683.
- (38) Corte Constitucional, Sentencia C-369 del año 2000. Expediente D-2547.
- (39) Acuerdo 704 de 2008 del municipio de Manizales, art. 13.
- (40) Decreto 051 de agosto de 2008 del municipio de Riosucio, art. 4.
- (41) Oficio del Tesorero municipal de Riosucio del 21 de agosto de 2008.
- (42) Decreto 352 de 2002 del municipio de Bogotá. Art. 37.