



Radicación: 05001-23-33-000-2018-00120-01 (29363)
Demandante: ANA ISABEL CARDONA GONZÁLEZ
FALLO

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., seis (6) de marzo de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Medio de control de nulidad.
Radicación: 05001-23-33-000-2018-00120-01 (29363)
Demandante: ANA ISABEL CARDONA GONZÁLEZ
Demandado: DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA

Temas: Ordenanza 29 del 31 de agosto de 2017 del Departamento de Antioquia. Impuesto de degüello. Solidaridad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada en contra de la sentencia del 17 de julio de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Séptima de Oralidad, que accedió a las pretensiones de la demanda y negó la condena en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de los incisos segundo y tercero del artículo 230 de la Ordenanza Nro. 29 del 31 de agosto de 2017 “por medio de la cual se establece el Estatuto de Rentas del Departamento de Antioquia”, proferida por la Asamblea Departamental de Antioquia, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDA: NO CONDENAR en costas. [...]

ANTECEDENTES

El 31 de agosto de 2017 la Asamblea Departamental de Antioquia expidió la Ordenanza 29 “Por medio de la cual se establece el Estatuto de Rentas del Departamento de Antioquia”, en la cual en su artículo 230 se determinó lo siguiente²:

“ARTICULO 230. RESPONSABLES DEL TRIBUTO. Son responsables de verificar el pago del impuesto de degüello de ganado mayor, las plantas de faenado, cooperativas, frigoríficos y en general los operadores de las plantas de sacrificio legalmente establecidas.

Cuando los responsables de que habla el inciso anterior, sacrifiquen ganado mayor sin acreditar la guía y la consignación del impuesto correspondiente, deberán responder solidariamente por el pago del impuesto con los respectivos intereses moratorios.

¹ Índice 44 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Antioquia.

² Publicado oficialmente en: <https://asambleadeantioquia.gov.co/ordenanza-no-29-de-31-de-agosto-de-2017-por-medio-del-se-establece-el-estatuto-de-rentas-del-departamento-de-antioquia/>



En aquellos casos en que la planta de faenado sea de propiedad de un municipio, se encuentre cedida a particulares a través de arrendamiento, comodato o cualquier otra figura jurídica, y se esté realizando el sacrificio del ganado sin la gula y la consignación del impuesto de degüello de ganado mayor, el municipio será solidariamente responsable por el pago del tributo con los respectivos intereses moratorios. [...]” (Subraya la Sala)

DEMANDA

ANA ISABEL CARDONA GONZÁLEZ, en ejercicio del medio de control de nulidad previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo -CPACA-, formuló las siguientes pretensiones³:

“Que se declare la Nulidad de los incisos segunda y tercero del artículo 230 de la Ordenanza N°29 del 31 de agosto de 201 (sic), de la Asamblea del Departamento de Antioquia”

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 793, 794, 794-1, 795, 795-1, 796 y 797 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así⁴:

Explicó que la solidaridad es una excepción y no una regla, ya que es de aplicación restringida y de reserva legal, por lo que una ordenanza departamental no puede establecer la responsabilidad de terceros que no son sujetos pasivos de un tributo.

Advirtió que la Corte Constitucional en sentencia C-140 de 2007 señaló que la solidaridad de los tributos tiene reserva de ley al ser un tema excepcional. Adicionalmente, en caso similar la Sección Cuarta del Consejo de Estado declaró la nulidad de algunos artículos de una ordenanza que contemplaba la solidaridad en el pago de tributos, sin que existiera ley que lo autorizara⁵.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El **Departamento de Antioquia** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁶:

Explicó que de acuerdo con el artículo 1 de la Ley 8 de 1909, el artículo 9 de la Ley 56 de 1918 y el artículo 161 de la Ley 1222 de 1986 la demandada tiene amplias facultades tributarias en relación con impuesto de degüello. Además, de acuerdo con sentencia C-277 de 2002 de la Corte Constitucional las entidades territoriales, cuando la ley no determina los elementos del tributo pueden complementarlo con fundamento en la autonomía territorial prevista en la Constitución Política.

Advirtió que al no existir el sujeto pasivo y la tarifa, de forma legal la Asamblea Departamental tenía las facultades para establecer la solidaridad de los responsables del tributo en discusión.

³ Índice 2 de la plataforma SAMAI. Demanda.

⁴ *Ibidem*.

⁵ Sentencia del 22 de septiembre de 2016. Exp. 21942. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁶ Índice 2 de la plataforma SAMAI.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Séptima de Oralidad, accedió a las pretensiones de la demanda y negó la condena cosas. Las razones de la decisión se resumen así⁷:

Explicó que la solidaridad en relación con los tributos se encuentra regulada en los artículos 573 y del 793 al 798 del Estatuto Tributario, los cuales exponen los casos específicos en los que procede.

Señaló que de acuerdo con fallo de ésta Corporación las entidades territoriales pueden fijar el sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa cuando la ley no los establece de acuerdo con su autonomía, pero en consideración de los artículos 287, 300-4 y 338 de la Constitución Política en dicha facultad no se encuentra la de determinar la responsabilidad solidaria⁸. En consecuencia, al no establecerse ninguno de los casos de solidaridad del Estatuto Tributario en la norma demandada, procede su nulidad por violar el principio de legalidad.

Finalmente, negó la condena en costas, ya que no hay prueba de su causación en el expediente.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos⁹:

Advirtió que con fundamento en el artículo 1 de la Ley 8 de 1909, el artículo 9 de la Ley 56 de 1918 y el artículo 161 de la Ley 1222 de 1986 las asambleas departamentales pueden establecer el sujeto pasivo y la solidaridad en el impuesto de degüello, derivado de la autonomía de los entes territoriales (artículos 311 y 3110 de la Constitución Política) con fundamento en la cual, están autorizados para complementar elementos del tributo que no estén contenidos en la ley.

Explicó que de acuerdo con la sentencia C-227 de 2002 de la Corte Constitucional y sentencia del 1 de marzo de 2020 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, los elementos del tributo pueden ser determinados por las asambleas departamentales, por lo que también puede establecer la solidaridad¹⁰.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La parte demandante no se opuso al recurso de apelación durante la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 4 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo modificado, por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

El **Ministerio Público** no se pronunció.

⁷ Índice 44 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Antioquia.

⁸ Sentencia del 22 de septiembre de 2016. Exp. 21942. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁹ Índice 48 de la plataforma SAMAI del Tribunal Administrativo de Antioquia.

¹⁰ Exp. 21008. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, se debe resolver si la Asamblea Departamental de Antioquia se encontraba legalmente facultada para establecer la solidaridad en el pago del impuesto de degüello.

La demandada estimó que con fundamento en los artículos 1º de la Ley 8 de 1909, 9 de la Ley 56 de 1918, y 161 de la Ley 1222 de 1986 y el principio de autonomía tributaria, el Departamento de Antioquia podía establecer la solidaridad en el pago del impuesto de degüello en el departamento de Antioquia.

La Sala precisa que por medio de la ordenanza 41 de 2020, la Asamblea del Departamento de Antioquia, derogó la ordenanza 29 del 31 de agosto de 2017, exceptuando el artículo 230 que mantuvo su vigencia hasta el 1º de enero de 2021¹¹.

Sin embargo, se estudiará la demanda por los efectos que la norma derogada pudo tener durante su vigencia.

En relación con la autonomía de las asambleas departamentales y su posibilidad de determinar los elementos del impuesto de degüello, esta Sala en sentencia del 1 de marzo de 2018 señaló lo siguiente¹²:

“Conforme con lo expresado por la Corte Constitucional el impuesto de degüello consiste en el pago de una tarifa determinada por cada res sacrificada para el consumo, que paga al departamento o municipio quien se dedique al sacrificio de ganado mayor o menor. Así, se fija de manera directa en cada caso el sujeto activo, que es el departamento o municipio, según se trate de ganado mayor o menor; el sujeto pasivo, que es la persona dedicada al sacrificio del ganado; el hecho gravado, que es el sacrificio de la res; y en cuanto a las tarifas, estas deben ser establecidas por los departamentos, según lo dispuesto en el artículo 161 del Decreto 1222 de 1986, respecto del impuesto de degüello de ganado mayor. [...]”

Al respecto, se reitera y destaca que los órganos de representación popular deben fijar directamente los elementos del tributo. Así, conforme con el principio de legalidad tributaria, se exige que los órganos de elección popular señalen los sujetos activo y pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa de la obligación tributaria, como ocurrió en el caso. [...]” (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio expuesto, los órganos de representación popular deben fijar directamente los elementos del tributo. En el mismo sentido, la Corte Constitucional en sentencia C-502 de 2003 explicó lo siguiente:

“El artículo 287 de la Constitución Política prevé que las entidades territoriales tienen derecho a establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. A su turno, el artículo 300.4 establece que las asambleas departamentales pueden decretar tributos y contribuciones. El artículo 313.4 determina que, a los concejos municipales les corresponde votar de acuerdo con la Constitución y la ley los tributos. La jurisprudencia constitucional ha señalado que, en la determinación de los tributos territoriales confluyen los principios de unidad nacional y de autonomía territorial. Del primero se deriva la necesidad de”

¹¹ Publicada oficialmente en: <https://asambleadeantioquia.gov.co/ordenanza-no-41-de-16-de-diciembre-de-2020-por-medio-de-la-cual-se-establece-el-estatuto-de-rentas-del-departamento-de-antioquia/>

¹² Exp. 21008. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



intervención del legislador en la estructuración del tributo, mientras que el segundo, prohíbe una intromisión excesiva del Congreso en la competencia fiscal de las entidades territoriales.” (Subraya la Sala)

De acuerdo con la posición de la Corte Constitucional, la autonomía territorial en materia tributaria existe a favor de las entidades territoriales, pero se encuentran limitadas por el legislador en cuanto a la estructura del tributo.

En relación con la posibilidad de establecer la solidaridad en el pago del impuesto de degüello, esta Sala en sentencia del 22 de septiembre de 2016, precisó lo siguiente¹³:

“De la autonomía tributaria de las entidades territoriales. Reiteración jurisprudencial:

El artículo 338 de la Constitución Política dispone:

“ARTÍCULO 338. *En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.*

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.”

De la norma transcrita se advierte que los órganos de representación popular pueden fijar directamente los elementos del tributo. De este mandato se desprenden dos de los principios rectores del sistema tributario, a saber: el de legalidad tributaria y el de certeza de los tributos.

El principio de legalidad tributaria exige que sean los órganos de elección popular los que de manera directa señalen los sujetos activo y pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa de la obligación tributaria, esto es, los elementos esenciales del tributo. Por excepción, respecto de la tarifa de las tasas y contribuciones, el artículo 338 ibídem autoriza que se atribuya la competencia de fijarla a las autoridades administrativas, siempre que en la ley, la ordenanza o el acuerdo respectivo se fije el sistema y el método para determinarla.

Por su parte, el principio de certeza del tributo establece que no basta con que los órganos de representación popular sean los que directamente establezcan los elementos del tributo, sino que, al hacerlo, deben determinar con suficiente claridad y precisión todos los elementos, pues, de lo contrario, como lo ha señalado la Corte Constitucional, no sólo se genera inseguridad jurídica, sino que en el momento de la aplicación de las normas se permiten los abusos impositivos.

¹³ Exp. 21942. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Este principio tiene la finalidad de garantizar que todos los elementos del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén establecidos de manera inequívoca en la ley, ordenanza o acuerdo, bien porque las normas que crean el tributo los expresan con claridad, o porque en el evento en que una disposición remite a otra para su integración, es posible identificar dentro del texto remitido el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa.

Aunque, como lo ha advertido la Corte Constitucional, no siempre resulta exigible que la determinación de los elementos del tributo sea expresa, y no se viola el principio de legalidad tributaria cuando uno de tales elementos no está determinado en la ley pero es determinable a partir de ella.

Así, el principio de certeza del tributo se vulnera cuando se omite determinar los elementos del tributo, sino también cuando, para definirlos, se acude a expresiones ambiguas o confusas. No obstante, en tales eventos, el principio resulta quebrantado cuando la falta de claridad sea insuperable, es decir, cuando no sea posible establecer el sentido y alcance de las disposiciones, de conformidad con las reglas generales de hermenéutica jurídica.

Ahora bien, esta Sala ha sido de la postura de que las entidades territoriales tienen potestad para establecer los elementos del tributo, siempre que el tributo haya sido creado o autorizado por la Ley.

Sobre el particular, en la Sentencia del 11 de marzo de 2010, dictada en el expediente No. 16667, la Sala hizo un recuento de las diversas posturas acogidas por esta Corporación, en relación con la autonomía impositiva de las entidades territoriales y aludió a la sentencia del 9 de julio de 2009, también proferida por esta Sección, que, haciendo alusión al precedente jurisprudencial de la Corte Constitucional, retomó los planteamientos generales expuestos en la sentencia de 15 de octubre de 1999, Exp. 9456, C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo, en la que se señaló que “(...) en virtud del denominado principio de “predeterminación”, el señalamiento de los elementos objetivos de la obligación tributaria debe hacerse exclusivamente por parte de los organismos de representación popular, en la forma consagrada en el artículo 338 de la Constitución, que asignó de manera excluyente y directa a la ley, la ordenanza o el acuerdo la definición y regulación de los elementos estructurales de la obligación impositiva, al conferirles la función indelegable de señalar “directamente” en sus actos: los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas de los impuestos.”

También se acogió, de la sentencia citada que, “(...) creado el tributo o autorizada su implantación por parte de la ley, en el evento de que ésta no se haya ocupado de definir todos los presupuestos objetivos del gravamen y por ende del señalamiento de los elementos esenciales de identificación y cuantificación, corresponde directamente a las respectivas corporaciones de elección popular, efectuar las previsiones sobre el particular”.

Por todo lo anterior, queda claro que, de acuerdo con la jurisprudencia reiterada tanto de esta Corporación, como de la Corte Constitucional, existe una autonomía limitada para las entidades territoriales en materia tributaria, en el sentido de que debe existir un tributo creado o cuya creación sea autorizada por la ley, para que las entidades territoriales lo adopten y establezcan los elementos que no fueron definidos por la ley habilitante. [...]

La responsabilidad solidaria en materia tributaria exige la determinación e individualización de las personas solidariamente obligadas en cada uno de los



supuestos legales en que dicha solidaridad resulta exigible, así como las circunstancias de la solidaridad que les incumbe según lo prescrito por los artículos 793 y siguientes del E.T. Es decir, dentro del proceso de determinación de la obligación tributaria, es necesario individualizar los terceros que resultan ser solidariamente responsables y las circunstancias de su responsabilidad, en cada uno de los supuestos de hecho a que se refieren los artículos referidos, pues así lo exige la naturaleza misma de esta solidaridad legal. De tal manera, sólo en tales casos, la administración de impuestos puede exigir el cumplimiento de las obligaciones solidariamente.

Por ello, los órganos de representación popular, en este caso la Asamblea, autorizada por la Constitución y la ley, acorde con los principios que rigen los tributos, deben establecer reglas en relación a la responsabilidad de los agentes recaudadores. Sin embargo, no le está permitido regular otro tipo de obligaciones que la ley no dispone para dicho propósito.

En este caso el responsable, a pesar de que no realice el hecho imponible o que sobre él no se verifique la hipótesis de incidencia establecida como generadora de la obligación tributaria, se encuentra obligado al cumplimiento del deber de recaudar y declarar ante la administración los pagos que por virtud del tributo reciba, pero no como responsable solidariamente del sujeto pasivo del impuesto de degüello de ganado mayor.

En ese orden, acudiendo a las normas del orden nacional, se puede verificar que, en efecto, está autorizado que el Estado, a través también de sus entes descentralizados, impongan obligaciones en cabeza de personas naturales o jurídicas que no sean directamente los sujetos pasivos del impuesto, según el caso, pero no está facultado para crear obligaciones diferentes a las reguladas legalmente.

Así las cosas, encuentra la Sala que la norma que ahora se demanda, respecto del término “solidaridad” no es acorde con las potestades impositivas y sobrepasa los límites impuestos por el legislador para que el ente territorial administrara de manera eficaz sus tributos. [...]” (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio expuesto, la Constitución Política establece que las entidades territoriales tienen autonomía tributaria limitada, debido a que debe existir un tributo creado por el Congreso de la República, para que puedan establecer los elementos del tributo que no fueron definidos por la ley habilitante. En consecuencia, para el caso específico del impuesto de degüello las asambleas departamentales no están facultadas para establecer la solidaridad en el pago de dicho tributo, ya que no existe una ley que las faculte para el efecto.

En cuanto a los artículos 1º de la Ley 8 de 1909¹⁴, 9 de la Ley 56 de 1918¹⁵, y 161 de la Ley 1222 de 1986¹⁶ a los cuales la apelante hizo referencia, la Sala precisa que dichas normas no establecen la solidaridad en el impuesto en discusión, razón por la cual la Asamblea Departamental de Antioquia no puede fundamentarse en dichas normas para tal efecto.

¹⁴ “Art. 1. Serán en lo sucesivo Rentas Departamentales, además de las que lo eran antes de la expedición de la Ley 1 de 1908 y que no estén cedidas a los Municipios, las de Licores Nacionales, Degüello de Ganado Mayor, Registro y Anotación. [...] La Renta de Degüello de Ganado Mayor la constituye un impuesto que no puede exceder de dos pesos oro para el macho y de dos pesos cincuenta centavos oro para la hembra, sobre cada res bovina que se dé al consumo.”

¹⁵ “Art. 9. Los Departamentos pueden fijar libremente la cuota del impuesto sobre degüello de ganado mayor.”

¹⁶ “Art. 161. Los departamentos pueden fijar libremente la cuota del impuesto sobre degüello de ganado mayor”



Radicación: 05001-23-33-000-2018-00120-01 (29363)
Demandante: ANA ISABEL CARDONA GONZÁLEZ
FALLO

En cuanto a la sentencia C-227 de 2002 de la Corte Constitucional y la sentencia del 1 de marzo de 2020 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado^[1], si bien tratan el tema de la autonomía de las entidades territoriales no se refieren a la posibilidad de establecer la solidaridad en tributos territoriales.

[1] Exp. 21008. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

En consecuencia, procede la nulidad de los incisos segundo y tercero del artículo 230 de la Ordenanza 29 del 31 de agosto de 2017 expedida por la Asamblea del Departamento de Antioquia.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

En atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no se condena en costas, por cuanto en el presente caso se debate un asunto de interés público.

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

F A L L A

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia del 17 de julio de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Séptima de Oralidad.

SEGUNDO: Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>