

TESIS DOCTORAL

**EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO COMO UN IMPUESTO SOBRE LA
RENTA LOCAL**

ANTONIO QUIÑONES MONTEALEGRE

DIRECTOR DEL TRABAJO: Prof. Dr. D. EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA

DEPARTAMENTO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, FINANCIERO Y PROCESAL

A Lucy

A Natalia

A Diego

**A la memoria de mi Director de tesis,
entrañable amigo y maestro Eusebio González García**

ÍNDICE

	P.
Introducción	9
CAPÍTULO PRIMERO: AUTONOMÍA Y PODER TRIBUTARIO LOCAL	17
1. Concepto de autonomía tributaria local	17
2. Reserva de Ley y reserva de reglamentos locales	28
3. Potestad normativa en Colombia	37
3.1. Principio de legalidad	43
3.2. Potestad reglamentaria local y reserva de reglamento en Colombia	52
4. Ley orgánica local colombiana	53
5. Evolución constitucional de la protección de las rentas de los municipios y departamentos	59
5.1. La Constitución de 1991	60
5.2. Tributos propios de los entes territoriales	63
5.3. Exenciones y tratos diferenciales	69
6. Recapitulación	70
CAPÍTULO SEGUNDO: IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	77
1. Antecedentes, desarrollo legislativo del impuesto, y naturaleza jurídica	77
1.1. La tributación en la época de la Conquista y la Colonia	78
1.1.1. Las siete partidas del Rey Don Alfonso X el Sabio	78
1.1.2. Recopilación de las Leyes de Indias	79
1.1.2.1. De los Tributos y Tasas de los Indios	80
1.1.2.2. De las Alcabalas	81
1.1.3. El servicio ordinario y extraordinario y su Quince del Millar	85
1.1.4. Capitulaciones de Zipaquirá	86
1.2. El impuesto entre 1820 y 1913	87
1.2.1. Contribución de Patentes	87
1.3. La reforma de 1845	88
1.4. La contribución industrial	89
1.5. La Ley 97 de 1913	90
1.6. Las leyes 84 de 1915, 72 de 1926 y 89 de 1936	92
2. La ley 14 de 1983. Régimen actual	94
2.1. Materia imponible del impuesto de Industria y Comercio	96
2.1.1. La obtención de otros ingresos por los industriales no constituye materia imponible para el impuesto de Industria y Comercio.	107
2.1.2. La actividad ocasional de inversión y los ingresos obtenidos por ella, realizada por personas naturales no comerciantes, no constituye materia imponible para el impuesto de Industria y Comercio	109
2.2. Elementos esenciales del impuesto de Industria y Comercio	113
2.2.1. El hecho generador	113
2.2.1.1. La territorialidad del tributo	115
2.2.1.2. El nacimiento de la obligación tributaria principal y el momento del devengo	118
2.2.1.3. Los sujetos de la obligación tributaria principal	120
2.2.2. Los elementos cuantificadores	124
2.2.2.1. La base gravable	125
2.2.2.1.1. Los beneficios fiscales y las no sujeciones	132
2.2.2.1.1.1. La jurisprudencia constitucional	137
2.2.2.1.1.2. Los beneficios fiscales en el impuesto de Industria y Comercio	141
2.2.2.1.2. Las bases gravables especiales	146

2.2.2.2.	El tipo impositivo	150
2.3.	Naturaleza del impuesto de Industria y Comercio	151
2.3.1	El impuesto de Industria y Comercio es directo	151
2.3.2.	El impuesto de Industria y Comercio es objetivo	152
2.3.3.	El impuesto de Industria y Comercio es real	152
2.3.4.	El impuesto de Industria y Comercio es periódico	153
2.3.5.	EL impuesto de Industria y Comercio es territorial	153
3.	Régimen especial para Bogotá D.C.	155
3.1.	Bases gravables presuntas en Bogotá	158
	CAPÍTULO TERCERO: CONFLICTOS EN LA DETERMINACIÓN Y APLICACIÓN DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	159
1.	Conflictos por la territorialidad del tributo	162
1.1.	Doble tributación por la ubicación de la sede social	162
1.1.1.	Doble tributación por las ventas de los industriales	165
1.1.2.	Indivisibilidad de la actividad industrial del impuesto de industria y comercio.	179
1.2.	Doble tributación en la actividad industrial de generación de energía eléctrica.	182
1.2.1.	La actividad de generación de energía es una actividad industrial regulada por el artículo 77 de la Ley 49 de 1990.	195
1.2.2.	Territorialidad de la actividad de generación de energía eléctrica	197
1.3.	Territorialidad de la actividad aseguradora frente a las obligaciones de la Superintendencia Financiera.	198
2.	Conflictos por la aplicación de las exenciones y las prohibiciones.	201
2.1.	Prohibición de gravar la explotación de los recursos naturales no renovables.	201
2.2.	No sujeción de los servicios de salud pública prestados por los hospitales al IC.	210
2.3.	La exención al servicio de transporte de petróleo por oleoducto	222
3.	Conflicto por la sujeción de los consorcios y las uniones temporales	228
4.	El IC en los monopolios rentísticos de los juegos de suerte y azar.	237
5.	En el contrato de transporte los sujetos pasivos del IC son los transportadores, no los propietarios de la mercancía transportada.	239
5.1.	Las actividades de mantenimiento de los equipos de transporte por el propio transportador, no constituyen materia imponible para el IC.	239
6.	Conflictos respecto del hecho generador	241
6.1.	El IC en una entidad financiera intervenida	241
6.2.	El IC en la actividad de edición de revistas y periódicos	245
7.	Conflictos en la determinación de la base gravable	251
7.1.	La sujeción de los ingresos producto de la venta de acciones y percepción de dividendos.	251
8	El IC en los patrimonios autónomos para la construcción	255
8.1.	El IC en el fideicomiso de administración inmobiliaria	256
9.	Base Gravable y causación de los ingresos en el Impuesto de Industria y Comercio.	261
9.1.	La posición oficial de la Secretaría de Hacienda de Bogotá.	262
10.	Impuesto de Industria y Comercio en la compra y venta de títulos en posición propia por parte de una sociedad comisionista de bolsa de valores.	264
10.1.	Los ingresos en las inversiones por posición propia	264
11.	La sujeción de los otros ingresos	268

12.	La violación al principio de capacidad contributiva	275
13.	Recapitulación	276
	CAPÍTULO CUARTO: LA REFORMA AL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO	278
1	El Impuesto a la Industria en Alemania	279
1.1.	La autonomía financiera en los Municipios Alemanes	282
1.2.	Impuesto sobre las actividades empresariales – <i>Gewerbesteuer</i> –.	283
1.3.	Schwarting, elementos del impuesto	284
1.3.1.	Base Gravable, deducciones, exenciones, tarifas	284
1.3.2.	Fraccionamiento y la recaudación	285
1.3.3.	Contribución del Impuesto de Industria	286
1.3.4.	Críticas al impuesto	286
1.3.4.1.	Aspectos tributarios sistemáticos	286
1.3.4.2.1.	Asuntos de política comunal	288
1.3.4.2.2.	Aspectos municipales específicos	288
1.3.4.2.1.	Dependencia de las decisiones de terceros	288
1.3.4.2.3.	Problemas financieros por la compensación	289
1.4.	El impuesto de industria como expresión de la autonomía financiera.	290
1.5.	Broer Michael, problemas del impuesto de industria	290
2.	El Impuesto español a las Actividades Económicas (IAE)	292
2.1.	Naturaleza del IAE	293
2.2.	Ámbito Espacial o territorialidad del IAE	294
2.3.	Hecho imponible o hecho generador	295
2.4.	Sujetos Pasivos	296
2.5.	Base Gravable	297
2.5.1	Cuota municipal	297
2.5.2.	Las cuotas provinciales y nacionales	297
2.6.	Gestión del Tributo	297
2.7.	Críticas a la reforma del IAE	298
2.8.	Alternativas propuestas sobre el IAE actual	309
2.8.1	Apego a los principios constitucionales	309
2.8.2.	Sustitución de impuestos municipales por la cesión de un tramo de la tarifa de los impuestos sobre la renta y el patrimonio (a partir del 1 de enero de 2009 desaparece en España el impuesto sobre el patrimonio) de las personas físicas.	310
2.8.3	Leves reformas en el sistema	311
3.	Las fórmulas aplicadas en Estados Unidos de Norteamérica	312
3.1.	La Fórmula de Massachusetts	313
3.2.	La Fórmula de Prorrateo del Impuesto de Renta de las Sociedades de Avi-Yona y Clausing	314
3.2.1.	La Fórmula	315
3.2.2.	Procedimiento	316
4.	Propuesta de sustitución del Impuesto de Industria y Comercio colombiano.	317
4.1.	Soluciones puntuales aplicadas y sus resultados	320
4.2.	Impuesto de Renta Local, como sustituto del Impuesto de Industria y Comercio.	321
4.3.	Paralelismo del IC con el Impuesto sobre la renta	322
4.3.1.	La gran familia de la tributación directa	322
4.3.2.	Comparación de las dos figuras más importantes de la tributación	325

	sobre los ingresos.	
4.3.3.	Diferencias relativas a los ingresos de capital	333
4.3.4.	Retenciones a cuenta del impuesto sobre la Renta	339
4.3.5.	Perspectivas del IC	341
4.3.6.	Simplificación en el Impuesto de Renta y depuración para el IC.	344
5.	Propuesta final	349
5.1.	IRL opción 1	350
5.2.	IRL opción 2	353
5.3.	IRL opción 3	354
5.3.1.	Materia imponible	354
5.3.2.	Sujeto activo	354
5.3.3.	Contribuyentes	355
5.3.4.	Base Gravable	355
5.3.5.	Tarifa	355
5.3.6.	Período gravable	355
5.3.7.	Obligados a presentar declaración de IRL	357
5.3.8.	Contribuyentes con ingresos en varias jurisdicciones municipales o distritales.	357
5.3.9.	Rentas exentas	358
5.3.10.	Aplicación del Estatuto Tributario Nacional	359
5.3.11.	Naturaleza del IRL	359
5.3.12.	Las modificaciones propuestas	360
5.3.13.	Aplicación práctica de la fórmula de prorrateo de la renta de las sociedades.	362
5.3.14.	La protección de las rentas tributarias de los municipios	366
5.3.15.	La “autonomía” territorial y el IRL	368
5.3.16.	Conflictos por la aplicación del hecho generador	369
5.3.17.	Recapitulación	370
6.	Conclusiones	372
7.	Anexo	377
8.	Bibliografía	385

ABREVIATURAS

CC	Constitución Colombiana
CCC	Corte Constitucional Colombiana
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
CEAL	Carta Europea de Autonomía Local
CEC	Consejo de Estado de Colombia
CdeCo	Código de Comercio
DAF	Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia
ET	Estatuto Tributario nacional colombiano
GG	Constitución Alemana Grundgestez
IAE	Impuesto sobre las Actividades Económicas
IC	Impuesto de Industria Y Comercio
ICDT	Instituto Colombiano de Derecho Tributario
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IFA	instituto de Estudios Fiscales
IRPF	Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas
IRL	Impuesto sobre la Renta Local
LGT	Ley General Tributaria
LRHL	Ley Reguladora de Haciendas Locales
RDLeg	Real Decreto Legislativo
STCE	Sentencia del Tribunal Constitucional Español
TCE	Tribunal Constitucional Español
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas

TR Ley Texto Refundido de la Ley

TS Tribunal Supremo español

INTRODUCCIÓN

La propuesta académica de este trabajo versa sobre el tributo local a los negocios, vigente en Colombia desde hace más de un siglo, aunque su formulación legal actual data de veinticuatro años. La existencia de la tributación local se confunde con los primeros asentamientos permanentes de los pueblos nómades en los que se hizo evidente la colaboración y participación de los habitantes para la solución de sus necesidades comunes a través de los aportes de quienes estaban en condiciones de ofrecerlos. Esta colaboración evolucionó hacia el establecimiento de los tributos locales sobre las actividades económicas de los pobladores con distintas modalidades impositivas hasta la primera mitad del Siglo XX en la que se impuso el impuesto sobre la renta como un tributo estatal.

Desafortunadamente, con la imposición del tributo sobre la renta de las personas físicas y de las morales no se tuvo en cuenta la existencia de la tributación local para concordarla con la estatal, como hubiera sido lo deseable, sino que se mantuvo con todos los problemas que, en su momento, se le reconoció a los gravámenes territoriales, tanto de tipo estructural como de técnica fiscal, y de violación de los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad, en fin, de justicia tributaria. Y estos problemas, aunque parezca increíble, continúan vigentes en sus aspectos básicos.

El origen de estos problemas radica en la inexistencia, en las primeras etapas, de la tributación de una teoría del Derecho tributario, basada en los principios de una verdadera justicia tributaria, que guiara a los gobernantes en la implementación de la tributación local, quienes, en consecuencia, se limitaron a solucionar sus problemas de tesorería sin tener en cuenta circunstancias distintas a la de la existencia de una riqueza

determinada o presunta, susceptible de ser incidida con la tributación. Sin embargo, una vez desarrollada la teoría moderna y la filosofía del deber de tributar, no se han aplicado a la tributación territorial, que sigue fundamentada en el principio de suficiencia financiera, es decir, en la obtención de los recursos necesarios para financiar las necesidades del conglomerado, independientemente de la justicia tributaria y de la técnica fiscal de la imposición.

Estas circunstancias han llevado a que el impuesto a las actividades económicas, en particular en los países estudiados —Colombia, Alemania, España y, en algunos aspectos puntuales, en Estados Unidos de Norteamérica—, haya sido tildado de inconstitucional por violación a los principios de capacidad económica, del de igualdad y del de progresividad y, sobre todo, de no haber satisfecho el principio de suficiencia financiera de los municipios, con contadas excepciones, de entes locales que cuentan con economías vigorosas fuera del común.

Esta es la razón de este trabajo. Su objetivo es analizar la competencia tributaria territorial, la naturaleza del impuesto a los negocios, denominado en Colombia impuesto de Industria y Comercio, los problemas que presenta y, luego, con base en los impuestos similares de los países citados, presentar una propuesta que solucione la inconstitucionalidad y la ineficiencia del impuesto en Colombia.

En Colombia no se ha estudiado con profundidad el tema del impuesto de Industria y Comercio. El gran esfuerzo doctrinario se ha orientado al impuesto sobre la renta, por lo que la discusión se ha centrado en los tribunales sobre casos particulares y concretos, por actuaciones de las Administraciones tributarias locales en contra de la regulación vigente de rango legal y reglamentario. En menor escala se ha discutido la

fundamentación constitucional del tributo y la competencia territorial y, aún con menor intensidad, la teoría sobre la naturaleza jurídica-fiscal del gravamen.

El hecho de que el impuesto a los negocios reviste características únicas en cada país de acuerdo con las circunstancias políticas y económicas prevalentes al momento de su creación, conlleva una especial dificultad para la investigación científica, debido a la escasez de estudios calificados sobre el tema, al menos en Colombia, razón por la cual la jurisprudencia, tanto de la Corte Constitucional como del Consejo de Estado colombianos, se torna en el eje de la investigación bibliográfica. Tratándose de un estudio sobre el impuesto de Industria y Comercio en Colombia, el derecho comparado se centra en aspectos específicos aplicables a este impuesto y, sobre todo, en la formulación de la propuesta como ejemplos de estructuras jurídicas exitosas y también como ejemplo de lo que no se debe implantar. En este sentido, el presente trabajo pretende mostrar el desarrollo del impuesto a los negocios en los países en donde se han llevado a cabo recientes reformas al gravamen, o propuesto importantes modificaciones a problemas protuberantes del impuesto a los negocios, como son el de la doble o múltiple tributación, con el ánimo de contribuir al avance del desarrollo del Derecho tributario local colombiano.

La investigación sobre el impuesto de Industria y Comercio que se refleja en este trabajo es la realizada a lo largo de treinta años de ejercicio profesional en el Derecho Tributario Territorial y, particularmente, en el impuesto de Industria y Comercio, llevada a cabo por el autor y por la firma de abogados que represento —Quiñones Cruz Ltda.—, que cubre desde la investigación histórica de la génesis y desarrollo del impuesto, las competencias del Estado y de los municipios, la formulación de la filosofía y la teoría jurídico-tributaria, la redacción de normas y las propuestas de modificación a la ley marco del gravamen —la

Ley 14 de 1983—, la consultoría y el apoderamiento de procesos contra los actos administrativos de liquidación de las Administraciones locales. Es el fruto de un largo proceso de estudio y práctica que entregamos a la comunidad estudiosa del impuesto de Industria y Comercio y del Derecho tributario territorial, a los sujetos de la exacción y a los funcionarios gubernamentales, encargados de su regulación para su crítica y posterior desarrollo, como una contribución al avance de esta área del Derecho tributario poco investigada en Colombia.

El estudio del Derecho comparado nos permite tomar posición sobre anticuados conceptos, como el de la presunta autonomía fiscal territorial, para facilitar la actualización de la estructura jurídica del impuesto de Industria y Comercio en Colombia y el desvelo de las verdaderas necesidades normativas de los entes locales para facilitar el cumplimiento del cometido constitucional de los municipios a través de una regulación acorde con las competencias que verdaderamente sirvan a tales propósitos, desde el punto de vista del Derecho tributario local.

La obra se desarrolla en cuatro capítulos más las conclusiones pertinentes.

En el primer capítulo se estudia la autonomía territorial para la creación de sus tributos propios. A partir de los mandatos constitucionales se trata de establecer, si realmente existe una verdadera autonomía fiscal local o, si ésta es originaria o derivada o, si simplemente, no existe una autonomía fiscal territorial con fundamentos constitucionales. Si no existe, ¿cuál es la real potestad territorial en materia tributaria? De la posición doctrinaria de los autores más destacados sobre el tema se trata de encontrar la respuesta a esta última pregunta para discernir sobre la real necesidad en materia de competencias para los entes territoriales y su respaldo constitucional. Si se trata de

potestades reglamentarias, ¿únicamente responde esta potestad a las necesidades en materia de regulación tributaria que le permitan a los entes territoriales alcanzar la suficiencia financiera dentro de la más estricta sujeción a los principios generales del Derecho tributario? En este capítulo se desmitifican algunos conceptos, al parecer inamovibles, y se trata de ajustar la realidad política y económica al desarrollo y aplicación del Derecho Tributario Local.

El segundo capítulo se centra en el estudio de la naturaleza jurídica del impuesto de Industria y Comercio. A partir del estudio de sus antecedentes, comenzando en la Época de la Conquista y la Colonia, se trata de aclarar no sólo su vigencia y aplicación en el tiempo sino de hacer claridad sobre el alcance e interpretación de su naturaleza jurídica y la de los elementos constitutivos de la obligación fiscal principal del impuesto a las actividades económicas. En este capítulo se busca precisar los límites de la potestad reglamentaria de los municipios, impuesto por el principio de la territorialidad del impuesto de Industria y Comercio y por el principio de la indivisibilidad del tributo determinar los alcances de las definiciones de la materia y del hecho imponible, de la base gravable, de la sujeción al gravamen y de los períodos fiscales y de pago.

El análisis de los conflictos en la determinación y aplicación del impuesto de Industria y Comercio ocupa el tercer capítulo de este trabajo. Uno de los conflictos surge de la definición del hecho imponible, puesto que la simple realización de una actividad es insuficiente para determinar correctamente la territorialidad del tributo. ¿Cómo se resuelve la antinomia provocada por la superposición normativa, debida a la existencia de diferentes normas vigentes que regulan el mismo tema? ¿Cuál es el sujeto activo de la obligación fiscal derivada de la realización de actividades en diferentes jurisdicciones territoriales por un mismo sujeto pasivo? ¿Cuál es el alcance de las competencias sobre

obligaciones formales o accesorias, atribuidas a entes diferentes de las Administraciones locales? ¿Cómo deben tributar las nuevas figuras de cooperación empresarial sin personalidad jurídica? ¿Cuál es la territorialidad de la actividad de transporte? Estos y otros problemas, por la aplicación de las exenciones y prohibiciones, por la interpretación de la definición del hecho generador, por la determinación de la base gravable y por la violación del principio de capacidad contributiva, son motivo de examen detallado en este capítulo con el ánimo de precisar la correcta interpretación y aplicación de la regulación vigente y como una demostración de la evidente necesidad de buscar una solución de fondo integral, no sólo para subsanar los problemas jurídicos fiscales del tributo sino el fundamental de la suficiencia financiera de los entes locales.

El desarrollo de este análisis plantea, sin embargo, una posible controversia por la sutil diferencia que existe entre un trabajo sobre el Derecho positivo colombiano y el de una investigación, del que trata una tesis doctoral. Sirva para aclarar una duda razonable al respecto, la aclaración hecha atrás sobre la limitación a la investigación de un tema tan particular y único como el impuesto de Industria y Comercio colombiano. Este trabajo tiene dos objetivos básicos: el primero, como tesis doctoral, consiste en realizar un aporte al avance del Derecho tributario en el campo del Derecho tributario local, en particular del impuesto de Industria y Comercio, único en sus características y naturaleza jurídica; el segundo consiste en entregar a las comunidades interesadas, estudiosos del Derecho tributario, funcionarios de las Administraciones tributarias locales y del Estado, responsables de la regulación, y sujetos de la tributación, una juiciosa investigación sobre el gravamen, sin abandonar esa precisa característica de investigación, en otras palabras, de una investigación de campo, realizada sobre la aplicación práctica del tributo y, simultáneamente, de una investigación teórica sobre la naturaleza jurídica del tributo y del alcance y aplicación de los elementos del mismo.

Esta investigación no podría terminar válidamente sin proponer una solución jurídica a los problemas planteados por la estructura actual del impuesto, a ello dedico el capítulo cuarto. Para el efecto, además, de la investigación sobre la potestad reglamentaria local sobre la naturaleza del impuesto de Industria y Comercio y sobre los conflictos generados por su estructura, adelanté el examen de la regulación del impuesto de Industria alemán, del impuesto a las Actividades Económicas españolas, y de la solución propuesta en Estados Unidos de Norteamérica a la doble tributación de la industria en el impuesto a los negocios.

Después de las recientes reformas que terminaron en superficiales modificaciones en Alemania, sin solución de los problemas que se pretendían resolver, y el de una abolición parcial del tributo en España que no enfrentó los problemas de fondo y, que, además, en la opinión de casi todos los autores españoles incrementó la desigualdad; en los dos países siguen vigentes la violación al principio de capacidad económica y al de suficiencia financiera, así como a los de potestad reglamentaria local. Respecto a la fórmula de AVI-YONAH y CLAUSING, que representa un avance sobre la fórmula de Massachuset, se muestra insuficiente para solucionar la doble tributación en el impuesto de Industria y Comercio. Son entonces reformas que se alejaron de las propuestas de los expertos en Derecho tributario y de los gremios representantes de los sujetos pasivos que nos indican lo que no se debe hacer, si de encontrar la solución que más se ajuste a los principios constitucionales y a los generales del derecho tributario se trata. En ellas primó el compromiso político previo a las reformas o el existente al momento de las mismas.

La tesis que propongo busca el establecimiento del impuesto de renta local, enmarcado dentro del principio constitucional de legalidad, por un lado, y la potestad reglamentaria local, del principio de solidaridad, complementariedad y subsidiaridad entre los distintos

niveles de gobierno, del de capacidad económica de los contribuyentes y del general de justicia tributaria. La propuesta busca someter la tributación local a la tutela de los principios de capacidad económica y de suficiencia financiera.

CAPÍTULO PRIMERO:

AUTONOMÍA Y PODER TRIBUTARIO LOCAL

1. Concepto de autonomía tributaria local

El concepto de autonomía tributaria local tradicionalmente ha sido fuente de controversia jurídica en todas sus manifestaciones, desde su definición y su contenido hasta su existencia misma, pero, sobre todo, respecto del ámbito de su aplicación.

Las posiciones varían en el grado de independencia legislativa que se atribuye a los entes territoriales en materia impositiva, partiendo de la posición tradicional, que considera que la autonomía tributaria local es derivada y restringida por los principios constitucionales y la ley. Incrementando el grado de independencia local, se encuentra la posición que considera que, los entes locales tienen potestad para crear tributos fundados en el principio de "legalidad", en sentido amplio, entendido como representación popular, por el cual, si la prestación tributaria se basa en su aceptación por la comunidad a través de sus representantes legítimos, la representación popular local también estaría legitimada para la creación de gravámenes, equiparando sus efectos materiales a los de una ley expedida por el parlamento. Finalmente, en el extremo de la independencia legislativa impositiva de los entes territoriales se encuentran los que consideran que la autonomía tributaria está implícita dentro de la autonomía financiera, y que ella no se agota con el reconocimiento de la suficiencia financiera a través de las transferencias del Estado, porque ello equivaldría a la extinción del concepto de autonomía local.

GRIZIOTTI¹ detectó tempranamente los dos problemas más importantes de las finanzas de los municipios. El primero, el de la coordinación entre los gastos y los recursos de los diferentes niveles de gobierno, y el fundamental en tales relaciones, que consiste en: “decidir si debe prevalecer un criterio de autonomía administrativa e independencia financiera en favor de los entes locales y si las fuentes financieras de estos entes deben separarse de las del Estado, o si debe primar un criterio de concentración administrativa y dependencia financiera con respecto al poder central”. De un lado, el autor señala las ventajas de la autonomía relacionadas con la agilidad de la administración pública y de la responsabilidad política y administrativa de los entes locales frente a sus ciudadanos. De otro lado, expone las desventajas, entre ellas la de cierta impericia, ya que no todos están en condición de ejercer sus funciones administrativas y fiscales por fuera de la tutela del Estado. Esta situación sigue vigente en la actualidad, lo que lo lleva a concluir que ninguno de los principios extremos es satisfactorio, por lo cual GRIZIOTTI opta por tomar partido por una descentralización más acorde con el ejercicio de la democracia, tendencia iniciada después de la II Guerra Mundial.

Es necesario aclarar en este punto la confusión conceptual que existe sobre el concepto de la autonomía territorial. GIANNINI², desde la publicación de sus *Instituciones de derecho tributario*, había hecho claridad sobre el tema al afirmar que no sólo el Estado sino los entes territoriales gozaban de una amplia **potestad reglamentaria** en materia tributaria. A estos entes la ley les confería una potestad derivada, por la cual podían establecer sólo los tributos para los que estaban autorizados por la ley dentro de los límites que la misma ley les imponía, a diferencia del Estado, que no tenía límites en la imposición. La ley de autorización debía establecer los términos y las modalidades dentro

¹ GRIZIOTTI Benvenuto. *Principios de ciencia de las finanzas*, Buenos Aires, Ed. De Palma, 1949, págs. 383-384.

² GIANNINI, A.D. *Instituciones de derecho tributario*, Madrid, Edit. De Derecho Financiero, 1957, págs.19-21.

de límites máximos, en los cuales se desarrollaría el reglamento, y éste último, en consecuencia, tendría una “función integradora de las normas legales” en la medida en que precisa los elementos del tributo dentro de los límites que le han sido otorgados, o bien, regula en detalle la aplicación del tributo. Para GIANNINI los entes locales disponían de una potestad reglamentaria reglada, no propiamente una autonomía tributaria, reservada al Estado, distinción que aún hoy se acepta por la mayor parte de los estudiosos del tema.

En el mismo sentido se pronuncia BERLIRI³ para quien la potestad tributaria significa el poder de establecer impuestos, el poder de dictar normas jurídicas, de las cuales pueden nacer obligaciones de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario, que se manifiesta a través de actos jurídicos diversos según su naturaleza —legislativos y administrativos—, como de su contenido. De tal manera que, la potestad tributaria comprende tanto el poder legislativo como la potestad reglamentaria de la administración en materia tributaria; la potestad tributaria es el poder de establecer impuestos o prohibiciones fiscales a través de normas jurídicas que provocan el nacimiento, en determinadas personas, de la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario. El poder del Estado, como manifestación de su soberanía, es en teoría ilimitado, mientras que el de los entes menores derivados del Estado están sometidos a la ley, por lo que sólo pueden escoger los tributos determinados en la ley de Hacienda Local sin mayor libertad. La potestad tributaria de los entes menores encuentra siempre su origen en una norma legal, razón por la cual su ejercicio se debe adelantar dentro de sus límites. Para el autor, los entes locales poseen una potestad reglamentaria en materia tributaria, ejercida dentro de los límites señalados en la Ley de Régimen Local. Dicha potestad

³ BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*, Madrid, Edit. De Derecho Financiero, vol. I., 1964, pág. 168.

abarca el establecimiento de los tributos autorizados por la ley y la ordenación de la aplicación de los mismos”, como lo interpreta VICENTE-ARCHE⁴ en sus notas al texto de BERLIRI.

KRUSE⁵ habla de soberanía impositiva, la cual abarca la soberanía legislativa, la soberanía sobre el producto y la soberanía administrativa. En un estado unicelular corresponde exclusivamente al Estado, mientras que en los pluricelulares se distribuye entre sus miembros con titularidad jurídica. La soberanía legislativa “es el derecho a la legislación⁶”, y puede ser exclusiva de la Federación y del Estado, cuando regulan los impuestos exclusivos de cada uno en el primer evento, y concurrente, cuando adelantan competencias conjuntas sobre determinadas áreas o tributos. En cualquier evento, el Estado no puede legislar si la Federación ha hecho uso de su derecho sobre la legislación concurrente. Los entes locales, municipios y mancomunidades municipales, no disponen de soberanía legislativa solamente participan en la cuota de los Estados en los impuestos comunes y en los impuestos estatales, según la ley estatal. La soberanía sobre el producto “es el derecho sobre las entradas de los impuestos⁷”, fundamentado en el principio constitucional de la eficiencia, por el cual todos los entes que integran el Estado deben disponer de suficientes medios monetarios para el cumplimiento de sus funciones. De acuerdo con este principio, a los municipios les corresponde una cuota de los impuestos estatales y de los ingresos federales sobre los impuestos que administra la Federación, ejerciendo una pretensión de pago contra el Estado, mas no se convierten en acreedores impositivos. La *soberanía administrativa* “es el derecho a administrar los impuestos”, ejercido por las autoridades financieras federales, estatales y municipales, de

⁴ ARCHE DOMINGO, F. Vicente, en Notas al texto de *Principios de derecho tributario* de BERLIRI A., *op. cit.*, pág. 178.

⁵ KRUSE, Heinrich Wilhem. *Derecho tributario, parte general*, Madrid, Edersa, 1973, pág. 123.

⁶ *Ibid.*, pág. 126.

⁷ *Ibid.*, pág. 130.

manera total o parcial, cuando uno de los entes sólo ejerce una parte de la administración impositiva y los otros son ejercidos por otro ente.

A los municipios, mediante sus autoridades financieras, se les otorga la administración de los impuestos que perciben según la cuota del derecho estatal, pero éstos pueden, a su vez, cederles u otorgarles la administración de los impuestos que recaudan.

MICHELI deriva de la soberanía el poder legislativo, que define como: “potestad normativa tributaria para subrayarlo y distinguirlo en contenido del poder que el Estado administrador tiene para aplicar las normas y que se define como poder de imposición⁸”, aclarando que son definiciones terminológicas y clasificatorias para distinguirlas de los términos usuales en la doctrina y en la práctica, como potestad y poder tributario. MICHELI encuentra que la posibilidad que el legislador tiene para configurar las normas tributarias está limitada —de allí que no sea soberano— por los principios constitucionales de capacidad contributiva, de progresividad, y el formal, en cuanto que la ley de presupuesto no es idónea para el establecimiento de nuevos tributos. El principio de capacidad contributiva limita la potestad impositiva técnicamente, puesto que sólo puede ejercerse cuando se compruebe la existencia de un hecho que sea manifestación de capacidad contributiva, sin que la potestad pueda ejercerse de manera que afecte el “mínimo vital”, ya que en este evento el sujeto no subsistiría. El principio de progresividad es “el instrumento que debe ser empleado por el legislador ordinario con el fin de realizar otro precepto constitucional dirigido a eliminar los obstáculos económicos a la participación de todos los ciudadanos en la vida del Estado⁹”, realzando así la actuación del principio de solidaridad.

⁸ MICHELI, Gian Antonio, *Curso de derecho tributario*, Madrid, Edersa, 1975, pág. 142.

⁹ MICHELI, *op. cit.*, pág. 152.

Aunque para la época en que MICHELI trató el tema no estaba suficientemente desarrollado el derecho comunitario, el autor prevé su desarrollo y acepta que los ordenamientos internacionales constituyen un límite al legislador ordinario en el diseño de normas impositivas, tema que hoy no se discute, después de que el Estado haya adherido a determinado ordenamiento internacional, como ocurre con los tratados para impedir la doble tributación, los acuerdos aduaneros y los acuerdos de libre comercio, en los que los estados auto limitan su soberanía con el fin de alcanzar los objetivos comunitarios.

Respecto de la potestad normativa de los entes locales, MICHELI afirma que gozan de una potestad normativa secundaria que se concreta en los acuerdos de los entes representativos locales, “con los que el ente local completa la reglamentación legislativa, allí donde la ley ha dejado voluntariamente en blanco o donde se integra con las reglas para la cuantificación de los tributos (llamada tarifa)¹⁰”, potestad de origen constitucional, que deja un mínimo espacio para la potestad normativa local, que es de carácter reglamentario.

La potestad de imposición¹¹ consiste en la actividad que despliegan los órganos administrativos en virtud de una norma legal para establecer la existencia de la obligación tributaria y luego para administrarla. Según la tesis de MICHELI, la potestad de imposición se desarrolla en un control del comportamiento del sujeto pasivo ante la ley tributaria, ya sea con fines cognoscitivos para corregir o sustituir la iniciativa del contribuyente o, con fines represivos, orientados a la imposición de sanciones administrativas o civiles. La potestad impositiva se da dentro de la más estricta sujeción a la ley, dado que está íntimamente vinculada a la ley que define sus parámetros dejando

¹⁰ *Ibid.*, pág. 161.

¹¹ MICHELI, *op. cit.*, pág. 167.

escaso margen de discrecionalidad a la Administración. La potestad impositiva se caracteriza por su irrenunciabilidad, imprescriptibilidad e indisponibilidad por la administración, que carece de discrecionalidad, por lo que debe limitar su actuación, en algunos casos, a interpretar la ley, o a ejercer su libre selección sólo de los criterios establecidos en la ley.

Para PÉREZ DE AYALA Y GONZÁLEZ¹² debe hablarse de “potestad tributaria” en vez de “poder tributario”, dado el carácter subjetivo de la primera y su uso habitual en la doctrina más autorizada. La potestad, entendida en el sentido del Estado legislador, es poder legislativo que corresponde al Estado, mientras que entendida como acción administrativa se refiere a la potestad de la Administración pública, por la cual aplica las leyes tributarias, denominando la primera como **potestad normativa** y la segunda como **potestad de determinación del impuesto**.

Posteriormente GONZÁLEZ y LEJEUNE¹³ aclaran el ámbito de discusión partiendo de la precisión terminológica de la potestad tributaria. Debe distinguirse entre la potestad normativa, que debe atribuirse a la acción del Estado como ente legislador, y la potestad de imposición, que se atribuye a la administración pública en su función de aplicar las normas tributarias, concluyendo que la autonomía financiera equivale a potestad normativa en materia financiera. Para GONZÁLEZ y LEJEUNE autonomía significa “un cierto grado de autonormación, dirigido a la regulación de las competencias y facultades relativas a la gestión de los propios intereses”¹⁴, limitada por la Constitución, las leyes

¹² PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio, *Curso de derecho tributario*, Madrid, Edersa, t. I., 1983, págs.137 y sigs.

¹³ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto, *Derecho tributario*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1997, págs. 126 y sigs.

¹⁴ *Ibid.*, pág. 133.

autonómicas y los reglamentos de las nacionalidades y de las regiones, ubicándola dentro de la llamada potestad reglamentaria. La autonomía para la gestión de sus propios intereses implica necesariamente no sólo la tutela de la Constitución y las leyes sino la de organismos superiores, dentro del concepto de articulación y coordinación con los mismos, actuando dentro de los principios constitucionales de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación desde el artículo 103 de la CONSTITUCIÓN española, en adelante. La autonomía es entonces una autonomía presupuestaria, sobre todo. Estas limitaciones ya habían sido resumidas por GONZÁLEZ GARCÍA, así: “En resumen, las dos grandes limitaciones al ejercicio de la potestad reglamentaria continúan siendo: 1º. Que el Gobierno no puede regular aquellas materias constitucionalmente cubiertas por el principio de reserva de ley; 2º. Que respecto a aquellas otras materias en la que el Ejecutivo goza de competencia ha de desarrollar la potestad reglamentaria ‘de acuerdo con la Constitución y las leyes’”¹⁵, es decir, dentro de los límites que el principio de legalidad administrativa impone.

En la Comunidad Europea se había reconocido la autonomía limitada de los entes locales en la Carta Europea de Autonomía Local (CEAL)¹⁶ al establecer el principio por el cual las competencias de los entes locales debieran ser plenas y completas, como mecanismo de protección respecto de la injerencia de los niveles superiores de gobierno (art. 4.4), pero limitadas a “las materias que no les estén vedadas o atribuidas a otra autoridad por la amplitud o naturaleza de la tarea o las necesidades de eficacia o economía” (art. 4.3), y por los demás límites impuestos por la ley (art. 4.1).

¹⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, “El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978”, en *Seis estudios de derecho constitucional e internacional tributario*, Madrid, Edersa, 1980, pág. 68.

¹⁶ CARTA EUROPEA DE AUTONOMÍA LOCAL (CEAL). Consejo de Europa. Estrasburgo, 1985.

Asimismo, CALVO ORTEGA¹⁷ estudia las relaciones de coordinación entre los poderes tributarios demostrando la evidente necesidad de su existencia, su origen legal y fáctico, y la importancia que para los municipios revisten, dado que la carga tributaria impuesta por los diferentes poderes tributarios incide sobre un sujeto único.

Aunque para CALVO ORTEGA la autonomía municipal es positiva y se justifica por el **robustecimiento de la vida democrática local y el desarrollo económico local** —aclarando que el artículo fue escrito en 1988—, la demostración de la funcionalidad de las relaciones de coordinación que incluso sustituyen la administración en algunos municipios, de nuevo nos lleva a meditar sobre la verdadera razón de la existencia de la autonomía local, tal como la pretenden imponer sus defensores a ultranza. Concluimos, entonces, que para muchos de los municipios, el concepto de autonomía es irrelevante por simple incapacidad administrativa y técnica para ejercerla o, peor aún, por sustracción de materia ante la inexistencia de fuentes de tributación o, en otras palabras, de sujetos con capacidad económica para ser incididos con cargas impositivas.

En la misma línea, TEJERIZO LÓPEZ¹⁸ avoca el estudio de la autonomía local desde el punto de vista de las relaciones entre los diferentes niveles del sistema tributario español

¹⁷ CALVO ORTEGA, Rafael, "Constitución y haciendas locales". En *Revista Española de Derecho Financiero*. Ed. Civitas, Madrid, 1988, págs. 570-572. Las relaciones de coordinación y colaboración del poder municipal con otros poderes tributarios se fundamentan en la existencia de tres poderes tributarios dentro del Estado que inciden sobre un sujeto pasivo único y se manifiestan, en primer lugar, cuando del campo puramente administrativo se pasa al área tributaria a través de una liquidación impositiva con la posibilidad de incurrirse en una doble imposición; en segundo lugar, cuando la gestión es compartida entre el municipio y el Estado, en la determinación de la cuota y cuando por la imposibilidad absoluta de los municipios, el Estado asume la administración, y, en tercer lugar, con el establecimiento de recargos por los municipios sobre los impuestos estatales o regionales. La coordinación se ejerce a través de dos técnicas, la delegación administrativa y el intercambio de información entre los distintos poderes.

¹⁸ TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. "Relaciones entre los diferentes niveles del sistema tributario español a la luz de la reforma de las Haciendas Locales". En *Revista Tributos Locales*, núm. 29, Mayo 2003, Madrid, 2003, págs. 13-22, concluye que, la tutela financiera ejercida por el Estado es muy acentuada, con tendencia a incrementarse en el futuro y, como resultado, los entes locales dependerán cada vez más de las participaciones del Estado. Considera que su crítica no es negativa, al menos no de forma absoluta, puesto que en su opinión el hecho de la existencia de la tutela y la dependencia de las transferencias no es inconstitucional, pero se lamenta de la inexistencia en la Carta de límites precisos sobre estos temas. Señala, además, como aspectos positivos de la tutela por parte del Estado central, que reconoce que las diferentes Haciendas Públicas deben repartirse una misma capacidad contributiva de lo sujetos llamados a tributar, hecho de gran importancia para este trabajo como se verá en la Tercera Parte del mismo; que facilita la labor de la mayoría de entes locales incapaces de administrar un sistema tributario; y que, en consecuencia,

a la luz de la reciente reforma de las Haciendas Locales. Para los “Entes Locales tales relaciones supondrán la existencia de más o menos autonomía según sea la estructura de su sistema de ingresos: a más tributos propios mayor autonomía y, viceversa, a más participación en tributos de las otras Administraciones Públicas menor autonomía o, si se prefiere, mayor tutela financiera”. Los hechos demostrados por TEJERIZO confirman la certeza sobre la inexistencia de la tan mentada autonomía territorial, al menos en el área impositiva, y el hecho de que la potestad administrativa reglamentaria se hace evidente sobre los otros tributos locales: las tasas y las contribuciones. Además, TEJERIZO demuestra que la tutela financiera ejercida por el Estado no es *per se* negativa sino incluso favorable al cumplimiento de los propósitos constitucionales de los municipios.

En la posición contraria a la generalizada encontramos a RUBIO DE URQUIA, quien en reiteradas publicaciones defiende y promueve la autonomía local, en particular cuando del Impuesto de Actividades Económicas (IAE en adelante) se trata. Para este autor, con la Constitución Española de 1978 se inició una etapa de incremento del gasto público local, gracias a la consagración de los principios de autonomía local y suficiencia financiera de las Haciendas Locales, con los cuales se pretendía financiar la expansión del gasto y se suprimió la tutela financiera **que hasta entonces el Estado ejercía sobre las Entidades Locales**. Como consecuencia de ello se promulgó la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en 1988, sistema tributario que se justifica en **que es fiel reflejo de la España de la época, de la condición de la clase política de la época y, en general, de las posibilidades reales de la época**. A mi modo de ver, dicha justificación no constituye suficiente explicación para la regulación contemplada en la ley, que como se ha visto,

debe aceptarse una mayor participación de los entes territoriales en la fijación de los parámetros y cuantía de la participación en los ingresos estatales, establecerse un sistema diferenciado entre los distintos entes locales, y permitirse que la gestión de los tributos locales sea ejercida de modo exclusivo por los entes locales que lo deseen.

peca de graves vicios contrarios a los principios constitucionales de capacidad económica, igualdad y generalidad tributaria. Aún así, comparto su opinión por la cual: “a pesar del contexto en que se gestó y de las vicisitudes por la que ha atravesado hasta ahora, el sistema tributario local implantado en 1988 ha consolidado una situación de presencia significativa de la fiscalidad local en el panorama fiscal general y ha conseguido sacar a la Hacienda Local española del plano de la indigencia tributaria en el que había estado sumida tradicionalmente”¹⁹.

¹⁹ RUBIO DE URQUIA, José Ignacio, “Los tributos locales ante su inminente reforma: una encrucijada histórica”, en *Revista de Tributos Locales*, núm. 1, noviembre 2000, Madrid, 2000, págs. 10-11.

2. Reserva de ley y reserva de reglamentos locales

Siguiendo la doctrina mayoritaria podemos decir que la reserva de ley en torno a la distribución del poder entre los entes territoriales no es absoluta; la base de cálculo, las alícuotas y las exoneraciones pueden ser deferidas al poder local mientras que los sujetos y la hipótesis, de hecho, reveladora de capacidad contributiva, debe mantenerse en cabeza del legislador, ya que el poder legislativo tiene facultades discrecionales limitadas sólo por la Constitución, mientras que el ejecutivo tiene facultades regladas, limitadas por la Constitución y la ley.

Tempranamente el TRIBUNAL CONSTITUCIONAL español resolvió el problema en sentencia 19 de 1987, que CLAVIJO HERNÁNDEZ²⁰ no duda en calificar de clarificadora porque contiene las ideas fundamentales sobre el concepto y la significación jurídica de la autonomía tributaria local en el ordenamiento español. De acuerdo con la sentencia, las leyes no pueden otorgar poder a las corporaciones locales para conformar, según su parecer, los tributos locales sino que lo deben hacer de conformidad con la constitución y las leyes, las cuales no deben limitarse a la habilitación de la potestad tributaria, sino que deben, en ejercicio de la reserva de ley constitucional, crear y ordenar los nuevos tributos dejando a la potestad derivada local la función de reglamentarlos según la ordenación contenida en la ley²¹.

²⁰ CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, "Autonomía Tributaria de los entes locales", en *Tratado de derecho tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá, Temis, Tomo Primero, 2001, págs. 204 y sigs.

²¹ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL español, Sentencia 19/1987 de 17 de febrero: "Es claro que, si bien respecto de los tributos propios de los municipios, esta reserva no deberá entenderse hasta un punto tal en el que se prive a los mismos de cualquiera intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia para el propio ámbito territorial, tampoco podrá el legislador abdicar de toda regulación directa en el ámbito parcial que así le reserva la Constitución. (art. 13.1 y 2). De conformidad con el primero de los apartados de este precepto constitucional, en efecto. Le corresponde a la ley la creación ex novo de cada figura tributaria, mas este establecimiento legislativo del tributo no basta para satisfacer la función constitucional de la reserva de ley en este campo, como bien se muestra en el número 2 de la disposición constitucional que consideramos. El que la norma fundamental haya querido aquí que el establecimiento o la exigencia de tributos propios por las corporaciones locales se realice de acuerdo no sólo con la Constitución misma sino también de conformidad con lo dispuesto en las leyes, significa, en lo que ahora importa, que esta potestad tributaria de carácter derivado no podrá hacerse valer en detrimento de la reserva de ley presente

Y de acuerdo con esta posición, el citado autor define la autonomía local como: “una condición general en el establecimiento o gestión de los tributos locales que deriva de una forma peculiar de la estructuración del poder financiero del Estado”²², y dentro de esta línea sistematiza el contenido de la autonomía²³, siguiendo la metodología utilizada por SANTAMARÍA PASTOR que considera una vertiente interna y una externa.

Su vertiente interna consiste en un conjunto de potestades que se distinguen, ante todo, por ser potestades de gestión tributaria, de naturaleza ejecutiva, ejercidas a través de potestades de imposición, potestades de ordenación y de comprobación y recaudo del tributo.

Por la **potestad de imposición** el ente adquiere la atribución para establecer en su jurisdicción, dentro de los límites legales, los tributos de carácter potestativo o voluntarios (Incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana; impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, y todas las tasas y contribuciones especiales) para cuya exigencia se necesita dictar un acuerdo de imposición; a diferencia de los impuestos obligatorios (sobre bienes inmuebles; impuesto sobre actividades económicas e impuesto sobre vehículos de tracción mecánica), que se exigen siempre de acuerdo a los términos legales, sin necesidad de acuerdos de imposición, y sobre los cuales sólo pueden intervenir en la fijación de su intensidad como lo determine la ley.

en este sector del ordenamiento (arts. 31.3 y 133.1) y que el legislador, por ello, no podrá limitarse, al adoptar las reglas a las que remite el artículo 133.2 en su último inciso, a una mera mediación formal, en cuya virtud se apodere a las corporaciones locales para conformar, sin predeterminación alguna, el tributo de que se trate. Las leyes reclamadas por la Constitución en este último precepto no son, por lo que a las corporaciones locales se refiere, meramente habilitadoras para el ejercicio de una potestad tributaria que originariamente sólo corresponde al Estado. Son también leyes ordenadoras —siquiera de un modo parcial, en mérito de la autonomía de los municipios— de los tributos así calificados de “locales”, porque la Constitución encomienda aquí al legislador no sólo el reconocer un ámbito de autonomía al ente territorial, sino también garantizar la reserva legal que ella misma establece (art.31.3), y cuyo sentido hemos recordado con anterioridad”

²² CLAVIJO HERNÁNDEZ, *op. cit.*, pág. 210.

²³ *Ibid.*, págs. 210 y sigs.

Por la **potestad de ordenación** el ente regula un determinado tributo mediante normas que el autor denomina de eficacia externa, también dentro de los términos legales de obligatorio ejercicio, en el caso de los tributos voluntarios, al contrario de lo que ocurre con los obligatorios, en los que la aprobación previa de la ordenanza sólo se requiere si se va a hacer uso de la posibilidad de establecer los elementos determinantes de la intensidad de la obligación fiscal.

Por las **potestades de comprobación y recaudo** el ente territorial ejerce su atribución de establecer el nacimiento de la obligación tributaria, y luego la potestad liquidadora y de cobranza, que constituyen el núcleo esencial de esta potestad. Estas potestades no son uniformes en su extensión, están determinadas por la naturaleza obligatoria o voluntaria del tributo de que se trate por lo que sólo se puede hablar de una diversidad de regímenes tributarios locales. En tercer lugar, no puede hablarse de un estatus de exclusividad de los entes locales, que no existe ni ha existido nunca, pues la regla general es la interconexión y entrecruzamiento de las potestades del Estado con las de los entes locales; se trata, en síntesis, de un estatus de mera participación de los entes territoriales en el ordenamiento tributario local, graduada, según el ejercicio de cada potestad, de acuerdo con los intereses tributarios locales y supra locales presentes en cada tributo.

En su vertiente externa, el contenido de la autonomía local trata de dos características externas a las potestades: la de ser limitadas y, al mismo tiempo, protegidas constitucionalmente. Están limitadas por el ordenamiento territorial superior, de un lado, por la aplicación insoslayable de la reserva de ley, por la cual los entes territoriales no pueden inventarse tributos ni pueden ejercer sus potestades si el tributo no ha sido previamente creado por la ley y, de otro lado, porque la ley delimita el contenido de la autonomía local. Se encuentran protegidas constitucionalmente porque, si bien su

contenido no aparece regulado en la Constitución, su remisión al legislador está condicionada. Esto se debe a que la asignación de recursos no agota el contenido de la autonomía, y a que no se puede vaciar el “reducto indisponible” por el legislador, por el cual la entidad local debe disponer de cierto margen de libertad para cubrir sus necesidades financieras con recursos en cuya regulación participe. Se afirma, entonces, que no es posible un estatus de unión absoluta entre el Estado y los entes locales, pues se desnaturalizaría lo que constituye la autonomía tributaria local al eliminar por completo las facultades propias del ente local.

De la sistematización de CLAVIJO HERNÁNDEZ puede concluirse que acepta que no existe una autonomía tributaria local con el significado que tradicionalmente se le ha dado de independencia absoluta de los poderes supra locales, sino que se trata, más bien, de la existencia de una serie de potestades específicas, regladas y limitadas constitucional y legalmente, por las cuales atiende la satisfacción de ingresos para resolver sus necesidades particulares y concretas, de donde surgen innumerables regímenes tributarios locales, y que, en todos los eventos existe un reducto indisponible por el legislador, de libertad financiera, que debe mantenerse y protegerse, y agrego, que no puede tocarse so pena de vaciar de contenido la existencia y naturaleza de los entes territoriales. El poder tributario local ha sido reconocido sin ambages por el TRIBUNAL CONSTITUCIONAL español al sentenciar que tales entes deben contar con tributos propios sobre los cuales “deberá la Ley reconocerles una intervención en su establecimiento o en su exigencia” de acuerdo con el mandato constitucional²⁴.

²⁴ “TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4º: “Procura así la Constitución integrar las exigencias diversas en este campo de la reserva de Ley estatal y de la autonomía territorial, autonomía que, en lo que a las Corporaciones Locales se refiere, posee también una proyección en el terreno tributario, pues estos antes habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la Ley reconocerles una intervención en su establecimiento o en su exigencia, según previenen los arts. 140 y 133.3 de la misma Norma Fundamental”.

De igual manera se pronuncia RUIZ GARCÍA, quien, siguiendo la doctrina del TRIBUNAL CONSTITUCIONAL español, contenida en la Sentencia de 2 de febrero de 1981, entiende que “ante todo [...] la autonomía hace referencia a un poder limitado”, y concluye que la potestad tributaria de los entes locales es “mucho más limitada de lo que la citada doctrina quisiera”, admitiendo que de manera general se pueden otorgar a los entes locales amplias facultades para modificar los tipos de gravámenes, dentro de los límites de la constitución y la ley, para que puedan regular algunos aspectos de los elementos del tributo como la base imponible y en determinados casos, hasta el hecho imponible²⁵. Para este autor los municipios sólo pueden ejercer su autonomía con las limitaciones establecidas por el principio de legalidad tributaria, consagrado en el numeral 3 de la Constitución Española. Para RUIZ GARCÍA la autonomía local debe armonizarse con los principios constitucionales con el fin de guardar la unidad esencial del ordenamiento. Esto implica que, como lo decía HENSEL, dentro de la estructura financiera de un país federal los entes locales deben aceptar una renuncia consciente a la igualdad tributaria absoluta y aspirar sólo a una cierta o relativa homogeneidad. Señala RUIZ GARCÍA que, como lo ha indicado el TRIBUNAL CONSTITUCIONAL alemán, la norma que establezca los impuestos locales debe contener “una regulación unitaria en los puntos esenciales del impuesto, en especial de los elementos más destacados de la base y del procedimiento al objeto de garantizar la necesaria unidad jurídica”²⁶.

En la misma línea de pensamiento, LAGO MONTERO y GUERVÓS MAILLO consideran que es a la ley, como instrumento normativo de máximo rango, a la que corresponde la creación y la regulación de los elementos de los tributos²⁷. El legislador debe someterse al

²⁵ RUIZ GARCÍA, *op. cit.*, págs. 240 y 243.

²⁶ RUIZ GARCÍA, *op. cit.*, pág. 243.

²⁷ LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAILLO, María de los Ángeles, *Tasas locales: cuantía*, Madrid, Marcial

principio de reserva de ley, por lo que no proceden las autorizaciones en blanco a los entes locales para el establecimiento y cuantificación de los gravámenes²⁸. En su opinión, no sólo se está llevando al extremo el concepto de la autonomía local, sino que el principio de reserva de ley se flexibiliza, cada vez más, en detrimento de los principios constitucionales de capacidad económica, de igualdad y certeza jurídica, y de la uniformidad del sistema tributario²⁹, como lo ha expresado el TRIBUNAL CONSTITUCIONAL español³⁰.

SIMÓN ACOSTA³¹ estima que la “principal limitación al poder local para el establecimiento de tributos reside en el principio de reserva de ley tributaria”, por lo que las corporaciones locales no pueden crear tributos *ex novo*, sin la existencia previa de una ley estatal habilitante, como lo ha sostenido el TRIBUNAL CONSTITUCIONAL español³². Afirma el autor que, la reserva de ley es relativa y admite la colaboración del reglamento acogiendo la jurisprudencia del TRIBUNAL CONSTITUCIONAL español que dice que ello es permisible “siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el

28 Pons, 2004, pág. 54.

28 *Ibid.*, pág. 58.

29 *Ibid.*, pág. 65. En el mismo sentido el TRIBUNAL CONSTITUCIONAL español 19/1987, de 17 de febrero: “Es cierto que, como hemos reiterado, la cuantía [...] constituye un elemento esencial de toda prestación tributaria, con lo que su fijación y modificación debe ser regulada por la ley. Ello no significa, sin embargo, que siempre y en todo caso la ley deba precisar de forma directa e inmediata todos los elementos determinantes de la cuantía; la reserva establecida en el art. 31.1 C.E. no excluye la posibilidad de que la ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, siempre que tales remisiones no provoquen, por su indeterminación, una degradación de la reserva formuladas por la Constitución a favor del legislador [...] el sentido que hay que reconocer en la reserva introducida por el art. 31.1 de la Constitución no puede entenderse [...] desligado de las condiciones propias del sistema de autonomías territoriales que la Constitución consagra (art. 137) y específicamente -en el presente proceso- de la garantía constitucional de la autonomía de los municipios”.

30 El TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 4/1981, de 2 de febrero, FJ 3º. “[...] la Constitución parte de la unidad de la Nación española que se constituye en Estado social y democrático de Derecho, cuyos poderes emanan del pueblo español en el que reside la soberanía nacional. Esta unidad se traduce así en una organización -el Estado- para todo el territorio nacional. Pero los órganos generales del Estado no ejercen la totalidad del poder público, porque la Constitución prevé, con arreglo a una distribución vertical de poderes, la participación en el ejercicio del poder de entidades territoriales de distinto rango, tal como se expresa en el artículo 137 [...] El precepto transcrito refleja una concepción amplia y compleja del estado, compuesto por una pluralidad de organizaciones de carácter territorial dotadas de autonomía. Resulta así necesario delimitar cuál es el ámbito del principio de autonomía, con especial referencia a municipios y provincias, a cuyo efecto es preciso relacionar este principio con otros establecidos en la Constitución.

31 SIMÓN ACOSTA, Eugenio y VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio, *Curso de hacienda local. Recursos presupuesto y gastos*, Cizur Menor, Aranzadi S. A., 2006, págs. 42-45.

32 STCE. 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 5º. “Sólo el legislador posee la facultad de determinar libremente cuáles con los hechos imponibles y qué figuras jurídico-tributarias prefiere aplicar en cada caso”.

cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad (SSTCE 37/1981, 6/1983, 79/1985, 60/1986, 19/1987, y 99/1987)³³.

Para SIMÓN ACOSTA, “[...] el hecho imponible es un elemento esencial del tributo que, al menos genéricamente, ha de ser siempre establecido por ley. Otros elementos esenciales del tributo, como son los determinantes de la cuantía de la obligación tributaria (bases imponibles y tipos de gravamen), admiten una mayor intervención normativa de las corporaciones locales”³⁴.

Como dice MARTÍN QUERALT³⁵ con apoyo en GARCÍA DE ENTERRÍA, a la potestad por sí misma no corresponde ningún deber, éste sólo surge después de aprobado el reglamento, de manera concreta para todos los cobijados bajo el mismo. Esto no siempre es así, como el mismo autor lo reconoce. Si bien el reglamento desarrolla y concreta las disposiciones legales ubicando en sus deberes y obligaciones tanto a la Administración como al ciudadano, la obligación fiscal puede emanar de la ley directamente sin que sea indispensable para su exigibilidad la existencia previa del acto administrativo, como ocurre en los impuestos con autoliquidación, al contrario de lo que ocurre en aquéllos sin liquidación.

³³ STCE 233/1999, de 13 de diciembre, FJ 9.

³⁴ El autor cita la Sentencia del TRIBUNAL CONSTITUCIONAL español 221/1992 que afirma que, cuando se trata de regular el hecho imponible, el grado de concreción exigible a la ley es máximo, así como cuando se trate del establecimiento de beneficios fiscales que afecten los tributos del Estado, pero que admite que “la concreción requerida la ley es menor cuando se trata de regular otros elementos. Así, y con relación al tipo de gravamen, este Tribunal ha considerado que se trata de un elemento esencial en la definición del tributo cuya determinación corresponde necesariamente a la ley; sin embargo, cuando se está ante tributos de carácter local puede el legislador hacer una parcial regulación de los tipos, predisponiendo criterios o límites para su ulterior definición por la Corporación local a la que corresponderá la fijación del tipo que haya de ser aplicado (SSTC 179/1985 y 19/1987)”.

³⁵ MARTÍN QUERALT, Juan. Curso de derecho financiero y tributario, Madrid, Ed. Tecnos, 2007, pág. 152.

En la doctrina colombiana encontramos la misma diversidad de tendencias. BRAVO GONZÁLEZ³⁶ toma partido por la autonomía, en sentido amplio de los departamentos y municipios, para optimizar la corresponsabilidad fiscal. Precisa que su tesis tiene que ver con el régimen autónomo y no con el federalista —que surge de la unión de estados soberanos e independientes, que ceden parte de su soberanía a un gobierno central—, desarrollo ajeno al colombiano, donde, **quien ha poseído la soberanía es la Nación, conformada en un estado centralista**. Añadimos a esta tesis que la responsabilidad fiscal de los entes municipales es predicable en gran medida respecto de las tasas y contribuciones, mientras que en materia de impuestos ésta se ve limitada totalmente por la capacidad económica de sus habitantes siendo imposible imponer tributos de cualquier tipo a quienes no tienen la capacidad económica para sufragarlos.

Por su parte, PLAZAS VEGA³⁷ expresa que: “En definitiva, la importancia de la discusión, aún en el terreno de la academia, es dudosa”. Seguramente el autor quiere decir que en Colombia el tema carece de importancia práctica, dado que a partir de la Constitución de 1991 no existe duda sobre la naturaleza de las competencias locales que son limitadas por la Constitución y la Ley. Sin embargo es relevante continuar la discusión en aras de determinar con precisión cuáles son dichos límites en un estado que se autodefine como unitario con autonomía de sus entes territoriales. Desde el punto jurídico, la discusión también goza de relevancia puesto que la indefinición del tema es lo que ha provocado la avalancha de demandas por la interpretación expansiva de las potestades locales por parte de los municipios y el consiguiente perjuicio para los contribuyentes lesionados y para el Estado de Derecho.

³⁶ BRAVO GONZÁLEZ, Juan de Dios, “Tributos Territoriales”, XXIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, ICDT. 1999, pág. 116.

³⁷ PLAZAS VEGA, Mauricio. “Teoría General de los Tributos”, en *Revista Temas Jurídicos*. Facultad de Jurisprudencia del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, núm. 8, pág. 161.

La autonomía de los entes territoriales es definida por PARDO CARRERO³⁸ como un grado mayor de descentralización para la gestión de sus propios intereses, limitado legalmente por la supremacía de la República unitaria, sin que se llegue al vaciamiento de la autonomía propia de las entidades que la ostentan. Dentro de esta autonomía entiende comprendida la autonomía financiera, en la cual el ente estatal goza del verdadero poder financiero. Así, las entidades territoriales lo disfrutan de acuerdo con la organización del Estado, de su conformación política y de su Constitución y, en todos los casos, dentro de los principios de concurrencia, coordinación y jerarquía, es decir, dentro de los límites de la Constitución y las leyes.

En suma, podemos afirmar con la doctrina que relevancia de la autonomía de los entes territoriales se limita a la suficiencia financiera que debe estar consagrada en la Constitución y que el Estado central debe proteger y hacer efectiva en todo momento. Esto es cierto en el caso colombiano, pues no existe fundamento constitucional que garantice la autonomía territorial en materia tributaria; en contraste, los municipios colombianos gozan de una mera potestad reglamentaria sujeta a los límites de la Constitución y las leyes como se verá en el siguiente apartado. De esta manera, la suficiencia financiera se hace efectiva a través de la reglamentación de algunos elementos del tributo creado por la ley, así como a través de otras figuras como las transferencias que no son objeto de este escrito.

³⁸ PARDO CARRERO Germán Alfonso, "Autonomía Financiera de las Entidades Territoriales. Énfasis en el caso Colombiano", en *Dos estudios sobre la autonomía de las entidades territoriales en Colombia*, Cali, Ed. Restrepo y Londoño Asesores Jurídicos y Tributarios S. A., 2002, pág. 89.

3. Potestad normativa en Colombia

No existe una definición constitucional de autonomía o poder tributario en Colombia. La jurisprudencia de la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana la define como “la capacidad de manejar los asuntos propios; es decir, aquellos que le conciernen al ente territorial como tal con una libertad que estará limitada por lo que establezcan la Constitución y la ley. La autonomía es, entonces, afirmación de lo local, seccional y regional, pero sin desconocer la existencia de un orden superior”³⁹.

La Constitución Colombiana (C.C. en adelante) consagra un estado social de derecho, organizado en forma de república unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales (art. 1), con una clara orientación hacia la autonomía en el gasto y una limitada referencia a la autonomía en los ingresos. La forma de Estado unitario de la Constitución de 1886 fue entonces moderada por la Constitución de 1991, por lo cual, como dice la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana⁴⁰, es inválida la pretensión de los entes territoriales que, con el pretexto de su autonomía, busquen la reglamentación aislada de los servicios públicos. Concluye la Corte que, “no hay que confundir autonomía con autarquía [...]”, puesto que la C.C. “establece el derecho a la autonomía de las entidades territoriales, pero limitado por la Constitución y las leyes, conforme a la filosofía política de una República Unitaria”.

En mi opinión, la autonomía fiscal entre nosotros es, entonces, la potestad de legislar *ex novo*, de crear impuestos. En el caso colombiano dicha potestad es primaria y exclusiva

³⁹ CORTE CONSTITUCIONAL colombiana (C.C.C.). Sentencia C-520/94.

⁴⁰ CCC. Sentencia C-216/94. En el mismo sentido las Sentencias C-520/94, C-506/95 y C495/98.

del Estado que la ejerce a través de las leyes en desarrollo del principio de reserva de ley. En este sentido puede hablarse de un solo legislador en materia tributaria.

En efecto, la creación *ex novo* de los tributos es competencia exclusiva del Congreso de la República. FEDELE⁴¹ indica que: “sólo la ley —o los actos que a ella se equiparan— pueden establecer los elementos ‘que identifican’ la prestación impuesta y ello supone en materia tributaria que la ley debe fijar el ‘criterio distributivo’ de los gastos públicos que se expresa, precisamente, por conducto de la regulación de los sujetos y del hecho imponible”. Para VALDÉS COSTA⁴², “la ley debe establecer todos los elementos referentes a la existencia y cuantía de la obligación”. CRUZ DE QUIÑONES⁴³ sostiene que, “para armonizar el Artículo 150 numeral 12 con el precepto del Artículo 338 Constitucional, en materia de impuestos, los elementos genéricos deben señalarse en la ley, o los lineamientos generales en donde está presente el elemento unitario, pero el derecho a establecer los tributos o a acogerlos es del municipio, dentro de la libertad de escogencia que es el núcleo central autonómico”. En la misma línea se ha pronunciado la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana⁴⁴, que opina que de lo que se trata es de armonizar los distintos intereses y, por ello, las competencias de los distintos niveles territoriales no son excluyentes sino que se deben ejercer dentro de los principios constitucionales de coordinación, concurrencia y subsidiariedad.

Por el contrario, la potestad reglamentaria —que también puede ser ejercida por el Estado—, es la típica potestad de la Administración pública⁴⁵, potestad derivada y

⁴¹ FEDELE Andrea, “La Reserva de Ley” en *Tratado de derecho tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá, Ed. Temis, 2001. pág.178.

⁴² VALDÉS COSTA Ramón, *Instituciones de derecho tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1992, pág. 228.

⁴³ CRUZ DE QUIÑONES, Lucy. *Régimen tributario departamental y municipal*. “Memorias de las XVII Jornadas de Derecho Tributario”. Ed. ICDT, 1993, pág. 199.

⁴⁴ C.C.C. Sentencia C-004/93. En el mismo sentido las Sentencias C-070/94, C-413/96, C-486/96, C-219/97.

⁴⁵ “Es propio de los departamentos y municipios desarrollar por la vía del reglamento la preceptiva legal y adecuarla a

sometida a los límites constitucionales, legales⁴⁶ y a los derivados de su naturaleza territorial para reglamentar sus ingresos y gastos⁴⁷. Sólo existe un reducto indisponible para el legislador⁴⁸, reservado al poder local, que versa sobre las materias de cuantificación de la obligación toda vez que allí se concentra el interés local y la definición de sus propios asuntos.

La autonomía territorial, según la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana, “encauza sus propósitos hacia la mayor libertad de los asociados en aras de un mayor bienestar y control de sus propios intereses”, materializados en una mayor eficiencia administrativa y la protección de los mecanismos de participación ciudadana, “puesto que la autonomía territorial permite un mayor acercamiento entre la persona y la administración pública”⁴⁹.

La CORTE CONSTITUCIONAL colombiana ha interpretado la potestad tributaria en la Constitución de 1991 acertadamente en su jurisprudencia mayoritaria, aunque con

-
- las particulares peculiaridades propias de su ámbito territorial. C.C.C. Sentencia C-539/95.
- ⁴⁶ Afirma la C.C.C que no se puede aceptar el ejercicio de las competencias “dentro de los límites que el mismo quiera trazarse. Sostener semejante tesis implicaría la consagración del desorden y el caos en lo que tiene que ver con los tributos departamentales y municipales, pues los departamentos y los municipios podrían establecer tributos y contribuciones sin otro límite que el inexistente de la imaginación”. CCC. Sentencias C-335/96, C-528/96 y C-486/96.
- ⁴⁷ En MARTÍN QUERALT y otros encontramos una definición resumida del **poder financiero** perfectamente aplicable a nuestro país: “En suma, el poder financiero no es más que el poder para regular el ingreso y el gasto público. Este poder se concreta inicialmente en la titularidad y ejercicio de una serie de competencias constitucionales en materia financiera: en esencia, aprobar los Presupuestos, autorizar el gasto público y ordenar los recursos financieros necesarios para sufragarlos. [...] En definitiva, el poder financiero no puede concebirse en la actualidad como una categoría unitaria derivada de la soberanía, sino como una fórmula abreviada para designar las competencias en materia hacendística; esto es, como el haz de competencias constitucionales y de potestades administrativas de que gozan los entes públicos territoriales, representativos de intereses primarios, para establecer un sistema de ingresos y gastos”, en *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, Ed. Tecnos, 2006, 212-214.
- ⁴⁸ Sobre el tema, ver las Sentencias del TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 45/1986, FJ4.º, y 13/1992, FJ 2.º en las que afirma que el ejercicio del poder financiero de un ente público no puede llegar a eliminar la competencia atribuida a la soberanía y autonomía de los entes territoriales. Las SSTRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 13/1992, FJ 2.º y 49/1995, FJ4.º, establecen que en los Estados de estructura compuesta, el ejercicio de la potestad de reglamentar los ingresos y gastos debe ejercerse dentro de la más estricta sujeción al orden de cada una de las competencias financieras y materiales de dichos entes.
- ⁴⁹ La Corte se manifiesta a favor de la autonomía territorial en los siguientes términos: “La fuerza de la argumentación a favor de la autonomía regional, seccional y local radica en el nexo con el principio democrático y en el hecho incontrovertible de ser las autoridades locales las que mejor conocen las necesidades a satisfacer, las que están en contacto más íntimo con la comunidad y, sobre todo, las que tienen en últimas el interés, así sea político, de solucionar los problemas locales. Es el auto-interés operando, con tanta eficiencia como puede esperarse que lo haga el de cualquier actor económico en la economía de mercado. Cada Departamento o Municipio será el agente más idóneo para solucionar las necesidades y problemas de su respectivo nivel. Por esto el artículo 287 habla de la “gestión de sus intereses”. Y esa es la razón por la cual se considera al municipio la piedra angular del edificio territorial del Estado (artículo 311 C.P.)” CCC, Sentencia C- 600/95. En el mismo sentido, Sentencia C-478 de 1992.

contadas excepciones ha admitido leyes que confieren autorizaciones en blanco a los entes territoriales. Así, acorde con la cláusula especial legislativa contenida en el artículo 150 numeral 12 de la Constitución —que atribuye al Congreso la facultad de crear tributos— ha sostenido que la competencia en materia impositiva está en cabeza del Congreso, quien en desarrollo de su función legislativa tiene amplia discrecionalidad para la creación, modificación, exención y supresión de impuestos⁵⁰.

El proceso de legitimación y aplicación de las obligaciones tributarias encuentra su justificación constitucional en el deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones públicas y en el principio de eficacia de la administración de impuestos, por lo que la Constitución sitúa al legislador como **titular de la potestad impositiva y principal regulador de las actuaciones tributarias**, potestad que debe ejercer dentro de los principios de equidad y justicia, valor éste preponderante en materia tributaria⁵¹.

En palabras de la CORTE, la función de legislar en materia tributaria es propia e indelegable del Congreso de la República⁵², en cuya cabeza se encuentra, por su

⁵⁰ "(...) en tiempo de paz, "solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales", y "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" (subraya la Corte). De lo cual se deduce que las enunciadas atribuciones han sido confiadas, en el caso de los tributos nacionales, al legislador, entendido éste desde el punto de vista orgánico, es decir, el Congreso de la República, con exclusión total del Ejecutivo en cuanto a la aprobación y puesta en vigencia de las normas correspondientes.

(...) Si ello es así, toda la función de disponer por vía legislativa sobre sujetos activos y pasivos de impuestos, hechos y bases gravables y tarifas, configura un todo, un conjunto no escindible exclusivamente a cargo del órgano colegiado de elección popular". CCC Sentencia C-246/95. En el mismo sentido las Sentencias C-222/95, C-430/95, C-087/95, C-690/96, C-219/97, C-490/97, C-537/98, C-180/00, C-485/00, C-7545/00, C-058/01, C-1060/01.

⁵¹ "(...) la Constitución sitúa al legislador como titular de la potestad impositiva y principal regulador de las actuaciones tributarias. La rama legislativa puede entonces señalar los requisitos necesarios para el cabal cumplimiento del deber constitucional de tributar, tales como los establecidos por las normas que se demandan". CCC C-690-96. En el mismo sentido Sentencias C-390-96, C-709/99, C-597/00.

⁵² "(...) Si un principio jurídico universal consiste en que las cosas se deshacen como se hacen, debe preservarse en el orden tributario el que quien crea los gravámenes, sea el llamado a introducir los cambios y adaptaciones que requiera el sistema tributario. De allí que, en tiempo de paz, sea al Congreso al que corresponda legislar en materia tributaria, con toda la amplitud que se atribuye a tal concepto, mediante la creación, modificación, disminución, aumento y eliminación de impuestos, tasas y contribuciones, bien que éstas sean fiscales o parafiscales; la determinación de los sujetos activos y pasivos; la definición de los hechos y bases gravables y las tarifas correspondientes (Artículos 150-12 y 338 C.P.)". (Cfr. CORTE CONSTITUCIONAL. Sala Plena. Sentencia C-222 del

naturaleza y por el papel que cumple en el seno de la democracia, la representación política en su más genuina expresión.

Es pues necesario concluir que la tesis de la soberanía fiscal absoluta de las entidades territoriales no tiene fundamento constitucional, dado que la nueva Carta mantuvo el régimen anterior⁵³ de subordinación a la ley⁵⁴, reservando la determinación de los elementos esenciales del tributo al órgano legislativo central. Este es, pues, el contenido del aclamado principio de reserva de ley en Colombia.

Ahora bien, si a nivel de la potestad legislativa se habla de reserva de ley, es necesario hablar de la reserva de reglamento cuando nos referimos a la potestad reglamentaria. Esta materia es sin duda importante, puesto que su naturaleza garantista obliga a la Administración pública a emitir todos sus actos de acuerdo a los procedimientos reglados legalmente y a no adelantar acción alguna que no esté reglada. De otro lado, obliga también al ejecutivo a limitar su actuación dentro de los límites constitucionales, legales y reglamentarios locales, así como a no invadir la jurisdicción y competencia de los demás entes territoriales. Como ya se dijo, existe un núcleo propio de elección local que también deber ser respetado por la ley, que corresponde a la esfera del reglamento⁵⁵.

18 de mayo de 1995. M.P.: Dr. José Gregorio Hernández Galindo).

" (...) el Congreso de la República goza de la más amplia discrecionalidad, desde luego siempre que la aplique razonablemente y sujeto a la Constitución, tanto para crear como para modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos". (Cfr. CORTE CONSTITUCIONAL. Sala Plena. Sentencia C-430 del 28 de septiembre de 1995. M.P.: Dr. José Gregorio Hernández Galindo)". CCC, C-341/98. En el mismo sentido, C-447/98, C-188/98, C-897/99, C-505/99, C-108/00, C-222/95, C-210/00, C-369/00.

⁵³ "A propósito de este aspecto, la Corte juzga necesario poner de presente que la denominada tesis de la "soberanía fiscal" de las entidades territoriales no tiene asidero constitucional. Así se infiere de manera clara e inequívoca no solo del contexto sistemático de la Carta y en particular de los artículos citados, sino además de la misma historia de dicha iniciativa. CCC. Sentencias C- 517/92, C-521/97.

⁵⁴ En el mismo sentido, DAF Asesoría 13612 de 17 de mayo de 2005, Conceptos en materia Tributaria y Financiera Territorial No.25, 26.

⁵⁵ El TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL (T.C.E.) se ha manifestado sobre el tema sosteniendo que la actividad del Estado debe ejercerse teniendo en cuenta las características del sistema de autonomía territorial, para que el ejercicio coordinado de las competencias constitucionales en materia financiera ejercidas por el Estado no vayan a provocar el vaciamiento de la competencia material y financiera de los entes territoriales (STC 45/1986, FJ 4º).

"En un Estado compuesto la acción estatal, en general, debe desplegarse teniendo en cuenta las peculiaridades de un sistema de autonomías territoriales". TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 146/1986, FJ 4º.

De esta manera, se previene que el Estado restrinja o elimine la competencia local y, que un exagerado entendimiento de la autonomía imposibilite al legislador el libre ejercicio de su poder normativo⁵⁶.

⁵⁶ Para el TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL el respeto a las competencias constitucionales evita que el Estado llegue a “desconocer, desplazar o limitar las competencias territoriales”, y, “evita asimismo que la extremada prevención de potenciales injerencias competenciales acabe por socavar las competencias estatales en materia financiera, el manejo y disponibilidad por el Estado de sus propios recursos y, en definitiva, la discrecionalidad política del legislador estatal en la configuración y empleo de los instrumentos esenciales de la actividad financiera pública” TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 13/1992, FJ 2º.

3.1. Principio de legalidad

Dentro del ámbito de la competencia, la Constitución consagra el principio de legalidad, e íntimamente ligado a él el principio de predeterminación del tributo, por el cual los elementos del tributo deben estar previamente fijados en la ley a partir de un debate democrático, aspecto que también es resaltado con énfasis por el TRIBUNAL CONSTITUCIONAL español⁵⁷. Si no se alcanza un mínimo de certidumbre sobre cada uno de los elementos en la ley, el acto jurídico de creación del tributo será inválido. Cuando la Constitución expresa que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directa y claramente los elementos de la obligación tributaria, debe entenderse que cada uno de estos entes lo hará dentro de la esfera de competencias que le es propia, que como ya vimos no es idéntica para todos ellos. Los elementos de identidad del tributo no pueden ser fijados por los entes territoriales dentro de su potestad reglamentaria sin invadir la competencia del legislador y, por lo mismo, sin que los actos incurran en nulidad por violación de la norma Superior. Sin embargo, la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana ha estimado que este principio no puede llevarse al extremo, razón por la cual cuando la técnica lo aconseja o la norma legal no precisa los elementos del tributo, las Corporaciones Locales pueden hacerlo⁵⁸. Estimo peligrosa e incierta esa tesis porque

⁵⁷ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL. 185/1995, de 14 de diciembre, FJ. 3º. "El principio de legalidad en materia tributaria responde en su esencia a la vieja idea (...), de garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes; la reserva de ley se configura como una garantía de auto imposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano (STC 19/1987). En el Estado Social y Democrático de Derecho la reserva cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última con todos los matices que hoy exige el origen democrático del Poder Ejecutivo, continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes".

⁵⁸ "No obstante, la Corporación en varias oportunidades ha aceptado que por razones de orden técnico y administrativo se defiera al ejercicio de la potestad reglamentaria, la definición de la suma sobre la cual se liquida un tributo, sin que esto suponga una vulneración a la vigencia del principio de legalidad del mismo, pues la determinación particular de la base gravable sigue estando en manos de los órganos representativos de elección popular. En efecto en la Sentencia C-583 de 1996 se dijo:
"[...] si en desarrollo del principio de legalidad del impuesto es menester que la fijación del mismo incluya la

si bien la base no necesariamente debe cuantificarse (salvo en los tributos de suma fija), sí debe ser definida por el legislador, a quien le corresponde al menos señalar los criterios para su fijación⁵⁹. Como bien lo afirma la propia CORTE CONSTITUCIONAL colombiana, este principio constituye uno de los pilares básicos de la estructura del Estado Social de Derecho, puesto que por él, el ejercicio del poder público se somete al ordenamiento jurídico que lo regula, de tal manera que todos sus actos están sometidos a los preceptos de la Constitución y las leyes⁶⁰.

De otro lado, basándose en la importancia que reviste la certidumbre en materia impositiva, la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana ha precisado que el principio de legalidad requiere que el órgano legislativo central determine los elementos esenciales de la obligación tributaria:

La Corte ha tenido la oportunidad de definir la importancia de que las obligaciones tributarias se encuentren debidamente determinadas en las disposiciones que las imponen. En efecto, i) se ha dicho que corresponde a la Corporación Pública creadora del impuesto conformar, con todos los elementos requeridos, la obligación tributaria a fin de salvaguardar las garantías constitucionales de los asociados previstas en el artículo 29

determinación de los elementos de la obligación tributaria, entre ellos la base gravable, ello no significa que la ley, las ordenanzas o los acuerdos tengan que señalar las sumas concretas sobre las cuales ha de liquidarse el impuesto. Razones de tipo administrativo y por sobre todo de carácter técnico, conducen a desechar esta interpretación extrema del principio de legalidad del tributo." CCC Sentencia C-597/00. En el mismo sentido, C-569/00, C-796/00, C-711/01.

⁵⁹ "Esa autonomía implica que los tributos de los departamentos y municipios, que hacen parte de su patrimonio y que están concebidos como una de las formas de obtención de recursos para la atención de sus gastos y necesidades, son inalienables frente a la ley, la cual puede establecer las reglas generales relativas al ejercicio de las atribuciones que en la materia corresponden a asambleas y concejos (artículos 300-4 y 313-4 C.P.), pero no sustituir a tales cuerpos en la adopción de decisiones sobre exenciones tributarias, preferencias relativas al pago de impuestos, tasas y contribuciones seccionales o locales, recargos, disminuciones o eliminaciones de tributos.

Así las cosas, no podía el Congreso, sin violar la Constitución, conferir facultades extraordinarias al Ejecutivo para "revisar el régimen tributario aplicable a los cigarrillos", toda vez que la amplitud de semejante atribución no sólo cobijaba los impuestos del orden nacional sino los que pudieran haber establecido los departamentos y municipios en cuya virtud se afectara la industria tabacalera". C-246/95. En este mismo sentido ver las Sentencias C-445/94, C-430/95.

⁶⁰ CCC., Sentencia C-084/95, *op. cit.* En el mismo sentido C-114/00.

constitucional, ii) también se ha puntualizado que dada la incidencia de los tributos en la economía, los operadores económicos deben conocer, con exactitud, desde su creación, los elementos que constituyen las imposiciones, iii) además se han relacionado los elementos que integran la obligación tributaria con la posibilidad de hacer realidad los principios constitucionales de equidad y eficiencia del sistema tributario y, iv) así mismo se ha encontrado que la determinación de los elementos que conforman los tributos reviste especial importancia en el propósito de controlar la elusión y evasión tributarias y, por ende, las consecuencias nocivas que tales prácticas representan en las finanzas del Estado, presupuesto indispensable para que el mismo pueda cumplir los fines para los que fue creado⁶¹.

Tenemos, entonces, que en algunas ocasiones la CORTE colombiana ha permitido que las entidades locales fijen los elementos esenciales del tributo, mientras que en otras ocasiones, la misma entidad requiere que el Congreso precise todos y cada uno de los elementos que se consideran esenciales para el tributo. Esta aparente contradicción en la doctrina de la Corte se ha intentado justificar —aunque no se ha logrado— con el control más estricto de la ley en el caso de tributos nacionales porque la potestad reglamentaria reside en el Presidente y sus ministros mientras que los reglamentos de los entes locales tendrían una competencia mayor en su extensión⁶².

Dentro del ámbito de la materia, la Constitución colombiana consagró el principio de la reserva de ley, por el cual la producción normativa sobre los elementos objetivos y

⁶¹ C.C.C., Sentencia C-1295/01. En el mismo sentido C-413/96.

⁶² C.C.C., Sentencia C537/95.

subjetivos del hecho gravado y los elementos cuantificadores son de resorte exclusivo del legislador. Por supuesto, la Constitución exige que el contenido de las normas tributarias se ajuste a los principios de rango constitucional⁶³.

Sin embargo, en la fijación de los elementos objetivos y subjetivos del hecho imponible, la interpretación de la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana se orienta a una aplicación débil del rigor legal, lo que de suyo es una contradicción. La debilidad radica en aceptar que aún los aspectos de identidad del tributo sean fijados por los entes representativos locales, alegando irónicamente que de esta manera se cumple con el principio por el cual no puede haber impuesto sin representación⁶⁴. El TRIBUNAL CONSTITUCIONAL español en la Sentencia 185/1995 de 14 de diciembre, antes citada, destaca el origen democrático de la reserva legal y sobre la aplicación débil del principio de **no imposición sin representación**, reitera que en la Constitución española la reserva de ley se ha construido **de una manera flexible**⁶⁵, dada la redacción “con arreglo a la ley”. En

⁶³ “Se trata entonces de dos asuntos: el de la producción normativa, que en materia reservada a la ley, como son los elementos objetivos y subjetivos del hecho gravado y los elementos cuantificadores, debe ser adoptada por el legislador y otro en el ámbito material, que exige que las normas tributarias en su contenido respeten los principios que tienen rango constitucional”. CCC Sentencia C-1060/01. En el mismo sentido, C-341/98.

⁶⁴ “Esta Corte ha aceptado que, en tratándose de impuestos territoriales, la ley que los autoriza o los crea puede, dentro de ciertos marcos, delegar en el cuerpo representativo de la correspondiente entidad territorial, la precisión final de los elementos del tributo, ya que ello armoniza perfectamente con el desarrollo de la autonomía territorial. La Constitución señala con claridad que no es sólo la ley sino también los acuerdos y las ordenanzas quienes deben y pueden fijar directamente los elementos del tributo, por lo cual no tiene por qué ser exhaustiva en este aspecto la norma legal que autoriza o crea una contribución fiscal territorial, ya que lo que interesa esencialmente a la Carta es que los elementos del tributo sean en última instancia fijados por un cuerpo representativo, y no por el ejecutivo singular, debido al viejo pero no por ello menos importante principio, según el cual, no puede haber “impuesto sin representación”. CCC, Sentencias C-221/97, C-413/96, C-084/95.

⁶⁵ STCE 6/1983, de 4 de febrero, FJ 4º. “[...] el principio de legalidad en materia tributaria, y su manifestación en una concreta reserva de ley, no es entendido hoy en día de modo inequívoco en la doctrina y no puede extraerse fácilmente la conclusión de que nuestra Constitución haya consagrado absolutamente el referido principio, con el rigor que hubiera podido tener en momentos históricos anteriores [...] Según el artículo 31.3 “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”. Este precepto por sí solo no determina una legalidad tributaria de carácter absoluto, pues exige que exista conformidad con la ley de las prestaciones personales o patrimoniales que se establezcan, pero no impone, de manera rígida, que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por ley. Por su parte, el art. 133.1 dice que “la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley”. Este precepto [...] establece sin duda una reserva general de Ley, que, según la letra del precepto, debe entenderse referida a la potestad “originaria” del establecimiento de los tributos, pero no, en cambio, a cualquier tipo de regulación de la materia tributaria. Y el artículo 133.3., al decir que “todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de Ley” conduce a la misma conclusión, pues es obvio que hay una legalidad estricta que comprende el establecimiento de beneficios fiscales, [...], pero no cualquier regulación de ellos [...] Todo lo que hasta aquí llevamos dicho, indica que nuestra Constitución se ha producido en la materia estudiada de una manera flexible...”

contraste, la Constitución colombiana en el artículo 150 utiliza la expresión **mediante ley** para referirse al establecimiento de tributos, lo que permite afirmar una reserva de mayor intensidad o mayor atribución a la ley.

Por lo tanto, para que el principio de legalidad tenga plena eficacia, la discrecionalidad que se predica de la normatividad reglamentaria local siempre estará condicionada por el principio de reserva de ley, como lo afirma el TRIBUNAL CONSTITUCIONAL español⁶⁶. En consecuencia, las entidades territoriales no son soberanas fiscalmente y para la imposición de tributos deben siempre encuadrarse dentro de las fronteras de la Constitución, la ley y las ordenanzas⁶⁷. Para su ejercicio es posible, como lo asegura la Corte, que puedan darse dos eventos legales: aquél en que la ley crea el tributo y aquél en el que la ley simplemente autoriza a los entes territoriales su creación. Pero la Corte argumenta que en el primer evento, por los principios de legalidad y predeterminación del

⁶⁶ “[...] la reserva de ley hay que entenderla referida a los criterios o principios, con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, que pertenecen siempre al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria”. STCE 6/1983 de 14 de febrero, FJ 4º.

[...] el grado de concreción exigible a la Ley es máximo cuando regula el hecho imponible. Asimismo, está reservado a la Ley el establecimiento de beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado (art. 133.3 CE; STC 6/1983). Pero la concreción requerida a la Ley es menor cuando se trata de regular otros elementos. Así, y con relación al tipo de gravamen, este Tribunal ha considerado que se trata de un elemento esencial en la definición del tributo cuya determinación corresponde necesariamente a la Ley; sin embargo, cuando se está ante tributos de carácter local puede el legislador hacer una parcial regulación de los tipos, predisponiendo criterios o límites para su ulterior definición por la Corporación Local a la que corresponderá la fijación del tipo que haya de ser aplicado” STCE 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7º. En el mismo sentido STCE 179/1985 y 19/1987.

⁶⁷ “No obstante, no existe en favor de las entidades territoriales una soberanía tributaria. Así lo consignó la Corte en sentencia de 1993, cuando advirtió:

“Dentro del reconocimiento de autonomía que la Constitución les otorga a los municipios en diferentes campos, en materia impositiva éstos no cuentan con una soberanía tributaria para efectos de creación de impuestos, ya que dicha facultad se encuentra limitada o subordinada no sólo a la Constitución sino también a la ley, tal como lo ha expresado esta Corporación”.

[...] Votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales”.

“Estas normas determinan inequívocamente que la potestad impositiva de los departamentos y municipios tiene que ejercerse de conformidad con la ley. No es, por lo mismo, aceptable sostener que en esta materia cada departamento y cada municipio puede ejercer su competencia dentro de los límites que él mismo quiera trazarse. Sostener semejante tesis implicaría la consagración del desorden y el caos en lo que tiene que ver con los tributos departamentales y municipales, pues los departamentos y los municipios podrían establecer tributos y contribuciones sin otro límite que el inexistente de la imaginación. En tales circunstancias, se quebrantarían, ahí sí, dos principios fundamentales de la Constitución: el primero, el que señala que Colombia está organizada en forma de República unitaria (artículo 10.); el segundo, el de la igualdad ante la ley (artículo 13).

“En síntesis: en materia tributaria los límites que la ley puede establecer a los departamentos y a los municipios, obedecen a la finalidad de asegurar que, dentro de tales límites, todas las personas residentes en Colombia estén sometidas al mismo régimen impositivo”. CCC Sentencia C-495/98. En el mismo sentido C-037/00.

tributo, corresponde a la ley, con exclusividad, la fijación de los elementos del tributo. En contraste, en el segundo la ley puede ser **más** general, siempre y cuando determine, así sea de manera global, el marco dentro del cual las asambleas y concejos municipales deben proceder a concretar los elementos del tributo. Agrega la Corte que estas últimas leyes no sólo fortalecen la autonomía local, sino que se ajustan al mandato del artículo 338 de la Carta, que en su texto señala que la fijación de los elementos del tributo puede ser determinada por el Legislador, las ordenanzas y los acuerdos, y por lo mismo esta atribución es constitucional⁶⁸. En mi opinión, la diferencia entre las leyes que crean un tributo local y aquellas que lo autorizan para que las corporaciones locales lo adopten se diferencian únicamente en que las primeras contienen un mandato preceptivo de gravar y las segundas comportan la elección o la facultad de adoptarlo o no; pero ambos tributos deben contener desde la ley la fijación al menos de los elementos esenciales o de identidad.

La CORTE CONSTITUCIONAL colombiana en sentencia C-355/96, reafirmó la limitación constitucional y legal a la autonomía de las entidades territoriales en materia tributaria, de conformidad con los artículos 287 y 286 inciso 2° de la Constitución Política, derivados de la organización del Estado como República Unitaria, y del principio de la igualdad ante la Ley⁶⁹.

⁶⁸ “El principio de legalidad rige en el campo tributario, por lo cual las entidades territoriales, si bien pueden imponer contribuciones, no son soberanas fiscalmente, ya que deben respetar los marcos establecidos por el Legislador. Es necesario distinguir entre las leyes que crean una contribución y aquellas que simplemente autorizan a las entidades territoriales a imponer tales contribuciones. En el primer caso, en virtud del principio de la predeterminación del tributo, la ley debe fijar directamente los elementos de la contribución, mientras que en el segundo caso, la ley puede ser más general, siempre y cuando indique, de manera global, el marco dentro del cual las asambleas y los concejos deben proceder a especificar los elementos concretos de la contribución”. CCC Sentencia C-084/95.

⁶⁹ “Estas normas determinan inequívocamente que la potestad impositiva de los departamentos y municipios tiene que ejercerse de conformidad con la ley. No es, por lo mismo, aceptable sostener que en esta materia cada departamento y cada municipio pueden ejercer su competencia dentro de los límites que él mismo quiera trazarse. Sostener semejante tesis implicaría la consagración del desorden y el caos en lo que tiene que ver con los tributos municipales y departamentales, pues los departamentos y municipios podrían establecer tributos y contribuciones sin otro límite que el inexistente de la imaginación. En tales circunstancias, se quebrantarían, ahí sí, dos principios fundamentales de la Constitución. El primero el que señala que Colombia está organizada en forma de República unitaria (artículo 1°); el segundo, el de la igualdad ante la ley (artículo 13).

Por su parte, el CONSEJO DE ESTADO colombiano (C.E.C. en adelante) ha sostenido que: "La jurisprudencia predominante y reiterada del CONSEJO DE ESTADO ha precisado que la facultad impositiva de los municipios está condicionada y subordinada a la Constitución, la ley y las ordenanzas"⁷⁰, precisando, además, que los entes corporativos locales debían ejercer su competencia impositiva mediante normas generales e impersonales porque los acuerdos son fuente de la obligación tributaria.

El CONSEJO DE ESTADO argumenta en contra de la autonomía plena de las entidades territoriales en materias fiscales⁷¹. Ha reiterado el máximo tribunal contencioso que la autonomía territorial no es plena porque ello implica la violación del régimen de República Unitaria que nos rige, dentro del cual solamente el Congreso tiene la función de establecer las contribuciones fiscales. Los concejos municipales gozan de potestad derivada, como se concluye de la interpretación armónica de la Constitución, "pues el establecimiento de un tributo dentro del ámbito de su jurisdicción tiene como límite, respectivamente, la ley de creación o la previa autorización legal en donde se fijen las condiciones y límites de los tributos"⁷². La función de crear tributos debe ser ejercida directamente por el Congreso, mientras que la de administrar los adoptados corresponde a la esfera reglamentaria de los concejos municipales⁷³. Si el tributo ha sido creado para regir en el ámbito local, la decisión sobre su adopción o establecimiento en la respectiva jurisdicción corresponde a la respectiva entidad territorial, decisión política que debe ser

En síntesis: en materia tributaria los límites que la ley puede establecer a los departamentos y a los municipios, obedecen a la finalidad de asegurar que, dentro de tales límites, todas las personas residentes en Colombia estén sometidas al mismo régimen impositivo. En el caso que se analiza, esos límites son razonables y no vulneran la autonomía relativa de los municipios". C.C.C Sentencia C-335/96.

⁷⁰ CEC, Sentencia 1 julio de 1998, Exp. 0213.

⁷¹ CEC, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, Santafé de Bogotá, dieciséis de octubre de 1996, Exp. AI-07.

⁷² CEC., Sentencia de 30 de enero de 1998, Exp.8659.

⁷³ CEC., Sentencias de junio 23 de 1989, Exp.2314, Exp. 2263 y 2042 de la misma fecha; Sentencia de octubre 6 de 1989, Exp. 1878.

tomada mediante acto del concejo y, en todo caso, con sujeción a lo dispuesto en la Constitución y la ley⁷⁴.

Dentro de esta concepción, todo lo atinente a los procedimientos y administración de los impuestos es competencia de los concejos locales⁷⁵, mientras que la creación de impuestos sin ley habilitante sería causal de nulidad del acuerdo respectivo⁷⁶.

Incluso, la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana ha admitido, en tesis que comparto, la unificación procedimental obligatoria. Dicha unificación fue introducida en el régimen fiscal del Distrito Capital en 1993, el cual ordenó la aplicación de los procedimientos del Estatuto Tributario nacional en Bogotá. Posteriormente, la iniciativa se recogió en 1997 mediante la Ley 383 (art. 66) y se amplió para todos los municipios y distritos del país para los efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobros relacionados con los impuestos administrados por ellos, con lo cual se logró un importante avance en modernización de los procedimientos, en su unificación y en la seguridad jurídica de los contribuyentes. Ciertamente, la tesis predominante en la Corte admite que los procedimientos tributarios no forman parte del núcleo autonómico de los entes territoriales. Por el contrario, la homogeneidad nacional en el procedimiento contribuye a la seguridad jurídica y garantiza el debido proceso que no sólo es de interés nacional sino que es un derecho fundamental.

⁷⁴ CEC., Sentencia de noviembre 22 de 1996, Exp.8005; Sentencia de octubre 27 de 1989, Exp. 2172.

⁷⁵ CEC, Sentencia de 9 de septiembre de 1991, Exp. 3800.

⁷⁶ CEC., Sentencia de 17 de mayo de 1993, Exp.4571; en el mismo sentido Sentencia de 10 de junio de 2004, Exp.1461.

Retomando la discusión sobre el contenido del llamado “núcleo de autonomía”, es preciso anotar que en la potestad reglamentaria territorial surge un problema por la prioridad en la aplicación de los Acuerdos de los concejos distritales o municipales. Bielsa propone acertadamente la solución de aplicar dos principios para definir qué instrumento legal prevalece en caso de conflicto: “1º. Si la materia concierne directamente a **principios generales**, las ordenanzas (Acuerdos) sólo son de ejecución; 2º toda norma general que protege las libertades individuales o asegura un principio fundamental de administración (leyes impositivas) prevalece sobre una disposición municipal, aún siendo esa materia propia y exclusiva de régimen local”⁷⁷.

De la autonomía derivada⁷⁸ surge también una importante limitación espacial a la potestad reglamentaria de los concejos municipales, y es la de no poder gravar actividades que se ejerzan en otras jurisdicciones⁷⁹. La temporal surge de los principios generales de la sujeción al poder tributario, que regulan tanto la irretroactividad como la ultra actividad de la norma fiscal.

Originado en el principio de legalidad surge el principio de la certeza en materia tributaria con el fin de “garantizar que todos los elementos del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén consagrados inequívocamente en la ley”⁸⁰, aserto que es

⁷⁷ BIELSA Rafael, *Principios de Régimen Municipal*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1962, pág. 188.

⁷⁸ CEC., Sentencia de Marzo 8 de 1991, Exp. 2389.

⁷⁹ CEC., Sentencia de 25 de septiembre de 1989, Exp. 0082; Sentencia de junio 1 de 1990, Exp.2499; Auto de junio 29 de 1990, Exp. 2407; Sentencia de junio 22 de 1990. Exp.2700; Sentencia de agosto 3 de 1990, Exp.2487; Sentencia de octubre 5 de 1990, Exp.0468.

⁸⁰ “El principio de certeza en materia tributaria, que surge como consecuencia lógica del de legalidad, tiene, según lo expuesto, la finalidad de garantizar que todos los elementos del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén consagrados inequívocamente en la ley, 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 del gravamen. Con el propósito de establecer si el artículo 153 de la Ley 488 de 1998 concuerda con la Carta Política, respetando el principio de certeza de los tributos, es necesario determinar si por gracia del ejercicio de integración normativa, ya referido, es posible establecer todos los elementos de la obligación tributaria permitiendo su aplicación a un nuevo hecho gravable”. CCC, Sentencia C-569/00. En el mismo sentido, C-390/96, C-369/00, C-796/00, C-114/00.

compatible para los elementos de identidad pero no para los cualitativos o de entidad que se podrían fijar a través de acuerdos municipales con pautas descritas en la ley.

3.2. Potestad reglamentaria local y reserva de reglamento en Colombia

La potestad reglamentaria local puede entenderse como la facultad que tienen las entidades territoriales para adoptar en su territorio la regulación tributaria correspondiente a los aspectos diferidos por la ley a su decisión, a través de actos de carácter general, emitidos por sus órganos administrativos de representación popular de conformidad con la Constitución y la ley. En cambio, el poder legislativo de crear *ex novo* impuestos corresponde sólo al Congreso conforme con el artículo 150 numeral 12, inserto dentro de la cláusula general de competencia de la ley.

Recapitulando, tenemos que la potestad normativa en materia tributaria en Colombia está dada por los principios de legalidad, de reserva de ley y de reserva de reglamento. Si bien el contenido de dichos principios ha sido objeto de discusión y de fallos encontrados por parte de la CORTE CONSTITUCIONAL, en nuestra opinión es claro que la potestad de crear tributos y de fijar los elementos esenciales que lo identifican —sujetos, hecho gravado y base gravable— yace en cabeza del legislador central (Congreso de la República) por el principio de legalidad. El principio de reserva de ley, por su parte, se concreta en asignar exclusivamente a la ley nacional, la creación de los tributos locales y la determinación de sus elementos identificadores, reservando para las entidades territoriales la fijación de la tarifa, así como la administración y recaudo del tributo creado y autorizado por la ley.

4. La ley orgánica local colombiana

Las competencias normativas de los entes territoriales en los asuntos de interés local (art. 287 C.N.), se consagran en los artículos 313 numeral 4, 303 numeral 4 y 288 de la Constitución Nacional, pero siempre mediatizadas por la **ley orgánica de competencias territoriales** y por las leyes ordinarias que se dicten sobre cada uno de los tributos en particular (arts. 150 y 151 C.N.). El problema, aún sin resolver diecisiete años después de la expedición de la Constitución, consiste en que la reserva de ley no se plasmó de tal manera que se atribuyese en exclusiva a la ley la fijación de los elementos esenciales de la obligación tributaria, relativos a los elementos de identidad y delegando al poder local el *quantum*. De allí que la ley orgánica contemplada en los artículos 151 y 288 de la Carta resulte necesaria, para la comprensión y redefinición de las competencias normativas en los tributos territoriales y en otras materias de regulación concurrente.

Como no existe acuerdo en la interpretación de la extensión de la materia reservada al legislador y la reservada al poder local, ya que según la tesis mayoritaria de la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana, el legislador todo lo puede —desde dejar en blanco una simple autorización de establecer tributos sin definir la esencia del gravamen, hasta tipificarlo detalladamente sin dejar un espacio de libre opción para los territorios—, es necesario reclamar la expedición de la ley orgánica contemplada en los artículos 151 y 288 de la Carta. Dicha ley cumpliría la importante función de definir las competencias normativas que está llamada a separar estas esferas materiales de competencia para que podamos entender cuál es la verdadera reserva, que implica el reconocimiento de dos poderes distintos y ámbitos materiales diferenciados⁸¹. En la práctica la CORTE

⁸¹ En las Jornadas del ICDT se recoge una petición en el mismo sentido presentada por Lucy CRUZ DE QUIÑONES, Memoria XVII, Cali, 1993; y por Juan de Dios BRAVO GONZÁLEZ, Memoria XXIII, Cartagena, 1999, tomo I. Mauricio

CONSTITUCIONAL ha encontrado legítimo que el legislador regule todos los elementos de un tributo territorial sin dejar espacios para la decisión autónoma de la asamblea o del concejo⁸². Paradójicamente, como se mencionó anteriormente, también ha encontrado constitucionalmente legítimo que el legislador “autorice” a los concejos y a las asambleas para crear un tributo que la ley no define en sus elementos objetivos y subjetivos, y mucho menos en los de cuantificación⁸³.

Por su parte, el numeral 4º del artículo 313 de la Constitución colombiana dispone que corresponde a los concejos municipales “votar, de conformidad con la Constitución y la ley, los tributos y los gastos locales”, en concordancia con el inciso segundo del artículo 288 de la misma Carta, el cual ordena que, “las competencias atribuidas a los distintos niveles territoriales serán ejercidas conforme a los principios de coordinación, concurrencia y subsidiaridad en los términos que establezca la ley”.

El desarrollo del principio de legalidad nos lleva a reconocer en “**la ley** la fuente prevalente para trazar las líneas maestras de la tributación”⁸⁴, porque con ello se garantiza no sólo la hegemonía parlamentaria y la seguridad jurídica sino también la validez **constitucional** del tributo en términos de justicia e igualdad para todos los nacionales. Como se reconoce atribución al Congreso para establecer tributos mediante leyes que deben ser votadas directamente por los representantes del pueblo, el punto de conflicto consiste en determinar cuál es el tipo de ley que debe utilizarse en la creación de tributos locales y, si es preciso, reconocer un espacio de competencias propias para los entes locales. Para resolver ese dilema el constituyente utilizó la técnica legislativa de la ley marco y su desarrollo territorial —por las normas reglamentarias: ordenanzas y

PLAZAS VEGA plantea que la ley orgánica no solo sea la territorial sino la que adopte un código tributario de mayor espectro, Memoria XXIII, Cartagena, 1999.

⁸² CCC. Sentencias C-486 de 1996, y C-1114 de 2003.

⁸³ CCC. Sentencias C-504 de 2002, C-1097 de 2001 y C- 413 de 1996.

⁸⁴ CRUZ DE QUIÑONES Lucy, *Legislación de emergencia económica en los derechos tributarios español y colombiano*, Tesis Doctoral, Universidad de Salamanca, 2000, pág. 34.

acuerdos— en el esquema de fuentes formales del ordenamiento jurídico tributario. La operatividad de este sistema se asemeja a lo que la doctrina española califica como leyes de bases y su desarrollo autonómico, sistema que, a su vez, sigue la práctica de la totalidad de los estados federales, donde lo general corresponde a la ley estatal, pero lo específico, lo que corresponde a los intereses territoriales, debe ser enfrentado por sus propias normas. Como dice ALZAGA VILLAMIL⁸⁵, “hay que reservar al Estado central el poder establecer los criterios generales y comunes para todo el Estado sobre los que se asienta la regulación de un ámbito o materia del ordenamiento jurídico”, a través de la “legislación básica”. En palabras del autor español:

[El concepto de base en la Constitución Española]. La doctrina mayoritaria entiende que por “bases” o “lo básico” la CE se refiere, siguiendo la pauta de las constituciones federales mencionadas, a los principios o criterios generales de regulación de un sector del ordenamiento jurídico, que deben ser comunes a todo el Estado; dicho con palabras del Tribunal Constitucional aseguran “en aras de intereses generales superiores a los de cada Comunidad Autónoma (...) un común denominador normativo”. El concepto de “bases” presupone dos centros territoriales de producción legislativa, que concurren sobre determinada materia. La regulación estatal será la básica, pero ello no sólo significa que dicta los criterios generales en la materia, sino también que no puede ser exhaustiva, pues en otro caso es obvio que ni merecería el calificativo de básica ni dejaría espacio a la legislación autonómica de desarrollo de las bases. La regulación autonómica será de desarrollo legislativo. Es decir, como ha declarado el

⁸⁵ ALZAGA VILLAMIL, Oscar y otros, *Derecho político español, según la Constitución de 1978*, Madrid, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces S.A., 1997, pág. 572.

TC, mediante ella las CCAA dispondrán “de un margen de actuación que les permita, mediante la competencia de desarrollo legislativo, establecer los ordenamientos complementarios que satisfagan sus particulares intereses.

De acuerdo con esta técnica y con el texto constitucional desarrollado según ella es al Congreso mediante ley, a quien corresponde dictar la norma marco que decreta un tributo. En la ley se deben establecer los elementos básicos del tributo, es decir, la materia imponible o hecho generador, los sujetos de la obligación tributaria, la base gravable y los tipos aplicables, dejando a la norma reglamentaria territorial, el establecimiento del ordenamiento complementario que satisfaga sus particulares intereses, como son la fijación de la tarifa dentro del rango legal, la administración y el recaudo del mismo, a través de ordenanzas departamentales o acuerdos distritales o municipales, que simplemente son reglamentos de una ley previa.

Recapitulando, se puede afirmar que en materia tributaria se reconoce poder para decretar contribuciones fiscales y excepcionalmente parafiscales al Congreso (art. 150 núm. 12), y en el ámbito municipal se otorga potestad normativa secundaria a los concejos, en tanto se la somete a lo dispuesto por la Constitución y la ley (art. 313 núm. 4), como lo ha confirmado la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana⁸⁶ que considera que el poder tributario de las entidades territoriales está subordinado a la ley, en desarrollo del principio de unidad nacional y que, en consecuencia, las leyes deben designar los sujetos, la materia imponible, las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

⁸⁶ CEC. Sentencia C-004 de enero 14 de 1993. En el mismo sentido la Sentencia C-486 de septiembre 26 de 1996.

La misma línea jurisprudencial se ha establecido por la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo en prolija doctrina, elaborada antes y después de la nueva Constitución.

Para el CONSEJO DE ESTADO colombiano los parámetros para la regulación sobre la autonomía fiscal territorial deben enmarcarse dentro de los siguientes criterios:

1) La capacidad de las entidades territoriales para fijar tributos está limitada en todo caso por la Ley, en lo concerniente a la definición de tributos existentes, criterios generales de administración de los mismos, bases gravables y tarifas. 2) Los municipios y demás entidades territoriales podrán establecer gravámenes distintos a los del régimen ordinario o sobretasas que operarían sobre algunos impuestos, que le serían de su propia competencia, para la financiación temporal de sus inversiones y proyectos. 3) Existiría un régimen tributario básico de carácter uniforme para todas las entidades territoriales, pero podrían coexistir regímenes impositivos diferentes, como resultado de la autonomía tributaria, que implicaría un tratamiento impositivo distinto para personas ubicadas en diferentes territorios-regiones, secciones o municipios del país⁸⁷.

Las diversas fuentes de derecho admitidas por nuestra Carta (Ley, ordenanzas departamentales, acuerdos de los concejos) deberían tener atribuida la regulación de ciertas materias para distribuir territorialmente las competencias normativas. Así la ley parlamentaria no podrá ocuparse de ciertas materias para dejar un espacio libre a la norma local que entrará a regular el campo que se haya sustraído a la primera, a pesar de que no exista realmente una equivalencia de rango.

⁸⁷ CEC. Sentencia de 27 de enero de 1995, Exp.5194.

La reserva tributaria, además de atribuir la materia al legislador, exige que sea éste, en virtud del principio de legalidad, quien dicte directamente la regulación a él atribuida, configurando el tributo y el sistema en su conjunto. Esto implica concebir al sistema tributario como una globalidad dotada de armonía, compuesta por todos los tributos vigentes, para decidir sobre cuáles ciudadanos debe recaer una mayor presión fiscal y sobre cuáles consumos, sin que le esté permitido al legislador delegar en el reglamento la normatividad de la materia reservada, ni pueda tampoco la corporación administrativa territorial asumir directamente el poder de establecer las líneas maestras del sistema, puesto que se protege también el procedimiento parlamentario.

En conclusión, es claro que quien puede establecer tributos es el Congreso, dado que, como ya lo expliqué, la asamblea departamental por mandato constitucional, es una corporación administrativa de elección popular (art. 299 Modificado Acto Legislativo 01/96, art. 1º), al igual que el concejo distrital o municipal es una corporación administrativa elegida popularmente (art. 312), por lo cual no pueden manifestar su decisión representativa a través de leyes, sino de reglamentos que jurídicamente son actos administrativos de carácter general. Por esta razón, el examen de su legalidad y constitucionalidad, le corresponde al CONSEJO DE ESTADO y no a la CORTE CONSTITUCIONAL, guardiana y suprema intérprete de la constitucionalidad de las leyes emanadas del Congreso.

Para que los concejos municipales o distritales puedan ejercer su potestad reglamentaria, en la regulación de un gravamen, es pues imprescindible la existencia previa de una ley

habilitante que lo autorice expresamente⁸⁸, de manera que quede cobijado por el principio de legalidad y la relación fiscal Administración-contribuyente, no constituya una relación de poder sino un vínculo jurídico en sentido propio, de igualdad entre partes sujetos de derechos y obligaciones.

Dentro de esta estructura no debería admitir mayor debate que el tributo a los negocios, sobre el cual se trabaja en esta tesis, pueda ser creado y regulado esencialmente por ley del congreso, dejando un cierto espacio a la regulación local, que más adelante precisaré.

5. Evolución constitucional de la protección de las rentas de los municipios y departamentos

La Mesa de Trabajo organizada por el I.C.D.T. para la reforma de la actual Constitución consideró necesario reformar el artículo 183 para proteger las rentas patrimoniales para los entes locales sin recortar el poder tributario que se atribuye al Congreso; y, en efecto, propuso la siguiente redacción preliminar del artículo: “Las Haciendas Locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas. Con este propósito contarán con tributos propios autorizados por la ley y con participaciones en los del Estado que les hayan sido cedidos parcialmente.”⁸⁹

⁸⁸ CEC. Sentencia de 28 de noviembre de 1994, Exp. 5792.

⁸⁹ ICDT, “Informe de Relatoría para la Asamblea Nacional Constituyente”, en *La Reforma Tributaria de 1990*. Revista 41. Bogotá, 313.

5.1. La Constitución de 1991

Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales y con prevalencia del interés general (art. 1). La Carta consagró como fines esenciales del Estado, entre otros, garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes constitucionales, así como facilitar la participación ciudadana en las decisiones que los afecten y en la vida económica, política y administrativa de la Nación asegurando que los distintos niveles del Estado actúen en forma coordinada y coherente. En este orden, se prohíbe al Congreso y a cada una de sus cámaras, “inmiscuirse, por medio de resoluciones o de leyes, en asuntos de competencias privativas de otras autoridades” (art. 136, núm. 1).

En particular el Título XI De la Organización Territorial regula el régimen de las entidades territoriales (los distritos, los municipios y los territorios indígenas), al tiempo que permite la posibilidad de que las regiones y provincias que se constituyan y obtengan el carácter de entidades territoriales por mandato legal. A estas entidades se les concede autonomía para la administración de sus recursos y el establecimiento de los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones (art. 287), y se dispone que mediante la ley orgánica de ordenamiento territorial se establezca la distribución de competencias entre la Nación y las entidades territoriales, que deberán ejercerse conforme a los principios de coordinación, concurrencia y subsidiariedad, en los términos que establezca la ley.

En las Disposiciones Generales del Título XII Del Régimen Económico y de la Hacienda Pública, artículos 294 y 362, encontramos normas claves en el desarrollo del poder local, específicamente en la protección rentística y patrimonial de sus bienes y rentas⁹⁰.

Pero, ¿cuál es el alcance de tal protección? ¿Recae sobre la fuente de tributación como en la Constitución brasilera o, simplemente sobre el producto?

La CORTE CONSTITUCIONAL colombiana ha dicho que:

El principio de autonomía de las entidades territoriales aparece afirmado en el sentido de que éstas tienen un derecho cierto sobre dichos recursos y rentas, lo cual implica que los pueden administrar con libertad e independencia poniendo en práctica los mecanismos presupuestales y de planeación, salvo cuando la Constitución le asigna al legislador la competencia para establecer normas relativas a la destinación, inversión y manejo de las referidas rentas o ingresos. Cuando la ley ha autorizado tributos en favor de las entidades territoriales éstas gozan de entera

⁹⁰ “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 proporcione; 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”.
“Artículo 294. La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317.”
“Artículo 362. Los bienes y rentas tributarias o no tributarias o provenientes de la explotación de monopolios de las entidades territoriales, son de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares.
Los impuestos departamentales y municipales gozan de protección constitucional y en consecuencia la ley no podrá trasladarlos a la Nación, salvo temporalmente en caso de guerra exterior”. “Artículo 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

autonomía para hacerlos efectivos o dejarlos de aplicar y para realizar los actos de destinación y de disposición, manejo e inversión⁹¹.

Además del derecho y la obligación de exigirlos dentro de la máxima eficiencia en su recaudo.

Pero no basta con reconocer autonomía sobre la disposición de las rentas, ya que la Constitución Política de Colombia otorga a los entes territoriales el derecho de “administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”, además del ya tradicional derecho a participar en las rentas nacionales (numeral 4 del mismo artículo). Con ese postulado se reconocen los derechos de **disposición** sobre los tributos propios territoriales y la participación en los tributos o ingresos nacionales. Es claro que los derechos de participación versan sobre el recaudo o sobre el producto, lo mismo que ocurre sobre los impuestos nacionales cedidos, que son creados *ab initio* como tributos nacionales y se entregan en todo o en parte a la administración local. Tal es el caso de los impuestos a las cervezas y a los licores. Pero en relación con los tributos propios de los municipios se reconocen mayores competencias y se plantean mayores dificultades en torno a la disminución de su base a través de tratamientos preferenciales a ciertos sujetos objetos, o de la creación de exenciones. Los tributos *propios*, como se verá a continuación, han sido creados históricamente como tributos municipales, con mayores competencias normativas y de disposición por los entes territoriales, que no son simples beneficiarios sino co-reguladores, al tiempo que son beneficiarios del crédito fiscal.

⁹¹ CCC, Sentencia C-495/98.

5.2 Tributos propios de los entes territoriales

La CORTE CONSTITUCIONAL colombiana ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre la constitucionalidad de la disminución de rentas nacionales a raíz de las exenciones de impuestos nacionales concedidas con motivo de la catástrofe del Río Páez. En ese momento se adujo que las exenciones creadas en la ley impugnada, vulneraban el derecho que tienen los municipios a participar en los ingresos corrientes de la Nación (artículo 357 de las Constitución), y en los que por concepto de situado fiscal les corresponden (artículo 356). La Corte, al desechar los cargos de inconstitucionalidad, sostuvo que:

Los derechos reconocidos a las entidades territoriales por los artículos 356 y 357 de la Constitución se liquidan sobre los recursos que efectivamente reciba la Nación y no sobre los que se tienen presupuestados, y que, por algún motivo, por ejemplo, un cambio de política tributaria, evasión, etc., dejan de ser percibidos. De aceptarse la tesis de los demandantes, se llegaría al absurdo de afirmar que el legislador no puede disminuir ni eliminar un impuesto de propiedad de la Nación por desconocer los derechos que los artículos 356 y 357 de la Constitución han reconocido a los entes territoriales. La facultad del legislador de crear, modificar y suprimir impuestos, si así lo considera pertinente (artículo 338 de la Constitución), no desconoce el derecho de los entes territoriales a participar en los ingresos corrientes de la Nación⁹².

Se comparte esta apreciación porque las transferencias de las rentas de la nación están íntimamente relacionadas con el diseño autónomo del tributo nacional, del cual participa

⁹² CCC, Sentencia C353/97.

sólo en una cuota de su producto el ente territorial, luego, no se trata de los llamados **tributos propios** que son los protegidos de la injerencia del legislador para establecer beneficios fiscales. El régimen de transferencias o de participación no es objeto de los artículos 294 y 362 aquí analizados.

La redacción actual del artículo 362⁹³ conduce a afirmar que los impuestos municipales, entre éstos el de Industria y Comercio —que como se vio, corresponde a esta calificación por el criterio histórico y por el criterio atributivo de capacidad normativa local— están protegidos constitucionalmente, de manera que la Nación no puede apropiarse de ellos ni establecer recargos a favor de la Nación y tampoco conceder exenciones ni tratos preferenciales. El contenido de esa garantía institucional nos interesa profundamente porque una interpretación literal conduciría a una cierta petrificación del derecho, en tanto que una interpretación armónica de la cuestión de las reservas y de la autonomía, tal como se ha venido mostrando, llevaría a concluir que la protección consiste en no permitir que se elimine un tributo propio de un ente local, aunque se permita su modificación por ley para racionalizarlo o para unificarlo con otros tributos de estirpe nacional, conservando siempre el componente local.

Sobre el tema, quizás la sentencia de la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana más ilustrativa sobre este problema es la C-219/97, que discurre primero sobre la noción **propiedad** de una determinada especie tributaria para concluir que el tributo como institución **no es susceptible de dominio** como tampoco el poder tributario - original o derivado. Para llegar a conocer entonces la titularidad limitada del tributo, que en esa ocasión era el Impuesto de registro, la Corte acudió a la historia de la institución y a la

⁹³ “Artículo 362. Los bienes y rentas tributarias o no tributarias o provenientes de la explotación de monopolios de las entidades territoriales, son de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares.
Los impuestos departamentales y municipales gozan de protección constitucional y en consecuencia la ley no podrá trasladarlos a la Nación, salvo temporalmente en caso de guerra exterior”.

nueva ley⁹⁴ que lo regula completamente como un tributo nuevo, sin acudir a un criterio formal que indicara quién es el titular del nuevo tributo, heredero del anterior. Por esa razón la Corte Colombiana acude a un criterio material para afirmar que:

El impuesto de registro es de carácter departamental y que, en consecuencia, es merecedor de la protección de que tratan los artículos 362 y 287 de la Carta. Ya que la totalidad de los recursos captados en cada departamento por concepto del tributo, “entran al presupuesto de la respectiva entidad y se destinan a sufragar gastos propios del departamento. Adicionalmente, no sobra indicar que los elementos que lo configuran —v. gr., la base gravable (art. 229 de la Ley 223 de 1995), constituida por el valor incorporado en el documento que contiene el acto, contrato o negocio jurídico que se registra, por el valor del capital suscrito para aquellos contratos de constitución o reforma de sociedades anónimas o asimiladas y, por el valor del capital social cuando se trate de registro de contratos de constitución o reforma de sociedades de responsabilidad limitada o asimiladas—, carecen de la movilidad inter jurisdiccional que permitiría afirmar que dicha fuente tributaria pertenece al nivel central.

La CORTE CONSTITUCIONAL colombiana reconoce que la Constitución garantiza la propiedad de las rentas tributarias de las entidades territoriales en los términos y condiciones que establezca la ley.

No obstante, —dice la Corte— la afirmación precedente no es suficiente para resolver los problemas constitucionales que plantea el estudio de la norma demandada. Aunque la propiedad de una renta tributaria puede

⁹⁴ Ley 223 de 1995. Arts. 226-236.

estar limitada o condicionada por la ley que otorga el título, el legislador, sin embargo, tiene límites constitucionales a la hora de diseñar las relaciones fiscales intergubernamentales y, en particular, al intervenir en el manejo de los recursos propios de las entidades territoriales.

La cuestión constitucional planteada tendía a definir si, una vez la ley ha autorizado o creado un tributo departamental o municipal, el poder de imposición que surge de tal ley entra a formar parte del patrimonio de la respectiva entidad, de manera que el Congreso no podría derogarla en el futuro, ni alterar los factores que configuran el régimen original. La Corte desata la controversia reiterando que la potestad tributaria del legislador es plena y en uso de ella puede crear, modificar y eliminar impuestos, así como regular los elementos básicos sin que se viole el artículo 362 constitucional. Aunque se disminuya el recaudo territorial, el Congreso de la República puede modificar o eliminar el tributo si la conveniencia y la oportunidad así lo exigen. Advierte, con toda lógica, la Corte que la facultad de modificar o suprimir es consustancial a la de crear en materia tributaria. Por esta razón, la renta tributaria que goza de protección constitucional es **el producto** originado en un tributo que ha ingresado al patrimonio de la entidad territorial⁹⁵.

Como contrapunto la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana rescata que el legislador, por expreso mandato constitucional, debe respetar la garantía institucional de la

⁹⁵ “En otras palabras, el artículo constitucional estudiado protege sólo aquello respecto de lo cual puede predicarse un derecho de propiedad. En estos términos, como fue explicado en el fundamento 5 de esta sentencia, la acepción “rentas tributarias” debe entenderse referida al producto de un impuesto, una tasa o una contribución, pero de ninguna manera a la facultad de crear, modificar o extinguir el régimen de un determinado tributo, pues esta última no puede ser objeto de dominio. En suma, el poder tributario del Legislador es pleno. Por esta razón, puede crear, modificar y eliminar impuestos, así como regular todo lo pertinente a sus elementos básicos, sin que con ello afecte lo dispuesto en el artículo 362 de la Carta. En este orden de ideas, el Congreso de la República puede modificar el régimen legal de un impuesto territorial, así ello disminuya el recaudo efectivo de recursos por ese concepto, y puede extinguirlo con base en consideraciones de conveniencia u oportunidad, como quiera que la supresión es una facultad implícita consustancial al ejercicio de la función legislativa en materia tributaria. De lo anterior se deriva con claridad que, la expresión “renta tributaria”, contenida en el artículo 362 de la Carta, se refiere a los recursos provenientes de tributos de propiedad de las entidades territoriales, que ya ingresaron a su patrimonio.” CCC Sentencia C-219/97.

autonomía territorial y la regla constitucional según la cual no es posible el traspaso de competencias a las entidades territoriales sin garantizar la existencia de los recursos necesarios para su cumplimiento (C.P. art. 356), en virtud del principio de la suficiencia financiera. De manera que el Congreso, por su parte, debe hacer uso razonable de esta función, considerando especialmente que en las circunstancias actuales, el sistema de financiación de tales entidades está sustentado fundamentalmente en fuentes externas a los entes territoriales, como el situado fiscal o las transferencias, que superan ampliamente los recursos propios de los entes territoriales. Luego, sólo en los tributos propios, en los que la misma ley reconoce potestad reglamentaria a las asambleas y concejos, cabe predicar la limitación sobre traslados de rentas o apropiaciones del poder central.

La CORTE CONSTITUCIONAL colombiana en la misma providencia sienta las pautas para que el legislador establezca “integralmente el régimen de un tributo y, no obstante, éste es (sea) la fuente directa de recursos propios de las entidades territoriales y no, simplemente, de recursos nacionales que se transfieren a éstas”, apoyándose en el criterio material por el cual un ingreso tributario constituye una fuente propia de financiación cuando entra en su totalidad al presupuesto de la entidad local y no al de la Nación, se utiliza para cubrir los gastos propios del ente, sin que se encuentren factores sustantivos como el de la movilidad inter jurisdiccional que prueben que se trata de un tributo nacional.

Refiriéndose a la autonomía del gasto, la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana concluye que la intervención del legislador en la destinación de los recursos propios de los entes territoriales es inconstitucional porque le quita a tales entes la posibilidad de la autodefinition de los planes de gastos e inversiones de acuerdo con sus particulares “objetivos económicos, sociales o culturales, definidos según sus propias necesidades y

prioridades”. Estimo acertada esa tesis, ya que el artículo 287 constitucional le otorga a los entes territoriales el derecho a administrar sus recursos, noción que abarca los llamados **propios** y los **transferidos** a diferencia de lo que ocurre con el poder normativo que sólo se atribuye para los **propios**.

No obstante, la Corte Colombiana reconoce la existencia de excepciones a esta regla cuando la propia Constitución habilita a la ley para intervenir en la elaboración del presupuesto de gastos, como en el caso del artículo 317 que obliga al legislador a destinar un porcentaje de los tributos a la propiedad inmueble a las entidades regionales a cargo del manejo medioambiental y los recursos naturales renovables de acuerdo con el plan de desarrollo municipal y en los casos en que se deba “proteger el patrimonio de la nación, así como la estabilidad económica interna y externa”.

Si no puede nacionalizarse completamente un tributo propio local, la protección es mayor que la simple inamovilidad de las rentas que éste produce. Se trata de mantener ciertas fuentes de tributación en poder de los entes locales, aunque se reafirmen para el poder central las facultades de establecer las normas que por reserva legal le pertenecen dejando a los municipios y departamentos la posibilidad de dictar normas sobre asuntos de interés local, que es la esfera central protegida por el tan comentado artículo 287 constitucional.

Resulta crítica también la prohibición al legislador central de imponer recargos sobre **sus impuestos**, de donde se desprende que se refiere a los tributos **propios** de los entes territoriales.

De este aparte podemos concluir que, la garantía institucional sobre un tributo propio comprende la de no decretar exenciones sobre este tipo de tributos y no nacionalizarlos

completamente, de manera que si el tributo a los negocios pudiera unificarse, como más adelante propondré, siempre se mantendrá autónomo para la esfera municipal .

5.3 Exenciones y tratos preferenciales

Desde el punto de vista de las exenciones hay que advertir que la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana admite que desde la ley se fijen los criterios orientadores para la elección de las exenciones territoriales⁹⁶, con lo cual se matiza el rigor de una prohibición que de otra forma negaría la reserva de ley para privilegiar la del reglamento territorial.

En virtud de lo dispuesto por el artículo 294, "la ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317". Ya se ha señalado la diferencia entre el género tributos y la especie impuestos de donde surge que un impuesto propio como el de los negocios no podría tener un recargo a favor de la Nación, pero sí podría pensarse en unificar el régimen normativo de la materia y del hecho imponible, manteniendo una porción local y una nacional.

⁹⁶ CCC Sentencia C-197/93. En el mismo sentido la Sentencia C-195/97, C521/97. "Por otra parte, se dispone que las asambleas y los concejos podrán establecer dentro de la órbita de su competencia, exenciones de los impuestos de beneficencia, predial, industria y comercio, rodamiento de vehículos, registro y anotaciones y de aquellos otros que consideren del caso, en beneficio de las víctimas de los atentados terroristas a que se refiere este decreto. Considera la Corte: No contraviene el art.26 del decreto que se estudia, los preceptos de los artículos 287 y 294 Constitucionales, relativos a la autonomía de las entidades territoriales y a la prohibición al legislador de "conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales..", pues la norma no consagra propiamente exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con tributos de propiedad de dichos entes, sino que simplemente difiere, al libre ejercicio de las competencias que le corresponden a las Asambleas y a los Concejos, el establecimiento de exenciones a los impuestos departamentales y municipales, a que se refiere la norma examinada.

6. Recapitulación

Colombia, como hemos visto, sigue siendo un estado unitario descentralizado que guarda distancia de las tendencias regionales que han recorrido países como Alemania, los Estados Unidos de Norteamérica y la propia España. El principio de igualdad entre todos los ciudadanos nacionales, sin consideración a su situación personal, ha sido el pilar fundamental para atajar las tendencias federalistas. En el plano jurídico, regímenes uniformes en toda la Nación o, por lo menos iguales en lo esencial, garantizan el mismo trato y alejan la discriminación en razón del origen territorial, que en regímenes anteriores privilegiaban a determinadas comunidades que pasaron a regirse por el derecho común.

El derecho a elegir a los representantes en las corporaciones locales y al Alcalde y Gobernador, más que un reconocimiento al poder de estos cuerpos y autoridades es una conquista para las libertades públicas individuales que participan en la selección de sus gobernantes. Las materias de las que se ocupa el denominado poder local se refieren a asuntos domésticos que no compiten, en línea de principios, con lo estrictamente nacional. Esa diferenciación ha sido la clave de bóveda para resolver en lo administrativo la órbita de competencias propias.

En lo tributario la administración, recaudo y gasto de los tributos ha sido el reducto mínimo de la potestad local, pero en lo que no existe consenso es en el diseño y adopción de determinados tributos, que se predica en las teorías del federalismo fiscal. La doctrina administrativa no reconoce competencias locales por naturaleza. Las “fronteras naturales” no son tales sino las que ha trazado la historia y ha reconocido la ley. Sin embargo, no se requiere una gran perspicacia para descubrir, con base en la experiencia, unas ciertas competencias típicas de lo local, titularidad de ciertas funciones y regulación de ciertas

materias, como la provisión de alumbrado público, el cuidado de la infraestructura local, regulación del urbanismo, etc.

Además de la exigencia de representatividad de las autoridades territoriales, existe consenso en los límites que comporta la potestad reglamentaria como ausencia de injerencia estatal, garantía de una esfera de asuntos propios, reconocimiento de potestad reglamentaria para darse un ordenamiento jurídico propio y en lo financiero, como garantía de recursos suficientes para atender sus necesidades.

La potestad reglamentaria implica una cierta libertad de decisión sin que se requiera un control previo a la ejecutoriedad de los actos locales, sin embargo ese ámbito de libertad no es absoluto, ya que no puede oponerse a la unidad de lo nacional, como bien lo han admitido los tribunales constitucionales español y colombiano con la misma expresión: “autonomía no es soberanía” ya que los límites los establece la ley.

El problema resulta de doble vía: ni los entes locales gozan de una libertad tal que puedan regular completamente un tributo ni el legislador puede abdicar de sus funciones dejando toda la materia a regular por actos locales. Nuestra CONSTITUCIÓN recoge expresamente este límite, que no está presente en todas las constituciones, de regulación “dentro del marco de la ley” de manera que se puede reconocer el incumplimiento constitucional en una ley que no plantee un mínimo regulatorio en materia tributaria.

La forma como se conciba la cláusula de competencia en cada constitución arroja luces sobre la amplitud de la potestad territorial. Por ejemplo, en algunas constituciones todas las competencias legislativas corresponden al Estado, mientras que a la región se le

reconocen competencias residuales como es el caso italiano. Otras tienen establecido lo contrario: corresponde a las regiones el poder legislativo en materias no reservadas, expresamente al legislador estatal, cláusula típica de los estados federales pero no exclusiva de ellos.

¿Cómo se logran armonizar las competencias normativas concurrentes? Cuando se trata de tributos propios resulta lógico que la ley cuadro (*leggi cornice*, ley general) señale el hecho gravado y los sujetos para cumplir con la exigencia de reserva de ley y le respete un ámbito de esfera normativa al ente local a través de los criterios de base gravable y unos límites mínimos y máximos en la cuota o tarifa. Cuando se trate de tributos compartidos que se atribuyen a la esfera nacional y se comparte una porción del recaudo, lo lógico es conceder sólo una atribución cuantitativa para escoger la cuota o sobretasa aplicable a los elementos ya señalados en la ley.

La coordinación de los tributos se deriva del predicado sistemático que se exige constitucionalmente a todos aquellos vigentes en un momento dado. El artículo 363 de la Constitución Política, al elevar a rango constitucional los principios de equidad, progresividad y eficiencia, quiso referirse al sistema como un todo armónico dentro del cual se encuentran también los tributos propios territoriales, los nacionales y los cedidos total o parcialmente, con lo cual la ley parlamentaria se debe auto limitar al crear un tributo local, de suerte que la misma materia imponible no resulte sobre impuesta por tributos locales y nacionales, y si esa es la decisión, es decir, que tales tributos resulten coordinados de manera que lo local pueda identificarse en el objeto imponible y en los sujetos obligados, la conclusión no puede ser otra que al legislador nacional le compete la facultad de crear todos los tributos determinando cuáles serán obligatorios y cuáles facultativos para los entes territoriales. La coordinación entre nosotros se exige por la ley

orgánica de competencias normativas, prevista en el artículo 151 CONSTITUCIÓN POLÍTICA de Colombia, que esperamos desde 1991.

GALLO nos da su visión de lo que se reserva al poder del Estado en una Constitución regional, en la racionalidad y coherencia del tributo en particular y del sistema tributario como institución completa, que se manifiesta:

- a) En la homogeneidad de los tributos que las regiones podrán aplicar de manera independiente en desarrollo de su **potestad legislativa**.
- b) En la simplificación, ya sea del sistema tributario o de los deberes de cumplimiento, a cargo del contribuyente
- c) En las limitaciones al sistema de exenciones previsto en las **leyes regionales** o en las regulaciones de los entes locales para evitar que se distorsione la competencia en el mercado regional.
- d) En la transparencia de las decisiones de recaudo y en la eficiencia que cada administración, regional o local, debe garantizar en términos de costo beneficio para la administración del tributo

Con mayor razón estas conclusiones tienen cabida en un estado unitario que no reconoce otro legislador diferente que al Congreso de la República.

La coordinación entre las distintas haciendas públicas es competencia del Estado y no de las regiones, provincias o comunidades autónomas o municipios, como se desprende de su función de coordinación y manejo de la economía en general, de suerte que es competencia de la ley, definir los conflictos espaciales que puedan presentarse en la configuración de la obligación tributaria.

De esta forma a la ley corresponderá definir y defender los intereses nacionales y para ello puede intervenir en los asuntos locales, siempre y cuando no se trate de materia de competencia exclusiva de las entidades territoriales. En cualquier caso, hay que tener en cuenta que de lo que se trata es de armonizar los distintos intereses y no simplemente de delimitarlos y separarlos. Por esto, generalmente las competencias que se ejercen en los distintos niveles territoriales no son excluyentes.

El factor territorial ha sido un elemento de clasificación o diferenciación en torno a los estímulos fiscales que pretenden promover el desarrollo de determinadas regiones o aliviarlas de los efectos económicos recesivos de una catástrofe natural o de una especial situación económica; de la misma manera, se ha aceptado como propio de la potestad local, la potestad normativa que se le reconoce a las corporaciones electivas locales, que puedan fijar tarifas diferenciales, exenciones, deducciones de la base gravable y descuentos en el pago de los tributos liquidados.

La nueva redacción del artículo 362 de la CONSTITUCIÓN POLÍTICA representa un avance técnico porque sólo garantiza la propiedad y la renta de los tributos propios, protegiéndolos de una eventual apropiación por parte de la nación. Esta norma no consagra una prohibición de eliminación, lo que además equivaldría a afirmar que el estado legislativo en los tributos territoriales era ideal en 1991 y que de allí en adelante no sería admisible una reducción tarifaria frente a nuevos hechos económicos, o una fusión de impuestos con miras a su modernización o una eliminación de antiguos y anti técnicos tributos, propios y cedidos íntegramente, con el fin de sustituirlos por otros más flexibles y más modernos. Si se elimina un impuesto territorial, será necesario sustituirlo por otro de la misma naturaleza o aumentar los existentes.

Por lo anterior y a manera de conclusión de este Capítulo introductorio, podemos afirmar que:

- No existe un fundamento constitucional o legal que respalde la existencia de la autonomía legisladora por parte de los entes locales, en otras palabras, que la creación *ex novo* de impuestos, es competencia exclusiva del CONGRESO NACIONAL. No puede hablarse entonces de plena autonomía tributaria local o reserva de ley territorial.
- Existe un reducto local propio que se concentra en la potestad reglamentaria local, por la cual los órganos representativos municipales o distritales, aplican su potestad normativa para reglamentar sus propios impuestos, tasas y contribuciones, dentro de los estrictos límites que la CONSTITUCIÓN, la ley y las ordenanzas departamentales les imponen, de acuerdo con sus propias características socio-económicas, y particulares intereses de sus ciudadanos. En este sentido tal potestad constituye una reserva de reglamento territorial.
- El problema en materia fiscal, no es un problema de autonomía tributaria. La institución de la autonomía como la potestad de crear impuestos, no ha existido a nivel local por los menos en los tiempos modernos. Tampoco es necesaria para el cumplimiento del cometido constitucional de los entes locales, que siempre deben funcionar dentro de un ámbito de estrecha coordinación con los demás niveles administrativo del Estado, es decir, Nación, estados, comunidades autónomas o departamentos y municipios o distritos, en función de tres elementos fundamentales: una economía nacional, un sistema tributario nacional, y un contribuyente particular y concreto cuya capacidad económica es la misma incidida por los gravámenes del sistema tributario nacional.

Se trata entonces de un problema de suficiencia financiera que le permita a los entes locales cumplir con sus obligaciones constitucionales para financiar la solución de las necesidades de su conglomerado en todos los niveles del orden público local y, obtenida ésta, deben disponer de la potestad reglamentaria necesaria para regular algunos elementos cuantificadores de la obligación tributaria y administrar su suficiencia financiera, tanto de los ingresos tributarios como de los no tributarios, es decir, de sus ingresos propios, de los cedidos y de las transferencias de los niveles superiores de gobierno, sin que se vacíe de contenido el reducto mínimo de participación ciudadana, que la CONSTITUCIÓN colombiana consagra para los entes locales, es decir que la administración de la suficiencia financiera debe ser de competencia exclusiva de los entes locales, con la debida protección constitucional, para impedir que los otros niveles de gobierno la invadan.

CAPÍTULO SEGUNDO

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

1. Antecedentes y desarrollo legislativo del impuesto y naturaleza jurídica

Desde que aparecieron las primeras codificaciones tributarias, las autoridades fiscales han apelado a gravámenes sobre las actividades industriales, comerciales o de servicios de los pobladores para financiar la solución de los problemas tribales, de los feudos, de los reinos, de las ciudades estado, hasta los actuales entes locales, en los que los impuestos a las mismas manifestaciones de riqueza —sus actividades económicas—, se constituyen en la principal fuente de ingresos con el mismo objetivo. La larga transformación sufrida por estos arbitrios fiscales en todos los pueblos, de la mano de la evolución de las condiciones económicas y sociales, no ha cambiado la suerte de los frutos del esfuerzo humano sobre su trabajo, capitales, beneficios del comercio, de los oficios y profesiones: en manos de las autoridades territoriales han sido objeto de distintas formas de tasación, mas siempre sobre las mismas actividades económicas. Un breve repaso a las principales codificaciones conocidas lo demuestra:

1.1. La tributación en la *Época de la Conquista y la Colonia*

1.1.1. *Las Siete Partidas del Rey Don Alfonso X el Sabio*

Código que compiló los usos y costumbres y los antiguos Fueros o cuadernos de leyes de los concejos municipales del Reino de Castilla, consagró el gravamen a la actividad comercial ejercida por los mercaderes de la época, con el tributo denominado *Portadgo*⁹⁷.

En esta ley se describen claramente tanto el hecho generador del *Portadgo* constituido por la compra o venta de mercaderías; el sujeto pasivo, que era el mercader o comerciante y, el tipo o tarifa, equivalente al ochavo de las mercaderías que se comerciaban, así como el sujeto activo dual de la obligación, por una parte la ciudad, villa o castillo con *Portadgo*, que recibía una tercera parte del recaudo, y por otra, el Rey que recibía las dos terceras partes del recaudo, e igualmente, el fundamento de la institución : “para refacer los muros et las torres de las cercas de los logares do lo tomaren, et para las otras cosas que hobieren menester que sean á pro de todos comunalmient”⁹⁸, que en la actualidad podría describirse como el financiamiento de las obras y demás gastos de la ciudad. El *Portadgo* se imponía obligatoriamente, en virtud del poder de imperio del rey,

⁹⁷ En el Título VII "De los mercaderes, et de las ferias et de los mercados en que compran et venden las mercadorias, et del diezmo et del Portadgo que han a dar por razon dellas", Ley I, "Quáles son llamados mercaderes, et qué cosas deben facer et guardar"⁹⁷, se definen los mercaderes y la obligación de cancelar los derechos por su actividad, así: "Propiamente son llamados mercadores todos a aquellos que compran las cosas con entención de las vender á otro por ganar en ellas: ... Et quando llevaren sus mercaderias de un logar á otro deben ir por los caminos usados, et dar sus derechos do los hobieren á dar,- et si contra esto ficiesen, caerien en las penas que dicen en las leyes deste título". El derecho a que estaban obligados se define en la Ley V, del mismo Título, norma que consagró el principio de generalidad en los siguientes términos: "Et por ende decimos que todo home que aduga á nuestro señorío á vender cuales cosas quier, tambien clérigo como caballero ó otro home qualquier que sea, que ebe dar el ochavo por Portadgo de todo quanto troxiere hi á vender ó sacare, fueras ende sí algunos hobieren previllejos de franqueza en esta razon, pero si alguno troxiese apartadamiénte algunas cosas que hobiese meester para sí mesmo ó para su calzar ó para su vianda, no tenemos por bien que dé Portadgo de lo que para esto troxiere et non lo vendiere". Las Siete Partidas del Rey Don Alfonso el Sabio. Copia de las Partidas del Rey Alfonso X, existente en el Archivo Nacional de Colombia. Bogotá.

⁹⁸ ALFONSO X, *El Sabio, Rey de Castilla y León, Las Siete Partidas del rey Don Alfonso el Sabio*, cotejadas con varios códices antiguos por la Real Academia de la Historia, Madrid, López Gregorio, m. 1560, Tomo II Ley I, Título VII, pág. 127

sin destinación específica para atender las necesidades de la comunidad, estableciendo, desde este momento, la naturaleza del impuesto tal como hoy la entendemos.

En la Ley I de la Primera Partida se estableció el gravamen a la actividad primaria agrícola y pecuaria, denominado **Primicia**, que “quier decir como la primera parte ó la primera cosa que los homes midieren ó contaren de los frutos que cogieron de la tierra ó de los ganados que criaren para dada a Dios: et por esto es llamada Primicia”⁹⁹, con un sujeto activo diferente, los clérigos de las iglesias parroquiales (Ley V).

La actividad de servicios se gravó con los **Diezmos**, en su vertiente “llamada personal, et es aquell que dan los homes por razon de sus personas, cada uno segunt aquello que gana por su servicio ó por su mester”¹⁰⁰, puesto que la otra manifestación “aquella que llaman en latin predial, que es de los frutos que cogen de las tierras et de los árboles” constituyó la primera doble tributación sobre la actividad agrícola primaria. El sujeto activo nuevamente era la iglesia. En Colombia el Diezmo —la décima parte de la cosecha o de los semovientes— se convirtió en un gravamen a la actividad agrícola con una larga vigencia hasta 1850, cuando por la protesta pública, fue abolido.

1.1.2. Recopilación de las Leyes de Indias

Esta legislación continuó vigente hasta bien entrada la colonia, cuando en 1680 se implantó la *Recopilación de las Leyes de Indias*. Lo primero destacable para nuestro estudio, es la precisión que se hace en la Recopilación de 1680, de los "términos, división

⁹⁹ ALFONSO X, *op. cit.*, pág. 207.

¹⁰⁰ ALFONSO X, *op. cit.*, pág. 210.

y agregación de las Gobernaciones", en otras palabras de la competencia territorial¹⁰¹. El establecimiento de la territorialidad para la competencia de los funcionarios fue de vital importancia para solucionar los permanentes conflictos, que desde la conquista se produjeron por el cobro y recaudo de los diferentes tributos, e inició la diferenciación de éstos, por su ámbito de aplicación. En la misma codificación se deja clara la potestad tributaria en cabeza del Rey¹⁰².

1.1.2.1. De los Tributos y Tasas de los Indios

En la Recopilación se incluyó un capítulo denominado **De los Tributos y Tasas de los Indios**, de los cuales el más importante fue el de la **Encomienda**, tributo que se fundamentó en el estatus jurídico que la Corona fijó para los indios como vasallos libres de la Corona de Castilla¹⁰³, que por ser un impuesto que se pagaba con los frutos del suelo o con trabajo personal no reviste importancia para este estudio, excepto porque sobre él la Ley XVI impuso otro tributo accesorio llamado *Requinto* para cubrir las "públicas necesidades que ocurrieron el año de 1591, consistente "en la quinta parte de los tributos que pagaban", que en la actual terminología se identificaría con la denominación "recargos o sobretasas" de uso corriente en nuestras legislaciones¹⁰⁴ y,

¹⁰¹ Recopilación de Leyes de los Reynos de las Indias, Tomo II, Cuarta Impresión, Madrid, Imprenta Nacional del Boletín Oficial del Estado, 1998, Libro Quinto, Título Primero, Ley j, 109."Ley j. Que los Gobernadores, Corregidores y Alcaldes mayores guarden los términos de sus distritos", en los siguientes términos: "Ordenamos y mandamos á los Virreyes, Audiencias, Gobernadores, Corregidores y Alcaldes mayores, que guarden y observen los límites de sus jurisdicciones, según les estuvieron señalados por leyes de este libro, títulos de sus oficios, provisiones del Gobierno Superior de las Provincias, ó por uso y costumbre legítimamente introducidos, y no se entrometan á usar y exercer los dichos sus oficios, ni actos de jurisdicción en las partes, y lugares donde no alcanzaron sus términos y territorios, so las penas impuestos por derecho, y leyes de estos y aquellos Reynos, y que qualquier exceso que en esto cometieren, sea cargo de residencia".

¹⁰² En el Título Quince del Libro Cuarto, Ley j), se ordena "Que no se impongan sisas, ni derramas, sin licencia del Rey. Ordenamos que ninguna comunidad, ni persona particular, de cualquier estado, dignidad, o condición que sea, pueda imponer sisas, derramas ni contribuciones, sin nuestra especial licencia, sí no fuere en los casos permitidos por derecho, y leyes de este libro: y revocamos, y damos por ninguna las que en otra forma se hubieren introducido" Recopilación, *ibid.* pág. 53.

¹⁰³ OTS CAPDEQUI, José María, España en América, las instituciones coloniales, Bogotá, Universidad Nacional de Colombia, 1952, pág. 76.

¹⁰⁴ Actualmente en Colombia pueden identificarse la sobretasa a la gasolina, la sobretasa al impuesto sobre la renta destinada al sostenimiento de los gastos internos de defensa, y la sobretasa bomberil que recae sobre el impuesto de

porque, además, como veremos luego, la sobretasa a los impuestos nacionales es una de las modalidades propuestas por algunos autores españoles como sustituto del IAE, argumento histórico que servirá de soporte a nuestra tesis.

1.1.2.2. De las Alcabalas

En la Recopilación, el *Portadgo* se sustituyó por el tributo **De las Alcabalas**¹⁰⁵. "Este tributo entró en vigencia a principios de 1592 en todos los virreinos. De acuerdo con el Diccionario de la Lengua Española¹⁰⁶", la alcabala (Del ár. Kal-qabala, el **contrato, el impuesto concertado con el fisco.**) es el "Tributo del tanto por ciento del impuesto que pagaba al fisco el vendedor en el contrato de compraventa y ambos contratantes en el de permuta", llamándose Alcabala del Viento el tributo que pagaba el forastero por los géneros que vendía. El impuesto creado por los árabes durante su ocupación de España continuó aplicándose por ésta sobre la actividad comercial a todos los niveles. Sobre el comercio interoceánico se aplicaba la Alcabala Mayor, mientras que el comercio entre las indias y el interno en cada repartición territorial se gravaba con la Alcabala Menor¹⁰⁷.

Los sujetos pasivos del impuesto eran todas las personas no exceptuadas por leyes de este Título, por "todas las cosas que se cogieren y criaren, vendieren y contrataren de labranza, crianza, frutos y grangería, tratos y oficios, ó en otra cualquiera forma¹⁰⁸".

¹⁰⁵ industria y comercio ya liquidado, a manera de recargo.
¹⁰⁶ "Ley j. Que el derecho de alcabala pertenece al Rey, y se manda cobrar en las Indias", en los siguientes términos: "La alcabala de lo que se vende, y compra universalmente por todos, es un derecho tan antiguo, y justificado de los Reyes de Castilla, como es notorio, y por esta razón debido en los Reynos de las Indias,...". GONZÁLEZ, Margarita. Las rentas del estado, en Nueva Historia de Colombia 2 Era Republicana, Procultura, Bogotá, 1978, *ob. cit.*, pág. 59.
¹⁰⁷ Real Academia Española, Vigésima Primera Edición, Madrid, 1992, pág. 60.
¹⁰⁸ GONZÁLEZ, Margarita, *op. cit.* pág. 187.
¹⁰⁸ *Ibid.*, Ley ij., pág. 498.

Con este tributo nace la obligación formal para los sujetos pasivos de llevar registros contables, "de forma que determinadamente puedan declarar lo cierto de todo quanto vendieren, así por sus personas, como de sus mugeres, hijos, y criados, y otras puestos por ellos¹⁰⁹", como medio de prueba idóneo tanto para el contribuyente como para el fisco.

Nace también una especie de retención por compras, previo acuerdo mutuo entre vendedor y comprador, y la responsabilidad solidaria entre el vendedor y el comprador por el no pago de la Alcabala¹¹⁰, así como el gravamen al ejercicio de la actividad sin establecimiento¹¹¹, y curiosamente se ejerció control sobre el comercio de la coca, a través de la alcabala consagrada en cédulas antiguas anteriores a la Recopilación, que las modificó mediante la Ley xiiij., que rebajándola del cinco por ciento al dos por ciento, para "igualar este fruto y mercaderías con las demás¹¹²", aplicando desde ese momento el principio de igualdad tributaria, tan caro a nuestras instituciones actuales.

Las exenciones se aplicaron con el criterio de justicia aceptable para la época, pues cobijaban la venta de los bienes propios, aunque sólo para los clérigos, prelados y monasterios, la de los bienes de la Santa Cruzada, los artículos de primera necesidad, como los granos vendidos en los mercados, el pan cocido, caballos, moneda, libros y aves de cetrería¹¹³, los bienes dotales y hereditarios, las armas acabadas¹¹⁴ y, sin duda, con criterios de equidad, la exención cobijaba además a los indios en la venta directa de sus productos en bruto no de los comprados a terceros¹¹⁵.

¹⁰⁹ *Ibid.*, Ley iij., pág. 498.

¹¹⁰ *Ibid.*, Ley iiij., pág. 499.

¹¹¹ *Ibid.*, Ley v., pág. 499.

¹¹² GONZÁLEZ, Margarita, *op. cit.* Ley xiiij., pág. 501.

¹¹³ *Ibid.*, Ley xvij., Ley xviii., Ley xviii., Ley xx., págs. 498 y 502.

¹¹⁴ *Ibid.*, Ley xxij., Ley xxij., pág. 503.

¹¹⁵ *Ibid.*, Ley xxxiiij., pág. 503.

La territorialidad del impuesto estaba determinada por el lugar de la venta siempre que hubiere un receptor del tributo, excepto para los vecinos de las ciudades principales que tributaban en la sede principal de sus negocios por la totalidad de las ventas de bienes raíces efectuadas en cualquier jurisdicción. La territorialidad de la venta de bienes muebles se determinaba por el lugar de la entrega¹¹⁶.

Para facilitar la administración y el recaudo de la Alcabala la Ley xxxij. de 1591 ordenó que los administradores y cobradores elaboraran una "nómina" equivalente a un censo de contribuyentes, que debía incluir a todos los habitantes sin distinciones de raza, incluidos los clérigos, exceptuando a los indios que no pagaban la Alcabala, función censal que aún hoy se le atribuye al IAE en España, y que, en Colombia se lleva a cabo con la inscripción en el Registro de Industria y Comercio, que a mi modo de ver, es por su naturaleza de carácter administrativo, ya que es a la Administración Tributaria a quien corresponde dicha función censal y no a los contribuyentes .

La administración del tributo estaba minuciosamente reglada hasta en temas tales como el vacío legal, que debía ser cubierto por las "leyes de estos Reynos de Castilla y, en defecto de éstas, los Virreyes, Presidentes, Gobernadores, Oidores de las Reales Audiencias, junto con los Oficiales Reales, debían disponer lo conveniente a la correcta administración y recaudo de las Alcabalas¹¹⁷.

La evasión y el fraude debieron ser cuantiosos, tanto que se decretó un indulto entre 1710 y 1713, al que se acogieron voluntariamente muchos¹¹⁸ comerciantes de alta posición,

¹¹⁶ *Ibid.*, Ley xxxj., pág. 505.

¹¹⁷ GONZÁLEZ, Margarita, *op. cit.*, Ley 1., y Ley 1j., pág. 510.

¹¹⁸ ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, Cesar, "Historia y Objeto Imponible", estudio preliminar actualizado para la edición de 1967 de la obra de Juan y Ramón DRAKE DRAKE, *Impuesto industrial* (Licencia Fiscal), Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1975, pág. XXV.

involucrados como casi todos, en el contrabando. El indulto produjo más de 14 mil patacones entre quince comerciantes¹¹⁹.

Todos estos tributos tenían origen en la potestad real, en la soberanía del rey, dueño absoluto de la hacienda pública, como ya lo he explicado. Hasta el final de la época de la Colonia, la Administración Local tenía como máxima autoridad la del Cabildo, integrado por los Regidores, entidad que nombraba los Alcaldes, los Escribanos y los Alguaciles, oficios concejales que eran vendibles. Los alcaldes a su vez nombraban los Alcaldes del Crimen, los Alcaldes Ordinarios y los Alcaldes de la Hermandad. Los cabildos tenían diversas funciones relativas a la vida en comunidad, a la seguridad pública o control policivo y a la convivencia ciudadana. No tenían funciones fiscales de ningún tipo. Como se lee en el resumen de los Fondos del Archivo Histórico Nacional¹²⁰, durante el período 1558-1819, la "política financiera y el régimen tributario impuesto por la Corona fueron regulados por la Junta Superior de la Real Hacienda, integrada por el Virrey o Gobernador, los Oficiales Reales, el Juez Decano y el Fiscal de la Audiencia", mientras que la burocracia fiscal estaba integrada en cada ciudad importante por un Tesorero, un Contador, un Factor y Veedor, al tiempo que algunos impuestos importantes, como el de la Alcabala, tenían un recaudador especial en cada distrito, funcionarios administrativos, con funciones de recaudación y control. Los Oficiales Reales recaudaban los impuestos y los depositaban en las Reales Cajas; la contabilidad era llevada por la Real Hacienda y los Tribunales de Cuentas, vigilados por el Tribunal de Cuentas de Santafé, mientras que el despacho del recaudo hacia España era realizado por la Real Audiencia¹²¹.

¹¹⁹ COLMENARES, Germán, "La economía y la sociedad coloniales", en *Nueva historia de Colombia*, vol. I, pág. 139.

¹²⁰ Archivo Histórico Nacional, Fondo Impuestos Varios, Código: SC 32.

¹²¹ *Ibid.*, Fondo Impuestos Varios – Cartas, Código SC 33.

1.1.2. *El Servicio Ordinario y Extraordinario y su Quince del Millar*

En España regía por esta época el tributo denominado Servicio Ordinario y Extraordinario y su Quince del Millar en el que Albiñana García Quintana encuentra el verdadero origen del impuesto a las Actividades Económicas, puesto que gravaba los rendimientos de la fincas y los del comercio, profesiones, artes y oficios, obtenidos por el estado llano únicamente, discriminación que provocó innumerables quejas remediadas por Felipe V, quien, el 13 de marzo de 1725 por Real Cédula, amplió la sujeción pasiva a todas las haciendas, tratos y comercios de cada vecino, confirmando la territorialidad del tributo.

La base imponible se amplió por Real Decreto de Carlos III de 29 de junio de 1785, que ordenó tomar **un conocimiento pleno del verdadero estado de los pueblos, sus tratos, comercios y grangerías** de tal manera que tanto los forasteros como los vecinos contribuyeran según ellos y sus posibilidades, haciendas, ganados, frutos, rentas, consumos, tratos y comercios de cada uno. Sin embargo, en ese momento, tal como ahora, el propósito censal no se cumplió por los defectos de la imposición: a) la exención de las clases más elevadas y pudientes; y b) la falta de datos estadísticos acerca de la propiedad y de la industria¹²². El impuesto rigió hasta que Carlos V lo extinguió por Real Decreto de 20 de noviembre de 1795. Las rentas fueron sustituidas por imposiciones específicas o separadas, creadas por el Real Decreto de 6 de noviembre de 1799.

¹²² ALBIÑANA, *op. cit.*, El autor se apoya para la redacción de su Estudio en la Exposición dirigida al Ministro de Hacienda por el Interventor general de la administración el Estado, don Ángel González de la Peña, el día 4 de noviembre de 1891, Ministerio de hacienda, Madrid, 1959, 59 y sigs.

1.1.4. *Capitulaciones de Zipaquirá*

La vigencia de la tributación colonial sólo se vio perturbada por la Revolución de los Comuneros, encabezada por Juan Francisco Berbeo en la villa del Socorro, que se concretó con la firma de las *Capitulaciones de Zipaquirá*, el 5 de junio de 1781, entre el citado Capitán General Berbeo y el Arzobispo Antonio Caballero y Góngora, y otros altos funcionarios coloniales. Algunos autores ven en este documento el inicio de la legislación fiscal y constitucional de la República de Colombia¹²³. Es imposible dejar de reconocer en este acto, el ejercicio del principio de la representación popular en la legislación fiscal, que si bien se realizó de facto, fue reconocido como legítimo con su aprobación y decisión juramentada de cumplimiento por parte de las autoridades de la Metrópoli, sentando las bases de lo que posteriormente se llevaría a cabo en las jornadas de la independencia e inicios de la República.

Es indiscutible la importancia de las Capitulaciones como génesis de una legislación fiscal consentida, en la que se reclamaba la vigencia de los principios tributarios, entre ellos los de capacidad contributiva, la representatividad en la imposición, la territorialidad de los impuestos locales, así como los principios de la correcta y eficiente administración fiscal, contenidos en varias de sus cláusulas, que ya habían impuesto los nobles ingleses en la Carta Magna en 1215, firmada con Juan "Sin Tierra"¹²⁴.

¹²³ CÁRDENAS GARCÍA, Jorge, "Las Capitulaciones de Zipaquirá", en *Boletín Cultural y Bibliográfico*, Bogotá, 1979, vol. 16, núm. 3, pág. 127.

¹²⁴ RUBIO LLORENTE, Francisco y DARANAS PELÁEZ, Mariano, *Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Ariel Derecho, 1997, Carta Magna, págs. 254-259.

1.2. El impuesto entre 1820 y 1913

La naciente República de Colombia, bajo las ideas del Secretario de Hacienda Castillo y Rada, eliminó el Tributo Indígena así como la Alcabala a los productos alimenticios en bruto y la redujo para productos alimenticios industrializados.¹²⁵ Luego se mantuvo sólo para la venta de inmuebles hasta su abolición en 1836. En el mismo período subsistieron los Diezmos, Quintos de Oro y Plata y las Sisas sobre la minería, la industria y el comercio.¹²⁶

1.2.1. Contribución de Patentes

Creada por Decreto de 19 de noviembre de 1810 y 10 de diciembre de 1811 es el real antecedente remoto del impuesto a las actividades económicas —y posteriormente al ICA—, como lo sostiene ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA¹²⁷. El tributo sufrió continuas modificaciones como las decretadas por las Cortes de Cádiz, por Decreto de 13 de septiembre de 1813, que estableció una imposición directa en todo el territorio Español sobre la renta nacional diversificada en tres elementos: territorial, industrial y mercantil, régimen derogado por el Real Decreto de 23 de junio de 1814. Las Cortes crearon el gravamen de la Contribución de Patentes de forma independiente el 29 de junio de 1821, suprimido de nuevo el 9 de junio de 1823 para restablecer las Rentas Provinciales, Catastro, Equivalente y Talla. El 16 de febrero de 1824, por Real Decreto, se estableció el Subsidio de Comercio que sólo gravó las rentas del comercio. Con otras modificaciones la

¹²⁵ LÓPEZ GARAVITO, Luis Fernando, *Historia de la hacienda y del tesoro*, Bogotá, Banco de la República, 1992, págs. 28-29.

¹²⁶ GALINDO ANIBAL, *Historia económica y estadística de la hacienda nacional*, Imprenta Nicolás Pontón y Compañía, 1874, págs. 14 y 15.

¹²⁷ ALBIÑANA, *op. cit.*, pág. XXVIII.

industria se gravó por medio de tarifas y luego se adoptó el sistema francés mediante signos externos hasta la reforma implantada en 1845.

1.3. La reforma de 1845

La **Reforma de 1845**, implantada por la Ley de 23 de Mayo, en su artículo 6, estableció la contribución con el nombre de **Subsidio de la industria y el comercio**, descompuesto en dos partes: un derecho fijo y otro proporcional. Los primeros gravaban con una tarifa las bases de la población según las actividades más desarrolladas, mientras que las poco desarrolladas tenían una tarifa especial. El derecho proporcional se aplica por un porcentaje del diez por ciento de los alquileres que correspondieran a la casa de habitación y a la de los almacenes, fábricas y demás locales destinados al ejercicio del comercio o la industria, fueran o no de propiedad del contribuyente. La riqueza originada en la industria, el comercio y los servicios pasó entonces a ser gravada por el sistema de cuotas en vez del de cupo.

El gravamen se reformó por Real Decreto de 3 de septiembre de 1847, que impuso el sistema de la agremiación, suprimiendo el derecho proporcional y las tres categorías de derechos fijos, pero no corrigió el gran defecto del tributo: "su excesiva rigidez y su impotencia para seguir los movimientos efectivos de las actividades industriales y comerciales españolas"¹²⁸. En 1869, mediante la Ley de 30 de junio, se regresó al sistema de estimación de las utilidades obtenidas, con el establecimiento de la declaración del capital de la industria y el comercio y del beneficio medio del último trienio. Las tarifas fueron modificadas innumerables veces hasta la Instrucción Provisional

¹²⁸ ALBIÑANA, *op. cit.*, pág. XXXIV.

aprobada por Decreto de 15 de diciembre de 1960 y la última reforma introducida por la Ley 51 de 2002 de 27 de diciembre.

1.4. La Contribución Industrial

Volviendo a la Gran Colombia, en 1826 se creó una Contribución Industrial obligatoria para quienes desempeñaran actividades industriales, comerciales, artes y oficios con el fin de obtener una patente de funcionamiento. Este tributo de patentes constituye realmente el antecedente más cercano al que es el objeto de nuestro estudio. Dicha contribución se basaba en la Contribución de Patentes españolas de 1810 y en los gravámenes de Contribución General. La justificación, que presentó al Senado en 1823 Castillo y Rada, es del siguiente tenor:

Primero debe exigirse la personal, que comprende las ganancias y salarios de todos los oficios y profesiones. Esta deben pagarla los comerciantes, mercaderes, pulperos, bodegueros, fabricantes, abogados, médicos, cirujanos, boticarios, maestros de oficios, dueños de buques, etc. Para la fácil recaudación deben formarse estados de profesiones y oficios y establecerse patentes para su ejercicio, por las cuales se cobrará la contribución. Toda la dificultad consiste en la formación de los estados; mas ella se vence con la de un censo exacto que se irá rectificando sucesivamente; de manera que, hecho el censo y expedida la ley de patentes, la recaudación se hace más fácil y dará una suma considerable, suma que no puede calcularse con fijeza; pero que si las operaciones previas se hacen con celo y exactitud, no puede producir menos de 500.000 pesos por un cálculo aproximado, cuyos

datos son la población y el movimiento que ha recibido la industria y el comercio.¹²⁹

El período entre 1826 y 1913 se caracterizó por el mantenimiento del Tributo sobre las Patentes, aunque cedido a las provincias y municipios por la ley de 20 de abril de 1850, fue duramente atacado porque los tributos sobre las actividades económicas se calculaban sobre el producto bruto del comercio, la agricultura y la minería, crítica que hoy se sigue haciendo sobre el Impuesto de Industria y Comercio.

1.5. La Ley 97 de 1913

La Contribución sobre Patentes se convirtió en Impuesto de Patentes con la expedición de la Ley 97 de 1913, artículo 1º, literal f),¹³⁰ que facultó al Concejo de Municipal de Bogotá para establecerlo sin la autorización previa de la Asamblea Departamental.

¹²⁹ Castillo y Rada, *Mensaje al Congreso 1823*, págs. 76-77.

¹³⁰ Artículo primero: El Concejo Municipal de la ciudad de Bogotá puede crear libremente los siguientes impuestos y contribuciones, además de los existentes hoy legalmente; organizar su cobro y darles el destino que juzgue más conveniente para atender a los servicios municipales, sin necesidad de la previa autorización de la Asamblea Departamental:

- a) El de expendio a los consumidores de los licores destilados. Se exceptúa el alcohol desnaturalizado que se destine a objetos industriales;
- b) Impuesto sobre el consumo del tabaco extranjero, en cualquier forma;
- c) Impuesto de extracción de arena, cascajo y piedra del lecho de los cauces de ríos y arroyos, dentro de los términos municipales, sin perjudicar el laboreo legítimo de las minas y el aprovechamiento legítimo de las aguas;
- d) Impuesto sobre el servicio de alumbrado público;
- e) Impuesto sobre el barrido y la limpieza de las calles; PAR.- La imposición de las contribuciones de que tratan los incisos marcados con las letras d) y e), envolverá implícitamente la derogación de los que hoy se hallaren establecidos por la misma causa.;
- f) Impuestos de patentes sobre carruajes de todas clases y vehículos en general, incluidos los automóviles y velocípedos; sobre establecimientos industriales, en que se usen máquinas de vapor o de electricidad, gas y gasolina; sobre clubs, teatros, cafés cantantes, cinematógrafos, billares, circos, juegos y diversiones de cualquiera clase, casas de préstamo y empeño, pesebreras, establos, corrales, depósitos, almacenes y tiendas de expendio de cualquier clase.
- g) Impuesto de delineación en los casos de construcción de nuevos edificios o de refacción de los existentes;
- h) Impuesto de tranvías;
- i) Impuesto de telégrafos y teléfonos urbanos, sobre empresas de luz eléctrica, de gas y análogas;
- j) Impuesto por el uso del subsuelo en las vías públicas y por excavaciones en las mismas;
- k) Impuesto por colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches, de tranvías, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público;
- l) Impuesto de inscripción de fondas, posadas, hoteles, restaurantes, casas de inquilinato, cualquiera que sea su denominación;

El Impuesto de Patentes pretendía gravar directamente las manifestaciones de riqueza por poseer locales para las actividades incididas, así como la riqueza patrimonial por la posesión de vehículos de cualquier clase, diferenciándose claramente del Impuesto de Inscripción contenido en el literal l) del mismo artículo que, a pesar de llamarse igualmente “impuesto”, se refería al permiso de funcionamiento que se relaciona con la actividad administrativa de autorizar la apertura del local y con el Derecho de Policía, no con el Derecho Tributario. Es por esta razón que se reconoce a este Impuesto de Patentes como el antecedente moderno del Impuesto de Industria y Comercio. La base gravable se estableció inicialmente sobre patrimonios, sobre capitales o sobre activos vinculados al negocio, o sobre la potencia o energía empleada o sobre valores fijos por zonas, o sobre la superficie de los locales en los que se ejercía la actividad, indicios que permitían conocer la situación fiscal del contribuyente por signos externos de riqueza del negocio o empresa.

Al contrario de lo que comúnmente se afirma, es el “Impuesto de Inscripción”, sustituido hoy por el registro ante las autoridades tributarias, el que realmente cumple con la función censal que permite a la administración conocer las características de los negocios, por la sencilla razón de que la inscripción o matrícula es un requisito previo para que la actividad pueda ponerse en funcionamiento y generar riqueza susceptible de ser gravada que periódicamente debe ser declarada para calcular la obligación fiscal. Con base en el registro es que las autoridades locales adelantan sus tareas de inspección y control de las bases tributarias y, no al contrario, incluso el mismo servicio censal que se cumple para las autoridades regionales se lleva a cabo para las nacionales a través del llamado RUT (Registro Único Tributario) nacional. Así, la tan mentada función censal del Impuesto de Industria y Comercio en Colombia y la del Impuesto a las Actividades Económicas no es,

m) Impuesto sobre carbón mineral, que transite o que se consuma dentro de los términos del respectivo municipio.

entonces, más que un mito originado en la imbricación conceptual entre el registro y el impuesto periódico por las actividades.

1.6. Las Leyes 84 de 1915, 72 de 1926 y 89 de 1936

Como explica LEWIN FIGUEROA, el desarrollo legal de este impuesto continuó con la ley 84 de 1915 que otorgó a los demás Concejos Municipales las mismas atribuciones que el artículo 1 de la Ley 97 de 1913 había conferido al Municipio de Bogotá, limitando su potestad a la existencia previa de una Ordenanza habilitante. Vino luego la Ley 72 de 1926 que reiteró la competencia del Concejo Municipal de Bogotá para crear impuestos y contribuciones sin autorización previa de la Asamblea Departamental y la Ley 89 de 1936 que hizo extensivas, a algunos Municipios del país, las facultades concedidas en la ley 72 de 1926.¹³¹

Durante este período el impuesto estuvo atado a la existencia de un establecimiento de comercio en el cual se desarrollaban las actividades. Siempre se construyó como un tributo directo sobre el organizador del negocio o quien se lucraba con las profesiones u oficios. Las leyes otorgaron una gran libertad de configuración a los municipios para seguir distintos métodos forfetrios con el fin de determinar la base o el *quantum* del tributo. Las administraciones locales realizaban el censo o inventario de negocios y los concejos municipales fijaban una base y una tarifa sobre patrimonio o ingresos o establecían una cantidad fija a satisfacer, teniendo en cuenta el tipo de actividad desarrollada y el lugar en donde se llevaba a cabo la industria o el comercio en cuestión, o con base en datos objetivos fácilmente conocidos —como la cifra de empleados, o la

¹³¹ LEWIN FIGUEROA, Alfredo, El impuesto de industria y Comercio-comentarios al informe Bird Wiesner. En Memorias de las VI Jornadas de Derecho Tributario, Bogotá ICDT, 1982, pág. 234.

energía consumida, o los cánones de arrendamientos pagados— determinaban la suma a pagar según categorías de establecimientos. El tributo así determinado solía denominarse también “Patente” o “Licencia” como estimación del beneficio o utilidad media.

El gran ideólogo de nuestro sistema tributario ESTEBAN JARAMILLO, Ministro de Hacienda tres veces, y autor de la ley 64 de 1927, por la cual se estableció el Impuesto de Renta en Colombia, descartó que se estableciera como tributo íntegramente local por la movilización de las rentas dentro del territorio nacional; porque las fuentes productoras de renta están diseminadas en todo el país en lugares distintos al del domicilio del contribuyente; porque se presta para la múltiple imposición; porque hace imposible un buen sistema de exenciones y de progresión del contribuyente por todas sus actividades y porque puede “degenerar en un Impuesto de Renta parcial”¹³². Al mismo tiempo consideraba suficientes para los municipios las fuentes de tributación existentes en 1943, las que enumeraba según su orden de importancia como:

Impuesto predial, que según la ley no puede exceder del 2 por mil del valor asignado por el Catastro a cada inmueble; impuesto de alumbrado y aseo, que puede establecerse en forma de recargo al impuesto predial, como pasa en Bogotá, donde con ese motivo tal impuesto se sube al 5 por mil; impuesto de valorización; impuesto sobre introducción de mercancías extranjeras; sobre almacenes, tiendas y oficinas de negocios; sobre expendios de licores destilados; sobre vehículos, sobre establecimientos industriales, clubes, cafés cantantes, cinematógrafos; billares, circos, juegos y diversiones, casas de préstamos, pesebreras, establos y corrales; impuestos de delineación y uso del suelo en vías

¹³² JARAMILLO, Esteban, *Tratado de ciencia de la hacienda pública*, Banco de la República, Bogotá, 1945, pág. 551.

públicas; sobre fondas y posadas; sobre carbón mineral y sobre colocación de avisos en lugares públicos, fuera de las tasas de empresas industriales como la de tranvías, plantas eléctricas, plazas de mercado y mataderos públicos¹³³.

Esta breve reseña histórica nos demuestra, cómo durante muchos siglos, la tributación se centró sobre el gravamen a los signos externos de riqueza a través de diferentes denominaciones impositivas, hasta llegar en la actualidad al Impuesto sobre la Renta y al Impuesto de Industria y Comercio, en España, Impuesto a las Actividades Económicas, y cómo ofrece un buen argumento para destacar su carácter dinámico y cambiante dentro de la historia.

2. La Ley 14 de 1983. Régimen actual

El régimen actual del Impuesto de Industria y Comercio se inicia en 1983 con la expedición de la Ley 14 "Por la cual se fortalecen los Fiscos de las entidades Territoriales y se dictan otras Disposiciones", norma que en su artículo 32 precisó tanto el objeto del tributo como el hecho imponible en sus aspectos subjetivo, objetivo, y espacial, mientras que los aspectos temporal y cuantitativo se consagraron en el artículo 33, y, el tipo del tributo en el artículo 34. Al análisis de estos elementos dedicaré este Capítulo para desentrañar su verdadera naturaleza, analizar los conflictos surgidos en su aplicación, y la interpretación que los distintos operadores jurídicos le han dado a la normativa actualmente vigente.

¹³³ *Ibíd.*, Pág. 555

Por constituir los elementos normativos alrededor de los cuales girará el presente aparte transcribo a continuación los artículos que consagran los elementos de la obligación tributaria:

ARTÍCULO 32. El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicios que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales y jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente y ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

ARTÍCULO 33. El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año 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 fijos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.

La innovación y el mérito que se le reconoce a la Ley 14 de 1983, respecto del Impuesto de Patentes, fue la de unificar la base de medición de la actividad al monto de los ingresos reales relegando los simples índices propios del sistema de patentes, produciéndose un salto cualitativo respecto de la normativa anterior.

2.1. Materia imponible del impuesto de industria y comercio

Existe una diversidad terminológica respecto de los elementos del impuesto y cierta confusión sobre los elementos del gravamen que se prestan a controversias de diversa índole. En primer lugar, debe insistirse en que los elementos esenciales del tributo son jurídicos y determinan la existencia de la obligación tributaria principal y de las accesorias, mientras que el elemento económico señala el fundamento del gravamen, la riqueza o capacidad contributiva que se quiere gravar, pero, por la misma razón de constituir un referente económico no puede considerarse como elemento esencial de carácter eminentemente jurídico.

El elemento económico o riqueza gravada, en consecuencia, no siempre se revela en la tipificación del tributo y, por lo mismo, no es materia reservada a la ley. Pertenece al ideario del legislador, no a la estructura jurídica del tributo.

Por el contrario, los elementos esenciales que dan origen al nacimiento de la obligación tributaria son de origen legal y pertenecen al ámbito de la reserva legal.

Bajo este lineamiento, discurriré sobre la existencia de la obligación en cabeza de un determinado sujeto y sobre la determinación del monto de dicha obligación. Para los mismos efectos haré una mínima referencia a la terminología europea con el ánimo de mostrar la necesaria concordancia con la terminología latinoamericana.

La terminología usual en Latinoamérica para la denominación de los elementos del tributo, utilizada por los tratadistas VALDÉS COSTA, GÓMEZ DE SOUZA Y GIULIANI FONROUGE, en la redacción del Modelo de Código Tributario para América Latina

de capacidad económica que soporta el tributo. [...] un elemento fáctico expresivo de riqueza [...] sobre la que el legislador acotará el hecho imponible”¹⁴¹.

Se trata de la riqueza o rendimiento obtenido en el ejercicio de las actividades industriales, comerciales o de servicios, objeto que se concreta en el hecho generador a partir de los ingresos **brutos** originados en tales actividades y obtenidos en cada jurisdicción municipal, con un matiz importante en Bogotá D.C., en donde la medida de la capacidad económica se realiza por los ingresos **netos**, obtenidos por el responsable de la actividad en la Jurisdicción Distrital. En el Impuesto de Industria y Comercio no se trata del puro y simple ejercicio de una actividad sino de la renta originada en la realización de tal actividad, definida legalmente como gravada, de donde se desprende que la definición de la materia imponible de este tributo contenida en el artículo 32 de la Ley 14/83 es confusa, ya que no aparece claramente recogido el elemento objetivo del presupuesto de hecho del tributo ni se establece directamente el hecho gravado con el pretexto de señalar su antecedente económico.

En la medida en que los ingresos obtenidos en el ejercicio de la actividad sean determinantes para acercarnos al rendimiento de la actividad empresarial que se pretende gravar, podemos afirmar que la actividad es sólo la fuente productora del rendimiento gravado, razón por la cual el rendimiento o el ingreso, debieron haber sido establecidos como parte del hecho generador. Como la ley no lo hizo, esta circunstancia se convirtió en el principal problema estructural del impuesto.

¹⁴¹ MARTÍN QUERALT, Juan, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel y CASADO OLLERO, Gabriel. *Curso de derecho tributario*, Madrid, Tecnos, 2006, pág. 263.

para llegar al origen de los ingresos derivados de esa actividad o, dicho de otra forma, el título legal para gravar ciertas actividades y no todas las que generan renta es el hecho gravado según la actividad realizada, que no resulta tan general como pudiera parecer a simple vista, puesto que no se gravan salarios, ni los ingresos por actividades artísticas, ganaderas, ciertas profesiones y oficios, ganancias de capital y otras actividades no comprendidas directamente en las definiciones¹⁴⁴.

Otro hecho relevante es que permite identificarla con la de tributos de nivel nacional. Si bien es cierto que sobre la misma materia imponible se pueden imponer diversos tributos por razones de índole política que no sean de eficiencia, justicia y equidad, debo destacar que la del IC se revela como la misma del impuesto por excelencia: el de la renta —que en Colombia está unificado para las sociedades y las personas físicas—, puesto que grava la misma riqueza, la originada en el desarrollo de las actividades económicas resumidas en la industria, el comercio y la prestación de servicios, identidad que nos permitirá desarrollar nuestra tesis.

Es importante señalar que, a pesar de que la materia imponible es la razón de ser del tributo, no aparece consagrada constitucionalmente como reservada a la ley, como ocurre con los elementos esenciales del tributo. Aparece establecida en la Ley 14 de 1983 artículo 32, de manera precaria, puesto que su redacción involucra la definición del hecho generador con las consecuencias que ya he comentado. Es necesario, entonces, que el hecho o riqueza gravada se defina no sólo constitucionalmente sino de manera independiente y autónoma en la ley, como hecho económico que es, en artículo separado de los elementos jurídicos esenciales de la obligación tributaria. Sin embargo, considero

¹⁴⁴ Pese a lo que aquí se afirma, debe advertirse que las administraciones locales han extendido el tributo a todos los ingresos incluyendo aquellos derivados de uso del capital.

que el solo hecho de su definición en el texto legal cobija la definición o la creación de la materia imponible bajo la reserva de ley, quedando por fuera de la competencia de los entes territoriales, quienes no pueden crear nuevos hechos gravados estando, en esta materia, restringidos al ejercicio de su competencia reglamentaria a lo dispuesto en la Constitución y la ley, de donde se concluye que, los hechos que la norma jurídica no contempla como tal son irrelevantes para el impuesto por ser no jurídicos, debiendo ser contemplados en la ley para adquirir el carácter de imponibles. En consecuencia, las actividades de la vida económica que no se encuadren dentro de la definición de actividades industriales, comerciales o de servicio que la ley trae como gravables son actividades no sujetas al tributo, están por fuera del ámbito tributario del impuesto de Industria y Comercio y, si las rentas originadas no están íntimamente ligadas con las citadas actividades, tampoco se reputa cumplido el hecho gravado.

La riqueza gravable es, entonces, aquella generada en la realización de la actividad definida legalmente como gravable, razón por la cual no puede gravarse la originada en actividades diferentes a las expresamente definidas como imponibles por la norma jurídica, ni la misma riqueza puede gravarse acumulativamente por diferentes entes locales, so pretexto de la realización de actividades diferentes por el contribuyente en las distintas jurisdicciones locales, puesto que se estaría desconociendo el carácter unitario e indivisible del impuesto, que la materia imponible se reputa en cabeza de un solo responsable constituyendo un solo hecho gravado y no varios en diferentes municipios y que la base gravable es una sola, relativa a los ingresos generados en la actividad gravada hasta el ciento por ciento de la misma, es decir, por la totalidad de los obtenidos en el período gravable, tal como lo expresó el Consejo de Estado Colombiano¹⁴⁵.

¹⁴⁵ CEC. Sentencia de septiembre 25 de 1989. "Este aumento además de ficticio resulta contrario a la Ley por varios motivos: 1. Porque desconoce el carácter de unitario del impuesto y lo disgrega bajo el falso concepto de que se trata

principal, más aún cuando se originan en actividades ocasionales como la inversión en acciones como activos fijos que forman parte del patrimonio de la empresa, al contrario de lo que ocurre con la actividad de inversión de las sociedades inversionistas, dedicadas profesionalmente a ello, en las que las inversiones que originan dichos ingresos por dividendos y participaciones constituyen activos movibles; y porque la actividad ocasional en el impuesto de industria y comercio sólo es gravable cuando tiene relación directa con la materia imponible del responsable de la actividad. La compra ocasional de acciones para que formen parte del activo fijo del industrial no tiene relación de causalidad con la materia imponible por la actividad industrial que realiza y, en consecuencia, no es gravable con el impuesto de Industria y Comercio.

Obviamente, si el industrial además ejerce actividades consideradas por la ley como comerciales, de forma autónoma y habitual, que además están incluidas en su objeto social principal, son gravables por ajustarse a definición que de actividades gravables trae tanto la Ley 14/83 como el Decreto 352/2000 (en Bogotá D.C.), así lo ha señalado el CONSEJO DE ESTADO Colombiano¹⁵¹.

¹⁵¹ CEC Sentencia de septiembre 24 de 1999. Radicación 9486. La Sentencia fue objeto de dos salvamentos de voto, en los que los respectivos Magistrados, opinaron que el gravamen a los dividendos obtenidos por los industriales, constituía doble tributación en cabeza de la sociedad distribuidora y luego sobre la actora de los dividendos.

2.1.2. La actividad ocasional de inversión y los ingresos obtenidos por ella, realizada por personas naturales no comerciantes, no constituye materia imponible para el Impuesto de Industria y Comercio.

El impuesto de Industria y Comercio grava las actividades comerciales realizadas por personas naturales, calificadas como comerciantes, de conformidad con el artículo 10 del Código de Comercio que define a los comerciantes como: "Las personas que profesionalmente se ocupan de algunas de las actividades que la ley considere mercantiles". Para que las actividades realizadas por una persona natural sean susceptibles de ser consideradas "materia imponible" por el IC, éstas deben ser de las calificadas como mercantiles por el Código de Comercio y, además, realizarse de manera profesional, o sea, pública, voluntaria y permanentemente, de donde se desprende que, las actividades ocasionales, así sean mercantiles, no constituyen materia imponible para el Impuesto de Industria y Comercio. Y, por la misma razón, no pueden considerarse como actividades comerciales gravables las actividades civiles realizadas por las personas naturales o por las morales.

En el caso de las personas jurídicas, basta que en su objeto social se contemple la realización de actividades comerciales, sea de manera permanente u ocasional, para que se convierta en gravable por el tributo, dado que el artículo 100 del Código de Comercio dispone que: "Se tendrán como comerciales, para todos los efectos legales, las sociedades que se formen para la ejecución de actos o empresas mercantiles". Como ocurre con las personas naturales, las actividades de carácter civil, quedan por fuera del

- La administración de establecimientos de comercio y las demás operaciones análogas, relacionadas con los mismos, no son comerciales porque dicha actividad, como ya lo vimos, no se encuadra dentro de la definición de actividad comercial que trae la norma, y porque, por sí misma, no genera ingresos constitutivos de base gravable.
- Lo mismo puede decirse de la administración de sociedades, que por sí misma no genera ingresos susceptibles de ser gravados, sino que la actividad gravada es la que realiza la sociedad en la que se desarrollen todos los elementos de la obligación tributaria, razón por la cual la sola intervención como asociado en su constitución por las personas naturales no comerciantes que no intervienen profesionalmente en estas actividades no configura la materia imponible para el gravamen.
- La negociación de títulos valores se califica como gravable cuando la efectúa una persona natural de manera profesional y, en las morales, cuando dicha actividad se revele como el objeto social principal de la sociedad. El Consejo de Estado Colombiano ha confirmado esta interpretación:

Así, al quedar establecido que las acciones no se hallan comprendidas dentro del activo movable de la sociedad sino de su activo fijo, en atención a que su negociación no forma parte del objeto social principal de la actora, no puede entenderse que con dichas acciones se realice actividad gravada, pues el solo hecho de que la sociedad sea mercantil no se deriva que sus activos fijos estén gravados con el impuesto de industria y comercio, pues ni

consecuencia, surge a la vida jurídica cuando se dan los presupuestos que la ley establece para su nacimiento. Por ser una obligación *ex lege*, tales presupuestos son imperativos, de obligatorio cumplimiento, tanto para las Administraciones locales, como para los sujetos a dicha obligación, y de su existencia se derivan para las partes obligaciones tanto positivas como negativas, así como derechos que no necesariamente surgen de la ley, sino que pueden tener fundamento en actos administrativos, como son las obligaciones formales y las originadas en los procedimientos de investigación, liquidación y recaudo, que no forman parte esencial de la obligación tributaria.

La obligación tributaria principal, la del pago del tributo nace a la vida jurídica, constituyendo la relación fiscal sujeto activo-sujeto pasivo cuando se realiza el hecho imponible. Sin embargo, cuando se realiza el hecho generador para que surja la obligación sustancial de pago del tributo es necesario que, como mínimo, hayan sido regulados, tanto la base gravable como la tarifa, puesto que, de lo contrario, no nace a la vida la relación obligacional.

La obligación tributaria es una sola, lo que significa que sus elementos esenciales deben estar íntimamente ligados entre sí y se reputan realizados por un sujeto pasivo único como detentador de la riqueza o materia imponible gravada.

No se concibe jurídicamente un hecho generador aislado de la riqueza imponible y del sujeto pasivo titular de la riqueza gravada. El hecho generador necesariamente se reputa en cabeza de quien realiza el hecho generador de la obligación tributaria, es decir, de un sujeto pasivo con capacidad contributiva.

Dentro de las competencias de gestión se reconoce a las autoridades locales facultad para precisar el momento del pago y de su exigibilidad que, por efectos de la potestad reglamentaria local, se fija mediante acto administrativo de carácter general de la autoridad tributaria local, en el cual se establecen los plazos y los descuentos por pronto pago.

Si la realización del hecho generador da lugar al nacimiento de la obligación tributaria principal o de pago, y esto ocurre durante todo el período gravable, ¿en qué momento nace a la vida jurídica la relación fiscal, sujeto pasivo-sujeto activo? Se suele afirmar que la sola realización del hecho generador da nacimiento tanto a la obligación tributaria principal como a la relación fiscal entre los sujetos activo y pasivo, con lo cual con el primer ingreso obtenido por el sujeto nacería la obligación principal y el deber del pago, como ocurre con los impuestos instantáneos. Pero en los impuestos de período, como el Impuesto de Industria y Comercio, es precisamente una ficción legal la que resuelve el problema. Es, entonces, en la fecha en que finalice el período gravable, en el que nace a la vida jurídica la obligación tributaria principal, pues es en ese momento exacto y, no antes, que por la ficción legal se entiende realizado en su totalidad el hecho generador. Igualmente, es sólo en la fecha fijada legalmente en que nace a la vida jurídica la obligación del pago del tributo, que se liquida, en concreto, al tiempo de presentación de la declaración dentro del plazo establecido para ello.

Desde el punto de vista del elemento temporal del hecho imponible, el Impuesto de Industria y Comercio es un impuesto de período que se devenga o causa el 31 de diciembre de cada año, o, cada dos meses en Bogotá D.C.

2.2.1.3. Los sujetos de la obligación tributaria principal

Tanto el sujeto activo como el pasivo son de origen legal y se encuentran en el artículo 32 de la Ley 14/83, compilado en el artículo 195 del decreto Legislativo 1333 de 1986. Al disponer que las actividades gravables son las que se “ejercen o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales”, está señalando que es el ente público local, en cuya jurisdicción se realiza el hecho generador, el llamado a ejercer la potestad reglamentaria en la obligación tributaria principal en desarrollo de sus derechos y obligaciones para gestionar y exigir el pago del tributo, **como sujeto activo** en la relación fiscal, obligación de Derecho Público que, en consecuencia, sólo puede ser administrada por un ente de derecho público, en este caso, el municipio o distrito en cuya jurisdicción se realice el hecho generador de la obligación tributaria principal. No puede confundirse el origen legal de la institución con la relación de los tributos que dicho sujeto activo puede administrar, contenida en el artículo 172 del Decreto 1333/86, que no es más que un límite impuesto al sujeto activo preexistente en el ejercicio de su potestad reglamentaria.

Esta competencia se enmarca dentro de la más amplia, consagrada en el artículo 287 numeral 3 de la CONSTITUCIÓN colombiana, que otorga a las entidades territoriales “autonomía” dentro de los límites de la Constitución y la ley para “administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”, autonomía que, como ya he demostrado en el capítulo inicial, en materia de impuestos no existe, puesto que en realidad su competencia es la de la potestad reglamentaria administrativa y no la de la autonomía legislativa.

El **sujeto pasivo** de la obligación tributaria se determina en el mismo artículo 32 de la Ley 14/83 cuando ordena que el impuesto recaerá sobre las actividades que se ejercen o

realicen “por personas naturales y jurídicas o por sociedades de hecho”, calificando así a los ejecutores del hecho imponible, como los sujetos pasivos o contribuyentes, obligados a cumplir con la obligación sustancial o de pago y las formales o accesorias de registro y declaración, entre otras.

Las características del sujeto pasivo son:

Sólo pueden ser sujetos pasivos las personas que ejerzan o realicen las actividades descritas legalmente como gravables, diferenciándolos de los **responsables** del tributo, quienes pueden asumir algunas obligaciones accesorias, y la principal, la del pago del impuesto, sin tener la calidad jurídica de sujetos pasivos, como ocurre con los herederos de un establecimiento o de un negocio, con una actividad gravada o, los compradores de un establecimiento comercial. Todos ellos asumen el pago de los impuestos, pendientes al momento de asumir su herencia o la propiedad del establecimiento, sin que hayan realizado el hecho generador de la obligación tributaria.

Sólo pueden ser sujetos pasivos las personas naturales, las jurídicas y las sociedades de hecho, independientemente, de su naturaleza jurídica o del ánimo de lucro que les asista o, de su ausencia. Las nuevas formas de organización empresarial, como los consorcios, las uniones temporales y los patrimonios autónomos, no pueden calificarse como contribuyentes por no haber sido contemplados en la norma como tales. La sujeción pasiva corresponde a los consorciados, o a los constituyentes o beneficiarios de los patrimonios autónomos, surgiendo el patrimonio como un deudor solidario del sujeto pasivo en caso de que éstos incumplan con la obligación sustancial. En sentido amplio, debe entenderse, entonces, que los entes sin personalidad jurídica no son sujetos pasivos del impuesto por la exclusión que se consagró en el artículo citado. Sin embargo, puesto

que tales entes realizan el hecho imponible y con ello se convierten en responsables de la obligación tributaria sustancial, bien podrían convertirse en sujetos pasivos o contribuyentes del tributo, previa calificación legal, solucionando un grave conflicto que se viene presentando por la calificación de la materia imponible como la simple realización de actividades gravables, dado que, precisamente, no son los consorciados, los constituyentes o los beneficiarios de los patrimonios autónomos quienes realizan tales actividades.

Las personas que realicen actividades exentas no están obligados al cumplimiento de la obligación principal de pago del tributo, pero deben cumplir con las obligaciones accesorias o formales, tanto legales como reglamentarias¹⁵⁸.

Las personas que realicen actividades no sujetas no pueden ser consideradas como sujetos pasivos, por sustracción de materia, al no realizar el hecho imponible y por lo tanto no estar sometidas al cumplimiento de las obligaciones accesorias o formales y, desde luego, tampoco a la del pago del tributo.

El sujeto pasivo se identifica con el **contribuyente** como la persona que realiza el hecho imponible, con sus mismos derechos y obligaciones.

Siendo el impuesto de Industria y Comercio un impuesto de carácter obligatorio, no necesita para su aplicación en las jurisdicciones locales de la expedición de un Acuerdo que lo imponga en tal jurisdicción, previsión que es indispensable en el evento de los impuestos facultativos.

¹⁵⁸ Artículo 11-1 Decreto 807/1993.

2.2.2. Elementos cuantificadores

La CONSTITUCIÓN colombiana establece en su artículo 338 que: “La Ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente los elementos del impuesto”, norma que debe interpretarse armónicamente con el mandato constitucional que ordena que los concejos municipales tienen como función votar, de conformidad con la CONSTITUCIÓN y la ley, los tributos locales, para concluir que de acuerdo con estos límites, los elementos de la obligación impositiva son materia de reserva de ley, correspondiéndole a los concejos su incorporación en los Acuerdos municipales, mientras que en ejercicio de su potestad reglamentaria podrán establecer los elementos de los demás tributos, las tasas y las contribuciones, de acuerdo con sus propios y particulares intereses.

En consecuencia, los elementos cuantificadores más importantes del impuesto, la **base gravable** y **las tarifas o tipos** deben ser establecidos en la ley, consagrando como mínimo los criterios básicos para su determinación. Las tarifas suelen establecerse de manera flexible a través de un tipo mínimo y máximo para que los concejos elijan la aplicable en su territorio. Está vedado a los entes locales extender la base a otros ingresos o establecer sobretasas y recargos que incrementan el *quantum* a su libre albedrío; en cualquier caso, los vacíos legales en la extensión de la base pueden llenarse por interpretación, siempre y cuando se encuentren ligados directamente a la capacidad económica del contribuyente e íntimamente relacionados con la naturaleza del tributo y el hecho imponible, so pena de incurrir en violación de los principios de reserva legal, de equidad, generalidad y justicia del tributo.

dispone de datos reales provenientes de las declaraciones y pruebas documentales, como los registros contables y sus comprobantes internos y externos, suficientes para determinarla.

La redacción de la norma deja mucho que desear por anti técnica, como lo veremos a continuación.

Como ya lo habíamos dicho¹⁶²:

[...] la exclusión de las devoluciones es una redundancia, puesto que la devolución no genera ingreso bruto. Las ventas netas son las ventas reales o ingresos brutos del comerciante. Con frecuencia ocurre que una persona compra mercancías y luego devuelve todas o parte de ellas al vendedor, por varias razones: porque la mercancía es defectuosa o no se recibe de acuerdo con lo pedido. Esto implica para el vendedor una reducción en el precio de venta, en los libros del vendedor. Igual efecto real y contable tiene una rebaja en el precio de venta, ya sea por pronto pago o por volumen en compra. Es decir que el vendedor debe reducir la cuenta de ventas y las cuentas por cobrar. Si lo hace en su cuenta de ventas, al finalizar el ejercicio siempre mostrará ventas netas o reales.

Si el comerciante opta por llevar cuenta separada de devoluciones y descuentos, lo hace solamente para controlar el movimiento de sus negocios sin que ello altere el resultado sobre las ventas reales o

¹⁶² QUIÑONES MONTEALEGRE, CRUZ DE QUIÑONES, *op. cit.*, págs. 41-43.

netas. De esta manera resulta absurdo, ilógico y anti técnico pretender que se tribute sobre unas ventas, que no sean reales, porque nunca se efectuaron o sufrieron una reducción en el precio.

Los descuentos no condicionados suelen incluirse como parte de la base gravable, al igual que los condicionados por no existir disposición especial que los excluya, aunque constituyan un menor valor de la venta, por lo cual tales descuentos jamás ingresan a la caja o tesorería del contribuyente, razón más que suficiente para que se acepte su deducción, más aún cuando la ley dispone que el impuesto se liquidará sobre los ingresos obtenidos por los contribuyentes, o sea, aquellos susceptibles de producir un enriquecimiento bruto o neto (en Bogotá D.C.) del patrimonio en el momento de su percepción.

Respecto de la exclusión de los ingresos provenientes de la venta de activos fijos, leemos en la exposición de motivos de la Ley 14/83 que obedece al deseo de aproximarse al concepto de ingresos 'operacionales netos' sustrayendo algunos ingresos, como el proveniente de la venta de activos fijos, que, de otra parte, soporta ya un impuesto específico a la Ganancia Ocasional.

Los ingresos obtenidos por exportaciones quedaron excluidos del impuesto por dos mecanismos bien diferentes: por un lado, se pueden restar como deducciones y, por otro, como exenciones, ya que el artículo 39 numeral 2o. literal b (Ley 14/83), los califica de exentos. Obviamente que el contribuyente debe escoger uno de los

clarificar la situación de este tipo de ingresos para que no diera origen a pleitos inútiles.

En cuanto a la percepción de subsidios, que son instrumentos de política económica, son desgravados por razones de conveniencia económica, pues si el Estado por una parte resuelve coadyuvar con las cargas de una determinada actividad para estimular su realización, por otra parte no puede deshacer lo andado, gravando con impuestos la ayuda.

Estas afirmaciones siguen siendo válidas, pues la norma sólo ha cambiado en el régimen especial para Bogotá D.C. contenido en el Decreto Legislativo 1421 de 1993, en el que la base gravable se definió como los **ingresos netos**, definición que sólo agrega como novedad la inclusión en el texto legal de la exclusión de las devoluciones rebajas y descuentos que, como vimos, son simples no sujeciones por lo que de acuerdo con POSADA GARCÍA-PEÑA¹⁶³ no hubo novedad, puesto que la base gravable real sigue siendo el ingreso bruto del contribuyente.

¹⁶³ POSADA GARCIA-PEÑA, Mario, *Impuesto de industria y comercio, avisos y tableros en Colombia*, Bogotá, Monografía para optar por el grado de Magíster en Derecho Administrativo. Universidad del Rosario. D.C. 2006, pág. 133. “Se estableció una base gravable diferente en apariencia, porque recae sobre ingresos netos, pero que en la práctica es equivalente a la contenida en la Ley 14 de 1983 porque los conceptos que se permiten descontar de la misma son los mismos, salvo por la precisión respecto del concepto de rebajas y descuentos. De esta manera se tiene que la base gravable está integrada por la totalidad de ingresos brutos, a los que se les substraen los siguientes conceptos:

Totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos durante el período gravable
Actividades exentas y no sujetas
Devoluciones, rebajas y descuentos
Exportaciones
Venta de activos fijos
+ Rendimientos financieros
+ Comisiones

Ingresos netos”

beneficiario del ingreso, que es quien, en últimas, está ejecutando la actividad gravada¹⁶⁶.

El concepto de ingreso gravable conlleva diversas facetas de relevante importancia para el impuesto de Industria y Comercio, como son las exenciones, las prohibiciones, las no sujeciones y las bases gravables especiales, que ameritan una reflexión particular.

Sin embargo surge la duda de si los **otros ingresos**, es decir, aquéllos que no se derivan directamente de la actividad gravable industrial, comercial o de servicios, como son los intereses, los rendimientos financieros y los dividendos en las sociedades que no tienen como objeto social principal la de inversionista o rentista de capital son gravables, presentándose un conflicto con las autoridades tributarias municipales que los incluyen en la base gravable imponible, mientras que los contribuyentes opinan lo contrario, apoyados en el texto del artículo 32 de la Ley 14/83 que los vincula directamente con la actividad gravada.

Dentro de estos ingresos figuran la corrección monetaria y la diferencia en cambio, los rendimientos financieros, los intereses presuntos calculados sobre cuentas por cobrar a socios, y los dividendos originados en títulos que forman parte del activo fijo de la sociedad.

2.2.2.1.1. Los beneficios fiscales y las no sujeciones

Las referencias que haré sobre los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción serán breves, dado que tienen el propósito de permitir la crítica a los existentes en el

¹⁶⁶ CEC Sentencia de 25 de abril de 1997. Radicación 7829. En este mismo sentido las Sentencias de 2 de julio de 1993, Exp. 4733; de abril 21 de 1995, Exp. 6001; de 23 d febrero de 1996, Exp. 7458.

impuesto de Industria y Comercio y no los de profundizar en el estudio de los mismos, razón por la cual citaré la doctrina generalmente aceptada entre los teóricos del tema, tomando posición, desde luego, para sustentar la crítica pertinente.

Con apoyo en Fichera, CRUZ de QUIÑONES define los incentivos tributarios como: “Las disposiciones de dirigismo económico, o de protección social, amparadas por la constitución, que obran dentro del tributo para otorgar una ventaja económica a un sujeto pasivo actual o potencial, relacionada con la realización de una determinada conducta suya, que se estima de interés para la comunidad y con la cual se coadyuva al progreso general, sin detrimento de la justicia en la tributación”.

Las exenciones a su vez pueden ser estructurales o exenciones técnicas o tratamientos tributarios diferenciados favorables o beneficios tributarios.

Las minoraciones estructurales “obedecen fundamentalmente a la disminución en la aptitud de cada sujeto pasivo para contribuir con el financiamiento de los gastos públicos”, mientras que los beneficios tributarios:

Apuntan al logro de determinados objetivos o de bienestar social, revelados *ex profeso* por el legislador como los motivos de la medida. Se fundamentan en razones de bienestar general, objetivo o estratégico, y operan desde fuera del tributo, pero se insertan en su estructura y se traducen en “ventajas tributarias” para sus destinatarios. Por lo general se formulan como estímulos a la realización de determinadas conductas o

razones de capacidad contributiva (exenciones fiscales), como por razones ajenas a la capacidad contributiva (exenciones extra fiscales)”

Reducciones. “Son minoraciones de carácter heterogéneo, que con frecuencia se utilizan de forma genérica. Algunos ordenamientos se sirven de ellas, preferentemente, para aplicar minoraciones, fiscales o extra fiscales, en la base imponible”.

Deducciones. “Son minoraciones establecidas con carácter general sobre la base o la cuota, que sirven, indistintamente, tanto a propósitos técnicos o estructurales, como a consideraciones extra fiscales de fomento o incentivo”.

Bonificaciones. “Son minoraciones de carácter específico, establecidas generalmente sobre la cuota, con una decidida vocación promocional, suponiendo, por tanto, un beneficio fiscal para quienes se sitúan en el supuesto de hecho incentivador previsto por la norma”.

Desgravaciones. “Son minoraciones que suponen el previo pago del tributo, surgidas tradicionalmente en el ámbito aduanero y hoy llamadas a desaparecer en muchos ordenamientos, sustituidas por el mecanismo de las devoluciones”.¹⁶⁹

LA ROSA identifica el núcleo esencial de los beneficios tributarios con el gasto fiscal, que se presenta cuando “las medidas que van a especificar (aunque también a la luz de las finalidades extra fiscales por azar, y con disposiciones de carácter derogatorio o especial) el contenido, los aspectos y los límites de la capacidad contributiva considerada en cada caso como susceptible de imposición”. Distingue entre los beneficios estructurales, que se ubican dentro del campo de la erosión (de la materia imponible o del impuesto), “que tienen su **ratio** en motivos de extra fiscalidad interna a la disciplina del tributo singular”, y

¹⁶⁹ GONZÁLEZ GARCÍA, *op. cit.*, págs. 13-14.

los verdaderos beneficios tributarios, como aquellos de los gastos fiscales, “que tienen su **ratio** en “consideraciones de extra fiscalidad externa a dicha disciplina”.¹⁷⁰

CALVO ORTEGA aborda el tema bajo la denominación genérica de exenciones tributarias, que consisten en “una declaración legal que impide el nacimiento de la obligación tributaria o disminuye la deuda tributaria, norma establecida por la ley y que sirve a políticas y objetivos diversos”. Es una norma excepcional que responde a políticas y objetivos concretos y contradice la norma general que fija el hecho imponible, pero no el principio de capacidad económica u otros principios constitucionales. Dentro de las exenciones tributarias incluye numerosos supuestos que tienen en común la disminución de la cuantía de la obligación tributaria, como son las bonificaciones, reducciones, desgravaciones y deducciones.

El autor comparte la clasificación tradicional de exenciones subjetivas y objetivas. Las primeras se conceden a determinados sujetos de derecho, tienen una gran amplitud y llegan a constituir una especie de estatuto tributario de determinados sujetos públicos, con todo o parte de su patrimonio, afecto a la realización de actividades de interés general.

Las objetivas son aquellas en las que la “contemplación del sujeto beneficiario es indiferente”. Por razón de su extensión, las clasifica en totales y parciales. Las totales se refieren al hecho imponible y neutralizan el nacimiento de la obligación tributaria delimitando el hecho imponible. Las parciales pueden referirse a la base gravable, al tipo de gravamen o a la cuota tributaria¹⁷¹.

¹⁷⁰ LA ROSA, Salvatore, “Los Beneficios Tributarios”, en *Tratado de derecho tributario*, dirigido por Andrea Amatucci. Bogotá, Temis, 2001, págs. 398-401.

¹⁷¹ CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de derecho financiero I, Derecho tributario, parte general*, Thomson Civitas. Aranzadi, 2006, págs. 198-203.

Existe unanimidad en afirmar que los beneficios tributarios tienen carácter de norma jurídica excepcional, que en unos casos impide el nacimiento de la obligación tributaria y, en otros, disminuye su cuantía, según el tipo de beneficio consagrado en la norma. Sus efectos sobre los diferentes principios de orden constitucional en los que incide, principalmente en el de capacidad tributaria y en el de suficiencia financiera, así como en el comportamiento de los administradores tributarios y de los sujetos beneficiarios del beneficio, deben establecerse, caso por caso, de acuerdo con el beneficio aplicado, el aspecto material, el espacial, el temporal y el personal que protege.

Dado que los beneficios fiscales no implican la negación del tributo, sino el pago de la obligación pecuniaria, las demás obligaciones inherentes al tributo continúan siendo exigibles y son de obligatorio cumplimiento, tanto para las autoridades fiscales como para los contribuyentes, dada su naturaleza *ex lege*, excepto en el evento en que la norma local, dentro del ámbito de su potestad reglamentaria, expresamente releve al exento de tales obligaciones.

2.2.2.1.1.1. La Jurisprudencia Constitucional

La CORTE CONSTITUCIONAL colombiana ha sostenido que, en relación con los tributos nacionales, es el Congreso el ente facultado por la Constitución para establecer exenciones, siempre que lo haga por iniciativa del Gobierno (art. 154 C.P.), de acuerdo con la política tributaria que evalúe la conveniencia de excluir ciertos tipos de sujetos de los tributos existentes para estimular ciertas actividades o reconocer la existencia de especiales situaciones de carácter económico o social¹⁷², a pesar de que ésta es, en estricto sentido, la función de los beneficios fiscales promocionales.

¹⁷⁵ CCC Sala Plena. Sentencia C-188 del 6 de mayo de 1998.

Así, para la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana lo esencial es que el Congreso para legislar en materia de tratamientos diferenciales cumpla con los principios constitucionales de la tributación y, primordialmente, “teniendo presentes objetivos económicos y sociales de la tributación, la concepción constitucional de igualdad real y material, que debe armonizar la medida en su sustancia con la diversidad de situaciones e hipótesis frente a las cuales se encuentra”¹⁷³. La CORTE¹⁷⁴ ha avanzado en los criterios para la validez constitucional de los beneficios tributarios, a saber:

a) Determinación, objetividad, razonabilidad y proporcionalidad: “reconociendo al punto que el derecho tributario repudia la indeterminación, pues ésta, a más de lesionar la estructura técnica y económica del tributo, atenta gravemente contra la seguridad jurídica y el sentido de justicia. Por esto mismo, la figura de la exención sólo puede existir como componente del vínculo tributario a condición de que se halle determinada y avalada bajo los auspicios de la objetividad, la razonabilidad y la proporcionalidad.” Este criterio se comparte en este trabajo dado que únicamente el análisis razonable de la distinción por los méritos de la justicia y equidad pueden dosificar la exención.

b) Equidad y generalidad: La norma que establece el beneficio es equitativa si se edifica a partir del hecho generador y no de los destinatarios. De esta manera, se puede hablar de un beneficio equitativo cuando “se trata de un beneficio predicable de todas las personas, sin excepción, que se subsuman dentro de la hipótesis estipulada en el texto legal censurado, por fuerza circunscrito al hecho imponible; de lo cual resulta bien correspondido el principio de generalidad del tributo, por cuanto: la exención cobijará todas las personas que incurran en el hecho generador [...] (que se exonera)” Este criterio merece un comentario de ajuste. Si bien es cierto que el hecho generador de la

¹⁷³ CCC Sala Plena. Sentencia C-291 de 2000.

¹⁷⁴ CCC Sentencia C-1107 del 24 de octubre de 2001.

exención deber ser general en cuanto al tipo de actos o actividades, nada impide que ciertas personas o grupos en situación de desventaja puedan ser elegidos como titulares del beneficio o si se cumple el criterio anterior: objetividad, razonabilidad y proporcionalidad.

c) Claridad: La eficiencia de la exención depende en gran parte de la claridad de la norma que la establece: “[...] Desde el punto de vista de la estructura jurídica, la norma acusada no adolece precisamente de ineficiencia tributaria, dado que su contenido se muestra a todas luces sencillo en su entendimiento y viable a su concomitante aplicación.” Este criterio aboga por la seguridad jurídica en el texto mismo, así que es plausible.

d) Justificación: La primera condición para la viabilidad de la exención es que debe estar justificada en un fin legalmente establecido, pues de esto depende su razonabilidad y objetividad:

Fueron pues apodícticas razones de interés general y de protección individual las que animaron la génesis de la exención demandada, poniéndose de manifiesto *ab initio* su objetiva y racional justificación, su destacada proporcionalidad y, por consiguiente, su palmaria vocación socio-económica. Lo que a derechas es significativo de su consonancia para con los fines esenciales del Estado y para con los propósitos constitucionales que a éste le conciernen al tenor de su intervención en la economía.

Este criterio se relaciona con la selección del grupo, con la tasación del beneficio en función de otro fin constitucional de igual o mejor estirpe que el deber de contribuir.

e) Certeza: El principio de certeza establecido en el art. 338 de la Constitución Política establece que la norma tributaria, en este caso la que establece la exención, debe delimitar su contenido y su alcance de forma precisa con la particularización propia del reglamento. No es mucho lo que debe delegarse al reglamento, excepto los requisitos formales dado que por simetría con el poder de gravar, el de exonerar tiene reserva de ley o de acuerdo.

En cuanto al criterio de razonabilidad que condiciona su validez dijo la Corte que: “Si el principio fundamental en el campo impositivo es el de la generalidad del tributo, resulta evidente que las exenciones tributarias son una excepción que, para su validez, deben estar fundadas en razones objetivas.”

Respecto de la vigencia de los beneficios existe identidad doctrinaria y jurisprudencial. Los decretados por un período determinado no pueden ser eliminados por una norma posterior; los condicionados a la existencia de determinados hechos o circunstancias anteriores, posteriores a la realización del hecho legitimador del beneficio, pierden su vigencia a partir del de la norma posterior que los modifique o elimine, mientras que los disfrutados con anterioridad a la expedición de la nueva norma son inmodificables por el principio de la irretroactividad, por razones de seguridad jurídica y de certeza del derecho. Por ellas, la tesis de la primacía de los derechos adquiridos no tiene cabida en el ámbito de los beneficios tributarios porque, además, la aplicación de los derechos adquiridos implicaría la modificación del hecho generador de la obligación tributaria como modalidad de la imposición, resultando entonces un nuevo hecho generador no establecido en la ley.

Las no sujeciones o exclusiones también llamadas no incidencia o no afectación no se subsumen en el hecho descrito en la hipótesis de incidencia tributaria, tampoco se incide

en norma jurídica alguna y, por lo mismo, no es fenómeno normativo¹⁷⁵. Delimitan el hecho imponible en forma negativa. Los hechos que no se encuadran dentro del presupuesto del hecho imponible y los sujetos que no se califiquen como sujetos pasivos quedan por fuera del mundo del tributo, de tal manera que imponen un límite a la tributación. El hecho imponible no llega a realizarse. Por tanto, no existe la necesidad de definir dicha institución en la norma material, “puesto que no contendría mandato jurídico alguno ni incorpora ninguna consecuencia a la realización del supuesto por ella contemplado”¹⁷⁶. Surge de la simple comparación con los presupuestos normativos que determinan el hecho generador: si la actividad no se encuadra dentro de tales presupuestos, la actividad es no sujeta y no puede ser gravada.

2.2.2.1.1.2. Los beneficios fiscales en el impuesto de Industria y Comercio

En Colombia se vienen utilizando los mismos instrumentos habituales en los beneficios tributarios que normalmente se utilizan en otros Estados:

Exenciones sobre elementos cualitativos de la relación tributaria (hecho imponible y sujeto pasivo) que permiten que el sujeto, la actividad o la renta ganada no se graven; exclusiones o minoraciones de ciertos ingresos, actividades que operan sobre la base imponible como ingresos no constitutivos de renta; deducciones en la base gravable que sirven para disminuir los elementos cuantificadores; descuentos en la cuota liquidada o bonificaciones; tarifas diferenciales —Régimen especial para entidades sin ánimo de lucro—, o devoluciones y desgravaciones *a posteriori*, suponen el pago previo del tributo que luego se reembolsa o se acredita contra el pago de obligaciones tributarias.

¹⁷⁵ BRAVO CUCCI, Jorge. “Teoría de la norma de incidencia exoneratoria”, en *Tratado de derecho tributario*. Director Paulo de Barros Carvalho, Lima, Palestra Editores, 2003, pág. 564.

¹⁷⁶ MARTÍN QUERALT, *op. cit.*, pág. 278.

La Sentencia acierta respecto de la facultad potestativa de los concejos municipales de implementar o no la Ley 56/81, pero la conclusión sería errada si no lo hacen, puesto que no pueden llenar el vacío con la regulación contenida en la norma general, Ley 14 de 1983.

La jurisprudencia actual del CONSEJO DE ESTADO colombiano reitera que el régimen aplicable es el especial contenido en la Ley 51 de 1986. En la Sentencia de 7 de noviembre de 2002, radicado No. 12537, en la cual se indicó expresamente que se aclaraba y modificaba la jurisprudencia de la Sección Cuarta, lo expresó diciendo que:

El literal a) de la norma transcrita (se refiere al artículo 7o. de la Ley 56 de 1981) dispone un tratamiento especial para la generación de energía eléctrica, como actividad industrial sujeta al impuesto de industria y comercio, dejando en claro que recae sobre el propietario de las obras, pero ello no quiere decir que la Ley 56 de 1981 haya creado un impuesto diferente que grava la "propiedad" de las plantas de generación de energía. [...] La Sala concluye que para el caso de entidades propietarias de generadores de energía, la norma que regula el impuesto de industria y comercio es el artículo 7 de la Ley 56 de 1981, en los términos que acaban de analizarse.

Y para no dejar dudas sobre el ámbito de aplicación de la Ley 14 de 1983 advierte que, "las empresas que realicen actividades de transmisión, distribución o comercialización de energía eléctrica y las demás labores complementarias, pagan el impuesto de industria y comercio de conformidad con las disposiciones de la Ley 14 de 1983, mientras que las entidades propietarias de las obras de generación de energía lo cancelan de acuerdo con

lo previsto por el literal a) del artículo 7º de la Ley 56 de 1981”. Esta Sentencia unifica la jurisprudencia del Alto Tribunal:

En el anterior sentido, se aclara y modifica la jurisprudencia de la Sección, que en ocasiones anteriores, a pesar de reconocer la vigencia de la Ley 56 de 1981 y que no es incompatible con la Ley 14 de 1983, consideró que la primera grava la propiedad de obras para generación de energía, mientras que la segunda las actividades de producción y transformación de energía. Como ya se indicó, la "propiedad" es una circunstancia ajena al hecho generador del impuesto de industria y comercio

De esta manera quedó zanjada la controversia sobre la doble tributación originada en la aplicación simultánea del régimen especial de la Ley 56 de 1981 y el general de la Ley 14 de 1983 y la más reciente jurisprudencia de súplica infirmó la sentencia en sentido contrario²²⁸, jurisprudencia que ha sido reiterada²²⁹. En el mismo sentido se expresó la Dirección de Apoyo Fiscal²³⁰ del Ministerio de Hacienda y Crédito Público colombiano.

²²⁸

CEC Sentencia del 14 de abril de 2008. Rad. 110010315000200500322-00 Sala Especial Transitoria de Decisión 4D

²²⁹

CEC Auto de 27 de febrero de 2003. Exp.13660; Sentencias de 6 de marzo de 2003. Exp. 12973; de 11 de septiembre de 2006. Exp. 14043; de 25 de septiembre de 2006. Exp. 15562; de noviembre 9 de 2006. Exp. 15196; de 4 de diciembre de 2006. Exp.741-01 de la Sala Especial Transitoria de Decisión 4C de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo; de 2 de noviembre de 2005. Exp. 057601 de la Sala Especial Transitoria de Decisión 4ª de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo.

²³⁰

DAF, Asesoría No. 3157 de junio 27 de 2002, Conceptos en materia Tributaria y Financiera Territorial No. 25, Bogotá D.C., Imprenta Nacional de Colombia, Pág. 44,45. “Causación: El Impuesto de Industria y Comercio a cargo de las entidades propietarias de obras para la generación de energía eléctrica se causa en el municipio en donde esté instalada la respectiva central generadora. ... Base Gravable: Tal y como lo establece el literal a) del artículo 7 de la Ley 56 de 1981, la base gravable para las entidades propietarias de obras para la generación de energía eléctrica es de \$5.00 (valor año base 1081) por cada kilovatio instalado en la respectiva central generadora.”

1.2.1. *La actividad de generación de energía es una actividad industrial regulada por el artículo 77 de la Ley 49 de 1990.*

Algunos municipios, en los que los generadores venden su energía a grandes consumidores no regulados, han intentado gravarla como actividad comercial en adición al gravamen de la Ley 56 de 1981, impuesto por los municipios de la sede fabril, desdoblando la naturaleza o esencia de la actividad. Con esa aplicación dissociada se contraría abiertamente el mandato de la Ley 14 de 1983 que dispone que una actividad no puede ser comercial si la ley ha dispuesto que es industrial, con desmedro del principio de la indivisibilidad del tributo y, desde luego del mandato de la Ley 49 de 1990, cuyo artículo 77 “es suficientemente claro en cuanto a que el impuesto de la actividad industrial debe satisfacerse en el municipio de la sede fabril o industrial” como tajantemente lo expresó el CONSEJO DE ESTADO colombiano en la Sentencia que unificó la jurisprudencia sobre la doble tributación de los industriales, que analicé en el acápite pertinente, razones por las cuales la intención de tales entes locales es ilegítima, si se tiene en cuenta, además que como antes de la expedición de la Ley 49 de 1990, el CONSEJO DE ESTADO colombiano había producido abundante jurisprudencia en contra de la doble tributación.²³¹

²³¹ CEC Sentencias de 1 de septiembre de 1995, Exp. 7175; de 13 de febrero de 1998, Exp. 8551; de 392 de diciembre 2 de 1988; 1315 de septiembre 25 de 1989; 1480 de octubre 13 de 1989; 0627 de junio 1 de 1990, y de 28 de mayo de 1999, Exp. 9252.

Confrontar la Ley 633 de 2000 art. 81 que modificó en el punto de la transferencia eléctrica la Ley 5 de 1981.

También desde la perspectiva de la prohibición de exceso de tributación o sobreimposición habría que admitir que la generación de energía eléctrica soporta la contribución fiscal llamada “trasferencia del sector eléctrico”, que no recae sobre el mismo hecho generador pero sí sobre la misma materia imponible que es la generación. Dada sus impactos ambientales y su base, se tasa sobre las ventas, razón por la cual tengo que afirmar que el régimen especial consideró la sobreimposición ya existente.

Además la venta, que el generador hace a grandes consumidores no regulados, forma parte de la actividad y naturaleza del generador como lo dispone la Resolución 010 del 17 de diciembre de 1993 de la Comisión de Regulación de Energía y Gas CREG, que define al generador como “un productor de energía y potencia que vende a terceros en el mercado de corto y largo plazo”. Por el contrario, el comercializador se define como la “persona natural o jurídica cuya actividad principal es la compra de energía y potencia en el mercado de corto y largo plazo de energía y su venta a grandes consumidores, a empresas distribuidoras o a grupos de consumidores con tarifa regulada”, diferenciándose del generador en que no puede generar energía y potencia, ni vender a consumidores no regulados. Luego, la venta que hace el generador no puede considerarse como actividad comercial, reservada en este campo a los comercializadores, como lo tiene ya establecido el CONSEJO DE ESTADO colombiano²³².

²³² CEC Sentencia de 14 de noviembre de 2006. Exp. 0071-01 Sala Especial Transitoria de Decisión 4D 3.

1.2.2. Territorialidad de la actividad de generación de energía eléctrica

Las fronteras comerciales definidas como puntos de entrega coinciden con los bornes de generación de las plantas generadoras que se conectan con la red de interconexión, mientras que los puntos de recibo coinciden con los bornes de consumo de los comercializadores conectados a la red de interconexión, de tal manera que la entrega de la energía se realiza en la sede industrial del generador, sede que, de conformidad con el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, es la que ostenta la potestad tributaria para exigir el pago del tributo como sujeto activo de la relación tributaria, de conformidad con los términos del artículo 7 de la Ley 56 de 1981, y así lo confirmó el CONSEJO DE ESTADO colombiano²³³.

²³³ CEC. Sentencia de 22 de octubre de 1999. Exp. 9366.

1.3. Territorialidad de la actividad aseguradora, frente a las obligaciones de la Superintendencia Financiera.

El artículo 32 de la Ley 14 de 1983 definió la materia imponible del tributo como la realización de actividades de servicio ejercidas en las respectivas jurisdicciones municipales, y el artículo 46²³⁴ de la misma norma precisó la territorialidad del impuesto sobre las actividades de las Compañías de Seguros y Reaseguros que forman parte del Sector Financiero.

La norma contiene un concepto de territorialidad más preciso que el atribuido a los demás servicios, puesto que la regla general de la ley 14 de 1983 prescinde de la existencia de un inmueble o de un establecimiento de comercio para configurar el elemento material del hecho imponible para las demás actividades en el lugar donde el servicio se preste, las cuales deben ser gravadas en el municipio en donde materialmente se realicen sin considerar la noción de establecimiento permanente la cual, en cambio, se encuentra presente en el artículo 46, ya transcrito aplicable a todas las entidades del sistema financiero.

Dado que el impuesto de industria y comercio no es un tributo indirecto que deba gravar al usuario consumidor, carece de toda trascendencia el lugar dónde se ubique físicamente el riesgo asegurado, el lugar de domicilio del tomador e incluso el domicilio del intermediario.

²³⁴ "ARTÍCULO 46. Para la aplicación de las normas de la presente Ley, los ingresos operacionales generados por los servicios prestados a personas naturales o jurídicas se entenderán realizados en el Distrito Especial de Bogotá o en el municipio según el caso, donde opera la principal, sucursal, agencia u oficinas abiertas 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 los municipios o el Distrito Especial de Bogotá."

Las normas citadas atienden a la actividad de la Compañía Aseguradora y del establecimiento de crédito en general, como generadora de ingresos atribuibles a su sucursal, agencia o principal.

El sujeto activo de la obligación tributaria es, por lo tanto el municipio de la sede principal, sucursal o agencia de la compañía de seguros en la cual se realizó el contrato de seguro. Dado que los coaseguros y reaseguros se negocian a nivel nacional, y su contabilización se lleva a cabo en la sede principal de las compañías, como lo dispone el Código de Comercio, y que la actividad aseguradora puede ser ejercida en un municipio donde se ubica la fuente de la riqueza gravada, los ingresos resultantes de dicha actividad pueden ser percibidos en ese mismo municipio o en otro diferente, el riesgo asegurado puede situarse en otro municipio y parte de las magnitudes que integran la base gravable pueden ser pactadas y pagadas por fuera del mismo territorio donde se ejerce la materia imponible y se concreta el hecho generador para establecer la base gravable, correspondiente a ese establecimiento determinado, es necesario recurrir a la contabilidad centralizada.

Esta realidad operacional está reconocida en el artículo 46 de la ley 14 de 1983, que para efectos de facilitar la verificación de los ingresos gravables por cada sujeto activo, ante la imposibilidad de hacerlo por la constatación directa de los libros de las sedes sociales principales, puesto que los reaseguros son negociados a nivel nacional, dispuso que las entidades deberían comunicar a la Superintendencia Bancaria (hoy Financiera) el movimiento de sus operaciones, discriminados por las principales, agencias u oficinas abiertas en cada municipio para que ésta, a su vez, informe "a cada municipio y al Distrito Especial de Bogotá dentro de los cuatro (4) primeros meses de cada año, el monto de la base descrita en el artículo 42 de esta Ley, para efectos de su recaudo".

La comunicación de las entidades aseguradoras a la Superintendencia, consagrada en el artículo 46 de la ley 14 de 1983, se fundamenta en los registros contables que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en dichos municipios (los de las sedes principales, sucursales y oficinas), como lo establece el artículo 1 del Decreto Reglamentario 3070/83. Por lo tanto, la prueba contable se reduce al registro de los valores globales en la contabilidad, llevada en forma legal, que registra todos los factores de la ecuación: primas emitidas, cedidas y aceptadas.

La información de la Superintendencia no tiene finalidad distinta de hacer saber a los municipios que se constataron los ingresos establecidos conforme al numeral 4 del artículo 42 de la ley 14 de 1983, de lo cual la Superintendencia da fe con su información. La información de la Superintendencia es la contenida en la declaración privada del establecimiento de seguros, puesto que es la misma información tomada de los libros oficiales.

Las entidades aseguradoras establecen sus ingresos propios o primas retenidas, deduciendo de las primas emitidas los reaseguros, incluyéndolos en su declaración privada, e informando de dicha depuración a la Superintendencia Bancaria para que ésta informe a los municipios.

La Circular Externa de la Superintendencia que determina la fórmula de cálculo para las primas retenidas conforme a la definición contenida en el párrafo 2° del artículo 3° del decreto 353 de 1984, plasma en un documento el mecanismo que la técnica del contrato de seguros consagra para llegar a las primas retenidas, precisando el código contable,

asignado dentro del PUC, y de sus instrucciones contables, a cada cuenta de primas emitidas, coaseguros, reaseguros, y saldos netos.

La Superintendencia Bancaria no efectúa la determinación de la base gravable sino que, como se ha expuesto, determina el modo de cuantificar el monto de las primas retenidas, que legalmente corresponden a la base gravable. Por lo tanto, ni fija las bases gravables para los impuestos de propiedad de los municipios, ni ha usurpado la competencia de aquellos entrando a regular, vía circular o acto administrativo regulador, las funciones propias de los municipios, como lo afirman de manera equivocada algunas administraciones locales.

2. Conflictos en la aplicación de las exenciones y las prohibiciones

2.1. Prohibición de gravar la explotación de los recursos naturales no renovables

Los entes locales suelen rechazar la vigencia de una exención o de una prohibición claramente consagradas en la ley. La tradicional quiebra de las arcas locales y la presencia de una gran empresa en la jurisdicción municipal, normalmente provocan –de una manera, que parece inevitable-, las actuaciones arbitrarias de la Administración tributaria como mecanismo –fallido por lo demás- para la obtención de recursos impositivos a través del IC.

En el caso de los recursos naturales no renovables, la prohibición de gravarlos con el IC nace de la prestación pecuniaria coactiva denominada regalía que recae sobre la actividad de explotación de tales recursos. La prohibición está expresamente consagrada en el artículo 27 de la Ley 141/94, por el cual “las entidades territoriales no podrán

establecer ningún tipo de gravamen a la explotación de los recursos naturales no renovables”²³⁵.

La prohibición se incluyó posteriormente como una incompatibilidad entre los impuestos de cualquier nivel, denominación o características, y las regalías, en el artículo 229 de la Ley 685 de 2001, por la cual se expidió el Código de Minas²³⁶, que fue encontrado inconstitucional por la Corte en una discutida sentencia²³⁷.

Las normas limitan la potestad reglamentaria de los entes territoriales, quienes en consecuencia, no pueden establecer como hecho imponible la explotación de tales recursos impidiéndoles gravar con el IC la mencionada actividad como actividad industrial, o como actividad comercial por la venta del producto de la explotación cuando el producto se comercializa en bruto, como materia prima, es decir sin proceso de manufactura, como lo afirmó la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana para la cual "En tales circunstancias, y teniendo en cuenta que la Constitución le impone el deber de proteger el régimen constitucional de las regalías (C.P., arts. 241, 360 361), la Corte no podía sino concluir que la Carta prohíbe que la ley defina como hecho gravable la explotación de un recurso natural no renovable".²³⁸

La incompatibilidad surge claramente de las normas transcritas y de la Jurisprudencia de la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana, que había elaborado una cuidadosa doctrina

²³⁵ Ley 141/94. "Art. 27. Prohibición a las entidades territoriales. Salvo las previsiones contenidas en las normas legales vigentes, las entidades territoriales no podrán establecer ningún tipo de gravamen a la explotación de los recursos naturales no renovables".

²³⁶ Art. 229. Incompatibilidad. "La obligación de pagar regalías sobre la explotación de recursos naturales no renovables, es incompatible con el establecimiento de impuestos nacionales, departamentales y municipales sobre esa misma actividad, sean cual fueren su denominación, modalidades y características".

²³⁷ CCC Sentencia C1071 de 2003.

²³⁸ CCC Sentencia C- 221 de 1997.

acerca de las razones que justifican la incompatibilidad y los límites de interpretación de los artículos 360 C.P. y 13 y 27 de la ley 141 de 1994, a pesar de que reconocía que tenían “fundamento constitucional y finalidad diferentes” (CCC C221/97).

Respecto del hecho generador afirma que existe incompatibilidad entre regalías e impuestos, cuando el hecho generador en uno y otro gravamen coincide con la explotación de los recursos naturales no renovables.

Por lo tanto, es posible que coincidan las regalías con los impuestos, siempre y cuando, éstos últimos graven un hecho generador diferente a la explotación misma de los recursos no renovables.

Bajo esta estricta condición pueden coexistir conjuntamente con las regalías, tributos relacionados con otras actividades económicas, como los que gravan la comercialización o transformación del recurso explotado, puesto que, como ya lo había afirmado para el caso de los hidrocarburos, en el que el Impuesto de Industria y comercio constituiría una carga excesiva²³⁹. Dijo la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana:

[...] la constitucionalización de las regalías, y el particular régimen que las regula (CP arts. 360 y 361), implica el establecimiento de una prohibición a los impuestos sobre la explotación de tales recursos. La Corte precisa que la ley no pueda imponer ningún gravamen sobre ninguna actividad relacionada con los recursos no renovables, pues la regla general sigue

²³⁹ CCC Sentencia C-537 de 1998. "En la sentencia C-567 de 1995 ... se declaró exequible la limitación prevista en este párrafo para el cobro del impuesto de industria y comercio. Estimó la Corte que se trata de evitar que la producción de hidrocarburos, que son de propiedad del Estado, ya afectada con la carga de regalía, sea a su vez, gravada en forma excesiva, por el tributo de industria y comercio..."

siendo la amplia libertad del legislador en materia tributaria, por lo cual bien puede el Congreso definir como hechos impositivos otras actividades económicas relacionadas con tales recursos, como su transporte, exportación, etc. Lo que no puede la ley es establecer como hecho gravable el tipo de explotación, que, por mandato de la Carta, se encuentra obligatoriamente sujeto al régimen especial de pago de las regalías. La Corte considera entonces que las regalías y los impuestos sobre recursos naturales no renovables son compatibles, siempre y cuando el impuesto no recaiga sobre la explotación misma, la cual se encuentra exclusivamente sujeta al régimen de regalías²⁴⁰.

Desde el punto de vista de la protección de los recursos del Estado, la CCC estima que:

[...] existe una incompatibilidad estructural entre el deber constitucional de imponer regalías y la definición legal de la explotación de un recurso natural como hecho impositivo. En efecto, de acuerdo con lo expuesto, el artículo 360 de la Constitución establece que la regalía es una carga de imperiosa imposición. Por consiguiente, la consagración de un impuesto que grave la explotación de un recurso natural no renovable estaría sustrayendo ingresos del Estado cuya destinación está determinada por la propia Constitución (C.P., arts. 360 y 361).²⁴¹

Por lo tanto, la imposición de regalías y adicionalmente impuestos de cualquier índole mutaría la destinación predeterminada para aquéllas, por el artículo 361 de la

²⁴⁰ *Ibid.*

²⁴¹ CCC Sentencia C- 221 de 1997.

Constitución, el cual crea el Fondo Nacional de Regalías que invertiría tales recursos en los planes de desarrollo de las respectivas entidades territoriales.

La CORTE CONSTITUCIONAL colombiana estima que, si se admitiera la posibilidad de gravar con impuestos la explotación de los recursos naturales no renovables, se estaría aceptando el hecho de que unos ingresos, que por mandato constitucional pertenecen al Estado, fueran apropiados por unos pocos entes privilegiados por la ley como sujetos pasivos (los municipios, en el caso de impuestos municipales); lo que iría en contra de la estructura trazada por el constituyente en materia de regalías.

Por ejemplo, la ley podría establecer, en vez de una regalía, un impuesto estrictamente municipal a la explotación del petróleo, con lo cual todas las entradas derivadas de ese esencial recurso natural quedarían en algunos municipios, desconociéndose de esa manera la existencia del Fondo Nacional de Regalías y la función retributiva que este tiene. (C.P. ART.361). O, por el contrario, la ley podría consagrar un impuesto estrictamente nacional por la explotación de ese recurso, con lo cual se estarían desconociendo los derechos de participación y compensación de las entidades territoriales. (CP art.360). Por ello no parece admisible que sobre la explotación de recursos no renovables existan impuestos, por cuanto las regalías son obligatorias y se encuentran sujetas a una regulación constitucional muy específica [...]²⁴². Por lo tanto, afirma la sentencia que "la Corte no podía sino concluir que la Carta prohíbe que la ley defina como hecho gravable la explotación de un recurso natural no renovable.

²⁴² CCC Sentencia C- 221 de 1997.

En mi opinión, esta providencia es acertada porque evita precisamente la sobreimposición, dado que las regalías de estirpe constitucional y de propósito distributivo entre las regiones se basan en el mismo objeto, a saber, la explotación de recursos naturales. Más allá del debate doctrinal sobre la naturaleza fiscal o no de las regalías, lo cierto es que son prestaciones *ex lege* que surgen como obligatorias a la vista de la realización de ciertas actividades económicas.

Las regalías constituyen obligaciones pecuniarias. La doctrina de la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana, ha evolucionado dejando entrever que la incompatibilidad entre impuestos y regalías se justifica, además de las razones expuestas, porque las regalías, en últimas, también corresponden a "cargas tributarias", que se fundamentan en el desgaste ambiental y social que se produce por la explotación de recursos naturales no renovables²⁴³.

Por lo tanto, de los elementos de la figura de las regalías, extractados de la Constitución, la ley y la jurisprudencia de la Corte, es posible concluir que guardan correspondencia con los elementos constitucionalmente tipificadores del tributo, es decir, que se trata de obligaciones pecuniarias, impuestas por la ley en virtud del poder de imperio del Estado para sufragar sus gastos, consultando los principios de justicia y equidad, que implica de manera idéntica un esfuerzo económico para el particular que se dedica a la explotación del recurso natural no renovable.

De acuerdo con lo expuesto sobre la actividad de explotación sólo se puede aplicar el gravamen de regalía, excluyendo la imposición simultánea de cualquier impuesto

²⁴³ CCC C-987 de 1999.

nacional, departamental o local como es el IC por la incompatibilidad estructural entre los dos gravámenes.

El problema parecería resuelto aceptando que la imposición de las regalías sobre la actividad de explotación, así se diera en un monto mínimo, excluiría la imposición del IC. Pero resulta que continua vigente el literal c) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, que prohíbe a los municipios: "c) La de gravar con el impuesto de industria y comercio la explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, cuando las regalías o participaciones para el municipio sean iguales o superiores a lo que correspondería pagar por concepto del impuesto de industria y comercio", lo que nos permite afirmar que, si la regalía es menor que el IC, se causaría éste último impuesto, lo cual contradice las normas sobre regalías y la doctrina de la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana que sólo tendrían aplicación en el evento de que las regalías fueran superiores al IC porque siendo imperativo el cobro de la regalía por el mandato superior se estaría ante una doble tributación sobre el mismo hecho generador, la explotación del recurso natural, hecho que, como vengo afirmando, es contrario a la equidad en materia tributaria.

Como el literal c) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 no puede aplicarse en el caso de que las regalías resulten inferiores al IC, que se liquidaría por el mismo hecho imponible incurriendo en doble tributación, y si tampoco se pudiera aplicar en el evento de que las regalías sean superiores al IC liquidable, entonces, sería forzoso concluir que la norma de prohibición carecería de contenido jurídico, por ser inaplicable y sin efecto útil. Por esa razón, la interpretación que propugna por la independencia de prestaciones económicas entre regalías e impuestos llevaría a que la norma en comento se tuviera como no escrita.

En mi opinión, las regalías excluyen de plano la imposición del IC sobre el hecho imponible “explotación de recursos naturales”, sea cual fuere el monto de los dos gravámenes, pudiendo aplicarse, simultáneamente, con la regalía sobre la explotación, a hechos generadores diferentes como la actividad de procesamiento o manufactura de derivados como una actividad industrial, o a la actividad de servicio de transporte de la materia prima, siempre y cuando la misma genere una base gravable independiente de los ingresos obtenidos por la venta del producto de la explotación, dado que la venta de dicho producto se entiende la última etapa de la actividad industrial de explotación por el principio de la indivisibilidad del tributo y del de calificación legal de la actividad, por el cual no se puede calificar como actividad de servicio la que legalmente se define como industrial.

Por esta razón no comparto la tendencia jurisprudencial, contenida en la Sentencia de la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana C-6281/03 de 29 de julio de 2003²⁴⁴, en cuanto sostiene que:

La Corte debe retomar dicha jurisprudencia para precisar, de una parte [...], y de otra que regalía y tributos bien pueden coexistir en este campo, toda vez que la Constitución no impone la incompatibilidad a que aluden esas decisiones, por lo que será al Legislador, en el marco de su potestad de configuración y en consideración a la política que más convenga en su entender a los intereses del Estado a quien

²⁴⁴ Sobre el tema se pueden confrontar las Sentencias de la CCC, C-221 de 1997, C-987 de 1999 y C-669 de 2002.

corresponderá establecer o no junto con la regalía, que siempre deberá cobrarse, cargas tributarias sobre la misma explotación²⁴⁵.

En primer lugar, porque es incontrovertible la incompatibilidad que se deriva del texto constitucional, como lo demuestra la elaborada doctrina inicial de la misma CORTE CONSTITUCIONAL colombiana en este sentido, ya explicada, y en segundo lugar, porque la libertad del Legislador en ejercicio de su autonomía impositiva, no es absoluta. Tiene como límite el mandato constitucional de la equidad que proscribía una tributación exagerada sobre la misma fuente, más aún cuando en la misma Constitución se consagra un régimen marco obligatorio para las regalías, al que necesariamente tienen que someterse las leyes con las cuales se expresa el Legislador, tema sobre el cual la doctrina tanto nacional como internacional es coincidente.

Por ello, tampoco comparto las Sentencias del CONSEJO DE ESTADO colombiano de 27 de agosto de 1993, Expediente 4839 y 19 de septiembre de 2002, Expediente 1267, que confirmaron la imposición simultánea de los dos tributos, en cambio encuentro acertada la Sentencia de 5 de octubre de 2001, Expediente 12278, en la que se afirmó que "Siendo claro que la actora es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, la exigencia del pago del tributo a través de la respectiva liquidación, solamente procedía en el evento de establecerse que las regalías pagadas al ente territorial, fueran inferiores a lo que correspondería pagar a título de impuesto de industria y comercio", por la incompatibilidad manifiesta entre las dos instituciones impositivas y por la irrefutable múltiple imposición que se genera con la actividad de explotación.

²⁴⁵ CCC C-1071/03.

2.2. No sujeción de los servicios de salud pública prestados por los hospitales al IC

El conflicto se ha suscitado en especial en Bogotá D.C. en donde tradicionalmente se reconoció la vigencia de la no sujeción de la actividad de prestación de servicios de salud, prestados por hospitales adscritos al Sistema Nacional de Salud, como lo dispuso la Ley 14 de 1983 y luego la Ley 10 de 1993 que amplió la no sujeción a las actividades de salud prestadas por cualquier persona pública o privada, jurídica o natural, gracias a dos conceptos de la Dirección Distrital de Impuestos el No. 919 y el No. 924, expedidos el 23 de julio y el 1 de agosto de 2001, que intentaron sustentar el gravamen sobre dicha actividad y luego fueron declarados nulos por el CONSEJO DE ESTADO colombiano.

La DAF²⁴⁶ participa de esta posición, argumentando que el art 39 de la Ley 14 de 1983 se refiere a los hospitales públicos porque su filosofía es la de proteger del gravamen a las entidades públicas prestadoras de servicios que beneficien a las comunidades de más bajos ingresos, dado que al momento de la expedición de la Ley, ya existían entes privados que prestaban tales servicios y no fueron excluidos del gravamen, y en consecuencia, los hospitales que no sean públicos no quedan excluidos del tributo. La DAF no comparte la Sentencia del CONSEJO DE ESTADO colombiano de 2 de marzo de 2001 porque la exención se extiende a “las entidades integrantes del hoy Sistema de Seguridad Social en Salud que conserven tal connotación (entidades públicas), mas no a todas las entidades integrantes del Sistema de Seguridad Social en Salud como se quiere hacer ver por parte del CONSEJO DE ESTADO colombiano, cuando afirma que, “las entidades de derecho privado que presten servicios de salud a la comunidad, por el

²⁴⁶ DAF Concepto No. 026 de octubre 4 de 2002, *Conceptos en materia tributaria y financiera territorial*, núm. 21, Bogotá, Imprenta Nacional de Colombia, 2º Semestre de 2002, págs. 58-60.

sólo hecho de prestar estos servicios se entienden vinculadas al sistema nacional de salud”.

El servicio de salud pública prestado por los hospitales es una actividad no sujeta al IC, por mandato expreso de la Ley 14 de 1983 en el literal d) del artículo 39. La no sujeción se incorporó en los mismos términos en el literal d) del artículo 35 del Decreto 400 de 1993 (Actualmente el literal c) del artículo 39 del Decreto 352 de 2002). Dice la norma:

Artículo 35. – Actividades no sujetas. No están sujetas al impuesto de industria y comercio las siguientes actividades:

[...]

d) La educación pública, las actividades de beneficencia, culturales y/o deportivas, las actividades desarrolladas por los sindicatos, por las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, por los partidos políticos y los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud.

Parágrafo 1. Cuando las entidades a que se refiere el artículo 39 numeral 2 literal d) de la ley 14 de 1983 realicen actividades industriales o comerciales, serán sujetos del impuesto en lo relativo a tales actividades.

Par. 2º: Quienes realicen las actividades no sujetas de que trata el presente artículo no estarán obligados a registrarse, ni a presentar declaración del impuesto de industria y comercio.

El beneficio fue considerado constitucional mediante sentencia de la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana C- 335 de 1996, por encontrarlo fundado en el artículo 334 de la Carta que asigna al Estado la dirección general de la economía, y dispone su intervención por mandato de la ley para intervenir en los servicios públicos y privados “Para mejorar la calidad de vida de los habitantes, y, además, para distribuir equitativamente las oportunidades y los beneficios del desarrollo”, en la prestación de los servicios públicos como el de la salud.

El CONSEJO DE ESTADO colombiano²⁴⁷ ratificó la vigencia del literal d) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, puesto que no podía ser modificada por el artículo 93 de la Ley 633 de 2000 que la interpretó, por considerar que éste “constituye un elemento hermenéutico y no sustancial, toda vez que no puede modificar el contenido de la norma interpretada, limitándose a darle alcance al espíritu del legislador”, al fallar una demanda contra los conceptos de la Dirección Distrital de Impuestos en sentido contrario. Tampoco la derogó el artículo 5 de la Ley 10 de 1990 como lo dijo el CONSEJO DE ESTADO colombiano en la misma Sentencia puesto que, como ya lo había expresado²⁴⁸ :

[...] el Sistema de Seguridad Social en Salud que desarrolló la Ley 100 de 1993 en nada afecta la no sujeción subjetiva del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, si se tiene en cuenta el criterio teleológico de la norma en virtud del cual se concluye: [...] “que la intención del legislador del año 1983 fue no someter al cumplimiento de ninguna de las obligaciones sustanciales ni formales relacionadas con el impuesto de industria y comercio, cuando las

²⁴⁷ CEC. Sentencia de 6 de octubre de 2005. Exp. 15060

²⁴⁸ Sentencia de 22 de abril de 2004 Expediente 13224. En el mismo sentido Sentencias de 10 de junio de 2004.Exp.13299 y del 5 de mayo de 2005.

entidades de salud estuvieran organizadas como clínica u hospitales y se ocupan de un servicio público de salud. Además, porque el concepto “Sistema de Salud”, que define el artículo 4 de la Ley 10 de 1990, y que luego fue cambiando por el “Sistema de Seguridad Social en Salud” en el artículo 155 de la Ley 100 de 1993, debe ser apreciado en su alcance bajo las consideraciones existentes en la Ley 14 de 1983, compilada en el Decreto Extraordinario 1333 de 1986, que es la fuente normativa remota de la cual surge el beneficio fiscal para las entidades públicas o privadas del sector salud.

La posición de la Dirección Distrital de Impuestos era errada, dado que la no sujeción había sido ratificada a nivel Distrital por el Decreto 400 de 1999 literal g) del artículo 35 y, confirmada por el Decreto 352 de 2002 artículo 39 literal c), como lo expresó el CONSEJO DE ESTADO colombiano en la misma Sentencia que comento.

En consecuencia, dado que las normas que consagran la no sujeción se encuentran vigentes y además incorporadas en el Estatuto Tributario Distrital, para demostrar la no sujeción en cada caso concreto basta con demostrar las condiciones expresas y la consecuencia normativa en ellas contenidas:

- (i) Que el prestatario de los servicios sea un hospital
- (ii) Que el prestatario esté vinculado o adscrito al Sistema Nacional de Salud, y en consecuencia
- (iii) Que los servicios quedan liberados de esta tributación local sin importar la cuantía ni el origen de los fondos que se recauden para el servicio de salud

A partir de la expedición de la Ley 10 de 1990 "Por la cual se reorganiza el sistema nacional y se dictan otras disposiciones", la no sujeción de la Ley 14 de 1983 se aplica no sólo a los hospitales adscritos al Sistema Nacional de Salud, sino a todos los hospitales públicos y privados, dado que el artículo 5 de la Ley 10 de 1990 lo estableció en forma expresa al disponer que el sector salud está integrado por el subsector conformado por todas las entidades o personas que presten el servicio de salud, tanto jurídicas como naturales²⁴⁹, quienes, en consecuencia, no sólo no están obligados al cumplimiento de la obligación sustancial o de pago sino también de las accesorias o formales, por cuanto en ningún momento se estableció la relación jurídico tributaria.

El CONSEJO DE ESTADO colombiano²⁵⁰ señaló sobre el tema que "La Ley 10 de 1990 a través de su artículo 52 derogó el anterior decreto pero no excluyó del sistema nacional de salud las entidades de derecho privado, sino que por el contrario, las incluyó de manera expresa en su artículo 5º al señalar que el sector salud está integrado por Corporaciones y Asociaciones sin ánimo de lucro", y que en consecuencia "[...] debe necesariamente concluirse que la actividad de servicios de salud desarrollada por una fundación no está sujeta al impuesto de industria y comercio."

²⁴⁹ El artículo 5º de la misma Ley señaló:

"El sector salud está integrado por:
El subsector privado, conformado por todas las entidades o personas privadas que presten servicios de salud y, específicamente por:

- Entidades o instituciones de seguridad social y cajas de compensación familiar en lo pertinente a la prestación de servicios de salud
- Fundaciones o instituciones de utilidad común
- Corporaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, y
- Personas privadas naturales o jurídica..."

²⁵⁰ CEC. Sentencia de marzo 2 de 2001.Exp. 10-888. En el mismo sentido Sentencia de 18 de noviembre de 1994. Exp.5766

Esta posición es consecuyente con el Parágrafo 2° de l artículo 35 del Decreto 400 de 1999 cuando establece que no existe para el no sujeto obligación de declarar el impuesto de industria y comercio.

El CONSEJO DE ESTADO colombiano se ha manifestado en jurisprudencia reiterada en el sentido de reconocer la no sujeción de los hospitales al IC por los ingresos originados en la actividad de prestación de servicios de salud dado que:

De las normas de la Ley 10 de 1990 [...] se concluye que los hospitales hacían parte del sistema de salud, independientemente de que pertenecieran al sector privado o público, incluyendo las fundaciones, corporaciones y asociaciones sin ánimo de lucro o de utilidad común, y no solamente las entidades de salud integrantes del sector administrativo oficial” de donde “deduce la Sala que la intención del legislador del año 1983 fue no someter al cumplimiento de ninguna de las obligaciones sustanciales ni formales relacionadas con el impuesto de industria y comercio, cuando las entidades de salud estuvieran organizados como clínicas u hospitales y se ocuparan del servicio de salud.²⁵¹

Si los hospitales que presten el servicio público de salud, son no sujetos al IC, debe concluirse que los arrendamientos de sus inmuebles propios, afectos a la prestación de los servicios de salud, no constituyen materia imponible en el IC.

²⁵¹ CEC Sentencia del 22 de abril de 2004. Exp. 13224. En el mismo sentido la Sentencia de 12 de mayo de 2005. Exp.14161.

La controversia sobre este punto se mantiene con la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, que considera, que de acuerdo con el Decreto Ley 1421 de 1993, se entiende por ingreso bruto la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios de los ingresos propios del contribuyente, percibidos en el período a declarar. La Administración Distrital se equivoca cuando juzga la “no sujeción” a través de la base gravable de los sujetos porque omite determinar previamente, si las actividades del hospital cuentan o no con el beneficio de la no sujeción, como hospital adscrito al sistema de salud, para entonces penetrar en el núcleo de los ingresos, cifra que en este impuesto constituye la base gravable, no el hecho gravado. En el acápite anterior se concluyó que la no sujeción ampara a la institución hospitalaria con todos sus ingresos si éstos son recursos que pueden considerarse pertenecientes al sistema de salud, o con destino a la salud, actividad exclusiva del Hospital, especialmente protegida por la Constitución y la ley. En otras palabras, los ingresos quedan amparados por el beneficio cuando no constituyen actividades gravables autónomas y se destinan a la prestación del servicio de salud.

Es importante aclarar que la denominación de “no sujeción”, que ampara a los hospitales, ha sido la utilizada en la norma (art. 35 D. 400 de 1993) erróneamente, pues el beneficio corresponde al de la exención.

La Administración invoca la Ley 820 de 10 de junio de 2003²⁵² (Ley de arrendamiento urbano) que dispone que: [...] “la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles por

²⁵² PERSONAS DEDICADAS A EJERCER LA ACTIVIDAD DE ARRENDAMIENTO DE BIENES RAÍCES.
 ARTÍCULO 28. MATRÍCULA DE ARRENDADORES. Toda persona natural o jurídica, entre cuyas actividades principales esté la de arrendar bienes raíces, destinados a vivienda urbana, de su propiedad o de la de terceros, o labores de intermediación comercial entre arrendadores y arrendatarios, en los municipios de más de quince mil (15.000) habitantes, deberá matricularse ante la autoridad administrativa competente.

Para ejercer las actividades de arrendamiento o de intermediación de que trata el inciso anterior será indispensable haber cumplido con el requisito de matrícula. Las personas matriculadas quedarán sujetas a la inspección, vigilancia y control de la autoridad competente.

Igualmente deberán matricularse todas las personas naturales o jurídicas que en su calidad de propietarios o

parte de una persona natural o jurídica, para que sea considerada efectuada con parámetros de mercantilidad o profesionalismo, se constituye por tener cinco (5) o más contratos de arrendamiento vigentes”, para concluir que, en ese caso, “será considerado sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por el ejercicio mercantil de la actividad de arrendar bienes inmuebles.”

La Subdirección Jurídico Tributaria considera que en ausencia de un objeto social específico para la actividad de arrendamiento debe acudir al límite mínimo de 5 inmuebles para considerar que la actividad es profesional y de allí colige que se convierte en mercantil y, además, integra por deducción el hecho gravado con el impuesto, pese a que las normas locales no tengan establecido específicamente el arriendo de inmuebles propios como hecho gravado.

La posición de la Administración es insostenible puesto que la norma textualmente se refiere al ejercicio de actividades de arrendador, sin calificarlas de mercantiles. La ley que tiene “como objeto fijar los criterios que deben servir de base para regular los contratos de arrendamiento de los inmuebles urbanos destinados a vivienda”, no reforma el Código de Comercio para extenderlo a todos los arrendadores; simplemente busca controlar y vigilar a los que arriendan obligándolos a matricularse como arrendadores para poder anunciarse públicamente como tales (art. 31 ibídem), objeto bien diferente del de la ley tributaria, de manera que resulta excesivo sostener que a partir de la vigencia de la ley, el dueño de los bienes debe registrarse, puesto que basta que lo haga su administrador

subarrendador celebren más de cinco (5) contratos de arrendamiento sobre uno o varios inmuebles, en las modalidades descritas en el artículo cuarto de la presente ley.

Se presume que quien aparezca arrendando en un mismo municipio más de diez (10) inmuebles de su propiedad o de la de terceros, ejerce las actividades aquí señaladas y quedará sometido a las reglamentaciones correspondientes.”

inmobiliario, y más exótico aún sostener que ese registro y control lo convierte en todo caso en comerciante, y por eso mismo sujeto al impuesto de Industria y Comercio.

Quien debe tributar entonces es el administrador inmobiliario por la operación de arrendar inmuebles ajenos a cambio de una comisión, y no el propietario de los inmuebles que percibe la renta neta puesto que no existe norma tributaria que lo vincule por recibir los frutos civiles de sus inmuebles.

La jurisdicción contenciosa²⁵³, ha interpretado las normas vigentes para sostener que el hecho gravado es solo la intermediación comercial en finca raíz, con lo cual el sujeto gravado es el administrador, por sus comisiones en la intermediación al tiempo que ha fallado acorde con el principio de legalidad, liberando al propietario de un tributo que la ley no le ha atribuido. La providencia sostuvo que “el arrendamiento de dos inmuebles propios [...], 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”, porque no se encuadra dentro de la noción que de las mismas trae la norma local para cada una de las actividades gravadas. Para el alto Tribunal, “si la administración de inmuebles no opera como objeto de la intermediación comercial, v gr, a través de sociedades inmobiliarias, sino en forma directa, no hay actividad de servicios gravada, pues lo que constituye el objeto de imposición en lo que atañe con los inmuebles es la intermediación comercial sobre los mismos”.

El CONSEJO DE ESTADO colombiano concluye que la actividad de arrendamiento se convierte en gravable como actividad de servicio, cuando es ejercida como “una forma de intermediación comercial”, es decir en forma profesional y habitual, “lo que excluye la

²⁵³ CEC. Sentencia del 5 de mayo de 2000. Exp. 9741.

administración directa por los propietarios”. Advierte además que el hecho de que el arrendador sea una sociedad comercial y que el contrato de arrendamiento sea comercial, “tales circunstancias no le quitan el carácter de actividad civil al simple arrendamiento de inmuebles propios de la sociedad, [...] 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”, y en consecuencia que la actividad de arrendamiento de los inmuebles propios “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.”

Comparto la sentencia citada; si una persona jurídica da en arriendo inmuebles propios, no se configura una actividad de servicios, ni comercial, ni industrial, y mucho menos para el caso de una entidad sin ánimo de lucro de naturaleza civil, por lo tanto los ingresos generados por el arrendamiento, no están sujetos al impuesto de industria y comercio porque no se realiza ninguno de los hechos generadores de este tributo; fundamentalmente no hay actividad mercantil porque la remisión al Código de los comerciantes contenida en el artículo 35 de la Ley 14 de 1983 se aplica para los comerciantes y no para los que no siéndolo realicen algún contrato al que puedan aplicar las leyes mercantiles, ese acto, parafraseando la jurisprudencia citada “ no transforma una sociedad civil en mercantil”.

Es en este sentido que debe interpretarse la Sentencia del CONSEJO DE ESTADO colombiano²⁵⁴ que afirma que "bien podía la autoridad municipal definir el arrendamiento

²⁵⁴ CEC. Sentencia de septiembre 1 de 1995. Exp. 6026.

de bienes muebles e inmuebles como actividad de servicio”, puesto que “la enumeración de las actividades que se consideran servicios según el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, tiene carácter enunciativo y no taxativo, ya que expresamente hace referencia a actividades análogas como sería la del arrendamiento de bienes muebles o inmuebles”, siempre y cuando dicha actividad se lleve a cabo de manera habitual y profesional, como intermediación entre el arrendatario y el propietario, con lo cual no se contradice el principio de la autonomía calificadora del Derecho Tributario, porque lo que se argumenta, es que según la regulación del IC, para que la actividad conexas sea gravada, debe ejercerse de manera habitual y profesional, como en efecto se ejerce la actividad de intermediación por las agencias inmobiliarias.

Como ya lo he expuesto, el hecho generador del impuesto es la actividad mercantil no los meros ingresos recibidos, de manera que para gravar los rendimientos de una entidad hace falta probar primero que ejerce actividades mercantiles, hecho que se presume en una sociedad mercantil, pero se descarta en las fundaciones sin ánimo de lucro que únicamente realizan las actividades de su objeto social. Así puede decirse que los ingresos obtenidos por rendimientos financieros (intereses y rendimientos de los derechos fiduciarios) constituyen una actividad comercial, cuando dentro del objeto social de una sociedad se contempla la actividad de inversión, es decir cuando sea autónoma y se ejerza de manera habitual y profesional, con la consecuente sujeción de los ingresos al impuesto de industria y comercio.

El CONSEJO DE ESTADO colombiano²⁵⁵ sostuvo la gravabilidad sólo para empresas mercantiles a quienes aplica el artículo 20, el 24, el 99 y 100 del C. de Co., lo que significa “a contrario sensu” que esa extensión no es predicable de los no comerciantes a quienes

²⁵⁵ Sentencia del 10 de noviembre de 2000. Exp.10671.

se les permite realizar actos o contratos conexos con el fin fundacional, únicamente. Eventualmente pueden realizar actos de comercio, pero no actividades comerciales -que son las gravadas por el IC-, que se caracterizan por su habitualidad y permanencia, que trastocan su naturaleza sin ánimo de lucro, por lo tanto, los ingresos generados por los rendimientos financieros no están gravados con el impuesto de industria y comercio, puesto que, además, la actividad no es comercial, sino civil, y por lo mismo está por fuera del universo del IC y por fuera de las prescripciones del C. de Co. ya que no se trata de comerciante a quien pueda aplicarse por remisión la ley mercantil.

2.3. La exención del servicio de transporte de petróleo por oleoducto

La protección al transporte de los productos de la explotación de hidrocarburos vía exención impositiva, viene desde principios del siglo XX. En la Ley 120 de 1919 artículos 35 y 36 se consagró la exención, que fue ratificada por el artículo 13 de la Ley 37 de 1931, y, se compiló en el artículo 16 inciso primero del Decreto 1056 de 1953 Código de Petróleos²⁵⁶, con el mismo texto del artículo 35, que establece un beneficio tributario a todas las etapas de la industria, desde la exploración hasta la entrega para la exportación o con destino a la refinería. Sin embargo, los municipios gravaron la actividad de transporte del petróleo por oleoducto, alegando que la exención del artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 Código de Minas había sido derogado por la Ley 14 de 1983 y por la Ley 141 de 1994. A partir de la Sentencia de la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana C-537 de 1998, que declaró “exequibles el inciso primero del artículo 13 de la ley 37 de 1931 y el inciso primero del artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, Código de Petróleos, se inició la discusión con los entes locales, momento en que se retomó la posición que siempre expusimos sobre la vigencia de la exención.

El legislador señaló en forma clara todas las actividades pertinentes a cada etapa, para protegerlas del impacto de la tributación territorial, y por ello consagró beneficios independientes y autónomos para cada una de dichas etapas.

²⁵⁶ "16.- La exploración y explotación del petróleo, el petróleo que se obtenga, sus derivados y su transporte, las maquinarias y demás elementos que se necesiten para su beneficio y para la construcción y conservación de refinerías y oleoductos, quedan exentos de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos, lo mismo que del impuesto fluvial. [...]".

La exención sobre la primera etapa de la industria de exploración y explotación de petróleo, se separa de las otras exenciones por un signo disyuntivo y debe leerse así: “La exploración y explotación del petróleo, [...] quedan exentos de toda clase de impuestos departamentales y municipales directos o indirectos, lo mismo que del impuesto fluvial”, de tal manera que la venta del petróleo y sus derivados por el mismo explorador y explotador, está exenta.

La exención sobre esta etapa fue ratificada por el artículo 39 literal c) de la Ley 14 de 1983, incorporado en el artículo 259, numeral 2 literal c), y la condicionó al pago de regalías. Luego, la Ley 141 de 1994 en su artículo 27, reiteró la exención y la prohibición, e incluso la amplió, al ordenar que “[...] las entidades territoriales no podrán establecer ningún tipo de gravamen a la explotación de los recursos naturales no renovables”, según principio extensamente explicado líneas atrás.

El producto obtenido, segunda etapa de la industria, quedó exento en el siguiente aparte del artículo, aunque no tiene relevancia para el IC, que no grava el producto en sí mismo ni su consumo, sino la actividad realizada.

El beneficio sobre las maquinarias y elementos para su procesamiento o beneficio y para la construcción y conservación de refinería y oleoductos debe leerse en el artículo como que “[...] las maquinarias y demás elementos que se necesitaren para su beneficio y para la construcción y conservación de refinerías y oleoductos, quedan exentos de toda clase de impuestos departamentales y municipales directos o indirectos,[...]”. Es igualmente irrelevante para nuestro estudio, porque el IC no recae sobre los activos, y lo mismo ocurre con los bienes empleados en la actividad de la construcción del oleoducto porque

se grava el ingreso del constructor o el contratista, no los medios que éste emplea para tal fin.

La exención sobre el transporte de petróleo, que es el que importa para este estudio, debe leerse en el texto del artículo como “[...] su transporte (del petróleo y sus derivados), queda (n) exento(s) de toda clase de impuestos departamentales y municipales directos o indirectos, [...]”, lectura que limita el ámbito de la discusión al impuesto de Industria y Comercio, -diferenciándolo de la exención para las otras etapas de la industria petrolera-, del gravamen de regalías que incide sobre la actividad de explotación, y del Impuesto al Transporte de Petróleo, incorporado en el artículo 50 del mismo Código de Petróleos, impuesto nacional, cedido a los entes territoriales, que se encuentra vigente y en plena recaudación.

La actividad de servicio de transporte del petróleo y sus derivados está exenta del impuesto de Industria y Comercio, porque la norma analizada declara exenta la actividad de transporte, de todos los impuestos municipales, entre ellos del de Industria y Comercio, exención autónoma e independiente de la otorgada en el mismo artículo para las demás actividades de la industria petrolera.

La derogatoria de la exención del artículo 16 por la Ley 14 de 1983 se desvirtúa por la declaratoria de exequibilidad de la que fue objeto por la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana. Y las dudas respecto de su ajuste a la Constitución por considerar que sería una afrenta a la autonomía de los entes locales sobre sus bienes y rentas, y a la interdicción de la competencia del Legislador para decretarla²⁵⁷, se despejan con el

²⁵⁷ Véase al respecto el primer capítulo de este trabajo en donde se analizan estas normas constitucionales.

pronunciamiento de la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana²⁵⁸ que se comparte íntegramente sobre las exenciones en materia de impuesto de transporte del petróleo y sus derivados, las maquinarias y demás elementos que se necesitaren para su beneficio y para la construcción y conservación de refinerías, por el cual “No resulta, pues inconstitucional que el propio legislador intervenga en esta materia para declarar esta clase de exenciones” como “instrumentos de política económica y social, especialmente cuando se trata de estimular a los particulares en asuntos de importancia macroeconómica”, citando apartes de la sentencia C-419 de 1995, respecto de las exenciones como instrumentos de política económica y social, encontrando que tales “[...] razones apoyan la constitucionalidad de la norma demandada [...]”, y en consecuencia “Por las razones expuestas, el artículo 13, inciso primero de la ley 37 de 1991 (que se refiere al impuesto sobre el transporte por oleoductos) y el inciso primero del artículo 16 del decreto 1056 de 1953 (que se refiere al otro gravamen sobre el transporte, el IC), Código de Petróleos, se declararán exequibles, por no vulnerar la Constitución”.

Se puede concluir de acuerdo con la Sentencia de la Corte Constitucional, que:

- El artículo 16 inciso primero del Código de Petróleos, está vigente y no se opone a la Constitución ni a la ley.
- Por lo mismo es de obligatorio cumplimiento para todas las autoridades administrativas y judiciales y para los entes municipales.
- Tanto el impuesto al transporte sobre oleoductos y gasoductos de la Ley 37 de 1991, como la exención del ICA impuesto territorial a la actividad de servicios de

²⁵⁸ CCC. Sentencia C-537 de 1998.

transporte de petróleo por oleoducto, son exequibles, por no vulnerar la Constitución Nacional.

El impuesto de transporte por oleoductos fue establecido por la ley 37 de 1931, estableciendo como hipótesis objetiva de gravabilidad el transporte por oleoductos de uso público. La competencia para determinar la tarifa para el transporte gravable, por el art. 56 del Código de Petróleos se radica en el Gobierno Nacional que las fijará teniendo en cuenta la amortización del capital invertido en la construcción, los gastos de sostenimiento, administración y explotación, parámetros económicos que se refieren al oleoducto en sí mismo, de suerte que la tarifa que se cobre por el transporte, que también es la base para el impuesto, guarde relación con la explotación económica de que se trate. El artículo 57 ordenó al Ministerio de Minas y Petróleos una revisión de las tarifas para explotadores de oleoductos cada cuatro años.

Cerca de cuarenta años después se expidió la Ley 141 de 1994, que se refirió al mismo Impuesto al Transporte sobre los oleoductos vigente en ese momento, pero lo cedió a las entidades territoriales y dispuso normas sobre su recaudo, como se aprecia en el artículo 26²⁵⁹.

Nada se dispuso en contra de la base y la tarifa vigente, así como sobre el hecho generador, de manera que no existiendo derogatoria expresa ni tácita es forzoso concluir que siguen vigentes las normas citadas del Código de Petróleos.

²⁵⁹ “Parágrafo. El impuesto de transporte por todos los oleoductos y gasoductos estipulados en los contratos y normas vigentes, incluyendo los de Ecopetrol, será cedido a las entidades territoriales.

Mediante el Decreto 1747²⁶⁰ de 1995, reglamentario de la ley 141 de 1994, se dispuso que el producto del impuesto de transporte por oleoductos y gasoductos, recibido a título de depósito, sería redistribuido por la Comisión Nacional de Regalías.

De las normas transcritas se concluye que la naturaleza y los elementos del tributo son:

- **Materia Imponible o justificación económica del tributo:** es el transporte de petróleo por un oleoducto o de gas por un gasoducto.
- **Hecho Generador:** el impuesto se causa cuando se realice la actividad de transporte por un oleoducto o gasoducto público y, en el caso de los privados, cuando se preste el servicio a un tercero usuario.
- **Base gravable:** tarifa de transporte fijada por el Ministerio para cada oleoducto
- **Tarifa:** es del seis por ciento (6%) del valor resultante de multiplicar el número de barriles transportados por la tarifa vigente para cada oleoducto.
- **Sujeto Activo:** la Nación aunque el producto se cedió a los municipios no productores cuyas jurisdicciones atraviesen los oleoductos o gasoductos.
- **Sujeto Pasivo:** son los propietarios del crudo o del gas transportado
- **Responsable del recaudo y pago:** El operador del oleoducto
- **Naturaleza:** es un impuesto nacional cedido
- **Período de liquidación:** trimestral
- **Entidad pública investida de competencias de gestión para liquidar:** Ministerio de Minas y Energía. Subdirección de Hidrocarburos.

²⁶⁰ “Este se cobrará por trimestres vencidos y estará a cargo del propietario del crudo o del gas, según sea del caso, e ingresará en calidad de depósito al Fondo Nacional de Regalías. El recaudo se distribuirá entre los municipios no productores cuyas jurisdicciones atraviesen los oleoductos o gasoductos en proporción al volumen y al kilometraje. La Comisión Nacional de Regalías hará la distribución.”

Es claro entonces que la Sentencia C-537 de 1998 se refirió a los dos gravámenes en discusión, no sólo al de transporte por oleoducto cedido a los municipios.

En conclusión, la actividad de servicio de transporte por oleoducto, gravada con el IC, y la exención consagrada en el inciso primero del artículo 16 del Código de Petróleos está vigente y es de obligatorio cumplimiento para los entes locales.

3. Conflicto por la sujeción de los consorcios y las uniones temporales

Según las Administraciones locales los consorcios y las uniones temporales, no pueden considerarse personas jurídicas ni sociedades de hecho por no tener personería jurídica ni naturaleza de sociedad, con una característica distintiva que es la temporalidad, y en consecuencia, no pueden ser sujetos pasivos del Impuesto de Industria y Comercio, mientras que los consorciados consideran que, quien realiza la actividad gravada es precisamente la sociedad de hecho y no los copartícipes y, por lo tanto, el sujeto pasivo es el consorcio, quien realiza el hecho imponible de la relación fiscal.

El problema se origina en la redacción insuficiente del artículo 32 de la Ley 14 de 1983 que, por una parte, dispone que el impuesto “recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen [...] por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho,” excluyendo de la sujeción al tributo a estos nuevos instrumentos, con capacidad para realizar el hecho imponible, para adquirir derechos y obligaciones, y por lo mismo, para ser sujeto pasivo de relaciones jurídicas, independientemente de sus copartícipes.

En el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública (Ley 80 de 1993, art. 7), encontramos una definición de estas figuras: **Consorcio**: cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y

ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente de todas y cada una de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato. En consecuencia, las actuaciones, hechos y omisiones que se presenten en desarrollo de la propuesta y del contrato, afectarán a todos los miembros que lo conforman. **Unión Temporal:** cuando dos o más personas en forma conjunta presentan una misma propuesta para la adjudicación, celebración y ejecución de un contrato, respondiendo solidariamente por el cumplimiento total de la propuesta y del objeto contratado, pero las sanciones por el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la propuesta y del contrato se impondrán de acuerdo con la participación en la ejecución de cada uno de los miembros de la unión temporal.

La CORTE CONSTITUCIONAL colombiana define el consorcio como “[...] una figura propia del derecho privado, utilizado ordinariamente como un instrumento de cooperación entre empresas, cuando requieren asumir una tarea económica particularmente importante, que les permita distribuirse de algún modo los riesgos que pueda implicar la actividad que se acomete, aunar recursos financieros y tecnológicos, y mejorar la disponibilidad de equipos, según el caso, pero conservando los consorciados su independencia jurídica²⁶¹”.

Estos contratos corresponden a los denominados contratos de colaboración empresarial, o *joint ventures*²⁶², hoy utilizados frecuentemente en el ámbito de los negocios. No son, en consecuencia, sociedades morales o de hecho, aunque a voluntad de los consorciados pueden convertirse en sociedades de hecho con estatutos o reglamentos que así lo indiquen, pero que no se registran en las Cámaras de Comercio, ni se protocolizan en

²⁶¹ CCC Sentencia C-414 de septiembre 22 de 1994.

²⁶² ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto, *Contratos mercantiles*, t. II. Contratos Atípicos, Medellín, Dike, 2006, pág. 306. “el consorcio es una figura contractual atípica en Colombia, que puede ubicarse como una especie de los denominados por la doctrina, contratos de colaboración empresarial”.

escritura pública, manteniendo su naturaleza contractual, de responsabilidad y de temporalidad, típicas de estas formas contractuales.

Sin entrar en discusión sobre la naturaleza jurídica de estos instrumentos, asunto que va más allá del objeto de este trabajo, me centraré en sus efectos tributarios, en particular de los efectos sobre el impuesto de IC, y específicamente, en su sujeción pasiva.

En el Estatuto Tributario (decreto 624 de 1989), los sujetos pasivos se definen así: “Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo, los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial”, definición que coincide con la contenida en el artículo 32 de la ley 14 de 1983, de la cual se desprende que, estarán sujetos al gravamen las personas que realicen, en una determinada jurisdicción municipal, las actividades industriales, comerciales o de servicios, definidas legalmente como gravadas, es decir, las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho que realicen el hecho generador.

Luego, a mi entender, para efectos del impuesto de IC, si el hecho imponible lo realiza un “consorcio configurado como sociedad de hecho”, figura de común utilización en nuestro medio, es éste el que debe reputarse como sujeto pasivo de la obligación fiscal principal y de las accesorias, y no los consorciados. El “consorcio sociedad de hecho” es una forma societaria típica, reconocida como tal en el Código de Comercio de las denominadas sociedades de hecho, luego no puede negárseles por decisión de la Administración esta naturaleza societaria, dado que la Ley 14 de 1983 en su artículo 32, consagra como sujetos pasivos a las sociedades de hecho.

La característica de las sociedades de hecho de no poseer personería jurídica, como fundamento para afirmar que no pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria es

también criticable, porque esta circunstancia no ha sido contemplada por el Derecho como un presupuesto para ser considerado como sujeto pasivo. Para empezar, la Carta cuando consagra el principio de legalidad en su artículo 338, no limita la estructura jurídica de la configuración de los elementos del impuesto. Se limita a citar a los sujetos pasivos como uno más de los elementos esenciales del tributo. Si un sujeto de estas características lleva a cabo uno de los hechos que la ley considera como generadores del impuesto, será en los términos legales, un sujeto pasivo.

Así se define en el régimen tributario de la mayoría de los municipios, incluido Bogotá D.C, en el que el artículo 41 del Decreto Distrital 352 de 2002 señala a las sociedades de hecho como sujetos pasivos, es decir, “la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho, que realice el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital”, norma que incorporó el texto exacto del artículo 32 de la Ley 14 de 1983 (artículo 196 del Decreto 1333 de 1986).

Las sociedades de hecho son por mandato legal expreso, sujetos pasivos del IC, si realizan el hecho generador de la obligación tributaria independientemente del disfrute de una personería jurídica propia, puesto que la norma tributaria los reconoce como jurídicamente capaces de ser sujetos de relaciones jurídicas tributarias, como lo sostienen PUGLIESE y GIANNINI²⁶³. La CORTE CONSTITUCIONAL colombiana²⁶⁴ ha dicho que:

²⁶³ PUGLIESE, Mario, *Instituciones de derecho tributario*, México, Fondo de Cultura Económica, 1939, pág. 61. “El Derecho tributario, pues, considera normalmente la autonomía objetiva de una relación patrimonial dada, más bien que la capacidad subjetiva del titular de la relación, por lo que concierne al nacimiento de la obligación de derecho substancial. ... la obligación tributaria presupone la existencia de una capacidad contributiva en el sujeto pasivo, y que esta capacidad puede subsistir absoluta e independientemente de la existencia de la capacidad jurídica. De modo que para adquirir calidad del sujeto pasivo a los fines del derecho substancial basta la capacidad natural, o, en otras palabras, la titularidad de hecho de relaciones económicas que el legislador haya considerado que producen una capacidad contributiva”. GIANNINI, A.D., *Instituciones de derecho tributario*, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1957, pág. 97, 98. “Solo pueden ser sujetos de la relación impositiva, y por tanto del a obligaciones de derechos inherentes a ella, aquellos a quienes el Derecho tributario reconoce como jurídicamente capaces”. Para este autor, “la extensión de la capacidad jurídica tiene su razón de ser y su justificación en el propósito de ensanchar el ámbito de aplicación

“En nuestro régimen legal, la capacidad es la aptitud que se tiene para ser sujeto de relaciones jurídicas, es decir, para realizar sin el ministerio de otra persona, actos con efectos válidos en la esfera del derecho, y si bien esa habilitación se vincula con la noción de persona, hasta el punto que toda persona, en principio, es capaz, salvo lo que en contrario disponga la ley, no es requisito necesario ser persona para disponer de capacidad jurídica”, como con frecuencia se observa en el Derecho tributario en el que sujetos que “que no encuadran con exactitud en la noción de persona, y sin embargo pueden ser responsables de obligaciones tributarias. Es así como la ley eleva a la condición de sujetos pasivos de una obligación tributaria a ciertos "entes" colectivos sin personería jurídica o masas de bienes, como las sucesiones ilíquidas, las sociedades de hecho, la comunidad organizada y los consorcios, entre otros”.

Por lo tanto, debe concluirse que la carencia de personalidad jurídica de un ente determinado no constituye obstáculo para considerarlo como potencial sujeto pasivo de obligaciones o deberes de naturaleza tributaria²⁶⁵. Así lo reconoce la propia jurisprudencia

del tributo o de facilitar o acelerar su liquidación mediante la atribución de personalidad jurídica a determinadas situaciones de hecho, cuyo sustrato económico se reputa que es útil someter al tributo como objeto único y distinto de los demás objetos impositivos”. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Hacienda y Derecho, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1967, V, 438, 443. “Comprobamos, en efecto, que el ordenamiento positivo no sólo conoce a los sujetos de derecho, convirtiéndolos en centros de convergencia de normas jurídicas, sino que, además, los eleva a la categoría de auténticos titulares de situaciones jurídica, con todas las consecuencias que la titularidad de derechos u obligaciones lleva aparejadas”. ... “En conclusión: cuando el ordenamiento jurídico califica como sujeto de derecho aun ente colectivo no dotado de personalidad, lo que hace es modificar los efectos jurídicos que determinadas situaciones engendrarían para las personas que componen la entidad colectiva si esas personas no quedaran integradas dentro de un esquema asociativo”. El autor hace un estudio de las tesis que apoyan la posición citada de Giannini, entre ellas la de VANONI, E., p. 334. KRUSE, Heinrich Wilhem. Derecho Tributario Parte General. Madrid, Ed. de Derecho Reunidas S.A., 1978, 228. Para GONZÁLES Eusebio y GONZÁLEZ Teresa, “La cuestión se reduce entonces no a explicar cómo sea jurídicamente el realizador del hecho imponible sino de que manera se proyectan los efectos del hecho imponible sobre el conjunto de personas, físicas o jurídicas, que lo realizan”, para concluir que “...cuando la Administración gira la correspondiente liquidación contra el ente no personificado y éste procede al pago, no lo está haciendo con recursos que le son jurídicamente propios sino que lo hace con recursos dinerarios que directamente pertenecen a los sujetos agrupados y que, a través del vínculo asociativo, han sido puestos en común, pero sin que tal puesta en común haya supuesto ninguna suerte de modificación de la titularidad de los mismos.”.

²⁶⁴ CCC Sentencia C-414 de septiembre 22 de 1994.

²⁶⁵ BERLIRI, Antonio, *Principios de derecho tributario*, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1964, vol. I, pág. 274. Se pronuncia en contra de la tesis de otorgar capacidad jurídica para efectos tributarios a los entes sin personalidad jurídica: “La falta de fundamento de una posición como ésta aparece manifiesta si se considera que la personalidad es la capacidad de ser titular de una o varias relaciones jurídicas, por lo que es contradictorio decir que alguien es titular de una relación jurídica sin poseer al mismo tiempo una personalidad jurídica, y, dada la unidad del Derecho, tampoco

constitucional, al afirmar que, “Con relativa frecuencia en el derecho tributario se encuentran sujetos que no encuadran con exactitud en la noción de persona, y sin embargo pueden ser responsables de obligaciones tributarias”, razón por la cual, “la ley eleva a la condición de sujetos pasivos de una obligación tributaria a ciertos "entes" colectivos sin personería jurídica o masas de bienes, como las sucesiones ilíquidas, las sociedades de hecho, la comunidad organizada y los consorcios, entre otros”, de donde concluye la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana con claridad meridiana que:

“La identificación de los sujetos tributarios, en los casos señalados, surge por razón de los fines de sus actividades, objetivamente consideradas y de la relativa autonomía funcional con que operan. La ausencia de personería, por lo mismo, no supone una dificultad para identificar a estos sujetos especiales pasivos del tributo.” Se apoya además, en el hecho de que la ley de contratación pública, señala que, "también podrán celebrar contratos con las entidades estatales, los consorcios y uniones temporales, [...] lo cual, en resumen significa que la ley les reconoce su capacidad jurídica a

se supera la contradicción configurando una capacidad jurídica tributaria distinta de la capacidad jurídica común. En realidad, la personalidad jurídica es un concepto general que no puede adoptar características diversas en las distintas ramas del Derecho”, tesis que como se observa no comparto. Posteriormente, en el Volumen II, p. 172, modera su posición afirmando que “es evidente que allí donde se reconozca a las personas colectiva una capacidad jurídica siquiera sea ésta limitada, [...], desde este punto de vista la atribución de personalidad jurídica a los entes de hecho es sustancialmente irrelevante por la sencilla razón de que en ambos casos se les reconoce una existencia jurídica que basta por sí sola para convertirlos en sujetos capaces de asumir una obligación”, con lo cual estoy completamente de acuerdo. CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. Ordenamiento Tributario Español. Madrid. Civitas, 1985, I, pág. 340. El autor resume su posición en la tesis de “Las bases últimas de la teoría de la subjetividad tributaria: Cuando el ordenamiento jurídico positivo une determinados efectos jurídicos, por ejemplo, el nacimiento de determinadas obligaciones o derechos a la realización de un hecho practicado por ese sujeto de derecho, no significa propiamente que el sujeto de derecho –desprovisto de personalidad jurídica- pueda ser titular de obligaciones y derechos o de cualquier otra situación jurídica subjetiva, sino que las personas (físicas o jurídicas) unidas por el vínculo (sujeto de derecho) quedarán obligadas o adquirirán el derecho, según los casos, precisamente por formar parte de ese sujeto”. En el mismo sentido, ver el estudio que hace SAINZ DE BUJANDA, ob. cit., de las tesis de LAVAGNA, Carlos, p.356; GIARDINA, Emilio, p.366; y ANTONINI, Euclide, pág. 388. PÉREZ DE AYALA, José Luis, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. *Fundamentos de derecho tributario*, Madrid, Ed. de Derecho Reunidas S.A., 2002, pág. 136. “De tal forma que la propia definición legal del sujeto del tributo, como categoría de subjetividad tributaria especial, esto es, para entes sin personalidad, es, en sí misma, una ficción de ley, ficción que tiene como objetivo el de simplificar y facilitar la gestión administrativa y la operatividad recaudatoria, motivo éste que es uno de los clásicamente aceptados para las ficciones legales contenidas en las normas fiscales”.

pesar de que no les exige como condición de su ejercicio, la de ser personas morales”.

La posición de la Administración de Bogotá, que concluye que la temporalidad que distingue las sociedades de hecho, en particular a los consorcios, impide que tales entes puedan convertirse en sujetos pasivos, se destruye por sí sola al compararlo con el texto del artículo 32 de la Ley 14 de 1983, que dispone que el impuesto recaerá sobre las actividades gravables que realicen las sociedades de hecho, “ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional”, y con el artículo 33 que vincula la base gravable con los ingresos obtenidos por las “sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior” dejando sin piso la tesis de las autoridades administrativas locales sobre el tema.

El rechazo de la sujeción pasiva de los consorcios y las uniones temporales simples, por parte de las administraciones locales, es total. Sin embargo, los municipios en su calidad de agentes retenedores del impuesto, incurren en una contradicción evidente, puesto que no le reconocen a los consorcios su naturaleza de contribuyentes del IC, pero cuando contratan con los consorcios o las uniones temporales la realización de actividades gravables, en primer lugar, efectúan los pagos pertinentes al consorcio, que para el efecto debe tener un número de identificación tributaria (NIT) y además, efectúan la retención del IC directamente restándola del monto a pagar. Aplican la regulación contenida en el Estatuto Tributario nacional, de obligatorio cumplimiento para los municipios, pero solamente en lo que les conviene, dado que, si no consideran contribuyentes a los consorcios y a las uniones temporales, no podrían hacerles retención sobre los pagos que les hacen en cumplimiento del artículo 369 del E.T., que dispone que no están sujetos a retención los pagos o abonos en cuenta que se efectúen a las entidades no contribuyentes, desconociendo además el principio general de la sujeción pasiva, que

reconoce al contribuyente como el sujeto pasivo por excelencia²⁶⁶. Les niegan la subjetividad especial tributaria originada en la realización del hecho imponible, pero, simultáneamente, les reconocen el carácter de contribuyentes como deudores tributarios principales, y en tal calidad, extinguen la obligación tributaria vía retención en la fuente del tributo, y además, les reconocen su condición de sujetos a derechos y obligaciones de otra índole, como la de retenedores y responsables del IVA.

En el Distrito Capital, la Administración declaró a los consorcios como sujetos de obligaciones formales mediante el artículo 1º de la Resolución No. 023 del 16 de diciembre de 2002²⁶⁷ de la Alcaldía Mayor de Bogotá, al igual que ocurre con los impuestos nacionales en los que la Ley 488 de 1998 en su artículo 66 dispone que los

²⁶⁶ La doctrina es unánime en la definición del contribuyente: KRUSE, *op. cit.*, pág. 227. “Aparece frente al acreedor impositivo como sujeto de la relación impositiva. Es quien ha de aportar la prestación debida. Puesto que la obligación impositiva nace por la realización del hecho imponible, por principio es deudor impositivo aquella persona que ha realizado el hecho imponible”. PALAO TABOADA, C. Ordenanza Tributaria Alemana, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980. Pág. 74 “Cabría pensar también en la utilización convencional del término “sujeto pasivo” en sentido más amplio que el que le da la Ley General Tributaria, como equivalente justamente a *Steuerpflichtiger*, es decir todo obligado, en interés propio, al cumplimiento de deberes tributarios, ya sean éstos de índole material o formal”. LAGO MONTERO, José María. La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios. Marcial Pons. Madrid. 1998. Pág.59, 63 y ss. “El contribuyente es el sujeto pasivo por excelencia. El contribuyente es el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria material o principal. La ley configura esta categoría subjetiva como preeminente respecto a cualquier otra, atendiendo a su caracterización como realizador del hecho imponible demostrativo de capacidad económica” ... “el llamado contribuyente es el sujeto pasivo de la prestación tributaria material o principal, y puede ser también sujeto pasivo de otras prestaciones, sean cautelares, accesorias, formales o frente a administrados, por razón de lo cual podrá ser calificado con denominaciones adicionales ... en la medida en que realice los correspondientes presupuestos de hecho legalmente determinantes de la exigibilidad de las prestaciones respectivas.”. CHECA GONZÁLEZ, Clemente. Hecho Imponible y Sujetos Pasivos. (Análisis y jurisprudencia), Lex Nova, Valladolid, 1999, Pág. 217: “Los contribuyentes son los sujetos pasivos por antonomasia, los deudores principales, ... los contribuyentes son quienes realizan, están presentes o, en suma, se relacionan con el hecho imponible del tributo.”. PÉREZ DE AYALA, J.L., PÉREZ DE AYALA, M., cit. Pág.120. El contribuyente debe ser integrado por tres elementos: como deudor tributario principal, es el obligado ante el ente público a pagar en su propio nombre y a su propio cargo la obligación tributaria; como elemento subjetivo del hecho imponible, como realizador, titular o beneficiario del hecho imponible; es el deudor tributario, porque en cuanto realizador del hecho imponible, es el poseedor de la capacidad económica que se quiere gravar. HENSEL, Albert, *Derecho tributario*, Montevideo, Nova Tesis, 2004, págs. 153 y 156. “Deudor del impuesto es la persona obligada en virtud de la relación obligatoria de impuesto. ... Estas tres funciones elementales del “débito impositivo” –obligación de repetición del derecho tributario, obligación de pago del impuesto, obligación de tolerar la ejecución- se reúnen todas, en la mayoría de los hechos generadores de impuestos, en una sola persona. En el caso de discrepancia, se debe considerar deudor del impuesto a aquel que, en base a la ley, es alcanzado por la obligación de tolerar la ejecución”. GONZÁLEZ, Eusebio, GONZÁLEZ, Teresa. *Derecho tributario*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2004, t. I, pág. 242. “[...] lo que sustancialmente y en todo caso caracteriza al contribuyente es ser titular del hecho imponible, aparezca éste referido o no al titular de la capacidad económica, pero debiéndose unir el hecho imponible al mecanismo de repercusión en aquellos casos en que el legislador opte por articular el hecho imponible al margen de capacidad económica de la persona a la que el tal hecho se refiere”.

²⁶⁷ “A partir del primero (1º) de enero de 2003 se designa a los consorcios y uniones temporales como agentes retenedores del impuesto de industria y comercio, cuando realicen pagos o abonos en cuenta cuyos beneficiarios son contribuyentes del régimen común y/o del régimen simplificado del Impuesto de Industria y Comercio, en operaciones gravadas con el mismo en la jurisdicción del Distrito Capital.”

consorcios y las uniones temporales son responsables del IVA., cuando en forma directa sean ellos quienes realicen actividades gravadas, es decir cuando realicen directamente el hecho generador del IC.

En conclusión, cabe aceptar la tesis que propugna por la subjetividad tributaria especial de los entes sin personalidad jurídica propia, como una ficción jurídica que le permite al sujeto realizador del hecho imponible constituirse en contribuyente de la obligación fiscal principal, con capacidad jurídica tributaria para asumir las relaciones jurídicas originadas en la obligación fiscal principal y en las formales y accesorias.

4. El IC en los monopolios rentísticos de los juegos de suerte y azar

Los monopolios rentísticos están amparados por un régimen propio de excepción para efectos de su organización, administración, control y explotación, que es materia de reserva de ley, consagrada constitucionalmente²⁶⁸.

En ejercicio de esta reserva legal, el Congreso de la República puede regular el monopolio rentístico, por lo cual expidió la Ley 643 de 2001²⁶⁹, que fijó el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar, norma que consagró la cesión de las rentas del monopolio a los entes municipales en cuya jurisdicción se exploten, pero al mismo tiempo, estableció una prohibición para los entes territoriales, departamentos, distritos o municipios, de gravar con impuestos territoriales, los juegos de suerte y azar, limitando la potestad reglamentaria de los entes locales a la administración de las rentas cedidas con destinación específica a los servicios de salud²⁷⁰, de acuerdo con el mandato constitucional y la jurisprudencia de la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana.

Al respecto, la CORTE CONSTITUCIONAL colombiana²⁷¹ señala que la Constitución otorgó al legislador amplias facultades para regular los monopolios rentísticos, cediendo su explotación a los entes locales, condicionando su potestad como lo estime necesario, sin cercenar la facultad de los entes locales para disponer de los recursos obtenidos por

²⁶⁸ El artículo 336 de la Constitución Política, establece que “La organización, administración, control y explotación de los monopolios rentísticos estarán sometidos a un régimen propio, fijado por la ley de iniciativa gubernamental.”

²⁶⁹ Ley 643 de 2001. “ARTICULO 49. PROHIBICIÓN DE GRAVAR EL MONOPOLIO. Los juegos de suerte y azar a que se refiere la presente ley no podrán ser gravados por los departamentos, distrito o municipios, con impuestos, tasas o contribuciones, fiscales o parafiscales distintos a los consagrados en la presente ley [...]”.

²⁷⁰ El artículo 336 de la Constitución dispuso que “las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar estarán destinadas exclusivamente a los servicios de salud”.

²⁷¹ CCC Sentencia C- 1191 de 2001.

su explotación de acuerdo con su destinación específica, para concluir que, “resulta erróneo afirmar que constitucionalmente las entidades territoriales gozan de amplia autonomía política y financiera en cuanto a la explotación de los monopolios rentísticos se refiere”.

Como consecuencia de la prohibición a partir de 2001 los impuestos locales, como el de IC, no pueden imponerse a la actividad monopolística de los juegos de suerte y azar, convirtiéndola en una actividad no sujeta a dicho tributo, que por lo mismo no puede considerarse como materia imponible del gravamen. Por tanto, tampoco se genera la obligación tributaria principal del pago del impuesto, ni las formales o accesorias de registro como contribuyente, ni la de presentar declaración privada, quedando a salvo las demás obligaciones de información, retenciones, y las otras no originadas de la obligación tributaria principal.

Además, por la prohibición, los entes locales no pueden aplicar sus normas anteriores a la Ley 643/2001, por el fenómeno del decaimiento de los actos administrativos, dado que las mismas han perdido su fuerza ejecutoria al desaparecer sus fundamentos de derecho y por lo mismo, son inejecutables por la insubsistencia de las normas antiguas²⁷².

²⁷² "El decaimiento del acto administrativo consiste en la pérdida de fuerza ejecutoria de éste, el cual, aunque válido, pierde su obligatoriedad en razón a que han desaparecido los supuestos de hecho o de derecho en los cuales se fundamentó, como cuando se produce la derogatoria expresa o tácita o la declaratoria de inexecutable o nulidad, de las normas que le sirvieron de base.

(...)

En síntesis, el decaimiento del acto administrativo significa que éste deviene inejecutable por cuanto los factores de hecho o las normas que existían al momento de su expedición y por ende le sirvieron de fundamento, ya no subsisten". CEC. Concepto 1491 del 12 de junio de 2003.

5. En el contrato de transporte los sujetos pasivos del IC son los transportadores, no los propietarios de la mercancía transportada.

Algunos municipios han interpretado que el acto de entregar mercancías para su transporte genera el IC por la actividad de transporte. En la actividad de transporte, tanto la materia imponible como el hecho generador se radican en cabeza del transportador no del remitente de las mercancías, luego, quien realiza la actividad gravable es el transportador no el dueño de los bienes transportados.

5.1. Las actividades de mantenimiento de los equipos de transporte por el propio transportador, no constituyen materia imponible en el IC.

Las actividades de mantenimiento de las instalaciones y equipos, y operaciones de depósito así sean por horas, son inherentes a la actividad de transporte, y por lo mismo no son autónomas ni generan ingresos constitutivos de base gravable en el IC por sí mismas.

La importancia de una actividad dentro del área municipal y la posesión de inmuebles por adherencia, así sean de gran envergadura, son irrelevantes para el Impuesto de Industria y Comercio. En este impuesto, el hecho generador lo constituye el ejercicio o realización de actividades comerciales, industriales y de servicio, gravables en la respectiva jurisdicción municipal, y para que la obligación fiscal nazca a la vida jurídica es necesario que se realicen todos los elementos de dicha obligación.

Para que la obligación fiscal se perfeccione, es necesario que en el ejercicio de una actividad industrial, comercial o de servicios gravada se generen ingresos en una

determinada jurisdicción territorial municipal. La mera existencia de instalaciones industriales, comerciales o de servicios, no basta para que nazca a la vida jurídica la obligación formal de registro y declaración y la sustancial de pagar el tributo. Es necesario que además, se obtengan ingresos en desarrollo de tales actividades. En otras palabras, en el impuesto de industria y comercio no se grava la posesión o tenencia de activos fijos, como predios o construcciones, materia del impuesto predial, sino que se grava la realización de actividades definidas legalmente como gravables, y que generen ingresos en su ejercicio (arts. 195 y 196 D. 1333/86).

Las actividades intermedias efectuadas en pro de otra actividad no se facturan a los propietarios de los bienes transportados como actividad independiente porque el objeto del contrato es “el transporte” realizado, y por ello, no generan ingresos propios susceptibles de gravarse con el IC cuando se usan instalaciones de bodegaje o de aprovisionamiento de combustibles.

Si el único ingreso percibido por el responsable de la actividad es el originado en las tarifas por transporte, las actividades señaladas como comerciales de almacenamiento, acopio de bienes, operaciones de carga y descarga, mediciones y clasificaciones de las mercancías transportadas, no se configura la obligación fiscal por el impuesto de industria y comercio en jurisdicción del Municipio en que se realicen por inexistencia de hecho generador autónomo y de base gravable, elementos constitutivos de la misma, dado que tales actividades son inherentes, forman parte inseparable de la actividad del servicio de transporte.

No son actividades de servicio de las gravadas por el IC puesto que no satisfacen necesidades de terceros sino las propias exigencias del servicio de transporte que presta

la misma sociedad transportadora y por la misma, no se generan ingresos propios susceptibles de constituirse en base gravable.

6. Conflictos respecto del hecho generador

6.1. El IC en una entidad financiera intervenida

La toma de posesión es una intervención estatal con fundamento constitucional, destinada a la protección del orden público económico, por la cual se ordena la toma inmediata de posesión de los bienes, haberes y negocios del ente intervenido. La consecuencia jurídica instantánea de la medida es, de acuerdo con el Código de Comercio²⁷³, la de que “no podrá iniciar nuevas operaciones en desarrollo de su objeto y conservará su capacidad jurídica únicamente para los actos necesarios a la inmediata liquidación”, o sea el ente entra en suspensión forzosa del desarrollo de su objeto social, es decir, de las actividades gravables con el IC, en otras palabras, la realización del hecho imponible deja de ejecutarse en virtud de mandato legal, surgiendo la duda de si subsisten las obligaciones del intervenido en el cumplimiento de las obligaciones, respecto de las sanciones, intereses y otras no tributarias, como el recaudo y pago de retenciones en la fuente.

Para efectos tributarios, lo importante es precisar claramente el aspecto temporal del hecho imponible, del cual dependerá la oportunidad y la obligatoriedad del cumplimiento de las obligaciones del contribuyente en la situación excepcional. Como el desencadenante de la suspensión de actividades es la Resolución de la Superintendencia

²⁷³ El artículo 222 del Código de Comercio establece que: “Disuelta la sociedad se procederá de inmediato a su liquidación. En consecuencia, no podrá iniciar nuevas operaciones en desarrollo de su objeto y conservará su capacidad jurídica únicamente para los actos necesarios a la inmediata liquidación”.

Bancaria, hoy Superintendencia Financiera, es el acto administrativo que ordena la toma de posesión el que precisa el ámbito temporal del hecho imponible.

En la fecha en que se entienda surtida la notificación de la toma de posesión se entenderá para todos los efectos fiscales terminado el período impositivo y se iniciará el período fiscal o de pago de los impuestos causados hasta ese momento, de acuerdo con la declaración de terminación de actividades que deberá presentarse por la toma de posesión. Excepto que el acto se notifique el 31 de diciembre del año natural, o en el último día del período bimestral en Bogotá D.C., en el que coincidirá con el período gravable, se entenderá que el período gravable será de una fracción de año. Y, en consecuencia, en la fecha en que se termine el período gravable se deberá entender realizado el hecho generador de la obligación principal y causada la obligación tributaria principal o de pago del tributo por los impuestos generados en dicho período. A partir de la declaración de terminación de actividades y cumplida la obligación principal o de pago cesa para la entidad intervenida el deber de cumplir con las obligaciones tanto sustanciales como formales, por la inexistencia de materia imponible y hecho generador.

Es importante recordar la obligación accesoria de denunciar la ocurrencia de la terminación de actividades, puesto que su incumplimiento conlleva la presunción de la realización de actividades gravadas y del cumplimiento de la obligación de declarar y pagar el impuesto respectivo hasta que la novedad se registre ante las autoridades tributarias.

Los ingresos, tanto de capital como intereses y recargos percibidos durante la etapa de liquidación destinados al pago del pasivo de la intervenida, no están sometidos al tributo, puesto que ante la imposibilidad de ser atribuidos a la realización del hecho generador,

por haber sido objeto de declaración y pago previos al momento de su causación en libros oficiales de contabilidad, no son susceptibles de constituir base gravable con posibilidad de ser incidida con el gravamen.

Si temporalmente se levanta la suspensión de actividades por autorización expresa de la Superintendencia, se normalizaría la realización del hecho imponible y resurgirían las obligaciones principales y accesorias derivadas, por el término de la autorización.

Obviamente, el período de disolución y liquidación no puede confundirse con la toma de posesión de la entidad con el ánimo de ser administrada o co-administrada por la entidad estatal, puesto que en este evento no se ha entrado en disolución y posterior liquidación, y la sociedad continúa en el ejercicio normal de su objeto social, llevando a cabo las actividades gravadas y cumpliendo con sus obligaciones como contribuyente dentro de un ámbito de completa normalidad, independientemente de las medidas que se tomen para proteger tanto a la empresa como a los depositantes y acreedores que no son relevantes para la relación fiscal.

Finalmente, debe aclararse que para efectos de retenciones, en el evento en que se preste un servicio a la entidad intervenida susceptible de retención, ésta debe practicarse y declararse en el mes que corresponda, ya que el agente retenedor no tiene necesariamente que ser contribuyente del impuesto, y por lo tanto, sus obligaciones son independientes de las originadas por la realización del hecho generador de la obligación principal, son de naturaleza recaudatoria y no tributaria, por lo cual pueden ser cumplidas por las personas que la norma designe específicamente como agente retenedor, en cumplimiento de las obligaciones del retenedor establecidas en el Estatuto Tributario Nacional.

La situación que hasta este momento es meridianamente clara para la entidad intervenida, no lo es para muchas administraciones tributarias que liquidan de aforo al ente, por no presentar declaraciones durante el período de liquidación, e inician procesos administrativos de cobro coactivo contra tales sociedades con total desconocimiento del proceso de intervención forzosa y en abierta violación de la normatividad vigente.

Las administraciones tributarias no pueden iniciar un proceso coactivo por la pretendida obligación, por expresa disposición legal del Decreto 2418 de 30 de noviembre de 1999²⁷⁴ que ordena la cancelación de los embargos decretados con anterioridad a la toma de posesión que afecten bienes de la entidad y la prevención en el sentido de que no procederá la realización de nuevos embargos sobre bienes de la entidad intervenida.

Los créditos fiscales no prescritos deben ser atendidos con prioridad por la sociedad en liquidación, pero como la norma se refiere sólo a los impuestos no a las sanciones e intereses derivados de los mismos, tales conceptos no se consideran créditos de primera clase y quedan postergados en su pago hasta el momento en que se cancelen los créditos sin preferencia o que no sean de primera clase, siempre y cuando la disponibilidad de recursos así lo permita.

²⁷⁴ Decreto 2418 de noviembre 30 de 1999, "Por el cual se determina el procedimiento aplicable a las liquidaciones de entidades financieras", desarrolla el contenido de las normas ya mencionadas en los siguientes términos:
"Artículo 1. Medidas preventivas en la toma de posesión. El acto administrativo que ordene la toma de posesión de los bienes, haberes y negocios de una institución vigilada por la Superintendencia Bancaria deberá disponer además:

[...].

La cancelación de los embargos decretados con anterioridad a la toma de posesión que afecten bienes de la entidad y la prevención en el sentido de que no procederá la realización de nuevos embargos sobre bienes de la entidad intervenida.

En estas circunstancias, la entidad debe notificar a la administración tributaria la novedad del cese de sus actividades gravables y solicitar la cancelación del registro como contribuyente, sin perjuicio de que la administración mantenga en sus registros de cartera por cobrar las deudas a cargo si existieren, y de la renovación del registro como contribuyente en el evento de la normalización de actividades gravables.

6.2. El IC en la actividad de edición de revistas y periódicos

El conflicto se ha presentado en la Administración de Bogotá D.C. que expidió una Resolución de la Secretaría de Hacienda Distrital, por la cual creó una nueva tarifa del 11.4 por mil para la actividad de edición de periódicos, revistas y publicaciones periódicas, sustancialmente más alta que la que venía rigiendo por el Acuerdo 065 de 2002 de 4.14 por mil, calificándolo además como actividad industrial cuando la norma anterior la consagró con toda razón como una actividad de servicios.

La Resolución 219 de 2004²⁷⁵ establece una nueva clasificación de actividades con la dicotomía vigente entre industrias y servicios para la edición de libros, pero en abierta violación al Acuerdo Distrital vigente agregó a la desagregación industrial las expresiones “periódicos, revistas y publicaciones periódicas”, no comprendidas en la categoría industrial, con lo cual, por decisión de un funcionario administrativo, como es el Secretario

²⁷⁵ “Artículo 1° Establecer la siguiente clasificación de actividades económicas para el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital:

Agrupación por tarifa	Código de Actividad económica CIIU a Declarar	Descripción Actividad económica CIIU Rev. 3 A. C. Distrito Capital	Tarifa por Mil
Industrial 103	22122	Edición de periódicos, revistas y publicaciones periódicas	11.04

de Hacienda, se “modifica” la norma superior al variar la calificación del sujeto pasivo en relación con el hecho gravado, incrementándose la tarifa, como señalé antes.

La posición de la Administración choca abiertamente con el régimen especial promovido constitucionalmente en los artículos 70 y 71 de la Constitución Política, que tratan del deber del Estado de promover y fomentar el acceso a la cultura, en virtud del cual el Congreso de la República, en diciembre 22 de 1993, expidió la Ley 98 de 1993, "Por medio de la cual se dictan normas sobre democratización y fomento del libro colombiano". En dicha Ley se establecieron beneficios arancelarios y tributarios nacionales a las diferentes etapas de la producción y distribución de libros incluyendo la importación de insumos y una tarifa postal especial. A nivel territorial, la mencionada Ley dispone en su artículo 34 que los alcaldes de los distritos y demás municipios del país promoverán ante los concejos municipales la expedición de acuerdos con beneficios tributarios en el impuesto de industria y comercio para los editores, distribuidores o libreros.

Para resolver la controversia debe aclararse la naturaleza de la actividad de edición, y la del editor. El artículo 3° de la Ley 98/93, Ley del Libro, define la empresa editorial, como la persona jurídica, responsable jurídica, económica y legalmente de la **edición** de revistas, folletos o coleccionables seriados de carácter cultural, pudiendo realizar su producción en talleres propios o de terceros, total o parcialmente. Editar, en síntesis, es una actividad que se encamina a la publicación o divulgación de una obra a su propia costa. En ese sentido, publicar, dar a la luz pública y costear los ejemplares periódicos de revistas y otras publicaciones periódicas es una labor de edición²⁷⁶.

²⁷⁶ Editar es “publicar por medio de la imprenta o por cualquier medio de reproducción gráfica, una obra, periódico, folleto, mapa, etc.; editor, es quien “edita”. Persona que saca a luz pública una obra, ajena por lo regular, valiéndose de la imprenta o de otro arte gráfico para multiplicar los ejemplares”, y, edición, es el “conjunto de ejemplares de una obra impresos de una sola vez sobre el mismo molde”. *Diccionario de la Lengua Española*, Real Academia Española, Décima Novena Edición, pág. 503. En el mismo sentido Moliner define la actividad de editar, como “Publicar. Hacer por medio de la imprenta o por otro procedimiento mecánico múltiples ejemplares de una obra escrita, de un grabado, un mapa, etc., para venderlos o difundirlo entre la gente. En sentido restringido, costear la publicación y administrarla”, mientras que editor, es la “Persona o entidad que edita una obra, costearo la publicación y

La actividad de edición es un proceso unitario que por lo mismo genera ingresos únicamente atribuibles a dicha actividad, que comprende varias acciones: una intelectual, por la cual se concibe la obra y se realizan los artículos necesarios, la diagramación y el diseño de la revista; otra física, en la cual tales escritos se imprimen a través de un medio mecánico o electrónico que permita su difusión; y una última, la financiera que consiste en el costeo comercial y la administración de la edición. Esta actividad puede o no involucrar a terceros ajenos al editor en cualquiera de las etapas como ocurre cuando se contratan columnistas, o servicios de información o la impresión física o la distribución, evento en el cual tales terceros pueden realizar una actividad autónoma gravable con el IC, independientemente de la llevada a cabo por el editor; pero en cualquier caso, el editor conserva su naturaleza y objetivos para llevar a cabo su cometido de dar a conocer el material en la revista o periódico. En relación con los ingresos que remuneran su actividad editorial se encuentran el valor de las suscripciones, el valor correspondiente a la divulgación de impresos y anuncios de los patrocinadores o anunciantes, y la venta de la revista o periódico.

El editor aparece nítidamente diferenciado de los demás agentes económicos que se involucran en el proceso de producción, transformación, comercialización y financiación de la obra como son los terceros responsables de la impresión, de las labores de mercadeo y otras actividades que tributan separadamente para el IC y para otros tributos. Su actividad económica es unitaria como se deduce de la descripción lingüística y fáctica de su labor y, por ello, no puede simultáneamente calificársele de industrial y prestador de servicios como si se tratara de diversas actividades autónomas de una misma persona, y

administrándola comercialmente”, y, edición, es la “Acción de editar. Conjunto de todos los ejemplares de una obra que se hacen de una vez, con los mismos moldes”.

además, porque, si realiza una actividad de servicios, no puede simultáneamente calificarse tal actividad como industrial o comercial para los efectos del IC. La del editor es una actividad que supera la simple manufactura o impresión de la obra, puesto que su labor no se reduce a los aspectos materiales, ya que el objeto de la edición de una obra escrita es su publicación mediante impresión gráfica, o por medios virtuales, que es el medio para distribuirla o propagarla, como bien lo indica el artículo 105 de la ley 23 de 1982. La edición tampoco se restringe al simple expendio de la obra contenida en las revistas o publicaciones periódicas, pues ese tipo de labor autónoma, se califica de contrato de distribución. Luego se descarta su calificación como actividad industrial o comercial (Artículos 33 y 34 Decreto Distrital 352 de 2002).

Es necesario concluir, que la actividad del editor se encuadra dentro de la actividad de servicios: se compromete para con sus lectores y suscriptores y con los autores de la obra a hacer y divulgar una determinada publicación con cierta periodicidad y contenido sin relación laboral con el suscriptor ni el comprador, quienes pagan una contraprestación en dinero. Aunque los autores estén vinculados a la empresa a través de contratos de servicios o laborales, que no generan regalías sino honorarios o salarios, ello no desvirtúa la obligación de publicar las obras. De otro lado, esa actividad que se financia con contratos de suscripción o con patrocinios publicitarios o con la venta de la obra satisface una necesidad general informativa, cultural, y espiritual de la comunidad dentro del concepto del derecho fundamental a la información, especialmente protegido en toda sociedad que respete la libertad de prensa y de opinión, que se canalizan en las publicaciones paradigmáticas de periódicos y revistas. El concepto de servicios es entonces el que mejor describe la actividad de edición.²⁷⁷

²⁷⁷ En la medida en que se involucra a un tercero impresor o a un distribuidor, como ocurre en las demás modalidades, se puede diferenciar la actividad de ese tercero, también contribuyente del IC, para encuadrarla en la labor de transformación o impresión física o mecánica (actividad industrial) realizada por persona diferente del editor o como comercializador o mandatario para la distribución (actividad comercial).

Una rápida mirada a la historia del tema nos confirma su naturaleza como actividad de servicio. La calificación de la actividad de edición, se unificó con la expedición del Acuerdo 065 de 2002, artículo 3° que califica la edición de revistas y periódicos, lo mismo que la emisión de la programación de televisión como servicios después de un largo debate en que numerosas normas locales variaron la calificación y la tarifa de la actividad. En el Acuerdo 21/83, se equiparó la actividad de impresión a la de edición, pero se les aplicó la tarifa más baja del 2 por mil.

La posición de calificar como industrial la actividad de edición de revistas y periódicos fue modificada sustancialmente mediante la expedición del Acuerdo 2 de 1985 en Bogotá que clasificó la actividad de edición como una actividad de servicios, entre otras razones, como lo expuso el proyecto de acuerdo para aliviar la carga tributaria que pesaba sobre estos contribuyentes y evitar la doble tributación, en consideración a que las publicaciones de libros, revistas y periódicos satisfacen necesidades espirituales y culturales de la comunidad, por lo cual deberían calificarse entre las actividades de servicio más acordes con su naturaleza. El Acuerdo 2 de 1985, modificó el Acuerdo 21 de 1983 en tres sentidos: 1) Derogó expresamente el parágrafo segundo del artículo 24, que entendía que los ingresos por edición de revistas tenían el carácter de industriales, 2) Derogó expresamente el código de actividad 104 que clasificaba la impresión y edición de libros, revistas y periódicos dentro de las actividades industriales, y 3) Creó un nuevo código de actividad de servicios que denominó “código 309: publicación de revistas, libros, periódicos, radio y televisión, tarifa 2 por mil”. Por esa última norma se englobó en una sola la actividad de servicios a toda la actividad de edición.

Posteriormente el Ejecutivo Distrital propuso una nueva modificación mediante el Proyecto de Acuerdo 063 de 2002. Como resultado, el Concejo Distrital promulgó el Acuerdo 065 de 2002, vigente actualmente, que incrementó las tarifas manteniendo la clasificación de la actividad como servicios²⁷⁸ y no como industria, como lo hacía el acuerdo anterior, tácitamente derogado por el Acuerdo 065 de 2002. Es claro que las revistas y periódicos se enmarcan dentro la tarifa mínima, en la que expresamente se las identifica. Así las cosas, tanto la calificación de la actividad de publicación o edición de revistas y periódicos como la tarifa especial del 4.14 por mil sigue rigiéndose por la norma contenida en el Acuerdo 065 de 2002.

²⁷⁸ “Artículo 3. Tarifas del impuesto de industria y comercio. Las tarifas del impuesto de industria y comercio según la actividad son las siguientes y serán aplicables a partir de la entrada en vigencia del presente Acuerdo:

c. Actividades de servicios	Tarifa 2000 (x mil)	Tarifa 2003 y siguientes (x mil)
Transporte; publicación de revistas, libros y periódicos; radiodifusión y programación de televisión.	3,6	4,14

7. Conflictos en la determinación de la base gravable

7.1 La sujeción de los ingresos producto de la venta de acciones y percepción de dividendos

Sobre el tema de la sujeción o no al impuesto de industria y comercio de los ingresos producto de la venta de acciones, así como de los dividendos generados por ellas, la jurisprudencia mayoritaria del CONSEJO DE ESTADO colombiano ha sostenido que, si las acciones se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios de la sociedad (es decir, si dentro del objeto principal de la sociedad está contemplada la compra y venta de acciones o la realización de inversiones en general), estas acciones serán un activo movable, y por lo tanto, los dividendos generados por ellas y la utilidad por su venta estarán sometidos al impuesto de Industria y Comercio por realizar una actividad comercial (inversionista), la cual configura el hecho generador del tributo. Por el contrario, sí la actividad principal de la sociedad no es la de ser inversionista, pero dentro del objeto secundario está consagrada la posibilidad de comprar y vender acciones, el Consejo de Estado ha sostenido que estas inversiones constituyen un activo fijo, cuya venta y dividendos, en virtud del artículo 33 de la Ley 14 de 1983, no están gravados con este impuesto²⁷⁹.

Sin embargo, otros fallos de esta misma Corporación²⁸⁰ permiten concluir que para determinar la calidad o no de activos fijos de ciertas acciones, no basta con recurrir al

²⁷⁹ CEC. "Al prohiar la Sala la jurisprudencia en estudio concluye pues que la sociedad... por el mero hecho de haber percibido dividendos, no ha ejercido una actividad económica susceptible de ser gravada con el impuesto de industria y comercio, por lo cual los actos acusados han de ser anulados Sentencia de julio 26 de 1991, Exp. 3165.

²⁸⁰ *Ibid.*, Sentencia de 3 de marzo de 1994, Exp.4558.

análisis del objeto social, sino que es necesario además precisar el carácter de permanentes o no de las inversiones. Las inversiones permanentes están definidas por la Superintendencia de Sociedades²⁸¹ y por el Decreto 2649 de 1988²⁸², como las efectuadas con el serio propósito de mantenerlas de manera indefinida, cuando menos de uno a tres años, en el patrimonio de una persona jurídica, en el caso de títulos valores no sometidos a término, como las acciones o cuotas partes de interés social.

Si la intención de una sociedad al hacer una inversión en otro ente social, es la de mantenerla en su patrimonio, se convierte en una inversión permanente y en consecuencia, adquiere la calidad de activo fijo, ya que el artículo 60 del E.T. al definirlos, expresamente hace remisión a la intención de enajenar o no un bien, de tal forma que, si no se enajena dentro del giro ordinario de los negocios, será considerado como un activo fijo con las consecuencias jurídico tributarias que tal condición trae, como lo ha expresado la jurisprudencia del CONSEJO DE ESTADO colombiano cuando afirma que “[...] la calidad de activos fijos o movibles, está referida a si la intención es su enajenación en el giro ordinario o corriente de los negocios de la sociedad. [...] Por ello, tenían el carácter

²⁸¹ "Se entiende por inversiones permanentes, los títulos valores y demás documentos respecto de las cuales el inversionista tiene el serio propósito de mantenerlas hasta la fecha de su vencimiento, de su plazo de maduración o redención, cuando fuere el caso, o de mantenerla de manera indefinida cuando no estuvieren sometidas a término. En este último caso, para poder catalogar una inversión como permanente, ésta debe permanecer en poder del mismo inversionista cuando menos durante tres años calendario, contados a partir de la fecha de su adquisición, sin perjuicio de clasificarla como tal desde esa misma fecha." (Art. 3.1.2 de la Circular externa No. 05 del 24 de noviembre de 1998).

²⁸² "Las inversiones están representadas en títulos valores y demás documentos a cargo de otros entes económicos, conservados con el fin de obtener rentas fijas o variables, de controlar otros entes o de asegurar el mantenimiento de relaciones con éstos.

Quando representan activos de fácil enajenación, respecto de los cuales se tiene el propósito de convertirlos en efectivo antes de un año, se denominan inversiones temporales. Las que no cumplen con estas condiciones se denominan inversiones permanentes. " (Art. 61).

de activos fijos y su enajenación genera unos ingresos que expresamente están excluidos del impuesto de industria y comercio”.²⁸³

Al ser las inversiones permanentes un activo fijo, tanto la venta como los rendimientos o dividendos que generan están excluidos de la base gravable del impuesto de industria y comercio, como lo reitera la jurisprudencia:

Al quedar establecido claramente, que la actividad de la sociedad no está referida a la compra y venta de acciones, como lo entendió la Administración en una interpretación sesgada del objeto social de la actora, y que los ingresos que se pretenden gravar corresponden a la percepción de rendimientos de una inversión de carácter permanente, que por ello hace parte del activo fijo de la sociedad, los cuales en el caso que se atiende, no se encuentran gravados con el impuesto en discusión, la Sala procederá a confirmar la sentencia apelada.²⁸⁴

Podemos concluir entonces que:

- Son inversiones permanentes las que realiza una sociedad con el serio propósito de mantenerlas en su patrimonio, cuando menos de uno a tres años.
- Las inversiones permanentes son un activo fijo, en los términos del artículo 60 del E.T.

²⁸³ CEC. Sentencia del 16 de noviembre de 2001. Exp. 12299.

²⁸⁴ CEC. Sentencia del 5 de marzo de 1999. Exp. 9086.

- Las acciones y cuotas o partes de interés, que se adquirieran en otra sociedad con el serio propósito de mantenerlas en su patrimonio, cuando menos de uno a tres años son una inversión permanente, y tienen la calidad de activos fijos.
- Los ingresos provenientes de la venta de acciones y cuotas o partes de interés, que sean inversiones permanentes, así como los dividendos o rendimientos que generan, no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio. (artículo 38 del Decreto Distrital 400 de 1999, actualmente artículo 42 del Decreto 352 de 2002).

Esta posición es más clara en el evento de los dividendos obtenidos por los industriales, dado que el artículo 77 de la Ley 49 de 1990 estableció una base gravable restrictiva que grava los “ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción”, luego los ingresos que se generen en fuente distinta de la venta de la producción, como los dividendos, quedaron por fuera del gravamen como ingresos no sujetos al IC. La CORTE CONSTITUCIONAL colombiana avala esta posición en la Sentencia que declaró la Constitucionalidad del artículo 77, así:

El texto está destinado únicamente al empresario industrial, lo cual introduce una innovación al artículo 195 del Decreto Ley 1333 de 1986 (art. 33 Ley 14 de 1983), al sustituir como elemento de la base gravable el promedio de los "ingresos brutos del año inmediatamente anterior", por el concepto de "ingresos brutos provenientes de la comercialización de la producción". Es decir, que esta nueva base gravable corresponde a un criterio restrictivo de ingresos porque no lo serán los que se generen en fuente distinta de la venta de producción como son los de otros orígenes:

intereses, dividendos, rendimientos financieros, ganancias ocasionales, etc.

8. El IC en los patrimonios autónomos para la construcción

En Bogotá D.C., el artículo 6 del Acuerdo 105 de 2003, dispone que para los efectos del impuesto de Industria y Comercio, que se originen en relación con los bienes o con actividades realizadas a través de patrimonios autónomos constituidos en virtud de fiducia mercantil, será responsable en el pago de impuestos, intereses, sanciones y actualizaciones derivados de las obligaciones tributarias de los bienes o actividades del patrimonio autónomo el fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios, lo que significa que los obligados al cumplimiento de las obligaciones sustanciales y de las formales o accesorias, son los fideicomitentes. En nuestra opinión, los entes sin personería jurídica pero con capacidad para adquirir derechos y obligaciones tributarias, debe ser el obligado al cumplimiento de las obligaciones derivadas de la realización del hecho imponible, pero dado que en Bogotá existe la norma citada, que no ha sido declarada nula, ni revocada, es obligatorio su cumplimiento.

En los fideicomisos de administración de proyectos de construcción, los fideicomitentes transfieren un bien inmueble a una sociedad fiduciaria para que administre y desarrolle el proyecto de construcción. Asimismo, los fideicomitentes transfieren los recursos necesarios para atender la inversión inicial, los provenientes de la preventa del proyecto en planos, y los provenientes del crédito contratado por el fideicomitente o por los compradores del proyecto con las instituciones financieras para que la fiduciaria maneje los fondos, ejecute la construcción y efectúe la tradición de las unidades construidas a los compradores. Finalmente, la fiduciaria debe entregar a los beneficiarios las utilidades o

rentas a las que tienen derecho según el contrato de fiducia mercantil y los rendimientos al momento de la liquidación del proyecto. La fiduciaria recibe como contraprestación la comisión pactada. El constructor y el promotor del proyecto reservan sus actuaciones específicas a las actividades de construcción y promoción; en caso de ostentar la calidad de fideicomitentes, su trabajo se remunerará a través de la participación en las utilidades finales o, en caso contrario, serán remunerados por el patrimonio autónomo en calidad de contratistas del proyecto.

El IC en el fideicomiso de administración inmobiliaria.

El hecho generador del ICA se reputa en cabeza del titular de las actividades o conjunto de actos gravados, quien representa el factor personal de la obligación. No grava a los entes económicos o simples contratos, como ocurre en otros tributos cuya materia imponible no es la actividad sino la percepción de rentas o la suscripción de contratos o negocios jurídicos, como sucede en los impuestos de renta y timbre.

En Bogotá, el artículo 41 del Decreto 352 de 2002, compilador de las normas legales, dispone que: “Es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho, que realice el hecho generador de la obligación tributaria, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital”.

Las actividades gravadas como materia imponible corresponden a la noción legal de industria, de comercio o de servicios, caracterizándose éstas últimas como tareas o labores que tienen por objeto una obligación de hacer, por la cual se percibe una remuneración, realizadas por las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho en

una determinada jurisdicción territorial, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 32 de la Ley 14 de 1983 y 41 del Decreto Distrital 352 de 2000.

Estas normas excluyen de plano a los patrimonios autónomos como sujetos del impuesto de Industria y Comercio, pues éstos no encuadran dentro de ninguno de los sujetos tipificados, dada la carencia de personería de un contrato o negocio jurídico. En contraste, resulta claro que la sociedad fiduciaria es gravada por sus propios ingresos que muestran una relación de causalidad con la labor de administrador que desarrolla en relación con los bienes y fondos que maneja. Igualmente es sujeto pasivo el fideicomitente en relación con sus propias actividades e ingresos, como lo aclaro más adelante.

En Bogotá D.C. se expidió el Acuerdo 105 de 2003 que vino a regular lo relacionado con el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los patrimonios autónomos. El artículo 6º de esta norma señala que:

Será responsable en el pago de impuestos, intereses, sanciones y actualizaciones derivados de las obligaciones tributarias de los bienes o actividades del patrimonio autónomo el fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios. La responsabilidad por las sanciones derivadas del incumplimiento de obligaciones formales, la afectación de los recursos del patrimonio al pago de los impuestos y sanciones de los beneficiarios se regirá por lo previsto en el artículo 102 del Estatuto Tributario Nacional²⁸⁵.

²⁸⁵ El párrafo del artículo 6º trata del cobro coactivo, caso en el cual el mandamiento de pago puede proferirse contra el fideicomitente, contra el fiduciario o contra los beneficiarios, pero claro está conforme con la deuda que a cada uno pueda imputársele.

El texto se refiere a dos aspectos sustancialmente diferentes: de un lado el cumplimiento de la obligación sustancial de pago de tributo, y de otro, la responsabilidad que pudiera derivarse del incumplimiento de una de las obligaciones formales, la de la presentación de las declaraciones tributarias. Para esto último, así como para la afectación de los recursos del patrimonio debe integrarse la norma por remisión al artículo 102 del ET.

En relación con la “obligación sustancial de pago”, que es la originada en la relación jurídica tributaria *ex lege*, el artículo 6º del Acuerdo 105 de 2003 designa como responsable del pago del impuesto por “actividades realizadas a través de patrimonios autónomos constituidos en virtud de fiducia mercantil” al fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios. Sin lugar a dudas, esta norma contiene una imprecisión jurídica en la medida que estos sujetos sólo tienen dentro de su patrimonio los derechos fiduciarios y no realizan durante la existencia de la fiducia actividades mercantiles que generen ingresos por ventas atribuibles a su propio patrimonio ni ostentan capacidad contributiva en relación con los bienes fideicomitados, es decir, no existe materia imponible ni hecho generador en cabeza de los fideicomitentes.

Es propio del contrato de fiducia que cualquier pago de tributos (como ocurre con el IVA, el timbre, retención en la fuente y otras tasas y contribuciones que no tienen en cuenta a la persona) se cumpla por la fiduciaria con cargo a los recursos del patrimonio autónomo, al igual que otros costos y gastos de la construcción y administración de los bienes. Sin embargo, tales obligaciones se cumplen de acuerdo con la ley que, en relación con los impuestos personales, las atribuye al contribuyente o responsable elegido por el legislador, a menos que el mismo legislador establezca otra persona que desplace al verdadero contribuyente en calidad de sustituto de la obligación, o de responsable solidario. No es ese el caso del Impuesto de Industria y Comercio, que no contempla esa

sustitución en el impuesto a las actividades. El artículo 102 del E.T. obliga expresamente a los fiduciarios a atender el pago de los impuestos de ventas, timbre y retención en la fuente que se genere como resultado de las operaciones con cargo a los recursos del fideicomiso; si éstos son insuficientes, los beneficiarios responden solidariamente por esos impuestos, retenciones y sanciones, especialmente por los intereses de mora.

Respecto de la segunda obligación, la del cumplimiento de los deberes formales y el pago de las sanciones pecuniarias derivadas de tal incumplimiento, la norma distrital remite a lo dispuesto en el artículo 102 del Estatuto Tributario. Esta norma obliga, para efectos de la obligación sustancial del impuesto sobre la renta, a incluir las utilidades obtenidas en el fideicomiso en las declaraciones de renta de los beneficiarios en el mismo año en que se causen a favor del patrimonio autónomo, y si por cualquier circunstancia no se pueden identificar los beneficiarios de las rentas, éstas se gravan en cabeza del patrimonio autónomo a la tarifa de sociedades. Esa evidentemente no es la norma remitida, porque no se refiere a la responsabilidad del fiduciario por el incumplimiento de obligaciones formales ni a los cargos que afectan al fideicomiso. En cualquier caso, para el Impuesto de Renta lo que interesa es la utilidad del beneficiario, declarada año tras año, con el fin de que no se difiera hasta la liquidación del contrato.

El numeral 5 del mismo artículo 102 establece la obligación de presentar declaración en cabeza de los fiduciarios, por cada patrimonio autónomo al tiempo que aclara que la responsabilidad por las sanciones derivadas del incumplimiento de obligaciones formales a cargo de los patrimonios autónomos, así como la sanción por corrección, por inexactitud, por corrección aritmética y cualquier otra sanción relacionada con dichas declaraciones corresponde a la fiduciaria.

Como la remisión del Acuerdo 105 de 2003 no corresponde a todo el régimen sino a la responsabilidad por sanciones por incumplimiento y a determinar si tales sanciones deben llevarse con cargo al patrimonio o a la fiduciaria, según las normas citadas no son ellas la fuente de una obligación expresa de declarar en cabeza de la fiduciaria ni mucho menos la de pagar el tributo, que según el mismo acuerdo corresponde al titular de los derechos fiduciarios. Por esa razón es incorrecto sostener que la norma local asimila la regulación de Industria y Comercio con el impuesto sobre la Renta. De la norma tampoco se deriva un nuevo sujeto pasivo del IC constituido por los patrimonios autónomos porque, como se vio, el sujeto pasivo según el Acuerdo 105 sigue siendo el fideicomitente o titular de los derechos fiduciarios.

9. Base Gravable y causación de los ingresos en el Impuesto de Industria y Comercio

Es en la actividad del contribuyente en donde está la clave de este tributo y los ingresos que se traducen en la medición del hecho gravado son los propios de cada contribuyente. Negocios o contratos financieros que pueden manejar ingresos derivados de otros contratos para procurar la rentabilidad o beneficio esperado no resultan gravados si no pueden atribuirse a una persona natural o jurídica, como ocurre con los ingresos de la venta o de la preventa de unidades construidas cuyo producto va a las cuentas del patrimonio autónomo para enjugar costos y gastos del proyecto en búsqueda de la utilidad del contrato; utilidad que se transfiere al beneficiario cada vez que se entreguen cuentas y por lo menos una vez al año. Como esa utilidad es el ingreso bruto del beneficiario y éste es el sujeto pasivo como titular de los derechos fiduciarios o como fideicomitente es justamente este sujeto quien debe causar en ese momento y declarar el tributo a la luz del primer inciso del artículo 6° del Acuerdo Distrital 105 de 2003.

La responsabilidad atribuible a la sociedad fiduciaria por remisión a las normas del Estatuto sólo es aplicable a la presentación de las declaraciones procedentes, es decir, las de impuesto predial, dada la titularidad que ostenta de los bienes que le fueron transmitidos y, es por ello, que puede ser objeto de un proceso ejecutivo no por otras obligaciones que no surgen de ninguna norma.

La posición oficial de la Secretaría de Hacienda de Bogotá.

La Secretaria de Hacienda de Bogotá D.C., mediante el Concepto 1043 del 26 de julio de 2004 acepta que el fideicomitente es el sujeto pasivo de la obligación sustancial, pero concluye erróneamente que la obligación formal de declarar recae sobre la sociedad fiduciaria con apoyo en el artículo 11-1 del Decreto Distrital 807 de 1993²⁸⁶, que establece la obligación de la sociedad fiduciaria de procurar que los recursos del fideicomiso se apropien con destino al pago del impuesto de IC. La interpretación es errada por derivar una obligación que no nace del acuerdo y extender una obligación que aplica, según el caso, al impuesto predial, separadamente y no a todos los tributos.

La fiducia tiene su propio fin negocial y para obtenerlo le otorga a una de las partes poderes excepcionales, subordinados a la obtención del fin para el cual fue constituida, razón por la cual se entiende que dispone de poderes más amplios, entre ellos el de disponer de los bienes a fin de obtener el rendimiento que constituye el fin de su encargo y el interés del constituyente. Por esa razón no puede catalogarse la figura como “fraude fiscal” ni invocarse la figura del levantamiento del velo o de la reclasificación de los negocios, cuyo único propósito es el de evadir o eludir tributos, sino como un mecanismo contractual válido para que un administrador profesional realice los contratos y negocios necesarios para que el patrimonio que se encuentra en su cabeza, pero afecto a un fin, rinda el producto (ingresos) que el constituyente espera.

²⁸⁶ “[...] Sin perjuicio de la condición de deudor tributario o contribuyente del fideicomitente, a que aquí se alude, es obligación de la sociedad fiduciaria hacer lo necesario para que parte de los recursos del fideicomiso se apropie con destino al pago desimpuesto de industria y comercio.”

En resumen, tanto las normas reguladoras como la Administración de Impuestos tienen como sujeto pasivo del impuesto al fideicomitente o constituyente, por considerar que el es quien realiza el hecho generador.

A nivel nacional, el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 establece que el impuesto se liquidará sobre los ingresos brutos del año inmediatamente anterior obtenidas por las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, mientras que en Bogotá el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002 dispone que el impuesto de industria y comercio se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período, y estos ingresos no son otros que los beneficios del contrato según liquidación anual, de donde se concluye que, si el fideicomisario no detenta propiedad económica de los bienes sino únicamente unos derechos fiduciarios que le otorgan la propiedad sobre los rendimientos que el patrimonio autónomo reporta, puede afirmarse que el valor de los rendimientos será la base gravable para liquidar el impuesto de industria y comercio.

La sociedad fiduciaria es la responsable del cumplimiento de las obligaciones formales dentro de las que se encuentran la presentación de las declaraciones de retención del Impuesto de Industria y Comercio, del impuesto predial y de vehículos a nombre de los patrimonios autónomos, pero no de la presentación de las declaraciones del Impuesto de Industria y Comercio de cada uno de los fideicomitentes, obligación que no le es imputable.

10. Impuesto de Industria y Comercio en la compra y venta de títulos en posición propia por parte de una sociedad comisionista de bolsa de valores.

La Administración de Bogotá se ha manifestado sobre el tema²⁸⁷ señalando que, sin importar la permanencia o eventualidad de la actividad de compra y venta de acciones, el impuesto de Industria y Comercio debe calcularse tomando como base la totalidad de los ingresos sin deducir el costo de adquisición de las acciones o títulos valores, salvo en el caso de la venta de títulos que constituyan activos fijos de la compañía no enajenables en el giro ordinario del negocio, cuya transferencia no se encuentra sujeta al gravamen.

El concepto reseñado se refiere a una compañía que no tiene la naturaleza de sociedad comisionista de bolsa de valores y que, por lo tanto, no incluye dentro de su objeto social actividades de intermediación en el mercado público de valores. En consecuencia, no debe extenderse la opinión emitida por la Secretaría de Hacienda Distrital al caso de las sociedades comisionistas de bolsa de valores, ya que se trata de supuestos diferentes con una regulación especial para efectos de contabilizar las operaciones que realizan en desarrollo de su objeto social.

Los ingresos en las inversiones por posición propia.

Las operaciones por cuenta propia realizadas por sociedades comisionistas de bolsa en el mercado primario están definidas como temporales “con el objeto exclusivo de facilitar la distribución y colocación de títulos” o en desarrollo del acuerdo para colocar el remanente

²⁸⁷ Concepto No. 1064 del 9 de diciembre de 2004.

“bajo la modalidad garantizada” (art. 2.2.3.1 Resolución 400 de 1995). En el mercado secundario se definen como “aquellas adquisiciones de valores inscritos en bolsa que son realizadas por sociedades comisionistas de bolsa con el objeto de imprimir liquidez y estabilidad en el mercado atendiendo ofertas o estimulando y abasteciendo demandas, o con el propósito de reducir los márgenes entre el precio de demanda y oferta” (art. 2.2.3.4). Este tipo de operaciones por cuenta propia incluyen la adquisición y enajenación de títulos y se limitan normativamente en razón del objeto y del tiempo de permanencia en el portafolio de la sociedad comisionista.

En este tipo de transacciones el comisionista de bolsa vende o adquiere los valores a su propio nombre y por su propia cuenta con sus propios recursos o con endeudamiento, y no por cuenta de un tercero, como sucede en el contrato de comisión en relación con sus clientes. El propósito final de la operación financiera es enajenar los títulos para obtener el margen diferencial de ganancia en la operación global.

Pero así como puede generarse una utilidad en la compraventa de los títulos valores, la diferencia entre el precio de venta y el precio de adquisición puede resultar una pérdida, porque el mercado de valores es un mercado fluctuante que implica un riesgo. Dicha pérdida deberá entonces ser compensada con operaciones de la misma naturaleza. De allí que su remuneración no se identifique con la habitual comisión por la intermediación.

El ingreso en esta operación reglada está constituido por la utilidad, antes de gastos inherentes al negocio que se contabilizan de acuerdo con la Resolución 497 de la Superintendencia, que define los ingresos operacionales, como los "recibidos y/o causados como resultado de las actividades desarrolladas en cumplimiento de su objeto social mediante la entrega de bienes y servicios, así como los demás ingresos que se

identifiquen con el objeto social principal del ente económico". Los ingresos de estas sociedades se deben contabilizar en las cuentas de la clase 4 del PUC que corresponde a ingresos y agrupa las cuentas que representan los beneficio operativos y financieros que percibe el ente económico en el desarrollo del giro normal de su actividad en un ejercicio determinado.

Estas cuentas se incluyen dentro de los activos del grupo 12, correspondiente a inversiones y derivados, que incluye los adquiridos por las sociedades comisionistas de bolsa en desarrollo de las operaciones por cuenta propia con el propósito de dar liquidez y estabilidad al mercado en las condiciones establecidas por la Superintendencia. Dentro de dicho grupo se encuentran la cuenta de ingresos 4113, denominada "utilidades en venta de inversiones - cuenta propia y recursos propios²⁸⁸", en la que se abona la utilidad obtenida en la venta y se carga la pérdida cuando ocurra.

De manera que las operaciones por posición propia generan ingresos por la diferencia entre el capital invertido en títulos y el retorno de este capital al tiempo de la enajenación. Esa posición positiva es gravada con el Impuesto de Industria y Comercio, puesto que corresponde a la actividad de intermediación, y la cuantificación de ese hecho gravado se formuló legalmente como los ingresos percibidos en desarrollo de las actividades gravadas. Como los ingresos están definidos para este tipo de operaciones, la prueba contable coincidirá con la expresión diferencial positiva del negocio, llevada a la cuenta

²⁸⁸ Es fácil comprender entonces por qué la cuenta 4113 de ingresos - utilidad en venta de inversiones – cuenta propia y recursos propios se describe así:

“En este grupo se registra, así mismo, la utilidad obtenida por las sociedades comisionistas de bolsa de valores y las sociedades comisionistas miembros de las bolsas de bienes y productos agropecuarios y agroindustriales en la venta de inversiones adquiridas por cuenta propia, así como la utilidad o pérdida obtenida por los fondos mutuos de inversión y fondos de garantía en la venta de inversiones con recursos propios. La utilidad antes mencionada deriva de comparar el precio de venta o redención con el último valor registrado en cada caso”.

4113. Si, en cambio, excepcionalmente la diferencia de la cuenta se muestra negativa, debe llevarse ese saldo como un crédito a la cuenta 5113 que tendrá su contrapartida en el débito a la cuenta 4113.

Estas dos cuentas, independientes entre sí, deben interpretarse en el sentido en que produzcan un efecto jurídico útil y por ello debe entenderse que la cuenta 5113 opera únicamente en el momento en que el conjunto de operaciones contabilizadas a través de la cuenta 4113 tengan un efecto neto negativo, lo que se traduce en una pérdida, que mal podría reportarse en el saldo de una cuenta de ingresos.

Como el impuesto de Industria y Comercio es ajeno a las cuentas de gasto no parece lógico deducir ninguna suma que se incorpore a la cuenta 5113, puesto que en la dinámica de la cuenta 41 ya se compensó la pérdida hasta agotar los ingresos, de manera que el saldo negativo es lo que constituye el gasto, que resulta indiferente para el ICA. Esta interpretación es coherente con el efecto útil de las normas, así como con la forma en que fue concebido el impuesto de Industria y Comercio, el cual no valora las pérdidas globales del contribuyente sino los ingresos propios de cada agente económico.

Dado que la base gravable en el IC está constituida por los ingresos netos (en Bogotá D.C.), y la prueba contable nos demuestra que estos están configurados por los ingresos netos en la operación de compra venta de valores en posición propia, tales ingresos son susceptibles de ser gravados.

11. La sujeción de los otros ingresos

En el Capítulo Segundo habíamos planteado la duda de si los **otros ingresos**, es decir aquellos que no se derivan directamente de la actividad gravable industrial, comercial o de servicios son gravables, presentándose un conflicto con las autoridades tributarias municipales que los incluyen en la base gravable imponible, mientras que los contribuyentes opinan lo contrario apoyados en el texto del artículo 32 de la Ley 14/83 que los vincula directamente con la actividad gravada.

En nuestro concepto, la sujeción de los otros ingresos se debe mirar de acuerdo con la naturaleza de cada uno de ellos:

Corrección monetaria y diferencia en cambio. Este se origina en el ajuste de los activos y pasivos representados en moneda extranjera, hecho que no es considerado por la ley como imponible, luego no puede ser gravado por los entes locales.

Rendimientos financieros. En el artículo 154 del decreto 1421 de 1993 se estableció que “Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en el estatuto distrital”, norma que no deja duda sobre su gravabilidad en el Distrito Capital.

Pero en el resto del país, sometido al régimen de la Ley 14 de 1983, la situación es bien diferente porque la actividad de inversión financiera sólo puede ser gravada cuando se ejerza en desarrollo de un objeto social principal en el caso de las sociedades, o en el ejercicio de la actividad profesional de inversionista en el caso de las personas naturales,

actividades de las cuales se predica la habitualidad como presupuesto esencial para que pueda ser calificada como “actividad” gravada. Esta no es la posición de la jurisprudencia mayoritaria del CONSEJO DE ESTADO colombiano, que ha resuelto la casuística en el sentido de considerar gravables como comerciales “por conexidad” todas las actividades de las sociedades comerciales, invocando la remisión al Código de Comercio.

Intereses presuntos calculados sobre cuentas por cobrar a socios. Si el préstamo es a título gratuito sin intereses y si la sociedad no contempla como objeto social principal el de prestamista, no existe ingreso real que deba pagarse a la sociedad acreedora sino una simple presunción para efectos del Impuesto de renta, razón por la cual el ingreso presunto no puede ser gravado por contrariar abiertamente la base gravable tanto de la Ley 14/83, como la del Estatuto Fiscal de Bogotá. En este mismo sentido se pronunció el CONSEJO DE ESTADO colombiano²⁸⁹.

Percepción de dividendos. La percepción de dividendos por una sociedad comercial, cuyo objeto social principal sea la de inversionista de capital, es gravable por constituir una actividad permanente o habitual, llevada a cabo por un comerciante que genera ingresos susceptibles de incrementar su propio capital, actividad calificable como comercial por enmarcarse dentro de las que el Código de Comercio califica como comerciales en su artículo 20 numeral 5, como lo dispone el artículo 35 de la Ley 14 de 1983.

No puede afirmarse lo mismo de la percepción de dividendos llevada a cabo por personas naturales no comerciantes, pues por su misma naturaleza de no comerciantes²⁹⁰ su

²⁸⁹ CEC. Sentencia del 10 de noviembre de 2000. Expediente 10066.

²⁹⁰ “Son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera

actividad no puede reputarse como comercial gravable con el IC. Con mayor razón si se trata de actividades ocasionales no permanentes ni habituales que para efectos del impuesto de industria y comercio, sólo pueden calificarse como actos²⁹¹ no como actividades que son las gravadas por el tributo.

En el mismo sentido, las sociedades comerciales que en su objeto social principal no contemplen la actividad de inversionistas de capital, y que perciban dividendos originados en actos mercantiles no en actividades mercantiles de negociación de valores, no están sometidos al gravamen por dichos actos de comercio. Y tampoco lo están, si los dividendos se originan en títulos que formen parte de su activo fijo como patrimonio de la empresa, puesto que la sociedad en este evento no actúa como comerciante (arts. 10 y 11 C. de Co.) sino a través de actos mercantiles ocasionales.

Por esta razón no se comparten las Sentencias del CONSEJO DE ESTADO colombiano²⁹², que consideran como gravables la percepción de dividendos por cuanto “*El artículo 20 del Código de Comercio califica como "mercantiles" "para todos los efectos legales", entre otros, la "intervención como asociado en la constitución de sociedades comerciales, los actos de administración de las mismas o la negociación a título oneroso de las partes de interés, cuotas o acciones (20-5)"*”, dado que en todos los casos es necesario tener en cuenta las particulares condiciones no sólo de la operación en si, sino

mercantiles. La calidad de comerciante se adquiere aunque la actividad mercantil se ejerza por medio de apoderado, intermediario o interpuesta persona.” (art. 10 C. de Co.).

“Las personas que ejecuten ocasionalmente operaciones mercantiles no se considerarán comerciantes, pero estarán sujetas a la norma comerciales en cuanto a dichas operaciones”. (art. 11 C.de Co.).

²⁹¹ Son mercantiles para todos los efectos legales, la negociación de títulos valores y la compra para reventa o permuta de los mismos, es decir se considera mercantil la actividad de negociar valores, que conlleva la habitualidad del negocio. Por ello los actos o sea los negocios ocasionales no constituyen actividad mercantil. (art. 20 C.de Co.).

²⁹² CEC. Sentencia de noviembre 10 de 2000. Exp. 10066; Sentencia de septiembre 24 de 1999 Exp.9486; Sentencia de diciembre 3 de 2003 Exp. 13385; sentencias de marzo 3 de 1994, Expediente 4548; de marzo 22 de 1996, Expediente 7444, y de septiembre 24 de 1999, Expediente 9486 y noviembre 10 de 2000, Expediente 10066.

también las de la sociedad que las realiza para establecer si se trata de la negociación de activos fijos o de la ejecución de simples actos de comercio no susceptibles de gravamen.

Por el contrario, encontramos razonable la posición del salvamento de voto a dicha Sentencia que opina que: “Establecer que un impuesto recae sobre la entidad fuente del ingreso y sobre el receptor del dividendo es, en mi concepto, establecer una doble imposición sobre ingresos que no obedecieron a la actividad señalada por la ley como sujetas al gravamen. En sentido jurídico la doble imposición debe identificar el sujeto pasivo y el tiempo. En el caso de los dividendos estos han sido gravados en la entidad productora del ingreso afectando los intereses de los socios o accionistas al gravar la distribución de utilidades se produce una doble imposición sobre los mismos ingresos.”

El Decreto Distrital 118 de abril 5 de 2005²⁹³ revivió la controversia sobre el tema al disponer el recaudo del tributo para los no sujetos por la extraterritorialidad de su operación vía retención por los agentes retenedores domiciliados en el Distrito Capital.

La simple nulidad de la norma fue demandada por varias personas, lográndose su suspensión provisional²⁹⁴, decretada por el CONSEJO DE ESTADO colombiano por la manifiesta violación con las normas superiores a las que estaba obligada a someterse. La nulidad de la disposición se fundamenta en que:

²⁹³ “ARTÍCULO PRIMERO. RETENCIÓN EN LA FUENTE POR DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES. Los agentes de retención del impuesto de industria y comercio cuyo domicilio social sea del Distrito Capital, practicarán la retención por el impuesto de industria y comercio sobre los dividendos y/o participaciones, cuando estos les sean pagados o abonados en cuenta en calidad de exigibles a sus accionistas o socios, lo que ocurra primero”

²⁹⁴ CRUZ DE QUIÑONES, Lucy. Demanda de simple nulidad y suspensión provisional de los efectos jurídicos , contra los artículos 1º y 2º del Decreto 118 de abril 5 de 2005, proferido por el Alcalde Mayor de Bogotá D.C. radicada ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca el 16 de junio de 2005 bajo el número 2005-803.

Mediante la regulación contenida en el Decreto Distrital 118/2005 la Administración de Bogotá, pretende modificar la contenida en las leyes 14 de 1983, en su Decreto Reglamentario 3070 de 1983 y en los Decretos Distritales 065 y 352 de 2002²⁹⁵, al establecer que la territorialidad del tributo se determina por el lugar donde se decreta o paga el dividendo que, corresponde al domicilio de la sociedad originadora y no el de la accionista inversora que no lleva a cabo actividad de ninguna clase en Bogotá, olvidando que el Impuesto de Industria y Comercio no es un impuesto a la renta o a los ingresos según el origen de la fuente, sino un impuesto a las actividades, que tiene como base gravable los ingresos originados en la actividad desarrollada, como sujeto activo al distrito o municipio en cuya jurisdicción se realice la actividad, y por sujeto pasivo a la persona natural o moral que la lleve a cabo, siempre y cuando se realice en la jurisdicción del sujeto activo.

La primera conclusión es la de que los entes locales sólo pueden exigir el tributo por los dividendos percibidos por inversionistas con sedes sociales en otros municipios cuando

²⁹⁵ Ley 14 de 1983 artículo 32 compilado en el Decreto Extraordinario 1333 de 1986, artículo 195: El impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídica 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”.

Decreto Reglamentario 307 de 1983 artículo 1. 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. Decreto 1421 de 1993 artículo 32: Hecho generador. El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimiento de comercio o sin ellos.

Decreto Distrital 352 de 2002 artículo 40. Sujeto activo. El Distrito Capital de Bogotá 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.

Artículo 41. Sujeto Pasivo. Es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio la persona natural o jurídica o la sociedad de hecho, que realice el hecho generador de la obligación tributaria, consistentes en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital.

éstos se originen en actividades de inversión, realizadas en la jurisdicción del sujeto activo que los reclama a través de sucursales o agencias debidamente registradas en la Cámara de Comercio respectiva en los términos del C. de Co. Es inadmisibles entonces la posición de la Administración de Bogotá que presume que todos los inversionistas tienen sede social o, por lo menos, agencias o sucursales en dicha ciudad.

Como dice CRUZ DE QUIÑONES²⁹⁶, el ingreso también ostenta una territorialidad, que para quien lo recibe como pago de una actividad comercial coincide con el domicilio del acreedor, en nuestro caso, la sociedad o persona inversora y no con el domicilio del deudor o sociedad originadora del pago, como lo dispone el Código de Comercio en su artículo 876: “el domicilio del acreedor al tiempo del vencimiento”. Salta a la vista que la Administración del Distrito Capital no tiene vínculo territorial alguno con los inversionistas residentes en otras ciudades, de donde resulta su incompetencia absoluta para exigir el tributo a los no residentes.

La territorialidad del tributo ha sido motivo de reiterada jurisprudencia por el Consejo de Estado, que ha sostenido que el impuesto de industria y comercio es un **tributo de carácter municipal**, cuyo hecho generador debe realizarse dentro de la respectiva jurisdicción municipal, carácter que impide a los municipios aplicar su potestad municipal a las actividades realizadas fuera de su jurisdicción sobre las que carece de competencia. La territorialidad del tributo no puede ser modificada por las normas locales y mucho menos por los funcionarios de dichos entes²⁹⁷. Y respecto de los reglamentos de la ley

²⁹⁶ CRUZ DE QUIÑONES Lucy, Acción pública de nulidad contra los artículos 1 y 2 del Decreto núm. 118 de abril 15 de 2005, proferido por el Alcalde Mayor de Bogotá D.C. Tribunal Contencioso de Cundinamarca, Junio 16 de 2005, 7.

²⁹⁷ CEC. Sentencia de abril 12 de 2002, Exp. 12565.

marco (Ley 14/83), sostiene la potestad tributaria de los entes, que está reglada en el Decreto 3070 de 1983 en su artículo 1, sin que ninguno de los entes locales puede aplicar el impuesto a hechos generadores ocurridos fuera de su territorio y menos aún, cuando al desarrollar la actividad del objeto social principal previsto en los estatutos, el contribuyente deba necesariamente utilizar no sólo el territorio municipal sino todo el territorio nacional.²⁹⁸

Por el contrario, ha sostenido que, “al tener la empresa su domicilio en la ciudad de Bogotá y recibir las participaciones en la misma no cabe duda que los ingresos se han originado en el Distrito Capital y por tal motivo se causa el gravamen”²⁹⁹.

No sólo el CONSEJO DE ESTADO colombiano se ha manifestado con jurisprudencia contraria a las pretensiones del Decreto Distrital sino que la misma Administración de Bogotá lo había manifestado en forma clara y contundente³⁰⁰.

²⁹⁸ ____, Sentencia del 17 de mayo de 1993, Exp. 4647. En el mismo sentido Sentencia de 22 de junio de 1990 Exp. 2180; Sentencia de 16 de noviembre de 2001, Exp. 12440.

²⁹⁹ ____, Sentencia de 3 de diciembre de 2003, Exp. 13385.

³⁰⁰ Secretaría de Hacienda de Bogotá, Memorando Concepto No. 1040 del 9 de junio de 2004, 12.:” el impuesto de industria y comercio debe ser declarado por quien perciba los ingresos en el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios, donde se encuentre ubicada la empresa sobre la cual recae la inversión generadora de los dividendos y participaciones. Es decir que la decisión de inversión en una empresa, se hace en el domicilio de la empresa inversionista, porque allí se desarrollan las actividades de dirección, organización y planeación que permiten que al finalizar el ejercicio produzcan los resultados esperados, es por ello que el municipio en donde se encuentre el domicilio de la empresa inversionista tiene la facultad impositiva sobre los dividendos y participaciones que se generen como consecuencia de la inversión”.

12. La violación al principio de capacidad contributiva

En un epígrafe del capítulo anterior había avanzado la crítica más importante que se le hace al tributo: su falta de acomodo con el principio de capacidad contributiva.

Este hecho se origina en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, vigente en todo el territorio nacional excepto en Bogotá D.C. que establece como base gravable del IC “el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior”, en abierta violación del principio de capacidad tributaria, puesto que no admite la deducción de las pérdidas, las devoluciones y descuentos que no constituyen ingresos propios susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente, constituyéndose así en un impuesto presunto sobre la renta del sujeto gravado al incidir sobre supuestos ingresos jamás percibidos por el contribuyente. La ley presume que siempre que hay un ingreso, existe una utilidad gravable, lo cual es una presunción inaceptable fáctica y jurídicamente porque la riqueza gravada es la misma gravada por el impuesto a la renta y al patrimonio.

La CONSTITUCIÓN colombiana³⁰¹ de 1991 solamente consagró como fundamentos del sistema tributario los principios de equidad, eficiencia, progresividad e irretroactividad. Dejó por fuera la consagración material del principio fundamental de la capacidad tributaria, connatural a los sistemas tributarios modernos, lo que no obsta para predicar la inconstitucionalidad del tributo, dado que el principio de capacidad contributiva impone al legislador el deber de buscar un sacrificio igual de las personas sometidas frente al volumen de tributos que deben pagar de suerte que la aptitud para contribuir sea medida

³⁰¹ CC. Artículo 363. “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”

en función de la renta excedente entendiendo por tal, aquella que no es necesaria para mantener los factores productivos del sujeto pasivo, lo que, en otras palabras es la “capacidad económica considerada idónea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la Constitución”³⁰², que corresponde a una definición del principio de capacidad contributiva³⁰³.

Si en el IC la violación constitucional es evidente ya que el gravamen excede la contribución medida en función de la renta excedente, puesto que no la tiene en cuenta y grava el ingreso bruto, no cabe duda de la inconstitucionalidad del tributo, si se considera el hecho del doble gravamen sobre la misma riqueza a cargo del impuesto sobre la renta y el patrimonio.

13. Recapitulación

El catálogo de controversias demuestra que la estructura jurídica del tributo adolece de severas deficiencias respecto de los principios universales de la tributación. No sólo atenta contra el de capacidad contributiva sino también contra el de seguridad y el de certeza jurídica porque en la regulación, sobre todo, en la actividad comercial no se contemplan con claridad muchas de las actividades normales en la vida económica de los negocios, no son claras las reglas de las entidades sin ánimo de lucro, la dispersión y vetustez de muchas de las normas, sobre todo de las exenciones, así como la inestabilidad jurisprudencial y normativa hacen difícil la interpretación de las normas

³⁰² MOSCHETTI, Francesco. “El Principio de la Capacidad Contributiva”, En *Tratado de derecho tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá, Temis, 2001, Tomo Primero, pág. 259.

³⁰³ Sobre el principio de capacidad contributiva, confrontar: HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, “Capacidad Económica y Sistema Fiscal”, Marcial Pons, Madrid, 1988, págs. 517-519, 521 y 522.

vigentes. Es, pues, claro que se hace necesaria su reforma o sustitución por un solo cuerpo regulatorio y a ese cometido se endereza el Cuarto Capítulo de esta obra.

CAPÍTULO CUARTO

LA REFORMA DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

La inconstitucionalidad de la Ley 14 de 1983, por la violación al principio de la capacidad económica como los estructurales, los de inconstitucionalidad y los de legalidad, presentes en los Acuerdos Municipales expedidos por las corporaciones locales de elección popular, expedidos y aplicados por los municipios en abierta violación del artículo 66 de la Ley 383 de 1997³⁰⁴, que ordena a los municipios y distritos la aplicación del Estatuto Tributario nacional para la gestión tributaria, además de la imposibilidad demostrada por el actual impuesto de IC para contribuir eficientemente al fortalecimiento de las arcas de los municipios medianos y pequeños, son razones más que suficientes para proponer soluciones a dicha problemática.

Para este efecto, analizaremos los aspectos fundamentales del impuesto a las actividades económicas, en Alemania, España y Estados Unidos de Norteamérica, países en los que recientemente se han efectuado reformas a dicho tributo –o se han presentado propuestas serias para su modificación– que servirán de referencia básica para la elaboración de nuestra propuesta.

³⁰⁴ ARTÍCULO 66. “Los municipios y distritos, para efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional.”

1. El Impuesto a la Industria en Alemania

Para KRUSE³⁰⁵, el sistema alemán reviste especiales particularidades que se pueden resumir en que los entes territoriales locales no disponen de soberanía alguna, pues la reglamentación estatal regula todos los aspectos de la competencia que les conceden, a la vez que están limitados por el ejercicio de la soberanía concurrente de la Federación. Desde luego, la expresión “soberanía”, utilizada por el autor alemán, no tiene cabida en la doctrina moderna respecto de los poderes constituidos que se encuentran sometidos a la Constitución como norma.

El sistema tributario alemán está regulado con precisión en la CONSTITUCIÓN ALEMANA GG³⁰⁶, en la llamada Constitución Financiera³⁰⁷, en la que el poder tributario se divide verticalmente en tres niveles: El Estado Federal (*Bund*), los Estados Federales (*Länder*) y los Municipios (*Gemeinde*). En la Carta Alemana se distribuye la materia imponible en impuestos propios del *Bund*, de los *Länder* y en impuestos comunes o compartidos entre el *Bund*, los *Länder* y los Municipios. En la GG, artículos 73 y siguientes, las competencias tributarias básicas³⁰⁸, la competencia normativa, la

³⁰⁵ KRUSE, *op. cit.*, pág. 130.

³⁰⁶ Grundgesetz, abreviatura: GG.

³⁰⁷ El término fue empleado por primera vez por el legislador en 1955 mediante una ley que consagró una reforma de la Constitución (Finanzverfassungsgesetz von 23.12.1955_ BGBII, 817) para regular el reparto de competencias financieras entre los distintos poderes territoriales, así como los principios rectores de las mismas (fundamentalmente arts. 104 a 115). GARCIA FRIAS, Ángeles. “La Financiación de los Municipios en Alemania. De la reforma de 1969 a la reforma de 2004”. En La financiación de los Municipios. Experiencias comparadas. CASADO OLLERO, Gabriel. Coordinador, Madrid, Dykinson. S.L., 2005, pág. 29.

³⁰⁸ _____ . _____, pág. 29. La autora prefiere el término “competencias”, en vez del de potestades, apartándose de la traducción literal del término alemán, que sería soberanía.

competencia administrativa y la competencia sobre el rendimiento se distribuyen entre los tres entes territoriales.

Como ocurre en el caso Colombiano, la competencia normativa de los *gemeinden* es derivada y depende de la autorización expresa de las leyes de los *Lander*, que les permite crear algunos impuestos, como ocurre con los impuestos bagatela³⁰⁹, evento en el cual pueden ejercer *ex novo* su competencia. Sin embargo, los principales tributos municipales se hallan regulados por ley Federal.

³⁰⁹ _____ “Análisis ...”, *op. cit.*, pág. 40.

Impuestos vigentes	Término original	Aplicación
Impuesto sobre los perros	Hundesteuer	En todo el Bund
Impuesto sobre las diversiones	Vergnugundsteuer	En la mayoría de los Lander
Impuesto sobre las bebidas	Getrankesteuer	Algunos Lander
Impuesto sobre la caza y la pesca	Jagd-und Fischereisteuer	En la mayoría de los Lander
Impuesto de la segunda vivienda	Zweitwohnungsteuer	Numerosos Lander
Impuesto sobre la venta de bebidas	Schankerlaubnissteuer	Algunos Lander
Impuestos en discusión		
Impuesto sobre las carreras de caballos	Reitpferdesdteuer	En discusión en Babiera
Impuesto sobre el segundo vehículo	Zweitkraftfahrzeugsteuer	Propuesta en discusión
Impuestos derogados		
Impuesto sobre los helados	Speiseeissteuer	Anulado por sentencia del BVerfG
Impuesto sobre los habitantes	Einwohnersteuer	
Impuesto sobre los envases	(Getranke) Verpackungsteuer	

La competencia administrativa de los impuestos locales, con las mismas atribuciones de las otorgadas a los entes territoriales colombianas, le corresponde a los *Lander*³¹⁰, excepto los Impuestos de Aduana y los Monopolios fiscales, regulados en el artículo 108.1 de la GG. La competencia está contenida en el artículo 105.2 de la GG: “Los *Lander* tienen la competencia legislativa sobre los impuestos sobre el consumo y el gasto local, siempre que éstos no sean equivalentes a los impuestos regulados por ley federal”. Pero la regulación sustantiva está en cabeza del *Bund* y, en consecuencia, rige en todo el territorio federal. En la práctica esta competencia ha sido delegada en la mayoría de los municipios por los *Lander*.

La radicación de esta competencia en los *Lander* resuelve el problema común a todos los países por la falta de capacidad técnica de medios de personal y económicos o de mínima capacidad administrativa de los municipios, que les impide ejercer cabalmente su función como administradores de sus propios tributos, significa un ahorro muy importante en los costos de administración fiscal para los entes territoriales y evita la competencia fiscal a través de multitud de regulaciones que a la postre terminan sacrificando el ingreso de los municipios, como ocurre en Colombia en donde cada municipio emite su propia regulación a través del órgano de elección popular denominado Concejo Municipal, el que, según la conveniencia política, expide normas a menudo viciadas de inconstitucionalidad o ilegalidad, que terminan siendo anuladas por la justicia Contenciosa Administrativa con un alto costo para la eficiencia de esta justicia por la congestión que provocan en los Tribunales Administrativos y el Consejo de Estado.

³¹⁰ Art. 108.2 GG.

Esta multiplicidad de regulaciones locales es completamente innecesaria en Colombia, puesto que, de acuerdo con el artículo 66 de la Ley 383 de 1997³¹¹, los municipios están obligados a aplicar el procedimiento tributario contenido en el Libro Quinto del Estatuto Tributario Nacional, de tal manera que los municipios deberán limitarse a regular lo de su competencia, es decir, las tarifas, las exenciones y el recaudo de sus tributos.

Por último, la competencia sobre el rendimiento se distribuye en Alemania entre los tres entes territoriales, como lo dispone el artículo 106 de la GG

1.1. La autonomía financiera en los Municipios Alemanes

El inciso tercero del artículo 28.2 de la GG³¹², fruto de la modificación constitucional por la Ley 27 de octubre de 1994³¹³, consagra el derecho de los municipios a la “auto administración” (*Selbstverwaltung*), por la cual los municipios quedan sometidos a “su propia responsabilidad” financiera tanto respecto de los ingresos como de los gastos dentro de los límites de las leyes y constituciones de los *Länder* y de la Constitución federal. Sin embargo, como lo demuestra GARCÍA FRÍAS³¹⁴, a pesar de que en los presupuestos municipales se destaca la importancia de los ingresos propios dentro del total de ingresos, si se observa la relación con los gastos, es preciso aceptar que el sistema de financiación actual entró en crisis, principalmente por la caída vertical en la

³¹¹ Artículo 66 Ley 383 de 1997.

³¹² ARTÍCULO 28.2 INCISO TERCERO GG. “Se garantiza a los Municipios, en el marco de las leyes, el derecho a regular , bajo su propia responsabilidad, todos los asuntos referentes a la comunidad local. Las agrupaciones de Municipios gozarán así mismo de autonomía administrativa dentro de los límites de sus atribuciones legales y con arreglo a las leyes. La garantía de la autonomía administrativa comprende también los fundamentos de la propia responsabilidad financiera.”

³¹³ Publicada en BGBl. I, 1994.

³¹⁴ GARCÍA FRÍAS, A., “Análisis”, *op.cit.* págs. 33 y 34.

recaudación originada en el Impuesto sobre las actividades económicas, provocada, entre otras circunstancias, por la crisis económica y la globalización, con una profunda repercusión sobre los tesoros locales.

1.2. Impuesto sobre las actividades empresariales –Gewerbsteuer–.

Para este estudio resulta interesante hacer un breve recuento de la trayectoria de este impuesto. “Desde las reformas de impuestos de 1891/93 de Miquel y la reforma de finanzas de 1929/20 de Erzberger, fue el impuesto industrial la fuente de entradas más importante de las ciudades y municipios hasta 1969”³¹⁵. Dada su naturaleza de impuesto real estaba ligado a la magnitud de los haberes no a un flujo de pago (como, por ejemplo, el impuesto de renta o el impuesto sobre la cifra de negocios). En consecuencia, el objeto o materia imponible del impuesto industrial era cada empresa industrial nacional (§ 2 párrafo, 1 frase, 1 Ley sobre impuesto industrial). Por lo mismo, no estaban sujetos al impuesto industrial, las profesiones independientes y la agricultura.

Inicialmente el impuesto industrial se apoyaba en tres columnas: El impuesto industrial sobre la renta, sobre el capital y sobre la masa salarial que los municipios podían recaudar, o no, según su libre decisión.

El impuesto sufrió sucesivos cambios drásticos: El 1 de enero de 1980 se suprimió el impuesto sobre la masa salarial; y desde el 1 de enero de 1998 se suprimió el impuesto sobre el capital. A partir de 1998 existe solo el impuesto industrial sobre la renta,

³¹⁵ SCHWARTING, GUNNAR. “Kommunale Steuern”, Berlin, Erich Schmidt Verlag, 1999, pág. 99.

sometido a severas críticas y a discusiones sobre su legitimidad, por reparos de inconstitucionalidad por violación del principio de igualdad y del de homogeneidad. No obstante, por la tendencia al crecimiento de los municipios se han venido incrementando los montos de las tarifas.

1.3. Schwarting, elementos del impuesto

SCHWARTING³¹⁶ realiza un detenido análisis de los que llama elementos del impuesto, denominación que incluye elementos jurídicos y de tipo económico.

1.3.1. Base gravable, deducciones, exenciones, tarifas

La Base Gravable estaba constituida por las utilidades determinadas según los reglamentos del impuesto sobre la renta o de sociedades (§ 7 de la ley sobre el impuesto de industria) de la empresa industrial individual (no del industrial), en contraste a lo que ocurre en Colombia en donde los ingresos gravados son los originados en la actividad industrial, siendo irrelevante para el tributo los obtenidos por el industrial como persona.

A las utilidades se agregaban varios conceptos: el 50% de los intereses por obligaciones permanentes para desestimular la financiación ajena, mientras que la remuneración del capital propio estaba incluida en las utilidades y los ingresos por arrendamientos de bienes propios, de los cuales se deducía el 1.2% del valor unitario del inmueble de la empresa. También se deducían los ingresos por plantas ubicadas en el extranjero, los dividendos obtenidos tanto de sociedades personales o inversionistas de capital y el

³¹⁶ SCHWARTING, G., *op. cit.*, págs. 104-111.

importe libre legal, suma dineraria fija para las personas naturales y las sociedades personales.

Existían exenciones subjetivas para grupos determinados de empresas concretamente determinadas en la ley, como los Correos Federales Alemanes, el Banco Federal Alemán, entidades de crédito para el fomento regional, compañías aseguradoras y empresas públicas de producción y distribución y cajas de pensión y subsidio.

Las exenciones se referían especialmente a las entidades sociales, manejadas por personas jurídicas de derecho público.

Al resultado se le aplicaba la tarifa establecida legalmente, que era fija para las sociedades capitalistas y escalonada según rangos de utilidad determinada para las personas naturales y sociedades personales.

1.3.2. El Fraccionamiento y la recaudación.

El fraccionamiento del impuesto se aplicó como solución a la múltiple tributación para las industrias con producción en diferentes municipios. Se fraccionaba la utilidad obtenida, tomando como regla la relación de salarios hasta un monto determinado para no favorecer a los municipios de las sedes principales, existiendo la posibilidad de que los municipios involucrados convinieran entre ellos otros criterios de fraccionamiento, posibilidad que también podía aplicar la Administración Financiera según el caso concreto.

La Administración Tributaria comunicaba a cada municipio con planta de producción, el importe que le corresponde y, sobre dicho monto, el municipio aplicaba la tarifa única

industrial, previamente incorporada en el presupuesto municipal vigente. Aún cuando el establecimiento de la tarifa se dejaba al arbitrio de la responsabilidad municipal, los Estados Federados podían imponer una tarifa acoplada para los impuestos reales locales, el Impuesto de Industria y el Impuesto sobre los Inmuebles, de tal manera que, si se incrementaba la de industria, automáticamente se incrementaba la de los terrenos, controlando de esta manera la responsabilidad local. Los municipios podían aplicar un incremento retroactivo de las tarifas durante el transcurso del año, pero antes del 30 de junio, con el fin de equilibrar el presupuesto de ingresos.

1.3.3. Contribución del impuesto de industria

A partir de la reforma financiera de 1969 se aplicó la **Contribución de Industria**, por la cual los municipios deducían una parte de sus ingresos por este impuesto en forma de una contribución a La Federación y a los estados, que se convirtió en un instrumento esencial para la repartición de las cargas financieras en el transcurso de La Unidad Alemana.

1.3.4. Críticas al impuesto

SCHWARTING³¹⁷ planteó variadas críticas al impuesto, que se pueden resumir así:

1.3.4.1. Aspectos tributarios sistemáticos.

- Representa una carga adicional sobre las utilidades empresariales que ya están gravadas por el impuesto sobre la renta o el de sociedades. Dado que en muchos

³¹⁷ SCHWARTING, G., *op. cit.*, págs. 111-117.

otros estados no existen contribuciones comparables, el impuesto de industria perjudica también la competencia en el contexto internacional. En mi opinión, la crítica no es totalmente cierta, sobre todo, porque el impuesto es deducible para las empresas como gasto de operación, disminuyendo la carga del impuesto de renta y de sociedades, pero lo cierto es que el hecho imponible es el mismo.

- Como el impuesto diferencia entre las sociedades personales y las capitalistas, en las que laboran los socios y familiares, descontando los salarios en las últimas, éstas tienen ventajas sobre las primeras por lo que el impuesto conlleva una insinuación sobre las formas societarias.
- Con la limitación del gravamen sólo sobre las utilidades, el impuesto viola el principio de homogeneidad. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que, añadiendo al cómputo los intereses por deudas permanentes, el impuesto de industria se diferencia de una pura imposición de utilidades como la que representa el impuesto sobre la renta o de sociedades.
- El impuesto viola el principio de igualdad al no gravar a los profesionales independientes y a los agricultores y silvicultores. Un proceso iniciado por esta causa en 1997 fue inadmitido por la Corte Constitucional por vicios de forma, por lo que el fondo del asunto siguió sin resolverse.

-

1.3.4.2. Aspectos municipales específicos

1.3.4.2.1. Dependencia de las decisiones de terceros

- Por la permanente intervención del legislador, la fiabilidad de la planificación municipal se ha visto seriamente perjudicada. El impuesto se ha convertido en un impuesto para las grandes empresas cuya participación en el ingreso se redujo cada vez más.
- El impuesto se volvió coyuntural, según las circunstancias de las grandes empresas, haciendo difícil la planeación fiscal local orientada sobre el principio de la continuidad. Las decisiones empresariales de fusión, de inversión, de traslados de sedes por motivos fiscales, pueden reducir considerablemente los ingresos obtenidos por los municipios de las sedes fabriles.
- El fraccionamiento, en el caso de las empresas vinculadas a muchos municipios sin presencia en ellos de empleados, como las de comunicaciones, es difícil de aplicar. Debería aplicarse una tarifa mixta.

1.3.4.2.2. Asuntos de política comunal

- El escaso número de grandes empresas que contribuyen con un gran volumen al recaudo del tributo hace que la estrecha relación de la economía global con la ubicación económica del municipio pierda importancia. Al contrario, existe el peligro de que los problemas de los contribuyentes más pequeños conviertan la fijación de las tarifas en la expresión de la política económica local, no de una política presupuestaria estatal como debiera ser.

1.3.4.2.3. Problemas financieros por la compensación

- La autonomía en la fijación de las tarifas encuentra un límite en las reglas de la compensación financiera comunal. Las leyes financieras compensatorias se basan en el reconocimiento de que las tarifas son ficticias, en la mayoría de los casos, aproximadas al promedio del estado. Si está por debajo de este promedio, el municipio se colocará en la compensación financiera más alta, en vez de corresponder a la compensación por los verdaderos ingresos. Por lo tanto existe una presión de facto para corresponder a esta relación en la evaluación de las tarifas locales.
- La importancia política municipal que tiene el impuesto de industria no corresponde a su importancia económica financiera. Si esto es así, no hay, de hecho, ninguna conexión de intereses, importante entre el municipio y la economía, hecho fatal para el desarrollo local a través de políticas de atracción hacia sus jurisdicciones.
- La fijación de las tarifas es crítica a la hora de solicitar a los estados la asignación de recursos para emergencias presupuestarias especiales. Si las tarifas no se encuentran en el punto correcto, podrá ser rechazada la asignación.

1.4. El impuesto de industria como expresión de la autonomía financiera

El impuesto, a pesar de estar limitado por las reglamentaciones de compensaciones financieras, es el núcleo de la autonomía financiera por ser un impuesto independiente con la responsabilidad en la fijación de las tarifas que le permite a los municipios intentar el logro de su autonomía financiera. Solamente cuando sea posible configurar tanto los ingresos como los gastos libremente, bajo el principio de la responsabilidad propia, estará garantizada la autonomía financiera. Si en la reforma financiera no se fortalece el impuesto de industria, deberá consagrarse una contribución autónoma comparable con el impuesto de industria o pensar en propuestas que alcancen el mismo objetivo.

1.5. Michael Broer, problemas del impuesto de Industria

BROER³¹⁸ resume los problemas del impuesto de Industria y Comercio en la alta sensibilidad coyuntural, en el pequeño número de contribuyentes y en la alta carga impositiva inter comunal. Dado que la infraestructura municipal es necesaria tanto en los tiempos de coyuntura de crecimiento económico como en la recesión, los ingresos locales deberían tener una mínima sensibilidad coyuntural o una alta estabilidad. El impuesto de industria y comercio es variable en el tiempo tanto por la coyuntura como por la legislación que cambia constantemente.

BROER analiza las dos propuestas que se han presentado en la discusión política respecto del impuesto a la industria y comercio, la sobre tasa local al impuesto a la renta

³¹⁸ BROER, Michael. "Substitutionde Gewerbesteuer: Eine Kombination aus Zuschlagen zur Einkommenund Kopeschaftsteuer und reformiertier Grundsteuer" Conferencia en el simposio "Reforma Financiera e Impuesto Local" con motivo de la celebración de los 75 años del Instituto de Investigación de Ciencias Financieras de la Universidad de Colonia. Colonia 6 de diciembre de 2002.

de las personas físicas y de las sociedades, y la modernización o revitalización del impuesto a la industria y al comercio (ensanchamiento de la base tributaria y ampliación del círculo de contribuyentes) encontrando razonable la primera porque la comparación con el impuesto a la renta de las sociedades es viable y porque la potestad de imponer una sobre tasa en el impuesto a las personas físicas también puede realizarse paralelamente en el impuesto a la industria y comercio.

Para la comparación del impuesto industrial con el que grave la renta de las sociedades recurre a los criterios de un sistema racional de impuestos locales: la mínima sensibilidad coyuntural, o sea, alta estabilidad de los ingresos; estructura económica equilibrada y con ello mínima dependencia de unos pocos contribuyentes grandes y una distribución intermunicipal del recaudo impositivo en los volúmenes adecuados concluyendo que, el impuesto a las sociedades por razones político coyunturales es totalmente inadecuado como impuesto local por su alta variación en el tiempo y, lo mismo se puede decir de la sobre tasa a este impuesto. Su propuesta consiste en que se debería autorizar a los municipios para aplicar una sobre tasa sobre la participación local del impuesto a la renta de las personas físicas. Para disminuir la problemática creciente entre los municipios de los alrededores se debería distribuir el recaudo de la parte local del impuesto a la renta de las personas físicas no solamente por el principio de residencia sino en parte también por el principio de la sede fabril (para gravar a los trabajadores de las fábricas en la sede fabril porque de lo contrario el municipio de residencia se lleva toda su participación en el impuesto a las personas físicas). En todo caso, se debería renunciar a una sobre tasa al impuesto a la renta de las sociedades en la forma actual, a favor de un impuesto a la industria y el comercio revitalizado.

BROER estima que el impuesto local a la renta de las personas físicas y a las ganancias tiene todas las ventajas frente a las otras soluciones propuestas porque incluye, en la medida de su capacidad económica, las empresas personales, las profesiones liberales y los demás contribuyentes en un régimen impositivo administrable por los municipios bajo el principio de la auto responsabilidad. Así se aplicaría en serio la autonomía local y, al fundamentarse en el principio de la capacidad económica, se evitaría el daño económico al contribuyente. La sobre tasa debe basarse en la capacidad económica del contribuyente según los ingresos netos que excluyen los costos y gastos, base gravable a la que se aplicarían las tarifas normales del impuesto. Además deberían evitarse los impuestos anexos que provocarían la múltiple tributación.

Sin embargo, como ya se explicó, estas propuestas fueron rechazadas adoptándose una reforma a medias del impuesto a la industria sobre el que subsisten las mismas críticas hechas al impuesto en su versión anterior a 2004, excepto por la reducción en los beneficios, que también fue superficial.

2. El Impuesto Español a las Actividades Económicas (IAE)

El IAE español fue sometido a fuertes críticas tanto de índole jurídica como económica desde su implantación, razón por la cual el Gobierno había prometido tempranamente su supresión. Mediante la expedición de la Ley 51 de 27 de diciembre de 2002, de Reforma de la Ley 39 de 1988 de 28 de diciembre, cumplió su promesa, pero en forma, por demás precaria, que no resuelve los problemas de las Haciendas Locales. El impuesto actual reviste las siguientes características³¹⁹:

³¹⁹ MARTÍN QUERALT, Juan; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel y CAYÓN GALLARDO, Antonio, (Directores). *Manual de derecho tributario*. Parte Especial. 3ª Edición. Cizur Menor (Navarra), Aranzadi S.A., 2006, págs. 884-902.

2.1. Naturaleza del IAE

El IAE es un **impuesto directo** porque grava, de forma directa e inmediata, la capacidad económica y porque el sujeto, al menos legalmente, no puede repercutir el monto del impuesto a terceras personas³²⁰.

Es **real** porque las condiciones personales de los sujetos pasivos son irrelevantes para efectos del cálculo de las cuotas que se cuantifican en base a criterios objetivos únicamente.

Es un **impuesto local** porque el sujeto activo de la obligación tributaria es el Ayuntamiento que hace suyo el recaudo del mismo.

Es un **impuesto de exacción obligatoria** por expresa disposición legal (art.59.1 TR Ley), por lo que el recaudo no exige una Ordenanza.

Es un impuesto de **gestión compartida** entre el Ayuntamiento y la Administración Tributaria del Estado. Al Ayuntamiento le corresponde la gestión tributaria, mientras que al Estado le corresponde la gestión censal.

³²⁰ CHECA GONZÁLEZ, Clemente. "El Impuesto sobre Actividades Económicas". Impuestos No. 23 diciembre 1989, 8.

2.2. Ámbito Espacial o territorialidad del IAE

El impuesto grava el mero ejercicio de actividades empresariales, profesionales y artísticas en el territorio nacional español, se ejerzan, o no, en local determinado. En consecuencia, se gravan dichas actividades cuando se ejerzan en los buques y aeronaves españolas, aún cuando naveguen o sobrevuelen fuera del territorio español en virtud de los pronunciamientos del TS en sentencia del 17 de febrero de 1978.

El tributo tiene tres tipos de cuotas: la cuota municipal, cuya exacción y apropiación corresponde a los Ayuntamientos, mientras que las cuotas provinciales y nacionales están a cargo de La Agencia Estatal de Administración Tributaria que la distribuirá entre los Ayuntamientos y las Diputaciones de las provincias (cuota provincial) y las Diputaciones de territorio común (cuota nacional), respectivamente.

El lugar de realización de la actividad gravada se regula en La Regla 5ª. de La Instrucción RD 1175 de 1990. Cuando las actividades empresariales se ejerzan en local determinado, la territorialidad se predica de la jurisdicción en que el local esté ubicado. Si no se ejerce en local determinado, es necesario acudir a los criterios contenidos en la letra B) del apartado 2 de la Regla 6 para determinar el lugar del ejercicio de la actividad. La actividad ganadera siempre se considera ejercida en local no determinado.

Cuando las actividades profesionales se ejerzan en local determinado, la competencia es de la jurisdicción en que el local esté radicado y de ejercerse en local no determinado, la competencia será de la jurisdicción en que se ubique la residencia fiscal del sujeto.

Respecto de las actividades artísticas, la territorialidad será la de la jurisdicción de la residencia fiscal del artista.

2.3. Hecho imponible o hecho generador

La obligación fiscal nace a la vida jurídica por el mero ejercicio en territorio español de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no, en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del Impuesto.

Este hecho generador suscita serios problemas de interpretación. El primero es, si se debe entender que el mero ejercicio de la actividad implica la habitualidad y la obtención de un beneficio efectivo. La habitualidad se considera inherente al ejercicio de una actividad, nota que la diferencia del ejercicio de meros actos aislados o puntuales, como lo dispone el artículo 2º del Código de Comercio, aplicable por la remisión que el art. 80 TR Ley otorga a “cualquier medio admisible en derecho y, en particular, por los contemplados en el artículo 3º del Código de Comercio”.

Sobre la aplicación del beneficio existen dos posiciones: la del TS en la sentencia de 2 de junio de 1992, por la cual se aplicaría el art. 86 TR Ley que contempla “el beneficio medio presunto” como una de las bases para la fijación de las cuotas mínimas del tributo y la establecida en las STSJ de Murcia de 21 de noviembre de 1966 y STSJ de Madrid de 17 de julio de 1996, que propugnan por la aplicación del beneficio global del sector en que se integra la actividad concreta y no del sujeto pasivo en particular.

El segundo problema se refiere a la amplitud del concepto de actividad gravada no especificada en las tarifas del IAE. La tendencia interpretativa es la de que se debe aplicar

la definición contenida en el art. 79.1 TR Ley que define las actividades empresariales, profesionales y artísticas, como la que “suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”, lo cual no exime de la sujeción a la actividad que logre encuadrarse dentro de las especificadas en las tarifas. Si la actividad no se encuadra dentro de las relacionadas en las tarifas, deberá calificarse en el epígrafe que más se asemeje a la actividad ejercida. Tanto los supuestos de no sujeción como los de exención están expresamente consagrados en los artículos 81 y 82 TR Ley, respectivamente.

2.4. Sujetos Pasivos

Son sujetos pasivos las personas físicas, las personas jurídicas y las entidades sin personalidad a que se refiere el art. 35.4 LGT que ejerzan la actividad económica sujeta al gravamen con independencia de quien sea el titular o propietario del local en que aquélla de desarrolle.

2.5. Base Gravable

La base gravable es diferente según la cuota de que se trate.

2.5.1. Cuota Municipal

La liquidación de la cuota municipal es el resultado de un complejo mecanismo realizado en varias fases, que resumimos a continuación:

Fase 1: Determinación de la cuota de tarifa resultante de aplicar La Instrucción y Tarifas del IAE, producto de la suma de la cuota de licencia y la cuota de radicación.

Fase 2: A la cuota de tarifa se aplica el coeficiente de ponderación y sobre el resultado se aplica el coeficiente de situación y, finalmente, se aplican las bonificaciones sobre la cuota resultante.

2.5.2. Las Cuotas Provinciales y Nacionales

El sistema de liquidación es el mismo, es decir, se determina la cuota de tarifa a la que se aplica el coeficiente de ponderación y a este resultado las bonificaciones de carácter obligatorio. No se aplican ni el coeficiente de situación ni el recargo provincial.

2.6. Gestión del Tributo

En el IAE se contemplan dos tipos de gestión, la censal y la tributaria. La gestión censal comprende la formación de la matrícula del Impuesto, la calificación de las actividades económicas y el señalamiento de las cuotas, a cargo exclusivamente de La Administración Tributaria del Estado, con posibilidad de ser delegada a los Ayuntamientos, a las Diputaciones Provinciales, Cabildos, Consejos Insulares y otras entidades reconocidas por las leyes. En la gestión censal se recogen anualmente los censos comprensivos de todas las diferentes actividades económicas, los sujetos pasivos, las cuotas mínimas y, cuando corresponda, el recargo provincial.

La gestión tributaria, realizada con base en la Matrícula, incluye las funciones de liquidación, inspección y matrícula. En el caso de las cuotas municipales, la competencia le corresponde al Ayuntamiento, y en las cuotas nacionales y provinciales le corresponde a La Administración Tributaria del Estado.

2.7. Críticas a la reforma del IAE

La reforma del IAE ha recibido las mismas o similares críticas que se le habían formulado desde su implantación, pues no resuelve los problemas de las Haciendas Locales.

Según CHECA GONZÁLEZ³²¹, el hecho de que el mero ejercicio de una actividad económica confiera la condición de sujeto pasivo a quien la realice, convierte al IAE en

³²¹ CHECA GONZÁLEZ, Clemente. "El Impuesto sobre Actividades Económicas" Impuestos núm. 23 diciembre 1989, 13. GIMENEZ-REYNA, GUIJARRO ARRIZABALAGA y ZURDO RUIZ-AYUCAR. Situación actual y perspectivas de reforma de la Hacienda Local. Documento de Trabajo de la Fundación F.I.E.S., núm. 31, pág. 59.

un gravamen sobre la renta por asemejarse a las tasas de ordenación que se exigen con motivo de la obtención de una licencia para el ejercicio de una actividad.

El gravamen sobre rendimientos presuntos constituye una clara violación al principio de la capacidad económica que exige que tributen solamente manifestaciones económicas reales y no ficticias, puesto que el beneficio medio presunto no es representativo de la utilidad real que obtiene un empresario en ejercicio de su actividad. Posteriormente insistió sobre el tema, que desde el punto de vista de la de la justicia tributaria, no cabría alternativa distinta de la de suprimir el impuesto actual por retrógado y regresivo, sin conexión alguna con la exigencia de beneficios ciertos y reales, vulnerando el principio de capacidad económica. Criticó duramente la posición de los tribunales de justicia que no dudaron en afirmar la constitucionalidad del gravamen y el total respeto del mismo a la exigencias del principio de capacidad económica³²², razón por la cual no sería lícito imponer el gravamen a los sujetos que demuestren que no alcanzan el límite impuesto legalmente como beneficio medio del sector en que se ubique la actividad por violación del principio de justicia tributaria, enmarcado dentro de los principios constitucionales que informan la tributación y el poder financiero de los entes territoriales³²³.

Dictada la Ley de reforma, CHECA GONZÁLEZ insiste en que, el impuesto continúa padeciendo de los mismos vicios por lo que “no apreciamos razón alguna para que alguien lo tenga que seguir satisfaciendo”. La reforma, por el régimen jurídico de las

³²² Ibídem. “El Impuesto sobre las actividades económicas: presente y futuro” Nueva Fiscalidad, No. 5, Agosto Septiembre 2002, 44. En el mismo sentido, MORENO CASTEJON, Tomás. “El Impuesto sobre Actividades Económicas”. En Análisis de la nueva Ley de Haciendas Locales. II Encuentros Universidade-Corporacións Locais de Galicia, Santiago de Compostela, 1988, 28.

³²³ CASADO OLLERO, Gabriel. “Sistema Financiero Local y Justicia Fiscal”. En Organización Territorial del Estado (Administración Local), Madrid, I.E.F., 1985, Vol. I, 762 a 770. LAGO MONTERO, José María. “Comentario a la Sentencia del TS de 2 de Junio de 1992”. Jurisprudencia Tributaria, núm. 5 enero 1993, pág.18.

exenciones impuestas, a lo “único que conduce [...] es a hacerlo todavía más injusto e inequitativo que antes de la reforma”. Considera que en la reforma ha primado el principio de suficiencia financiera frente al de capacidad económica. Este último principio ha sido violado por el hecho imponible mantenido en la reforma, constituido “por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas”, e introducido en el ordenamiento jurídico exclusivamente por motivos recaudatorios porque tal ejercicio no es indicativo de capacidad económica o riqueza alguna; por la prescripción de que las cuotas mínimas del IAE resultantes de la aplicación de las Tarifas no podrán exceder del 15% del beneficio mutuo presunto de la actividad gravada porque “propicia una suerte de estimación objetiva en sentido global”, alejado del principio constitucional; y, en este sentido, porque la normativa sólo indica los beneficios medios presuntos, que precisamente no indican el beneficio real obtenido en ejercicio de la actividad gravada y, que, además, ese límite máximo del 15% no se aplique a cada caso concreto sino a sectores en general; es también violado por el contenido de la base cuarta recogida en el artículo 86.1 de la LRHL que dispone que para la determinación del beneficio medio presunto de la actividad gravada haya de tenerse en cuenta la superficie de los locales “en los que” se realicen las actividades gravadas o, “desde los que” se dirijan y coordinen tales actividades, dado que la superficie es poco reveladora de la mayor o menor obtención de ingresos en las actividades ejercidas, elemento que discrimina en contra de las actividades ejercidas en local frente a las ejercidas de manera ambulante, discriminación que se acentúa por la aplicación a las primeras del coeficiente de situación³²⁴.

³²⁴ CHECA GONZÁLEZ, Clemente y MERINO JARA, Isaac. La reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria. Cizur Menor, Aranzadi S.A., 2003, págs. 111, 115-118,121-122.

Para MARTÍN QUERALT, el impuesto dejó sin resolver el problema de la delimitación de competencias de las Entidades locales en relación con el Estado y con las Comunidades Autónomas porque se limita el principio de autonomía financiera a la fijación de tipos de gravamen dentro de los límites fijados por el legislador estatal y al otorgamiento de beneficios fiscales; mantiene la administración en cabeza de las Comunidades Autónomas, quienes no adelantarán ninguna actividad al respecto, y por la indeterminación de las fórmulas de compensación de los efectos de la reforma del IAE³²⁵.

LAGO MONTERO³²⁶ critica la mínima regulación que el legislador hizo de la determinación de las cuotas en la Ley de Bases, y el hecho de que el Gobierno no explicara en el RDLeg. el uso que realiza de los elementos fijos tipificadores de cada actividad económica.

Critica también la base tercera del art. 86.1 de LHL por la indeterminación del término “escaso”, criterio impuesto para determinar la cuota cero respecto de los rendimientos obtenidos, por la timidez con que recoge el principio de capacidad económica, y por el abandono del legislador de su competencia legisladora, dado que la ley debe definir el presupuesto de hecho de las exenciones y de las bonificaciones y no dejar esa tarea en manos del Gobierno.

Sobre la base cuarta del art. 86.1, que dispone que las cuotas resultantes de la aplicación de las tarifas no pueden exceder del quince por ciento del beneficio medio presunto, se pronuncia resaltando la perplejidad de la doctrina porque se señala un límite carente de efectividad, imposible de controlar jurisdiccionalmente, impreciso y contradictorio porque

³²⁵ MARTIN QUERALT, Juan. “Ley de Haciendas Locales”. Prólogo a la Cuarta Edición 2004. Tecnos. Madrid 2004, pág.14. Estas falencias habían sido señaladas por el autor en el Prólogo a la Tercera Edición del 2003.

³²⁶ LAGO MONTERO, “Comentario ...”, *op. cit.*, págs. 16-18.

no concreta el ámbito temporal de referencia ni se aprecia fácilmente cómo cifrar un beneficio “medio”, si es “presunto”. No se comprende cómo la cuota debe alcanzar un quince por ciento cuando con el coeficiente y los recargos de ley el gravamen será superior al sesenta por ciento del beneficio, lo cual es confiscatorio. El tributo, entonces, transgrede el principio de capacidad económica³²⁷.

Para LAGO MONTERO se ha avanzado poco en materia de coordinación y colaboración entre las Administraciones Tributarias entre sí y, con los Tribunales de Justicia, en la distribución de competencias de gestión censal y no censal entre el Estado y los Ayuntamientos, que generan cantidad de litigios contenciosos, “evitables, a corto plazo con una mejora en la difusión y conocimiento de la norma distributiva de competencias, compleja y difícil; y a largo plazo, con su reforma total y sustitución por otra que encomiende la gestión del tributo a una sola Administración”, “integrada, compuesta y dirigida por funcionarios y autoridades de todas las Administraciones hoy implicadas”³²⁸.

POVEDA BLANCO³²⁹ critica la reforma porque excluyó del tributo al noventa y dos por ciento de los contribuyentes, más de dos millones de sujetos pasivos, a través de la creación del coeficiente de ponderación para incrementar automáticamente todas las cuotas de tarifas municipales, provinciales y nacionales en función del importe de su

³²⁷ En el mismo sentido POVEDA BLANCO, Francisco, “La reforma del Impuesto sobre actividades Económicas. Una revisión crítica”. Tributos Locales, núm. 25, enero 2003, Madrid, págs.11-13.

³²⁸ LAGO MONTERO, José María, “La colaboración entre el Estado y los Entes locales en la gestión tributaria”. Tributos Locales, No. 35, Diciembre 2003, págs. 25, 26, 34. Conf., del mismo autor: “Algunas consideraciones sobre la distribución de competencias de gestión tributaria en España” Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública No. 219/1992; “El sistema económico en la Constitución”, XV Jornadas de estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, II, Madrid, 1994; “La distribución de competencias de gestión tributaria en el impuesto sobre el patrimonio”, Impuestos No. 5/1994; “Reflexiones sobre una hipotética reforma del sistema de financiación de las Corporaciones Locales” Revista de Hacienda Local No. 70/1994; “El procedimiento de gestión tributaria. Modificaciones recientes. Incidencia en la hacienda local española”, Revista Iberoamericana de Derecho Tributario No. 5/1997.

³²⁹ POVEDA BLANCO, Francisco. “La reforma del impuesto sobre actividades económicas. Una revisión crítica”, revista de tributos locales #25 Madrid, enero de 2003, págs. 11, 12 y 13.

respectiva cifra de negocios, del coeficiente de situación y del incremento de la base del recargo provincial, y del incremento del régimen de beneficios fiscales, medida que califica de perversa por la generación de focos de presión fiscal sobre los ayuntamientos, pues todos los sectores querrán su implementación. Estas exoneraciones transforman al IAE “en un gravamen material sobre la cifra de negocios de las entidades que permanecen en la tributación”, convirtiendo la cifra de negocios en el elemento definitorio de la sujeción y del importe de la cuota. Como no se ha reformado la estructura de los elementos del tributo, éste se convierte en un gravamen material sobre la cifra de negocios de determinadas entidades, “absolutamente desconectado y ajeno a la regulación de los elementos esenciales del tributo cuya denominación conserva”

Como gravamen material sobre la cifra de negocios puede resultar incompatible con el IVA, distorsiona la libre competencia empresarial, y transformado con la “tasa del uno y medio por cien”, puede suponer, respecto de las entidades sometidas a esta última, un supuesto de sobre imposición.

Entre los objetivos que POVEDA BLANCO considera que debió tener la reforma del IAE está precisar que, el objeto del gravamen lo constituyan los rendimientos derivados del ejercicio de la actividad económica, pero entendida como “una conjunción de actos realizados con habitualidad, para no gravar a los contribuyentes que generen pérdidas y a quienes realicen un acto aislado de naturaleza económica, lo cual es insuficiente para efectos del impuesto a las actividades económicas”, puesto que la exclusión de las actividades ocasionales debe favorecer únicamente a quienes no sean comerciantes. De lo contrario, las actividades que éstos lleven a cabo en jurisdicciones diferentes a las de su sede principal quedarían por fuera del gravamen sin ninguna justificación.

También debiera vincularse el hecho imponible al rendimiento efectivo de la actividad que sirva de materia imponible con un tipo proporcional flexible. Considera además que se debe conservar el censo de las actividades empresariales, profesionales y artísticas para su control.

Opina, con toda razón, que habría resultado más razonable la exclusión del gravamen a los que obtienen pérdidas y el pago por aquéllos que obtienen beneficios en cuantía acorde a la de éstos y, afirma que, la doble tributación se evitaría “si se hubiese arbitrado la deducción de la cuota básica municipal de la del correspondiente impuesto sobre la renta”, opinión que comparto totalmente por las razones que explicaré ampliamente en la formulación de mi propuesta.

POVEDA BLANCO critica que, la compensación por los fondos dejados de recaudar por la reforma se procure mediante la aplicación de un fondo de financiación, de carácter excepcional, porque representa una nueva forma de trasvasar la financiación municipal desde los negocios a todas las fuentes de renta o, lo que es lo mismo, de los empresarios y profesionales al conjunto de todos los ciudadanos, crítica que no puedo compartir, puesto que el mandato constitucional y el fundamento último de la tributación, que es la solidaridad, implican la contribución de todos los ciudadanos al tesoro público, no existiendo razones diferentes de la financiación de los gastos públicos a través de la capacidad económica y el apego a los principios constitucionales de la tributación para dicha contribución por parte de todos los ciudadanos. En este sentido, las transferencias del Estado a los entes locales cumplen con tales requisitos suficientemente, excepto por el pernicioso resultado de la ausencia de corresponsabilidad fiscal de los entes locales y del deber de solidaridad que termina imponiendo el fondo compensatorio.

Para POVEDA BLANCO la exención de todas las personas físicas y no de todas las jurídicas puede suponer una transgresión del principio de la no discriminación del artículo 14 de la Constitución, del de neutralidad por la sobrecarga sobre las personas jurídicas, del de capacidad de pago que se enerva cuando ostenta la personalidad física el titular de la actividad, y el fin del principio de equidad por la exclusión del gravamen por la simple calidad de ser persona física.

En criterio de este autor, la capacidad económica que se pretende gravar es la realización de una actividad económica no los rendimientos. En consecuencia, el impuesto se habrá de pagar aunque del ejercicio de la actividad se deriven pérdidas. Resulta entonces contradictoria la directriz de la base cuarta del artículo 86 de la LRHL en relación con la fijación de las cuotas de tarifas, que dispone que, las cuotas “no podrán exceder del 15% del beneficio medio presunto de la actividad gravada”. En nuestra opinión, esta limitación trata de mejorar el anclaje del tributo en la capacidad contributiva del sujeto.

A la pregunta final de POVEDA BLANCO, ¿O es que se pretende llevar a cabo su total supresión y ésta ha sido tan sólo la primera etapa?, nos atrevemos a responder que sí, que esto es lo que se busca y es razonable políticamente, dado que, tal como quedó estructurado el impuesto se hace evidente su supresión sustituyéndolo por la figura que resulte más conveniente jurídica y económicamente para restablecer el equilibrio de las finanzas locales. De nuevo lamento que, en España no se haya estudiado la mejor posibilidad para hacerlo, atendiendo a los mandatos constitucionales tanto tributarios como de potestad reglamentaria tributaria de los entes locales³³⁰.

³³⁰ POVEDA BLANCO, Francisco, “La reforma del impuesto sobre actividades económicas. Una revisión crítica”, revista de tributos locales #25 Madrid, enero de 2003, pág. 33, confrontar del mismo autor, “los impuestos municipales en España, pasado y presente”, en la financiación de los municipios. Experiencias comparadas, Madrid Dykinson, 2005, págs.. 318 y ss. En el mismo sentido, CAYÓN GALIARDO, Antonio. “La reforma del impuesto sobre Actividades Económicas”. Revista Técnica Tributaria. No. 60, enero-marzo 2003, pág. 21.

RUBIO DE URQUIA³³¹ se había manifestado en el año 2000 en contra de una supresión total o parcial del tributo, de la recuperación de viejas figuras tributarias y de la adhesión a tendencias visionarias de participación en las distintas áreas de la fiscalidad indirecta estatal, “que acabarían desembocando en espejismos que la realidad se encargarías de desvanecer”. Su predicción se cumplió con la reforma del IAE del 2002 a la que critica señalando que, la supresión se llevó a cabo parcialmente para el noventa y dos por ciento de los contribuyentes, y es ese el propósito político real de la norma, por lo cual el tributo continúa vigente con los mismos vicios que la doctrina viene criticando desde su implantación³³².

ANÍBARRO PÉREZ³³³ critica el modo en que se han articulado las exenciones de manera diferente a los tres grupos de sujetos beneficiados –personas físicas residentes; entidades residentes y sujetos no residentes con establecimiento permanente; y sujetos no residentes sin establecimiento permanente– por los conflictos que se pueden presentar con el Derecho Comunitario, de acuerdo con la jurisprudencia del TJCE, por el tratamiento de las personas físicas contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas frente al tratamiento otorgado a los demás sujetos pasivos del IAE, y por las dudas que suscita desde la perspectiva de la libre prestación de servicios.

³³¹ RUBIO DE URQUIA, José Ignacio. “Los tributos locales ante su inminente reforma: una encrucijada histórica” Tributos Locales No. 1, noviembre 2000, págs. 7-13.

³³² RUBIO DE URQUIA, José Ignacio. “El IAE un impuesto herido de muerte”. Tributos Locales, núm. 26, febrero 2003.

³³³ ANÍBARRO PÉREZ, Susana. “La reforma del impuesto sobre actividades económicas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, 2003, vol II, t. XII, págs. 2217-2218.

VILLAVERDE GÓMEZ³³⁴ señala la inadecuación del hecho imponible y del sistema de cuantificación al principio constitucional de capacidad económica porque no se produjeron cambios significativos sobre la estructura del impuesto que permitieran ajustar el tributo a la verdadera capacidad económica de los contribuyentes. Además, en su opinión, se redujeron los ingresos de los municipios y su capacidad de maniobra en su gestión, de tal manera que van a depender de una financiación ajena a su propia gestión en perjuicio de la corresponsabilidad fiscal de los entes locales.

SIMÓN ACOSTA y VAZQUEZ DEL REY VILLANUEVA consideran que, ante el avance de los sistemas tributarios y la disposición de medios personales y materiales de que disponen los entes locales, el IAE no tiene razón de ser. “Es una reliquia del pasado, un impuesto objetivo y real, propio de una Administración carente de los medios técnicos de que hoy disponemos”³³⁵. El IAE, además de ser discriminatorio, no respeta ni el principio de capacidad económica ni el de progresividad, es un gravamen tosco, primitivo e injusto. Respecto del hecho imponible, el tributo es criticable porque grava la renta presunta y porque no exige la habitualidad en el ejercicio de la actividad, en contra del sentido del vocablo “actividad”, por lo que se debe concluir que, además, grava los actos aislados “que no son propiamente “ejercicio de una actividad”. Para los autores, el elemento superficie no respeta el principio de provocación de costes, puesto que la superficie y la ubicación del local no son directamente proporcionales a los gastos provocados por la empresa al municipio; el elemento superficie tampoco respeta el principio de capacidad económica, puesto que la “hipotética riqueza gravada (el beneficio medio presunto de la actividad) no es función de los metros cuadrados de los locales utilizados”.

332 VILLAVERDE GÓMEZ, María Begoña. “Las novedades en la regulación del Impuesto Sobre Actividades Económicas”, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 61, abril-Junio 2003, págs.126 y 127.

335 SIMÓN ACOSTA y VAZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, *op. cit.*, pág. 128.

SIMÓN ACOSTA y VAZQUEZ DEL REY critican, por último, el coeficiente de situación como un legado más del antiguo Impuesto sobre Radicación, lamentando que, “El Tribunal Constitucional, en su relajada interpretación del principio de capacidad económica, no ha sido capaz de extraer del artículo 31 de la CE los elementos necesarios para poner coto a este tipo de gravámenes que no deberían existir en un sistema tributario moderno”³³⁶.

Las críticas que se atribuyen al tributo son coincidentes en la opinión de los tratadistas españoles y abarcan todo el ámbito posible de sus carencias, por lo que, poco o nada, puede agregar un estudioso del impuesto a las actividades económicas desde el punto de vista jurídico tributario propio y de la experiencia colombiana. Pero no puedo dejar de señalar mi perplejidad ante la pobre estructura del IAE español, superada con creces por el joven Impuesto de Industria y Comercio colombiano, como se desprende del estudio previo, expuesto en los capítulos anteriores de esta tesis, a pesar de algunas coincidencias, como su identidad estructural con el impuesto de renta en ambos países, y la incapacidad demostrada como solución para superar la crisis de los tesoros de los entes locales sin industria, sin comercio o empresas prestadoras de servicios, constante en todos los países. Consciente de la necesidad de la supresión o reforma de fondo del IAE, pasaré a resumir las propuestas de reforma que se presentaron y que me parecen más indicadas al objeto de este estudio y que además siguen siendo válidas, después de la reciente reforma de 2002, sin desconocer, desde luego, la validez de las múltiples y sesudas propuestas que los tratadistas españoles ofrecieron oportunamente como aporte al mejoramiento del tributo.

³³⁶ *Ibid.*, pág. 149.

2.8. Alternativas propuestas

En la conferencia ofrecida dentro del Curso sobre *Nuevos retos para las Administraciones Públicas Locales*, organizado por la Excelentísima Diputación Provincial de Salamanca en el mes de noviembre de 1993, LAGO MONTERO, José María³³⁷ presentó su punto de vista sobre una alternativa profundamente revisora del sistema actual, que resumo a continuación.

2.8.1. Apego a los principios constitucionales

- Desde el punto de vista del apego a los principios constitucionales, respecto al principio de capacidad económica, sostiene que las Administraciones locales deben aplicar este principio estrictamente, de tal manera que quien no demuestre capacidad económica no debe ser gravado.
- Dado que el Estado se ha reservado las grandes fuentes de riqueza impositiva, la renta, el patrimonio y el gasto, relegó a las Corporaciones Locales al disfrute de impuestos marginales que incidían sobre rentas concretas, como el IAE, que grava rentas presuntas que, se presume, se van a obtener por el mero ejercicio de una actividad empresarial, profesional o artística que se superpone al impuesto estatal sobre la renta de las personas físicas y jurídicas. El pobre resultado de este sistema ha convertido a las administraciones locales en dependientes de las

³³⁷ LAGO MONTERO, José María. "Reflexiones sobre una hipotética reforma del sistema de financiación de las Corporaciones Locales". R.H.L. No. 70 de 1999, págs. 66, 71, 77-79 y 82-83.

transferencias del Estado anulando su corresponsabilidad fiscal. Esto debe modificarse atribuyendo más poder tributario a las Corporaciones Locales y mayor responsabilidad a estas Corporaciones.

- Para que el principio de igualdad en la aplicación de los tributos tenga vigencia real y efectiva, deben ponerse en marcha los juzgados provinciales de lo contencioso administrativo para que los ciudadanos puedan plantear sus discusiones tributarias ante ellos, previamente al acceso a los Tribunales Superiores de Justicia de la Comunidad de difícil alcance para los contribuyentes.
- Debe solucionarse el fraccionamiento de la gestión tributaria, en cabeza de tres niveles de gobierno, que debilita el sistema y propicia el incremento del fraude.

2.8.2. Sustitución de impuestos municipales por la cesión de un tramo de la tarifa de los impuestos sobre la renta y el patrimonio (a partir del 1 de enero de 2009 desaparece en España el impuesto sobre el patrimonio) de las personas físicas.

El sistema, como ya ha ocurrido, puede ir hacia la absorción del IAE por el I.R.P.F. La tarifa del I.R.P.F. puede distribuirse en tres tramos, estatal, autonómico y local dentro de los cuales cada nivel de gobierno puede ejercer el poder normativo de fijación de la tarifa dentro de los límites legales máximo y mínimo que se establezcan.

Localmente, la competencia respectiva debe atribuirse a las Diputaciones Provinciales y no a los ayuntamientos por la escasa capacidad real de decisión de la mayoría de entes con pequeña población.

Es preferible la distribución de la tarifa en tramos estatal, autonómico y local, y no el mantenimiento de la tarifa principal y la superposición de recargos autonómicos y locales por el componente peyorativo que genera el término recargo que produce resistencia fiscal y dificulta la aplicación eficaz del tributo.

Para garantizar la suficiencia financiera de los entes locales sería preciso reordenar las transferencias estatales con miras a solucionar el déficit de los pequeños entes locales.

En sentido similar se pronuncia SUÁREZ PANDIELLO, quien propone vincular el IAE al IRPF o al impuesto de sociedades, “de modo que se deje sin tributar temporalmente a las actividades que no hayan puesto de manifiesto resultados positivos”³³⁸.

2.8.3. Leves reformas en el sistema

- Si lo que se quiere es gravar la renta, debería coordinarse el IAE con los impuestos estatales sobre la renta de las personas físicas y jurídicas, particularmente, la utilización de los signos, índices y módulos que, tanto el IAE como el régimen de estimación objetiva del I.R.P.F. usan como indicadores de renta presunta. En este caso se deben cumplir algunos requisitos, en primer lugar, que la aplicación de índices presuntivos no puede ser obligatoria para el administrado, éste debe poder demostrar que su renta no es la presumida. En segundo lugar, la aplicación de índices presuntivos ha de ser armónica en el IAE y

³³⁸ SUÁREZ PANDIELLO, Javier, “Impuesto sobre actividades económicas: ¿Terapia o eutanasia?” Papeles de economía Española, núm.. 92 de 2000, pág. 252.

en el I.R.P.F. No puede ocurrir que idéntico índice sea revelador de distinta renta presunta en uno y otro impuesto.

- La Agencia Estatal de Administración Tributaria debe gestionar todos los impuestos participando en dicha gestión los funcionarios de la administración estatal, autonómica y local.

3. Las fórmulas aplicadas en Estados Unidos de Norteamérica

Dado que en ese país el impuesto a los negocios recae sobre la renta, nos ocuparemos de las fórmulas para solucionar el problema de la territorialidad del hecho gravado.

3.1. La Fórmula de Massachusetts

Esta es la fórmula que emplean los estados de Estados Unidos actualmente. La fórmula le atribuye un valor igual a cada uno de los siguientes 3 factores: número de empleados en nómina, ventas y activos. Bajo esta fórmula, el porcentaje de ventas en un municipio con relación a las ventas nacionales se debe sumar al porcentaje de empleados y de activos dentro de la jurisdicción con relación al total nacional.

La fórmula ha sido criticada por AVI-YONAH y CLAUSING³³⁹ porque consideran que crea un incentivo artificial para trasladar bienes y empleados a las jurisdicciones de tarifas más bajas³⁴⁰. Por esta razón muchos estados de Estados Unidos han preferido quitarle peso al número de empleados para aumentar el ingreso asalariado en su jurisdicción (23 estados

³³⁹ AVI-YONAH, Reuven. Irwin S.Cohn Professor of Law. University of Michigan Law School. Ann Arbor, MI. CLAUSING Kimberly A. Associate Professor of Economics. Wellesley College. Wellesley, MA.

³⁴⁰ En Colombia este fenómeno se puede ver con el desplazamiento de muchas empresas a las zonas del Río Páez y a las zonas de libre comercio.

de acuerdo con un estudio de Weiner, publicado en 2005).

De otro lado, los autores consideran que las ventas no son susceptibles de ser trasladadas al antojo de la empresa, debido a que éstas se determinan por los consumidores y su demanda. Las empresas deben atender la demanda de sus productos, así ésta se encuentre en los municipios de mayor tarifa. Por esta razón, AVI YONAH y CLAUSING proponen una división basada en las ventas únicamente, pues éste es el único factor neutro que la empresa busca maximizar en todas las jurisdicciones. Por supuesto, los autores asumen que todos los miembros del sistema adoptarán la misma fórmula para evitar una posible doble tributación, asunto que en Colombia se solucionaría vía expedición de una ley, de obligatorio cumplimiento por todos los municipios involucrados.

A esta fórmula le critican que favorece a las jurisdicciones de mayor consumo mientras que desfavorece a las jurisdicciones en las que se fabrica el producto, pero la demanda es mínima. En estas últimas jurisdicciones, las empresas utilizan los recursos locales sin pagar impuestos, cosa que sería insostenible en varios municipios colombianos, como aquéllos en los que se explotan recursos naturales.

3.2. La Fórmula de Prorratio del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades de AVI-YONAH y CLAUSING.

Por las anteriores razones, AVI-YONAH y CLAUSING³⁴¹ propusieron la adopción de la Fórmula de Prorratio de los Impuestos sobre la Renta de las Sociedades: el Proyecto Hamilton como la solución óptima al problema de la territorialidad de los ingresos gravados.

El artículo fue escrito como una propuesta para implementar el sistema a nivel internacional sustituyendo el estándar tradicional de precios de transferencia para dividir el ingreso entre países. El resumen que sigue está adaptado para el contexto de la doble tributación en el interior de un país entre las distintas subdivisiones políticas (municipios, departamentos, estados, provincias, etc.).

En el artículo citado, los autores proponen adoptar la repartición del derecho de gravar los ingresos de las multinacionales de acuerdo a una fórmula de varios factores. La fórmula se asemeja a la que actualmente usa Estados Unidos para repartir el ingreso nacional entre los distintos estados. El sistema de fórmula se basa en que resulta poco práctico obligar a las empresas a hacer una declaración separada para los ingresos obtenidos en cada estado, cuando los estados están altamente integrados económicamente. Lo mismo ocurre con el comercio internacional actual debido a que en el sistema de economía global es muy difícil atribuir con exactitud el ingreso a un estado u otro. Más aún, la

³⁴¹ A proposal to adopt Formulary Apportionment for Corporate Income Taxation: The Hamilton Project. Michigan Law. University of Michigan Law School. Public Law and Legal Theory Working Paper Series. Working Paper, núm. 85, June 2007. John M. Olin Center for Law and Economics. Working Paper No. 07-009, págs. 1-54.

posibilidad de atribuir los ingresos a un departamento específico incrementa las oportunidades de evasión tributaria. De adoptarse la fórmula propuesta, las empresas no tendrían un incentivo tributario artificial para atribuir el ingreso a la jurisdicción con el menor impuesto. Adicionalmente, la complejidad y carga administrativa existente se reduciría de manera significativa.

3.2.1. La Fórmula

Bajo la división de la potestad impositiva mediante la fórmula de AVI YONAH y CLAUSING, las empresas no tendrían incentivos artificiales para asignar sus ingresos a una cierta jurisdicción. El impuesto debido en cada departamento o municipio se basaría en el ingreso total nacional de la empresa y en la porción de las ventas que se realizan en cada municipio. Esto funciona en Estados Unidos porque no hay diferencia entre los municipios en los que se fabrica el producto y en los que se vende, mientras que en Colombia normalmente el producto se fabrica en lugares remotos (y baratos) y se comercializa en las grandes ciudades.

Este sistema simplifica radicalmente la labor de los empresarios, por lo cual se garantiza el apoyo del sector industrial y comercial. El contribuyente es considerado como una unidad que incluye todas las divisiones sobre las cuales ejerza control (oficinas, locales, subsidiarias, filiales, agentes comerciales, etc.) dentro del país.

3.2.2. Procedimiento:

Paso 1: El ingreso gravable se calcula restando los costos nacionales de los ingresos brutos nacionales incluyendo los ingresos y costos reportados por las entidades afiliadas, mencionadas anteriormente.

Paso 2: Una vez obtenido el ingreso gravable, el contribuyente aplica la fórmula al ingreso gravable para asignar la porción adecuada del ingreso a cada una de las jurisdicciones en las que el contribuyente hizo negocios.

Paso 3: La fórmula distribuye el ingreso de acuerdo al porcentaje de las ventas totales nacionales que se realizó en cada municipio.

Traída la fórmula a un ejemplo colombiano, se aplicaría así:

Ej. La sede fabril se ubica en Arauca, las ventas totales ascienden a \$100 y se vendieron \$30 en Barranquilla, \$34 en Bogotá, \$12 en Armenia, \$5 en Medellín y \$19 en el extranjero.

El ingreso gravable se distribuye así: \$30 a Barranquilla, \$34 a Bogotá, \$12 a Armenia, \$5 a Medellín y \$19 a Arauca.

Paso 4: Luego cada jurisdicción aplica su tarifa a la porción del ingreso que le

asigna la fórmula y recauda el impuesto.

4. Propuesta de sustitución del Impuesto de Industria y Comercio colombiano.

Se han propuesto soluciones que buscan mantener el impuesto actual. Como lo comenté en el Capítulo anterior, la propuesta de la Misión del Ingreso Público³⁴² es demasiado simplista porque deja por fuera las actividades económicas diferentes de la industrial, superponiendo las funciones del situado fiscal, sin resolver los problemas de fondo del tributo.

La propuesta de CRUZ DE QUIÑONES³⁴³, para el reparto equitativo de los impuestos de los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales en varias jurisdicciones, se orienta en el camino correcto, pero adolece de las críticas que se le han formulado a la Fórmula de Massachusetts por la dificultad de implementar el factor salarial, sobre todo, en la mayoría de los municipios con escasa capacidad de gestión tributaria.

Como dije, en caso de que el ICA subsistiera como un impuesto a los ingresos, por supuesto que sería preferible la segunda alternativa por atender a magnitudes ciertas pero indicativas de la actividad económica del contribuyente a la corresponsabilidad fiscal de los municipios y a la potestad de gestión de los mismos.

La regulación alemana, después de la última reforma, no ha dado los resultados esperados por la elemental razón de que, la reforma fue superficial no de fondo, dejando

³⁴² Informe Final, Bogotá D.C., ECM Impresores-Fedesarrollo, 2003, pág. 126.

³⁴³ *Ibid.*

vigentes los principales problemas del tributo y las finanzas locales, en consecuencia, siguen en déficit. No es, pues, recomendable como guía para una reforma en Colombia.

Su importancia para nuestro estudio radica en la existencia del impuesto de renta local y en los sistemas de cooperación y coordinación entre los distintos niveles del Estado; en la gestión tributaria como una solución válida para la probada incapacidad de los entes locales pequeños en la gestión de sus propios tributos y como un mecanismo de gran valor en el ahorro en el gasto público de funcionamiento, experiencias que deben ser tenidas en cuenta.

La reforma del IAE español fue peor que la alemana y sólo se le encuentra sentido, si como pensamos, se trató de adaptar el sistema para su posterior sustitución por un impuesto local a la renta de las personas físicas, propuesta que ofrece la mejor solución. A la luz de lo demostrado en este escrito, el IC colombiano, a pesar de sus evidentes problemas, algunos idénticos a los del IAE, como es el desconocimiento del principio de capacidad económica y la superposición con el impuesto de renta a las sociedades y a las personas físicas, se muestra como un tributo más moderno y más eficiente. Sin embargo, las soluciones a problemas como la doble tributación no son el mejor ejemplo a seguir.

Pero sí lo es la excelente y, por demás, abundante doctrina que los tratadistas españoles han elaborado sobre el impuesto. Tanto la que señala sus defectos como la que ofrece soluciones, en especial la que hemos incluido en esta tesis, como un importante sustento de nuestra propuesta.

Es muy llamativa la propuesta norteamericana de la Fórmula de Prorrata del Impuesto de Renta de las Sociedades de AVI-YONAH y CLAUSING. Supera en operatividad y en eficiencia a la Fórmula de Massachusetts. Se acerca bastante al cumplimiento del principio de capacidad económica y soluciona, en gran medida, los problemas de territorialidad del tributo.

La propuesta de aplicar una sobre tasa o recargo al Impuesto al Valor Agregado (IVA) es inaceptable, por las siguientes razones:

- El IVA es un impuesto indirecto, asumido por los consumidores, con incidencia directa en la canasta familiar de cada contribuyente y en el consumo de bienes que atienden las necesidades básicas de la población. Un incremento del mismo, en los volúmenes necesarios para sustituir los ingresos producto del IC, atentaría contra el principio de justicia tributaria y equidad del deber de contribuir porque transformaría un gravamen directo sobre el empresario en uno indirecto sobre el consumidor.
- Como impuesto indirecto, un incremento rompería el principio de progresividad que se cumple aún con el IC actual.
- Para los municipios es muy difícil y, para la mayoría imposible, controlar no sólo el recaudo sino además los IVAS descontables, que son nacionales.
- Aún en el caso de aplicar un IVA a los consumos al detal, la gestión del tributo se haría imposible para el noventa por ciento de los municipios colombianos.

4.1. Soluciones puntuales aplicadas y sus resultados

En Colombia se han aplicado soluciones a algunos de los problemas del IC. La solución legal a la doble tributación contenida en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, si bien ha disminuido parcialmente el número de conflictos, es contraria al espíritu de la Ley Marco (Ley 14 de 1983) de “fortalecimiento de los fiscos locales”, puesto que la tributación de los ingresos, originados en la comercialización de la producción industrial ante el municipio de la sede fabril, dejó sin recursos tributarios a los municipios diferentes a la sede industrial en los que el empresario también comercializa su producción, violando el principio de equidad tributaria y creando una injusta discriminación con los municipios que no poseen industrias en su jurisdicción, y que, son más del noventa por ciento de los municipios del país, dada la alta concentración del parque industrial en no más de cinco grandes ciudades. Provocó, además, un grave problema de superposición normativa, dado que el gravamen sobre la actividad comercial, establecido en la ley 14 de 1983, continúa vigente, otorgando a los municipios, en donde ésta actividad se realiza por los industriales, la posibilidad de gravar los ingresos allí originados como actividad comercial, con el consiguiente conflicto, que normalmente termina congestionando la jurisdicción contenciosa administrativa.

No está resuelto el conflicto por la territorialidad del tributo para las demás actividades de impacto nacional e internacional y, desde luego, no se ha procurado el fortalecimiento de los fiscos territoriales, dada la concentración del recaudo en unas pocas ciudades.

Todos los inconvenientes comentados en el Capítulo Tercero, sobre los conflictos que se han llevado a los tribunales, continúan lesionando a los contribuyentes, a las administraciones locales y a la eficiente administración de justicia.

4.2. Impuesto sobre la Renta Local como sustituto del Impuesto de Industria y Comercio.

Como hemos demostrado, el IC es un tributo local que grava la renta presunta de los contribuyentes incurriendo en sobre imposición con el impuesto de Renta y sus complementarios que en Colombia constituye un solo impuesto y comprende a las personas jurídicas, las personas naturales, las sucesiones ilíquidas, los bienes destinados a fines especiales en virtud de donaciones o asignaciones modales, y los que se liquidan con base en la renta líquida, en las ganancias ocasionales y en la transferencia al exterior de rentas y ganancias ocasionales.

La identidad jurídica entre los dos tributos es, pues, la base para sustentar nuestra propuesta, como pasamos a sustentar.

4.3. Paralelismo del IC con el Impuesto sobre la renta

4.3.1. La gran familia de la tributación directa

Es cuestión probada que las tesis sobre la tributación directa ideal han pasado cíclicamente por sistemas **forfetarios** o de signos externos de riqueza a sistemas de rentas efectivas y rentas globales. Francia, cuna de los métodos indiciarios cuya aplicación se funda en signos externos, propagó desde 1791 el “**impôt des patentes**”. Casi un siglo después se expidió la ley de 1880, que decía: “Toda persona francés o extranjero, que ejerza en Francia cualquier comercio, industria o profesión, no exenta expresamente por la ley, estará sujeta al impuesto sobre los negocios”. El impuesto tenía dos partes: un gravamen fijo sobre el tipo de negocio y uno proporcional en función de ciertas condiciones especiales de cada negocio, como el canon de arrendamiento. Era un tributo cédular, ya que para la clasificación influía si se trataba de comerciantes o, de artesanos (cédula A); de banqueros y compañías de seguros (cédula B); de industriales (cédula C); o de profesiones liberales (cédula D), quienes estaban exentos del impuesto fijo y sólo tributaban sobre el factor proporcional. En 1917 se derogó este complicado sistema y se incorporó al nuevo impuesto sobre la renta, pero casi simultáneamente se estableció el de la “cifra de negocios”, con tasas variables de acuerdo con la naturaleza de tales negocios.³⁴⁴ Luego de una evolución modesta, a partir de 1999 se derogó el *forfait* individual en materia de beneficios industriales y comerciales y la evaluación administrativa de beneficios no comerciales para dar paso a un régimen aplicable a

³⁴⁴ JARAMILLO Esteban, *Tratado de la ciencia de la hacienda pública*, Bogotá, Banco de la República, 1945, págs. 245-248.

microempresas que determina el beneficio sometido a gravamen aplicando, directamente, sobre la cifra anual de negocios o ingresos del contribuyente una deducción prefijada por la ley como gastos aceptables, sistema que convive con el de las declaraciones “controladas” u ordinarias, acordes con la ley fiscal.³⁴⁵

La evolución histórica de este tipo de tributos en la mayoría de los países occidentales es similar. Se han venido modificando las legislaciones que establecen tributos indiciarios a los negocios para reconducirlos hacia un tributo sobre la renta dentro de las diversas concepciones de la renta: tipo consumo, renta tipo producto o de renta tipo ingreso. Bajo la primera concepción se pretende abarcar la imposición sobre la nueva renta generada en tanto es consumida, excluyendo el ahorro, para lo cual es necesario amortizar, de entrada, las inversiones de capital; en la segunda se pretende incidir sobre la renta productiva considerando los incrementos patrimoniales que se pueden imputar a una fuente productiva, y en la tercera se consideran relevantes los enriquecimientos personales atribuibles al sujeto. De la concepción teórica escogida dependerá la configuración normativa de la base gravable, pero, en todos los casos, puede predicarse una tributación sobre los beneficios o utilidades tasados por diversas vías.

Otros países, sin renunciar a la calificación de tributos a los negocios, han consolidado diversos impuestos presuntivos, cuya nota característica consiste en calcular la base utilizando *proxies*, es decir, indicios que están correlacionados imperfectamente con la base deseada, pero responden de alguna manera al mismo hecho imponible. En vista de que no tienen apoyo en el principio fundamental de justicia en cuanto a indagación perfecta de la capacidad contributiva, sus ventajas suelen provenir de la reducción en los costos administrativos de cumplimiento o de las actividades de control a la evasión.

³⁴⁵ BELTRAME Pierre, *Introducción a la fiscalidad en Francia*, Barcelona, Atelier, 2004, pág. 40.

Bulutoglu³⁴⁶ enumera los más conocidos en la actualidad, así: Los que estiman el ingreso gravable mediante indicadores de insumos u otras variables que se relacionan directamente con la actividad económica (e.g. consumo de harinas en una panadería); los que estiman indirectamente las ganancias a través de indicadores externos visibles; los impuestos a los activos (o al patrimonio); y, los impuestos a los flujos de dinero, que gravan el ingreso bruto y no las ganancias (e.g. impuestos al volumen de facturación).

Si bien los impuestos indiciarios o presuntivos suelen utilizarse como instrumentos de recaudo autónomos, con frecuencia cumplen también labores de asistencia indirecta al sistema tributario, como ocurre cuando se conciben como impuestos alternativos mínimos, sin llegar a sustituir al de renta, o cuando se aplican a los pequeños contribuyentes, o simplemente cuando cumplen funciones de control a la evasión.

A pesar de su carácter *ad hoc* y de su motivación principal, que suele ser administrativa, los impuestos presuntivos no carecen de argumentos teóricos. TANZI³⁴⁷ sugiere que, en algunos casos, la base de los impuestos de este tipo se asemeja a la renta potencial de los individuos. De ser así, el gravamen en cuestión adquiere características de impuesto de suma fija y es neutral, puesto que trata por igual a todos los sujetos pasivos.

Así, los impuestos sobre los negocios han resultado muy variables porque, mientras algunos países continúan con una especie de derechos fijos de inscripción o de radicación en determinado lugar, otros los tasan sobre los ingresos, el valor del capital o las rentas de tales negocios. En este último caso, la dificultad consiste en mantener dos impuestos sobre las ganancias, uno presunto, y otro de base real sobre la misma materia, a menos que se admita abiertamente que se trata de una sobre imposición

³⁴⁶ BOLUTOGLU, Tax Policy Handbook, FMI.

³⁴⁷ TANZI, Vito, *Potential Income as a Tax Base*, IMF Working Paper XXX. 1984.

tendiente a mantener una cierta “tributación propia” para los fiscos municipales que suelen ser los sujetos activos de la tributación presunta o indiciaria.

En este capítulo nos proponemos analizar el fenómeno de la sobre imposición teniendo como norte el deber de armonizar la tributación de los negocios para proponer una salida justa a este problema.

4.3.2. Comparación de las dos figuras más importantes de la tributación sobre los ingresos.

Comparación de las principales notas de los impuestos directos sobre el rendimiento en Colombia.

Sin la pretensión de agotar el tema del Impuesto sobre la Renta, que no es el objeto principal de estudio, debemos destacar, en líneas generales, sus características con el ánimo de probar su íntima relación con la imposición sobre la Industria y el Comercio.

El Impuesto sobre la Renta actual toma su esencia del concepto de renta global del Informe Carter, definida como el poder económico total de que dispone una unidad para demandar bienes y servicios, con independencia de que se ejerza esa capacidad o no. Para medir tal poder económico sería necesario valorar los gastos en bienes y servicios más las transmisiones gratuitas y los incrementos en el valor de mercado de los bienes poseídos, de allí que su propuesta de reforma legal se traduce en incluir en la base, además de las ganancias netas en dinero o en especie, las ganancias procedentes de la disposición de bienes a título gratuito. Dentro de esa concepción las ganancias son

personales de manera que el impuesto societario no se justificaría porque las ganancias se atribuyen a los socios en un sistema de transparencia.³⁴⁸

La noción más utilizada de renta es la de rentas efectivas o rentas netas, siguiendo la clásica definición de Haig-Simons, según la cual la renta es el valor que el contribuyente habría consumido en el año sin gastar ni disminuir su patrimonio; es decir, que se gravan los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente, después de imputar costos y gastos necesarios para producir la renta disponible. Al mismo tiempo se gravan las diferencias patrimoniales no justificadas por considerar que provienen de rentas no declaradas. Para los obligados a llevar contabilidad, la base gravable es similar al resultado contable del ejercicio, previos los ajustes o conciliaciones, que ordena expresamente la ley tributaria, cuando da un tratamiento divergente a algunos gastos que resultan no deducibles o ingresos que resultan no constitutivos de renta o de ganancia ocasional.³⁴⁹

La ley tributaria colombiana conjuga el Impuesto sobre la Renta de las sociedades y a las personas físicas en un solo tributo sobre las rentas o beneficios de las empresas o de las personas naturales. La integración en un solo gravamen comporta la desgravación de los dividendos en cabeza de los socios, en tanto hayan sido gravados por la sociedad que generó la utilidad, de lo contrario, deben pagar el impuesto en cabeza de los socios. Por razones obvias, los aportes de capital de los socios no son gravados en la sociedad ni sus retiros por liquidación total o parcial. Se trata de simples desplazamientos patrimoniales para generar la renta.

³⁴⁸ Informe Carter. Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad. Vol II Tomo 3. Madrid Ministerio de Hacienda pág. 189.

³⁴⁹ FERNÁNDEZ, Luis Omar, "El impuesto sobre las empresas", en *Tratado de tributación*, dirigido por Vicente Oscar Díaz, Buenos Aires, Astrea, 2004, Tomo II, pág. 175.

El método ordinario de obtener la base gravable o renta líquida consiste en establecer la suma de todos los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio y, a renglón seguido, sustraer costos y gastos imputables a las actividades productoras de renta.³⁵⁰

Se trata de un tributo **directo** porque recae sobre el sujeto titular de la renta y la ley no autoriza trasladarlo a un tercero. Es de orden **nacional** y se relaciona con la Hacienda Local sólo en que forma parte de la base para las transferencias a los entes subnacionales de gobierno.³⁵¹

El Impuesto sobre la Renta postula como objetivo la redistribución de la renta, además de tener una meta típicamente recaudatoria para atender las necesidades públicas; con este propósito de indagar la capacidad contributiva de una persona determinada, admite los costos y gastos necesarios para generar la renta gravable empresarial, personaliza la situación individual respetando el mínimo vital y admite otras disminuciones en la aptitud de cada sujeto pasivo para contribuir al financiamiento de los gastos públicos, de forma que puede catalogarse como **personal y subjetivo**.³⁵²

El IC, como se ha visto ampliamente en el capítulo anterior, descansa sobre los rendimientos presuntos o promedios, asumiendo que los ingresos normalmente tienen vocación productora de renta. Es **real** porque puede ser concebido siguiendo el elemento objetivo del presupuesto de hecho —las actividades económicas— sin depender estrictamente del sujeto pasivo, que responde con su propia capacidad, en todo caso.

³⁵⁰ Art. 26 del ET.

³⁵¹ Ley 715 de 2001.

³⁵² Siguiendo los criterios expuestos por MARTÍN QUERALT y otros. *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos 2006, págs. 87 y sigs.

Los impuestos reales ponen el acento del hecho gravado sobre los objetos concretos y son recaudados de manos de aquéllos a quienes se imputan tales objetos. Es **objetivo** porque no considera la situación personal de quien está llamado a sufragarlo considerando sólo un elemento de su situación: los ingresos; **y directo** porque la ley no autoriza su traslado al consumidor y pretende incidir a la persona titular de los negocios o actividades gravadas. El impuesto industrial alemán ha sido clasificado como objetivo BVerfGE 3, 407,308 según análisis de KRUSE³⁵³. Los impuestos personales en la doctrina mayoritaria son aquéllos que sólo pueden ser concebidos por referencia a sujetos concretos.

El IC es un tributo **municipal** que forma parte de los ingresos propios de los entes territoriales.

No puede entonces negarse que el hecho generador en el caso de las actividades gravadas con uno y otro tributo es el mismo: la obtención de la renta, aunque en el de Renta la relación con el principio de capacidad económica sea más perfecta y en el segundo sea tosca por no considerar las pérdidas reales o los márgenes diferenciales de rentabilidad en los distintos negocios.

Un aspecto fundamental en el que actualmente se presenta divergencia es en la forma en que se conjugan las bases. El de Renta, indudablemente, es un tributo **global o sintético** porque se grava el resultado total, aunque contiene importantes elementos cedulares, residuales en algunas de las ganancias de capital y en la aplicación de beneficios parciales sobre determinadas rentas. En un franco prorrateo, que consiste en repartir las ganancias o pérdidas de las actividades exentas en la misma proporción en que se

³⁵³ KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Derecho tributario*, Madrid, Edersa, 1978, pág. 81.

reparten los ingresos de uno y otro género, hoy se busca no admitir disminuciones a la base gravable que provengan de rentas exentas o ingresos excluidos.³⁵⁴ En esos casos, el tributo se hace extremadamente complejo porque gastos comunes, como lo son las depreciaciones o los intereses, no son deducibles totalmente, a diferencia del trato que reciben si la unidad productiva es íntegramente gravada, con lo cual la razón técnica de la existencia misma del gasto tiende a desvirtuarse por efectos de un beneficio parcial. La tarifa es unitaria para todo tipo de actividades, pero las diferencias se aprecian en los beneficios y minoraciones. Aún así, puede decirse que se persigue gravar las utilidades de los negocios con una base única, en la que se integran los rendimientos de cualquier origen.

El de Industria y Comercio es un impuesto de **producto** porque deben separarse las bases según las actividades, que dan origen a los ingresos; tales actividades soportan tarifas diferenciales siendo ésta una de las notas esenciales del tributo. La clasificación de actividades es, entonces, propia del impuesto de Industria y Comercio, que pone en práctica sus estímulos e incentivos en la variación de las tarifas, que no exceden del 1 por ciento, como máximo, según el tipo de actividad. Las variaciones tampoco son tan significativas por la existencia de un tipo mínimo del 0.2 por ciento, así que la mayor variación será de 0.8 por ciento, según el modelo legal. En la práctica tal variación no alcanza al 0.5 % porque las tarifas mínimas se han ubicado en este rango, al tiempo que las máximas se acercan al tope superior del 1%. Los subsidios a la agricultura, a la ganadería y a las actividades primarias —se expresan en forma de exclusión— que como quedó dicho en capítulo antecedente, reviste la forma de una “prohibición de gravar”. Los demás casos de tratamientos diferenciales obedecen más bien al deseo de armonizar su

³⁵⁴ Art. 177-1.” Límite de los costos y deducciones. Para efectos de la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional ni a las rentas exentas”.

régimen propio impositivo, que consagra cargas específicas a los ingresos del el IC para evitar la sobre imposición.

Cabe destacar que las **rentas de trabajo** han sido gravadas en el impuesto sobre la Renta principalmente por la vía de la retención en la fuente, directa sobre ingresos brutos, considerando como partidas desgravatorias los intereses de vivienda, los pagos por salud y educación del contribuyente y hasta dos hijos, así como los aportes para ahorros pensionales y para cuentas destinadas a la adquisición de vivienda. Al mismo tiempo que se generalizaron las retenciones sobre este tipo de rentas se eliminó el deber de presentar declaraciones e incluso se negó valor jurídico a las presentadas por no obligados³⁵⁵. En el IC las rentas de trabajo personal son sólo gravadas, si se trata de trabajo independiente, que es el que puede ubicarse dentro de la categoría de los servicios. Las demás actividades negociales, ejercidas por personas naturales comerciantes o industriales, califican como tales y no como servicios personales. De esta forma puede decirse que las rentas del trabajo independiente en ambos tributos se tasan sobre el ingreso bruto, en el de renta como retención a cuenta del impuesto definitivo y en el IC como impuesto definitivo. La gran diferencia radica en que el IC no considera las situaciones personales del sujeto a la hora de liquidar el impuesto.

En el caso de negocios industriales, comerciales, de servicios, actividades financieras, e incluso actividades agrícolas y ganaderas podemos decir que, el Impuesto sobre la Renta tanto para personas naturales como para personas jurídicas permite disminuir de los ingresos netos los costos imputables a la producción, así como la **deducibilidad** del gasto necesario para generar las **rentas líquidas**, lo que implica que el erario público reconoce que la carga del sujeto se reduce en función del gasto efectuado, por erogaciones

³⁵⁵ Art. 594-2 ET.

efectivamente realizadas, provisiones, depreciaciones y amortizaciones. Si la renta gravable es la neta lo coherente es admitir gastos deducibles. En este aspecto se registra la mayor diferencia con el de Industria y Comercio, pues como hemos visto, este tributo es indiferente a la noción de costo y gastos imputables a la actividad.

No sobra advertir que los **beneficios tributarios** en el impuesto sobre la renta se insertan en cualquiera de los elementos del tributo, bien en la base, en la cuota liquidada, o en el gasto deducible. Además, como se admite que el tributo tiene fines y valores distintos del simple interés recaudatorio o de financiamiento de los gastos públicos, el debate sobre la existencia de beneficios tributarios se ha venido centrando, en nuestra doctrina, en calificar su validez desde el paradigma de las ganancias colectivas y de la negociación racional en la que todos ganan³⁵⁶. Cabe citar, por ejemplo, las exenciones sobre las rentas de fondos de pensiones, que promueven el ahorro para la edad improductiva³⁵⁷ y las exenciones para el ahorro en cuentas para el fomento de la construcción³⁵⁸. De otro lado, las exenciones en el IC se concentran en actividades que promueven gastos sociales, dignas de protección y en actividades que en el Impuesto sobre la Renta cabrían en el Régimen Especial, que tributa excepcionalmente cuando no dirige sus excedentes al objeto social. En el IC los beneficios y minoraciones han encontrado una gran limitación constitucional, puesto que el artículo 294 no permite que la ley otorgue exenciones sobre impuestos territoriales, a menos que se justifique en el interés nacional y la prevalencia de otros valores constitucionales. No obstante, el régimen de exclusiones

³⁵⁶ CRUZ DE QUIÑONES, Lucy, "Hacia una teoría de la justicia en la no imposición", Ponencia nacional para las Jornadas de Génova, septiembre de 2002, y "Tratamientos tributarios diferenciados: una ardua cuestión teórica", en Jornadas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias: Icdt, Febrero 2003. Más recientemente, BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael, "Ingresos, exclusiones e incentivo", en *Temas de derecho tributario contemporáneos*. Universidad del Rosario. Bogotá. 2006.

³⁵⁷ Art. 126-1 ET.

³⁵⁸ Art. 126-4.

y de sujeciones se construye de forma similar al régimen especial de que tratan los artículos 19 y 23 del ET.

El de Industria y Comercio podría, en una primera lectura, clasificarse como un impuesto sobre el “volumen de ventas” y, por ende, como un impuesto sobre “el tráfico jurídico”, pero fácilmente puede descartarse esa hipótesis si se advierte que los impuestos sobre el tráfico operan como verdaderas “fricciones” sobre los negocios en la realización de los actos o contratos, razón por la cual ha sido necesario que las leyes señalen expresamente la obligación de facturar o trasladar el tributo al consumidor o al adquirente del bien o del servicio, al tiempo que reconocen en cabeza del responsable de la obligación frente al fisco, la facultad de resarcirse del valor del impuesto, lo que no ocurre en este impuesto que recae directamente sobre el titular del negocio .

El de Industria y Comercio también ha sido calificado por algunos autores como un impuesto sobre el consumo, dadas sus repercusiones económicas, pero como el empresario que realiza las actividades es el único deudor del impuesto, no existe un nexo real con el consumidor de bienes y servicios, a quien le resulta indiferente la obligación del empresario, razón por la cual no puede calificarse de impuesto al consumo. MARTÍN QUERALT enseña que, si la ley establece una obligación tributaria a cargo de una persona “sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse, a cargo de otra persona que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídico tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor”³⁵⁹, no estaremos en presencia de un impuesto al consumo.

³⁵⁹ MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO, *Curso de derecho financiero y tributario*, vigésima tercera edición, Tecnos, 2002, pág. 88.

El Impuesto sobre la Renta es progresivo, en tanto que las personas naturales son gravadas en mayor medida según crecen sus ingresos, además tiene claros propósitos distributivos no sólo por la vía del recaudo, sino porque se admiten transferencias de la Hacienda hacia el contribuyente o incentivos que incrementan la renta disponible de ciertas personas o grupos dignos de estímulo.

4.3.3. Diferencias relativas a los ingresos de capital

El dilema de gravar los **ingresos de capital** en cabeza de los individuos, como ocurre con los dividendos, o en el momento en que se causan en la corporación, ha sido objeto de duros debates teóricos, principalmente en el Impuesto sobre la Renta que están muy documentados en el Informe Carter, en el Informe del Comité Ruding y en el Informe de la Comisión Meade sobre la estructura y reforma de la imposición directa analizados en el Congreso de Montreal 36ª de la IFA, en 1983.³⁶⁰ Entre nosotros, desde la ley 75 de 1986 se adoptó el desmonte de la doble tributación en el binomio socio-sociedad asumiendo que es más eficiente gravar la sociedad en el momento en que la utilidad se genera y no cuando se distribuye a la persona natural. La tesis no niega personalidad fiscal al socio, simplemente se basa en que la sociedad es el instrumento a través del cual el accionista obtiene su renta. Las sociedades y sus asimiladas tributan sobre todas las utilidades no exoneradas expresamente y se desgravan en cabeza del socio, quien recibe el dividendo libre de impuestos, a menos que hubiera operado una exención en el nivel corporativo, que no se traslada al socio, por lo general. Nuestro sistema de Impuesto sobre la Renta no prevé el tributo corporativo como un anticipo o retención a cuenta de la obligación que

³⁶⁰ Para una visión reciente y muy completa, ver GONZÁLEZ CUÉLLAR SERRANO, *La doble imposición de dividendos* Thomson Aranzadi, 2003. CLAVIJO HERNÁNDEZ, "Los rendimientos de capital obtenidos por la participación de fondos propios de cualquier entidad", en *Comentarios a la ley de impuesto a la renta de las personas físicas y a la ley de impuesto al patrimonio*, Pamplona, Aranzadi, 1999.

llegare a resultar en cabeza de la persona natural, diseño que permitiría mantener la progresividad del tributo pero complicaría, administrativamente, el sistema. No obstante, esa solución no ha estado exenta de críticas.

Por otra parte, las ganancias ocasionales se gravan en el momento en que se van produciendo y no existe entre nosotros ninguna disminución si su producto es reinvertido en activos de similar naturaleza. La alícuota del tributo es menor, considerando que, de otra forma, se produciría un efecto “bloqueo” o “cerrojo”, que desincentiva las ventas y la circulación de riqueza³⁶¹.

Existe un alivio sobre las rentas de capital por la vía de la indexación de la base gravable, y en algunos casos se llega a la exclusión, como ocurre con el impuesto sobre la renta en las ventas de acciones para democratizar la propiedad accionaria, siempre que tales operaciones ocurran en bolsa.

Por contraste, el IC no está diseñado para gravar las rentas de capital, que provienen de la simple tenencia de activos fijos e inversiones permanentes. De allí que la Ley 14 de 1983 desgrave la venta de activos fijos, por una parte, y no incluya dentro de la definición de las actividades gravadas la obtención de dividendos ni la venta de acciones. Sin embargo esta decisión del legislador no ha estado exenta de debate, como lo muestran los distintos intentos de gravar con el IC las rentas pasivas, como quedó expuesto en el capítulo anterior.

Las **ganancias de capital** reflejan los ingresos retenidos o conservados por la sociedad por diversos motivos y reflejan los mismos ingresos económicos que les otorgan valor

³⁶¹ Con bienes usados el “efecto cerrojo” puede ser revertido porque si se compra a un precio de venta cercano al de mercado se permite iniciar nuevamente luego la depreciación del exceso de valor presente de esa negociación.

adicional a las acciones o participaciones, pero el pago del tributo en el Impuesto sobre la Renta ha sido aplazado para el tiempo de la liquidación de la sociedad. Surge entonces el interrogante: ¿es esto justo? Se responde que el tributo ya ha sido pagado a nivel corporativo y no debe generar nueva tributación, a menos que se extinga la persona jurídica que posee o distribuye las ganancias, y contribuye a la equidad que así sea. Toda esta temática es propia del Impuesto sobre la Renta y no corresponde al Impuesto sobre las actividades económicas que de suyo comportan cierta habitualidad y profesionalidad que son ajenas al manejo del capital propio.

Podríamos afirmar que, las mayores fuentes de ganancias de capital por bienes son las que surgen de la propiedad societaria, junto con los inmuebles que se venden o se arriendan. En ambos casos el Impuesto sobre la Renta capta las plusvalías y la rentas por cánones de arriendos, mientras que el de Industria y Comercio, concebido como impuesto a los negocios, desestima que el simple capital de los negocios deba ser gravado. Si las rentas de capital se gravaran con el IC, la tasa efectiva de éste último tributo sería mayor porque no se aceptan los costos, ni se aplican índices de inflación para disminuir los ingresos, que pueden ser simplemente nominales por haber permanecido en poder del contribuyente por largos períodos.

De otro lado, por efectos de la existencia de un gravamen de renta mínima, denominado entre nosotros renta presuntiva, los bienes de capital —excepto las acciones de las sociedades que ya han tributado por su propio patrimonio como productor de renta— soportan una presunción en forma de tasa de ganancias, ya que el patrimonio líquido de los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta en el último día del año gravable anterior

es objeto de una presunción de rentabilidad o una tasa de retorno mínima del 3%³⁶², a la que se aplica la tarifa plena del impuesto (33%) en caso de que la renta real sea inferior.

Los Impuestos mínimos sobre la renta en Colombia pueden alterar la carga fiscal de las inversiones por distintas firmas y contribuyentes —que en principio sería idéntica—, al igual que las cargas fiscales relativas, de distintas inversiones, en cabeza de una misma firma o individuo dependiendo de su nivel de endeudamiento. Estos mecanismos afectan más a los contribuyentes en tiempos de recesión, por ello se permite, simétricamente, para las épocas de bonanza que los impuestos adicionales que se paguen bajo el sistema de renta presunta puedan llevarse indefinidamente como créditos contra las rentas futuras fiscales. Esto es muy importante para las sociedades porque las diferencias entre las distintas rentas, en épocas de poca rentabilidad, minoran las rentas reales de épocas de utilidades comerciales. Y si este beneficio no existiese, una empresa que empezara a tributar con el sistema presunto podría terminar pagando tarifas demasiado onerosas a lo largo de su existencia, sin poder deducir la totalidad de los costos de sus activos.

Vista la institución desde la óptica de los ingresos públicos puede afirmarse que tiende a mantener la estabilidad de los presupuestos públicos, aún cuando baje el ingreso sustancialmente por una recesión, ya que se tributa de todas formas, y el Estado subiste por la vía del impuesto mínimo y luego resarce al contribuyente permitiendo la deducción hacia delante.

Al mismo tiempo, el artículo 259 del ET consigna un impuesto mínimo del 25% del resultante por renta presuntiva, cuyo objetivo es alcanzar a los contribuyentes que se

³⁶² Art. 188 del ET.

están aprovechando de las deducciones tributarias, lo cual es difícil de justificar en términos de equidad y de validez de la ley que establece tales tratamientos.

De otra parte, es un hecho incontrastable que el tributo al ingreso de capitales puede afectar la localización del capital en un mundo globalizado, circunstancia que revela la razón por la cual los tributos propios municipales no están, en principio, llamados a gravar el uso de capital por las sociedades o personas naturales en sus negocios.

El debate sobre las rentas de capital y sobre la forma como debe tratarse el capital para no incentivar el endeudamiento ha sido siempre tema del Impuesto sobre Renta, ajeno al impuesto local sobre los negocios, que sólo pretende gravar las rentas de las actividades productivas por el sistema de ingresos y no considera las fuentes de producción, ni los efectos de la inflación, ni impuesto sustitutivo alguno, ya que tampoco considera las épocas de recesión.

El IC tampoco cuenta con regulación alguna sobre los incrementos o disminuciones de capital de los negocios como ganancia o pérdida patrimonial por su propia naturaleza relativa a las actividades, de manera que no penetra en las reglas de valoración de los activos o de los precios de mercado, ni en las operaciones de integración, ni en las reducciones de capital de las empresas, ni en las sumas recibidas por la liquidación societaria en exceso de lo aportado, ni en las indemnizaciones recibidas por daños patrimoniales, ni en ninguno de los casos que la ley nacional regula para efectos del Impuesto sobre la Renta.

Pese a las diferencias señaladas en el gravamen al capital, son muchas las coincidencias sobre el hecho gravado tanto en el Impuesto sobre Renta como en el

Impuesto a los negocios, IC, lo que me permite afirmar que se presenta, en general, una situación de sobre imposición o, si se quiere, de doble tributación similar a la que se presenta en España y que ha hecho afirmar a CAYÓN GALLARDO que:

Esta situación de doble imposición, no ha sido nunca criticada doctrinalmente con la intención de privar a los entes locales de un cierto derecho a participar, beneficiarse o rescatar algún porcentaje de ese incremento de valor, pues se reconoce que la acción urbanística de los Ayuntamientos ha sido, en alguna medida creadora de aquella plusvalía. Así las posturas más rigurosas y más sólidas nos parece que son aquellas que estiman “de *lege ferenda*” que el Estado y los entes locales deben repartirse esta riqueza impositiva, aunque sean críticas respecto del sistema actual de gravamen de la misma.³⁶³

Bajo esta perspectiva es comprensible que pensemos en una unificación o integración del Impuesto de Industria y Comercio con el de Renta, como lo propondremos más adelante, con la misma orientación propuesta en el capítulo 3 numeral 11, relacionado con la sujeción de los otros ingresos, es decir, sin incluir la doble tributación sobre dividendos.

³⁶³ CAYÓN GALLARDO, Antonio, “El sistema impositivo en España”, en *Manual de derecho tributario*, MARTÍN, TEJERIZO y GALLARDO. Parte Especial, Navarra, Thomson Aranzadi, 2006, pág. 63.

4.3.4. Retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta

Como ya se dijo, el impuesto sobre la renta grava las utilidades susceptibles de incrementar el patrimonio de los contribuyentes. El tributo se causa cuando se realizan los ingresos, costos y deducciones, es decir, cuando se conoce el beneficio o utilidad de la actividad económica gravada legalmente y se recauda durante la vigencia presupuestal posterior al periodo gravable. Sin embargo, el Estado puede recaudar parte del tributo anticipadamente, mediante la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta, lo que influye en el costo del cumplimiento de los contribuyentes y en la rentabilidad de sus propios proyectos, en beneficio de la Hacienda, como veremos.

Esta práctica, que tiene su origen en la eficacia y ahorro de costos de gestión para la administración tributaria, además de anticipar los recursos de la administración, evitando que éstos se distorsionen por los efectos de la inflación, adicionalmente disminuye la evasión en la medida en que traslada directamente flujos tributarios hacia el fisco, pero tiene dos efectos tributarios no deseados: Por un lado, influye en la rentabilidad efectiva del agente de retención, quien debe asumir la calificación normativa del hecho gravado —lo que no es fácil en todos los casos— y tiene un impacto considerable en sus costos del cumplimiento de la obligación de retener. El sujeto pasivo, por su parte, debe soportar la retención a sabiendas de que un anticipo sobre ingresos brutos en muchos casos excede del impuesto que debe sufragar con base en su utilidad y, por ello, a la larga se ve en la necesidad de solicitar la devolución de los pagos en exceso.

Sin embargo, la afrenta a la justicia en términos de capacidad contributiva es temporal porque siempre el sujeto puede presentar su solicitud de devolución respectiva, a menos

que se trate de un contribuyente de menores ingresos, que no tiene el deber de declarar y tampoco el derecho de reclamar los excedentes de retención.

De forma similar, el IC, concebido desde 1983 como un impuesto de tipo presuntivo sobre la utilidad, en el supuesto de que la utilidad en una venta o cualquier transacción que implique ingresos equivale a una fracción del ingreso, ha terminado convertido, en aras de la simplificación, en una estructura tan plana que grava, en forma definitiva, la cifra de los negocios o el volumen bruto de las transacciones en cabeza de quien recibe el ingreso. Este tratamiento, como ya lo anoté en el capítulo precedente, puede violar la equidad horizontal porque dado un mismo margen de utilidad, los sujetos pasivos sufren mayores cargas tributarias si su actividad implica altos volúmenes de transacciones.

La misma crítica se plantea respecto de las retenciones sobre ingresos a cuenta del impuesto sobre la renta, con la diferencia de que el efecto de inequidad se remedia al final del período porque al tiempo de liquidar la obligación definitiva se reconoce la devolución correspondiente al exceso de retención.

Puede ser que no exista una preferencia clara entre uno y otro tipo de impuesto. Al fin y al cabo, los simplificadores del *Flat Tax* aplaudirían un tributo sobre el ingreso bruto extendido a las actividades económicas como renta potencial, mientras que los teóricos de la justicia y de la capacidad de pago serían adeptos a la formulación de rentas líquidas como base de tributación de todo tributo que pretenda incidir directamente sobre los beneficios de las empresas. Los determinantes son la complejidad de la estructura de tasas de tributación y los requisitos de documentación³⁶⁴.

³⁶⁴ Es de resaltar que, a pesar de su nombre, la administración tributaria es un ejercicio no solo logístico, sino de

4.3.5. Perspectivas del IC

Es cierto que para un sistema de impuestos de producto objetivo interesa fundamentalmente gravar de manera diversa los rendimientos según la fuente que los produce; en este tipo de impuestos no se someten a gravamen las ganancias de capital, como ya lo anotamos. Así, no es de su esencia que el rendimiento gravado sea el bruto —antes de costos y gastos— o el neto —después de costos y gastos necesarios para obtener el rendimiento—, incluyendo el mantenimiento de la capacidad de la fuente generadora de los rendimientos gravados.³⁶⁵

Pero también es cierto que entre nosotros ya quedaron en el pasado las épocas en que la cantidad a satisfacer provenía de un complejo listado de “patentes” o cuotas fijas anuales, que buscaban gravar el beneficio medio de la actividad, puesto que la base ya no proviene de un señalamiento administrativo, sino de la información real suministrada por el contribuyente en su declaración sobre el ingreso proveniente de cada actividad gravada. Esto supone la existencia de registros contables que permitan la comprobación por parte de la autoridad tributaria sobre los ingresos provenientes de la actividad económica, que hoy se reportan y son ciertos, pero no aparecen depurados con costos y gastos. Para desechar esta propuesta, los diseñadores del modelo legal del IC han argumentado siempre la dificultad práctica de la tasación sobre rentas efectivas en municipios escasamente desarrollados, y la falta de información sobre los costos y gastos,

regulación, en el que es imperativo considerar los incentivos generados por el esquema de impuestos en su conjunto. Para una discusión amplia de los aspectos administrativos de la tributación, véanse Bird (1989) y Slemrod y Yitzhaki (1996).

³⁶⁵ SEVILLA SEGURA, José V., *Política y técnica tributaria*. IAE, Madrid, 2004, págs. 282 y sigs.

discriminados por municipios, para llegar a una utilidad neta, verdaderamente descentralizada por contribuyente.

Ciertamente, la determinación del aspecto territorial de un impuesto sobre la renta tipo ingreso o de uno tipo producto puede resultar engorrosa: si la empresa gravada opera en una sola jurisdicción coincidirán ingresos con residencia, pero si no es así, el legislador debe atribuir el ingreso a alguna jurisdicción de acuerdo con criterios razonables, atados a la fuente de riqueza, o al lugar donde se asienta la actividad principal, o establecerlos en función de datos objetivos o una mezcla de ellos. Luego la dificultad no es insuperable. Tampoco es imposible pensar en modificar la base para llegar a rentas líquidas nacionales y paralelamente establecer fórmulas que resuelvan el conflicto de territorialidad. En todo caso, para el Impuesto sobre la Renta se han propuesto e implementado reglas de territorialidad entre los distintos Estados, que no están alejadas del problema de territorialidad interna y, antes por el contrario, sirven de experiencia práctica.

En segundo lugar se plantea si es o no oportuno mantener el carácter objetivo del tributo o personalizarlo con elementos propios de los impuestos sobre rendimientos, como los mínimos exentos, las tarifas progresivas, la tributación del trabajo personal, aunque sea independiente, la tributación de las actividades agrícolas, la deducción de pérdidas con ingresos futuros, etc.

El Impuesto sobre la renta es, ciertamente, una institución consolidada, pero en constante evolución, tanto que se ha integrado, en Colombia, en un sólo tributo la renta personal y la de las sociedades o entes jurídicos con personería, al tiempo que, en atención a las críticas sobre doble tributación, se grava únicamente el beneficio o

renta en las personas jurídicas cuando se obtiene y no en cabeza de los accionistas cuando se distribuye, para evitar las críticas de doble tributación sobre la misma materia imponible. Pese a la recomendación del Informe Carter, que abogaba por la supresión del impuesto a las sociedades para imputar directamente los beneficios a las personas naturales socios, la legislación colombiana ha mantenido la tributación de la sociedad, aunque haya tomado medidas para evitar la doble tributación sobre dividendos, considerando al binomio socio-sociedad como transparente. Para el IC, aun si se pensara en la propuesta integradora que desarrolla esta tesis, el tema de rentas de capital debería ser resuelto claramente. No basta la eliminación de la doble tributación sino que además debe aclararse que los incrementos patrimoniales por inversiones societarias no forman parte del presupuesto objetivo de este tributo.

De lo dicho hasta ahora es posible concluir que, uno de los principales problemas que alienta la inconformidad con el impuesto de Industria y Comercio es su escasa integración con el de Renta, que se percibe como el mejor indicador de todas las rentas, siendo una de sus especies las generadas por los negocios.

No basta que se permita una simple deducción de la base del impuesto sobre la renta por el valor del pago efectivo del IC, como si se tratara de cualquier otro gasto necesario con relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, porque de esa forma se acredita solo el 34% del gasto efectivo³⁶⁶. Con esa misma filosofía hubiera sido deseable que el IC fuera un anticipo del de Renta.

Desde el ángulo opuesto, ideólogos de la tributación indirecta han propuesto derogar el IC para sustituirlo por un punto o quizás dos del IVA, enteramente trasladable al consumidor.

³⁶⁶ Art 115 del ET modificado por el artículo 4 de la Ley 1111 de 2006.

Esa propuesta, desde la perspectiva estrictamente jurídica, es impracticable por pretender unificar dos tributos que no tienen nada en común, en tanto sujetos pasivos, materia imponible, base gravable y calificación tributaria.

4.3.6. Simplificación en el Impuesto sobre la Renta y Depuración en el IC

En estos momentos, las críticas recurrentes a la tributación por rentas efectivas se centran en la dificultad de comprensión de las normas en un sistema complejo, que a la vez está plagado de exenciones, bonificaciones y privilegios gratuitos, que desmotivan el cumplimiento voluntario del deber de contribuir y distorsionan la presión fiscal legal, al albur de la interpretación de las normas, que corresponde, en primera instancia a la propia DIAN, que además de parte interesada, es quien decide sobre el alcance de las normas.

Al hilo de la idea simplificadora se ha formado una especie de opinión común, según la cual es mejor renunciar a indagar la renta efectiva de la empresa, a cambio de recaudar un gravamen más o menos aproximado, pero difícil de evadir, que actúe como impuesto mínimo sustitutivo del de renta. Por su parte, las objeciones a esta postura muestran el difícil anclaje de este tipo de tributos con formulaciones constitucionales de generalidad e igualdad, personalización de la carga tributaria o equidad en la tributación e interdicción de la arbitrariedad.

Para complicar las cosas, la globalización de los mercados, la competencia fiscal y la liberalización de la circulación de capitales han promovido la revisión de la imposición sobre las rentas, con el fin de atraer inversiones con tratos tributarios más favorables, y sobre todo, más simples. Las propuestas que se han venido presentando desde distintos foros son estructuralmente divergentes en sus objetivos y en sus métodos: van desde la sugerencia de control y cooperación internacional, que incluya reglas iguales para gravar

cierto tipo de rentas, hasta la creación de modelos sustitutivos del impuesto sobre la renta global y progresiva, que podría llegar a eliminarse para dar paso a un extremo “*flat tax*”.

La versión inicial del impuesto lineal está contenida en el libro *The Flat Tax* de ROBERT HALL y ALVIN RABUSHKA, publicado en 1985, que contempla un Impuesto individual y un impuesto corporativo a las ganancias. A nivel individual, “sobre los salarios de los individuos” sólo tributan los ingresos provenientes de salarios, honorarios y beneficios pensionales, sin posibilidad de deducir gastos. A nivel corporativo se gravan los demás ingresos, de manera que se evita la doble tributación de dividendos, intereses y ganancias de capital en cabeza de los socios e inversionistas. El impuesto corporativo, “sobre las actividades económicas”, se calcula con una fórmula simple, partiendo del total de ingresos disminuido con las compras realizadas a otras sociedades, los salarios y pensiones que se pagan a los trabajadores y las compras de activos fijos representados en planta y equipos. De esta manera se incentiva el ahorro y la inversión, ya que permite exceptuar de la tributación las nuevas inversiones y las ganancias por ahorro, es decir, intereses y dividendos, al tiempo que se solucionan los problemas de doble tributación porque toda renta distinta de la salarial estará gravada únicamente en la persona jurídica y no en la natural³⁶⁷. La retribución del capital no constituye renta para el acreedor ni gasto deducible para el deudor. El tipo impositivo o tarifa es proporcional para las actividades económicas y progresivo para los salarios.

El primer mérito de la concepción del impuesto lineal es la baja maniobrabilidad de los contribuyentes respecto de deducciones, estímulos, beneficios y minoraciones, que son prácticamente inexistentes. Sin embargo, aún sí no se eliminan todas las diferencias,

³⁶⁷ GRECU, Andrei. *Flat tax-The British Case*, Londres, Adam Smith Institute, 2004.

si el interés no está gravado, es probable que los contribuyentes quieran transformar un ingreso por ventas en un ingreso financiero.³⁶⁸

Dicho de otra forma, no se pueden exagerar los beneficios del tributo, puesto que siempre existe una tendencia, alentada por la desgravación, a modificar las realidades con propósitos fiscales.

Las propuestas simplificadoras de la tributación son hoy recurrentes en todos los países que tienen un complejo entramado de reglas sobre exenciones, minoraciones estructurales, beneficios incentivadores, presunciones y limitaciones sobre la cuantía, deducibilidad y oportunidad de las deducciones. La rebaja de los tipos es también una constante. Al final, las bases gravables son tan importantes como la tarifa porque una reducción de tarifas acompañada de un incremento en la base o de una eliminación de muchas de las deducciones supone un aumento real de la presión fiscal.

Antes de penetrar en la valoración de lo que ha sido la experiencia colombiana y las tendencias actuales de simplificación, debemos decir que un sistema lineal como el propuesto por los ingleses, como una variante más perfeccionada del *Flat Tax*, grava al titular de los ingresos no a quien consume sus bienes o servicios, de allí que deba descartarse por desacertada la crítica que lo califica de un impuesto al consumo, simplemente porque desgrava las ganancias de capital, cuando éstas pueden gravarse separadamente, como lo han logrado hacer los países escandinavos. La titularidad de los ingresos proviene de un derecho que le permite apropiarse de ellos, razón por la cual un impuesto lineal, al igual que cualquier otro impuesto sobre la renta, debe elegir como

³⁶⁸ CASTAÑER CARRASCO, Juan Manuel y SANZ SANZ, José Félix, "Imposición Lineal sobre la renta y equivalencia Distributiva", en *Papeles de trabajo*, núm. 9, Madrid, IEF.

sujeto pasivo, y no simple responsable, a quien tiene derecho a percibir los ingresos, como titular de la capacidad contributiva que pretende gravar. Por simple congruencia, habrá que aceptar que del hecho de que no se permita deducir todas las cifras negativas que afectan al ingreso, no se sigue un cambio de la titularidad, de manera que no puede admitirse la tesis de que este impuesto simplificado grava los consumos o cualquier otra manifestación de riqueza. Puede afirmarse que se transforma en un impuesto sobre la renta “tipo consumo” porque grava más el ingreso en cuanto no se reinvierte.

Lo cierto es que las duras glosas a una propuesta simplificada como ésta ha llevado a un modelo sucedáneo que postula la base de ingresos con una cifra de deducciones a tanto alzado, que puede resultar más manejable para la administración y para los contribuyentes que la asumen sin tener que conservar las pruebas de los gastos efectivos en determinadas actividades³⁶⁹.

Siempre será recomendable acudir a bases ciertas no sólo por razones de equidad sino porque se garantiza que los recursos afectos al tributo existen y por ello habrá una posibilidad real de pago. Los sistemas presuntos pueden llegar a valores aproximados en la medida en que se cuente con estudios técnicos confiables por sectores que permitan diseñar el tipo y la cuota a aplicar a una magnitud indiciaria de fácil comprobación. Si la magnitud indiciaria no pronostica realmente los rendimientos y menos los flujos financieros de los contribuyentes se abre una nueva brecha en el cumplimiento voluntario y se discrimina en contra de quienes posean capital propio, lo que no es deseable.

³⁶⁹ DURÁN CABRÉ, José María, *Impuesto Lineal sobre la renta e impuesto dual: un ejercicio de microsimulación*, Universidad de Barcelona, 2004, pág. 17.

La constitucionalidad de un impuesto sobre la renta semi-objetivo, como el dual adoptado en Noruega, Suecia, Finlandia y Austria³⁷⁰ que se puede considerar “una aproximación al impuesto lineal sobre la renta”, depende del trato separado entre rentas empresariales y rentas de trabajo, según el diseño de sus tarifas, de los mínimos exentos y la prueba de su capacidad re distributiva, considerando esta última como los cambios en la renta disponible después de la aplicación del impuesto. En las rentas empresariales, el diseño de la tarifa sería proporcional, en tanto que el tributo personal sobre los salarios reserva la tarifa progresiva para ingresos de la cúspide de la tabla. Los cambios seguramente modificarán la progresividad actual, pero siempre deben incidir en la capacidad re distributiva del impuesto³⁷¹. Todo incremento o pérdida patrimonial debe integrarse en la base de la misma.

Como ha sido explicado, las tendencias reformistas del impuesto sobre la renta muestran una aproximación a la tributación semi objetiva, y la reforma del impuesto de Industria y Comercio converge en una base semi personal, con lo cual los tributos también se asemejan en un plano de “*lege ferenda*”.

³⁷⁰ Muestra un buen resumen sobre el tema, ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar, *Los rendimientos de capital en el impuesto de renta de las Personas Físicas*, Barcelona, Cedecs Editorial, 1999, págs. 345 y sigs.

³⁷¹ KAKWANI permite identificar dos componentes del efecto redistributivo del Impuesto de renta, a través del tipo medio y la progresividad directa. PAFÄHLER, parte de la progresividad directa (componente tarifa) y de la diferencia entre la renta bruta antes del impuesto y la renta gravable o líquida (componente base) para determinar el componente de progresividad ex ante y ex post.

5. Propuesta final

La propuesta busca una mayor coordinación del ejercicio del poder tributario con potestades concurrentes del Estado central y los entes municipales: como quedó plasmado en la primera parte de este trabajo, se busca que la potestad normativa la tenga el Congreso de la República y la potestad reglamentaria de la porción local del Impuesto sobre la Renta la tengan los municipios dentro de ciertos límites tarifarios que le permitan lograr la suficiencia financiera. La propuesta busca la simplicidad en los grandes impuestos directos y la previsión de sus efectos sobre el ahorro, la inversión y el empleo. No es indiferente que la tributación sea central y la suficiencia de recursos garantizada solamente por un modelo de transferencias para mantener una cuota de tributación propia o con mayor responsabilidad en el desarrollo de las políticas tributarias y en el recaudo. Creemos que para esta propuesta es necesario resaltar la importancia del principio de corresponsabilidad fiscal (*accountability* o *fiscal responsibility*), y mantener la “autonomía local” o potestad administrativa local, así como dar cumplimiento efectivo a los principios de capacidad económica y suficiencia fiscal.

Si el IC es un impuesto de renta disimulado bajo la denominación de impuesto de industria y comercio, lo primero que debe hacerse es reconocerle su verdadera naturaleza jurídica, y luego ajustarlo a las peculiaridades de un impuesto local en el que las entidades municipales ejerzan su potestad tributaria dentro de la Constitución y la ley.

Para ello, propongo la sustitución del actual Impuesto de Industria y Comercio por el Impuesto de Renta Local, en adelante IRL, que presenta varias opciones:

5.1. IRL opción 1

Esta propuesta, no por sencilla deja de representar un ideal. Se trata de modificar el actual impuesto sobre la renta y complementarios, para segmentar su recaudo en tres partes, una correspondiente al nivel nacional, otra al nivel departamental y otra al nivel municipal. La proporción de estas cuotas territoriales deberá ser fijada por el legislador, y su recaudo, que hará suyo cada ente territorial en su presupuesto de ingresos y gastos, deberá ser adelantado por las autoridades tributarias de cada nivel territorial, mientras que la gestión tributaria nacional seguiría en cabeza de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, ente que ha alcanzado un alto grado de profesionalidad y eficiencia fiscal.

No se estaría violando el principio de autonomía consagrado constitucionalmente³⁷², puesto que los entes locales pueden continuar ejerciendo su autonomía tributaria en el campo del impuesto predial fortalecido, las tasas, las contribuciones y los precios públicos, que son realmente los verdaderos tributos locales, y además el mismo artículo constitucional consagra la participación en los ingresos nacionales, con lo cual se obtiene el logro municipal más importante, que es el alcance de la suficiencia financiera.

La suficiencia financiera en esta opción lleva implícita el cálculo del monto del IC actual, como porcentaje del impuesto sobre la renta, para incrementarlo en dicho monto, porcentaje que luego será distribuido en la cuota territorial.

³⁷² CC. 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:

- Gobernarse por autoridades propias.
- Ejercer las competencias que les correspondan.
- Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.
- Participar en las rentas nacionales.

La función censal del impuesto quedaría vigente en cabeza de los municipios y distritos, a través del Registro como contribuyente de dicho impuesto ante el municipio, dentro del cual se incluiría la información del contribuyente para efectos de su identificación, residencia, actividad económica, número de identificación tributaria, y todos aquellos necesarios para establecer la existencia de materia imponible, y el nacimiento de la obligación tributaria principal. El deber de información se deberá cumplir por el contribuyente ante el ente local de su residencia fiscal.

La propuesta de la Opción 1, significa que el contribuyente del impuesto sobre la renta, tribute directamente ante la jurisdicción municipal en donde obtiene la renta, la parte correspondiente al nivel local; ante el ente capital departamental, la parte correspondiente al nivel departamental, y ante las oficinas locales de la DIAN, la parte de la renta correspondiente a la Nación. Se elimina el problema de las transferencias por la demora en el giro a los entes locales y departamentales, y la inequidad en la participación, que provocaría la parálisis de la mayoría de los entes locales si se instrumentara una caja única del tributo para ser distribuido a posteriori.

Esta Opción 1 genera un sustancial ahorro administrativo municipal, una gran descongestión en la justicia contenciosa administrativa, porque los reclamos se verían sustancialmente reducidos, y se generaría un alto grado de certeza en la actuación de las entidades tributarias, por la unificación en toda la Nación, de la regulación tributaria vigente y de las funciones de reglamentación del tributo, en el ente nacional de administración tributaria, la DIAN, así como el ejercicio efectivo del principio de subsidiaridad y cooperación entre los distintos niveles de gobierno, por la estrecha colaboración que deben mantener los municipios y los departamentos con el ente nacional DIAN.

Con esta modalidad del Impuesto sobre la Renta Local se logra también el cumplimiento, al menos parcial, de una constante aspiración de los entes locales, la de que la renta generada en su jurisdicción retorne a su territorio, obligándolos a ejercer su responsabilidad fiscal, sobre el recaudo y la autonomía en el gasto.

Esta opción presenta el problema de la posible inequidad con los municipios en los que la generación de renta es escasa, quienes no cambian su situación, y seguirán dependiendo de las compensaciones estatales generales.

La Opción 1, cumple con los principios fundamentales de la tributación local, el principio de capacidad económica, y la suficiencia financiera de los entes territoriales y, desde luego, con el argumento principal del Gobierno central, el principio de certeza y seguridad jurídica.

El gran inconveniente de esta opción es, sin duda, la oposición política, centrada en el legislador y el Gobierno Nacional, a desprenderse del poder económico del centralismo y del poder de decisión que de éste se deriva; y, de otra parte, la misma posición de los políticos locales, por tener que compartir las fuentes normativas y el poder de decisión sobre las políticas públicas, oposición que impedirá, al menos en el corto plazo, se concrete no sólo su aplicación sino su estudio. Es esta una desafortunada coincidencia con la situación de la tributación local tanto en Alemania como en España, como ya lo vimos, por no decir que ocurre igualmente en casi todos los países, debido a la tensión entre la unidad de lo central y la diversidad de lo local, que lleva a consensos mínimos, y a reformas insuficientes.

5.2. IRL Opción 2

Consiste en la implementación de una sobre tasa o recargo en el impuesto sobre la renta y complementarios, que compense los ingresos por el IC, con ocasión de su sustitución. Mediante ley se implementaría su aplicación a nivel nacional. En el impuesto sobre la renta a pagar por los contribuyentes municipales se aplicaría la tarifa de la sobre tasa, fijada por los municipios dentro de un mínimo y un máximo fijado por el legislador, para atender al principio de la potestad administrativa local, o autonomía territorial, como la denomina la CONSTITUCIÓN colombiana.

La Opción 2 tiene importantes ventajas. Prácticamente se acabarían los litigios por la aplicación de la regulación actual, y la descongestión de la justicia contenciosa sería evidente. La Opción 2 limitaría al mínimo la corrupción administrativa, con la ventaja de un importante ahorro en los gastos de administración del tributo. Esta Opción facilitaría la programación presupuestal, por la menor dependencia coyuntural o mayor estabilidad del impuesto sobre la renta.

Pero la Opción 2 provoca un instantáneo rechazo emocional por los contribuyentes, con el correspondiente incremento de la evasión. Y también estimula la oposición de los políticos locales, que alegarían la pérdida de la autonomía municipal, atacándola de inconstitucional, además, de que éstos perderían totalmente su influencia local, razones suficientes para mostrarla como inconveniente. Aún así, la corresponsabilidad fiscal podría centrarse en el gasto autónomo más que en la vertiente del ingreso, que no sería una variable a controlar.

5.3. IRL Opción 3

Esta opción recoge la experiencia de manejo y estudio del ICA, tanto personal como de la firma de tributaristas QUIÑONES CRUZ LTDA, abogados³⁷³ durante los últimos treinta años de ejercicio, y la experiencia comparada del Derecho Tributario Local de Alemania, España y Estados Unidos de Norteamérica, que he comentado atrás.

Se trata de la sustitución del Impuesto de Industria y Comercio, por el Impuesto sobre la Renta Local (IRL en adelante), una adecuación del Impuesto sobre la Renta y complementarios a las particulares peculiaridades de nuestros municipios y distritos, a la regulación constitucional y legal sobre la tributación y al impuesto sobre la renta en particular.

5.3.1. Materia o Hecho Imponible

El Impuesto de renta local grava la obtención de renta líquida y de ganancias ocasionales obtenidas en una determinada jurisdicción municipal o distrital, durante el período gravable, por las personas naturales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho, por los consorcios y uniones temporales, por las empresas industriales y comerciales del Estado y por las empresas de economía mixta.

5.3.2. Sujeto Activo

El sujeto activo del IRL es el municipio o el distrito en cuya jurisdicción territorial se obtenga la renta o ganancia ocasional.

³⁷³ QUIÑONES CRUZ LTDA, Abogados. Constituida el 6 de noviembre de 1978 en Bogotá D.C.

5.3.3. Contribuyentes o Responsables

Son contribuyentes los sujetos de quienes se predica la realización del hecho imponible de la obligación sustancial.

5.3.4. Base Gravable

La base gravable del IRL está constituida por el porcentaje que la ley determine sobre la renta líquida gravable en el impuesto sobre la renta y complementario del orden nacional, liquidada por el contribuyente.

5.3.5. Tarifa

La tarifa del IRL será la que determinen los concejos municipales o distritales dentro del rango mínimo y máximo establecido por ley de la República.

Los municipios decretarán una tarifa especial para los contribuyentes del régimen tributario especial vigente en el impuesto sobre la renta y complementarios contenido en el artículo 19 y en el Título VI del E.T., que guardará la misma proporción que guarda la establecida para dicho régimen respecto del régimen general.

5.3.6. Período gravable

El año gravable, período o ejercicio impositivo, en materia del IRL es el mismo año calendario que comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre.

Puede comprender lapsos menores en los siguientes casos:

1. Sociedades que se constituyan dentro del año, caso en el cual el ejercicio se inicia a partir de la fecha de la escritura pública de constitución.
2. Sociedades que se liquiden dentro del período gravable, caso en el cual el período gravable se termina a la fecha de liquidación de la sociedad.

Los contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente deberán presentar las siguientes declaraciones tributarias:

1. Declaración anual de IRL cuando de conformidad con las normas vigentes estén obligados a declarar.
2. Declaración mensual de retenciones para los agentes retenedores del IRL.
3. En los casos de liquidación durante el ejercicio, el contribuyente, responsable o agente retenedor, está obligado a presentar la respectiva declaración por el período ejercido durante los treinta días siguientes a la fecha de liquidación.

5.3.7. Obligados a presentar declaración de IRL

Están obligados a presentar declaración del IRL todos los contribuyentes sometidos a dicho impuesto, con excepción de los no obligados a declarar el impuesto sobre la renta contemplados en el artículo 592 del E. T.³⁷⁴ y sus actualizaciones.

5.3.8. Contribuyentes con Ingresos en varias jurisdicciones municipales o distritales.

Los contribuyentes que obtengan ingresos en varias jurisdicciones municipales o distritales liquidarán el ingreso gravable en cada jurisdicción de acuerdo con la siguiente regla de territorialidad:

1. El ingreso gravable será el porcentaje de la renta líquida del impuesto sobre la renta que resulten de las siguientes operaciones:
 - a. Se obtendrá el porcentaje de ventas como resultado de aplicar el monto de las ventas obtenidas en cada municipio sobre las ventas totales nacionales.
 - b. Se obtendrá el porcentaje de activos locales como resultado de aplicar el monto de los activos fijos ubicados en el municipio a precio comercial sobre los activos fijos totales.

³⁷⁴ E.T., ARTÍCULO 592. No está obligados a presentar declaración de renta y complementarios: 1. Los contribuyentes personas naturales y sucesiones ilíquidas que no sean responsables del impuesto a las ventas, que en el respectivo año o período gravable hayan obtenido ingresos brutos inferiores a veinticinco millones de pesos (\$25.000.000)(valor año base 2004) y que el patrimonio bruto en el último día del año período gravable no exceda de ochenta millones de pesos (\$80.000.000) (valor año base 2004). 2. Las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidas a la retención en la fuente de que tratan los artículos 407 a 411, inclusive, y dicha retención en la fuente así como la retención por remesas cuando fuere del caso, les hubiere sido practicada. 3. Los asalariados a quienes se les eliminó la declaración tributaria. 4. Los contribuyentes señalados en el artículo 414-1 de este Estatuto. (Retención sobre el transporte internacional)

c. Se promediarán los porcentajes de ventas y activos fijos en cada municipio para hallar el porcentaje del ingreso gravable en cada jurisdicción municipal.

d. Al ingreso gravable, así determinado, se le aplicará la tarifa vigente en el respectivo municipio.

5.3.9. Rentas exentas

En virtud de la autonomía para la gestión de sus intereses y de la propiedad exclusiva sobre las rentas tributarias, el régimen de exenciones sobre el IRL será de competencia exclusiva de los municipios y distritos, quienes lo expedirán mediante acuerdo del respectivo concejo municipal o distrital.

Sin embargo, los beneficios y minoraciones tributarias vigentes en el impuesto sobre la renta y complementarios continuarán vigentes y será de obligatoria aceptación por los entes locales.

Se prohíbe a los municipios conceder los mismos beneficios tributarios ya consagrados para el impuesto sobre la renta y complementario.

5.3.10. Aplicación del Estatuto Tributario Nacional

En cuanto no se opongan a las normas y a la naturaleza del IRL, los municipios y distritos estarán obligados a aplicar la regulación contenida en el Estatuto Tributario Nacional.

5.3.11. Naturaleza del IRL

El Impuesto sobre la Renta Local es un impuesto **directo** porque recae sobre el sujeto titular de la renta sin que sea posible, legalmente, trasladarlo a un tercero.

Como lo explicamos para el Impuesto sobre la Renta, puede catalogarse como **personal y subjetivo**³⁷⁵, puesto que considera la capacidad contributiva de una persona determinada, admite los costos y gastos necesarios para generar la renta gravable empresarial, personaliza la situación individual respetando el mínimo vital y admite otras disminuciones en la aptitud de cada sujeto pasivo.

El IRL es un tributo **municipal** que forma parte de los ingresos propios de los entes territoriales.

Es un tributo **global o sintético** porque se grava el resultado total, aunque contiene elementos importantes cedulares residuales en algunas de las ganancias de capital y en la determinación de rentas exentas para actividades destinatarias de beneficios parciales sobre determinadas rentas.

El IRL es un impuesto de normatividad compartida mas no impuesto compartido porque

³⁷⁵ “Siguiendo los criterios expuestos por MARTÍN QUERALT, Juan y otros”, en *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, 2006, págs. 87 y sigs.

no se comparte el recaudo sino un criterio cuantificador, la proporción de la renta líquida determinada, que se toma como base gravable del tributo.

5.3.12. Las modificaciones propuestas

El cumplimiento de los principios básicos de capacidad económica y de suficiencia financiera.

La estructura del impuesto se cambia radicalmente al pasar de un impuesto de producto sobre las actividades industriales, comerciales y de servicio a ser un impuesto sobre la renta efectiva o renta neta, que grava la renta excedente, aquella que es susceptible de enriquecer el patrimonio del contribuyente, modificación de gran envergadura que respeta el principio de capacidad económica de los contribuyentes al abandonar el gravamen sobre los ingresos presuntos.

El principio de suficiencia financiera se tiene en cuenta al ampliar el universo de los contribuyentes que a partir de la modificación incluye a las personas naturales, a las personas jurídicas, a las sociedades de hecho y a los entes sin personería jurídica, con la única condición de tener capacidad jurídica, capacidad tributaria y capacidad económica para contribuir al pago del tributo, con lo cual indudablemente se incrementará el recaudo municipal.

La distribución de las rentas por territorios asegura la percepción de recaudos mientras se mantengan las condiciones económicas.

La base gravable, estimada sobre un porcentaje de la renta líquida de los contribuyentes, termina con el antiguo y caótico régimen de exenciones, prohibiciones y no sujeciones,

tornando al IRL en un tributo más equitativo y más general, que grava a los contribuyentes según su capacidad objetiva de contribución.

El desmonte de la doble tributación en el binomio socio-sociedad, que ya se cumple hace más de veinte años en el impuesto de renta en Colombia, aclarará el debate que actualmente se presenta en el impuesto de Industria y Comercio. La sustitución propuesta elimina la distinción entre rentas según su origen.

En desarrollo de la responsabilidad financiera, los municipios y distritos responden al cumplimiento de sus funciones con el establecimiento de tarifas progresivas dentro de los rangos legalmente determinados, que se ajustan al principio de la suficiencia financiera con base en la programación presupuestal de ingresos y gastos del municipio.

Los principios de certeza y de seguridad jurídica se ven ampliamente favorecidos con la aplicación obligatoria del Estatuto Tributario nacional para todos los municipios y distritos, excepto en las normas particulares que se proponen como propias del IRL, con lo cual desaparece la dispersión regulatoria, que aún se viene padeciendo, y que se subsana por la obligación de aplicar el procedimiento tributario del E. T. únicamente.

El principio de justicia tributaria se verá respetado, puesto que se excluye del gravamen a aquéllos que no tienen la capacidad económica para contribuir a las cargas públicas en los mismos términos del impuesto sobre la renta y complementarios resolviendo de esta manera la crítica más contundente al antiguo tributo.

5.3.13. Aplicación práctica de la fórmula de prorrateo de la renta de las sociedades

La adopción de la fórmula de prorrateo de la renta de las sociedades de AVI-YONAH y CLAUSING, modificada para equilibrar el ingreso de los municipios industriales en los cuales no se realizan ventas de la producción industrial, será la herramienta fundamental para solucionar los problemas de territorialidad entre los municipios al interior del país, ya que permite eliminar la doble tributación, que la fórmula de la sede fabril (ley 49 de 1990) no ha podido solucionar en el ámbito del impuesto de Industria y Comercio.

Sin embargo, la aplicación práctica de la fórmula puede resultar confusa en la teoría, por lo cual presento a continuación un ejemplo práctico del proceso que deben seguir los contribuyentes que operan en distintos municipios del país. De manera general, el contribuyente deberá calcular su renta líquida (base gravable) de la misma manera en que se depura el impuesto sobre la renta nacional actual:

Renta líquida gravable= Ingresos totales – devoluciones y rebajas –Costos, Gastos y Deducciones-Rentas exentas³⁷⁶

El porcentaje de la renta líquida gravable, estimado legalmente como base gravable del IRL, se asignará a los municipios en los que el contribuyente posee activos fijos y municipios en los que realiza ventas.

Para determinar la magnitud del ingreso que debe ser atribuido a cada uno de estos municipios, el contribuyente tendrá en cuenta dos factores:

³⁷⁶ Con base en el actual art. 26 del E. T. y normas concordantes.

1. Porcentaje del valor comercial de los **activos fijos** en cada municipio con relación al valor comercial total de los activos fijos poseídos en el territorio nacional, y
2. Porcentaje del valor de las **ventas** en cada municipio con relación a las ventas totales.

Por cada uno de los municipios, el contribuyente deberá obtener un promedio de los porcentajes anteriores y dicho porcentaje corresponderá a la porción del ingreso gravable al que cada municipio aplicará su tarifa local.

Ejemplo: Empresa textil

Una empresa de textiles produce pantalones en una fábrica ubicada en el municipio de Inzá, Cauca. La producción anual en el año 2007 se comercializó en los siguientes municipios a través de almacenes y bodegas: Bogotá (30%), Medellín (40%), Cali (20%), Armenia (10%).

El valor comercial de la fábrica representa un 60% del valor total de los activos fijos poseídos por la empresa en el territorio nacional. En cada municipio los activos fijos representados por los almacenes y bodegas suman el 10% del valor total de los activos fijos.

Asumiendo que la empresa obtiene una renta líquida de \$100 millones en el año 2007, el sistema de prorrateo de la renta se aplicaría de la siguiente manera:

1. Encontrar el porcentaje correspondiente a cada municipio de acuerdo a los factores y promediar ambos porcentajes:

Municipio	Porcentaje de ventas	Porcentaje del valor de los activos fijos	Porcentaje promedio
Armenia	10%	10%	$\frac{(10+10)}{2} = 10\%$
Bogotá	30%	10%	$\frac{(30+10)}{2} = 20\%$
Cali	20%	10%	$\frac{(20+10)}{2} = 15\%$
Medellín	40%	10%	$\frac{(40+10)}{2} = 25\%$
Páez	0%	60%	$\frac{(0+60)}{2} = 30\%$

2. Aplicar el porcentaje promedio de cada municipio a la renta líquida obtenida en el paso 1:

Municipio	Porcentaje promedio	Ingreso gravable
Armenia	10%	$(100 \times 10\%) = \$10$
Bogotá	20%	$(100 \times 20\%) = \$20$
Cali	15%	$(100 \times 15\%) = \$15$
Medellín	25%	$(100 \times 25\%) = \$25$
Páez	30%	$(100 \times 30\%) = \$30$

3. Aplicar la tarifa definida por cada municipio al ingreso gravable determinado en el paso 2.

El factor “activos fijos” se agregó a la propuesta de AVI-YONAH y CLAUSING para equilibrar el desbalance financiero de los pequeños municipios industriales, en los que no se producen ventas de la producción industrial, que en el sistema del IC se vieron injustamente favorecidos por la solución centralista de la Ley 49 de 1990.

La propuesta no soluciona la total incapacidad de generación de renta de muchos municipios, en los que no existe industria, ni comercio, ni prestación de servicios con capacidad de generar riqueza susceptible de ser gravada. Su financiación, entonces,

debe ser asumida por las transferencias del situado fiscal o sistema general de participaciones y las demás fuentes de origen estatal.

Pero es indudable que los conflictos de territorialidad por la doble tributación se verán disminuidos drásticamente con la aplicación de nuestra propuesta, que además no implica complicación alguna para la gestión tributaria municipal, puesto que es responsabilidad de los contribuyentes la aplicación de la fórmula.

En particular quedan resueltos los conflictos de territorialidad por la ubicación de la sede social de los empresarios en jurisdicción diferente de la de la manufactura, el que se presentaba por la realización de ventas en diferentes municipios y el surgido por el desconocimiento de la indivisibilidad de la actividad industrial, puesto que las sociedades tributarán sobre el porcentaje de su renta líquida a la que aplicarán la fórmula de prorrateo, propuesta que equilibra las desigualdades inherentes a las diferencias entre los municipios.

Se termina igualmente el conflicto por la doble tributación aplicada al sector de generación de energía eléctrica provocado por el desconocimiento por los entes locales del régimen exceptivo de la Ley 51 de 1981 frente a la vigencia del régimen general de la Ley 14 de 1983, dado que a partir de la aplicación de la reforma propuesta el régimen regulatorio será uno solo, que respeta la capacidad económica del sector energético y la potestad administrativa de los municipios en los cuales se realicen ventas o se ubiquen activos fijos de generación. Quizás se haría necesario revisar el régimen de transferencias y el de la contribución para la interconexión, así como intentar alguna reforma de los variados impuestos específicos.

Considerando que la liquidación de los ingresos atribuibles a cada municipio con potestad para exigir el tributo se radica en cabeza del contribuyente, no será necesaria la intervención de la Superintendencia Financiera para informar a los municipios de los ingresos gravables del sector asegurador, eliminando así un permanente conflicto de competencia entre dicho ente y los municipios.

5.3.14. La protección de las rentas tributarias de los municipios

El artículo 362 de la CC establece que las rentas tributarias de las entidades territoriales son de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares, y que los impuestos municipales gozan de protección constitucional y, en consecuencia, la ley no podrá trasladarlos a la Nación, salvo temporalmente en casos de guerra exterior.

En el IRL esta protección está garantizada por su naturaleza de impuesto local, por la competencia administrativa y el rendimiento en cabeza de los entes municipales y distritales, que recaudan y hacen suyo el producto del tributo, incorporándolo en su presupuesto de ingresos, como parte de sus rentas tributarias. Pero, además, está garantizada con la competencia exclusiva de los entes locales para el otorgamiento de las exenciones sobre el tributo, lo cual descarta la injerencia del legislador estatal en este ámbito, que es por excelencia de la competencia normativa local, y que, además, es un componente fundamental de la responsabilidad administrativa y financiera de los municipios y distritos en la búsqueda de su autosuficiencia financiera.

El límite a la potestad reglamentaria de los municipios, impuesto por el artículo 27 de la Ley 141 de 1994, que grava con regalías la explotación de recursos naturales no

renovables, también deja de existir por el cambio estructural propuesto de consagrar como base gravable un porcentaje de la renta líquida del contribuyente, de manera que las actividades relacionadas con recursos naturales también contribuirán. De igual forma, otras exenciones quedarían derogadas expresamente o por antinomia con las reglas vigentes para determinar la renta líquida gravable. Será necesaria la revisión completa sobre la carga tributaria actual, a tales actividades que se encuentren gravadas con tributos especiales.

Con miras a la protección de las rentas tributarias territoriales se propone que los beneficios tributarios de cualquier orden que rigen en el impuesto sobre la renta, sean de obligatorio cumplimiento por los municipios, mientras que se prohíbe que los mismos puedan decretarse doblemente por los municipios. Se trata de la extensión del principio de homogeneidad que rige en algunos estados federales, por el cual los niveles inferiores del Estado no pueden gravar las fuentes ya gravadas por el nivel superior, de tal manera que los niveles inferiores del Estado no podrán aplicar los mismos beneficios ya decretados por los niveles superiores. No habrá doble o múltiple tributación, pero tampoco habrá doble o múltiple beneficio tributario.

Como el régimen tributario especial consagrado en el artículo 19 y el Título VI del E. T. para corporaciones y entidades sin ánimo de lucro continúa vigente y es de obligatoria aplicación por los entes territoriales, éstos deberán decretar una tarifa especial para los contribuyentes de este régimen, lo que les permitirá no decretar sobre los mismos, beneficios tributarios adicionales.

Dado que sólo habrá un régimen tributario especial, los conflictos por los regímenes especiales y los beneficios dispersos en la regulación vigente se terminarán sin perjuicio para los contribuyentes, que continuarán disfrutando de los beneficios del impuesto sobre

la renta vigentes, y con beneficio para los municipios y distritos, que no verán limitadas su potestad administrativa o competencia normativa.

5.3.15. La “autonomía” territorial y el IRL

La autonomía que la CONSTITUCIÓN colombiana consagra para los entes territoriales deriva del texto de los artículos 1 y 287, en los que se establece que Colombia es un Estado con autonomía de sus entes territoriales, y que las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses dentro de los límites de la Constitución y la ley, en virtud de la cual tienen el derecho de administrar sus recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. Es, pues, una potestad derivada, que se traduce, a nuestro modo de ver, en una simple potestad administrativa, ejercida a través del órgano administrativo municipal de elección popular, denominado concejo municipal.

El IRL se encuadra perfectamente dentro de esta regulación constitucional. Los municipios ejercerán sus potestades normativas, contempladas en la ley para la gestión tributaria, la fijación de la tarifa dentro del rango legal y la concesión de exenciones, con lo cual ejerce su autonomía dentro de los límites constitucionales, que de acuerdo con el artículo 338, que consagra la reserva de ley, decreta que la ley y los acuerdos deben fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos. Con nuestra propuesta no hay “vaciamiento” de la autonomía territorial. Por el contrario, le permite con mayor certeza jurídica, eficiencia y técnica fiscal el desarrollo de sus potestades tributarias, y la aplicación de la justicia tributaria, al hacer efectivo el principio de la capacidad económica del contribuyente.

De otra parte, es importante destacar que el IRL constituye la máxima aproximación posible, en las actuales circunstancias, a la vieja aspiración de los municipios de obtener un retorno efectivo de la riqueza que se genera en su jurisdicción, y un ejercicio aceptable de la tan mentada autonomía territorial que, a nuestro modo de ver, debería también sustituirse por la más real y jurídica, de una verdadera potestad administrativa para el ejercicio de las competencias normativas, administrativas y sobre el rendimiento, que son las potestades que realmente se ajustan a la naturaleza jurídica, política y económica de los municipios que se concretan en la autosuficiencia financiera y la libre disposición de sus recursos.

5.3.16. Conflictos por la aplicación del hecho generador

Con la precisión que el IRL trae sobre la materia o hecho imponible, el período gravable y la aplicación obligatoria del E. T. por parte de los municipios, el conflicto sobre la gravabilidad de las entidades intervenidas se resuelve. Es la obtención de rentas susceptibles de incrementar el patrimonio del sujeto, lo que da lugar al nacimiento a la vida jurídica de la obligación tributaria sustancial de pago del tributo y a la accesoria del cumplimiento de los deberes formales, y de las obligaciones no tributarias, como la de retención en la fuente. Si la sociedad entra en liquidación, deberá cumplir sus obligaciones tributarias de acuerdo a los estados financieros de disolución y, cumplir con los créditos fiscales y el pago de sanciones e intereses, según la prelación establecida hasta el momento de la liquidación definitiva.

El IRL termina con la posibilidad de incurrir en arbitrariedades por el sólo hecho de una indebida interpretación, tanto de la definición como de la tarifa aplicable a la “actividad” desarrollada por el sujeto pasivo, puesto que dicho criterio ya no es relevante para la

aplicación de la tarifa. Éste era un importante factor generador de discusión con las autoridades municipales y distritales y, por lo mismo, de procesos por la vía gubernativa y contenciosa que desaparecen del panorama local.

La controversia generada por la interpretación acomodaticia de la regulación del IC por los municipios y distritos a los negocios de fiducia mercantil, de acuerdo con cada modalidad, queda clara a partir de la aplicación obligatoria del E.T. Serán los fiduciarios los responsables del cumplimiento de los deberes formales y de las sanciones por su incumplimiento a cargo de los contribuyentes, los retenedores y los responsables, según corresponda. Las retenciones, sanciones e intereses se cancelarán con cargo al patrimonio, mientras que las utilidades se deberán incluir en la declaración del IRL de los beneficiarios.

5.3.17. Recapitulación

El IRL propuesto, además de seguir la tendencia hacia la sencillez y eficiencia de la tributación local, que se impone en el mundo moderno, se fundamenta en el reconocimiento del principio de la capacidad económica del contribuyente, como sujeto único de la tributación nacional y territorial, del principio de suficiencia financiera local y de la aplicación de la responsabilidad fiscal de los entes territoriales en la búsqueda de la financiación de las funciones que constitucionalmente le corresponden.

Como impuesto local, soluciona las controversias actuales de este tipo de tributación. Pero, al mismo tiempo, debe plantearse como el inicio de la reforma tributaria de fondo que se debe adelantar, fraccionando el impuesto sobre renta y complementarios, en los tres niveles de gobierno, como solución definitiva a la financiación de los mismos

niveles según sus necesidades y obligaciones, atendiendo el principio de capacidad del contribuyente, que es uno solo, obligado a participar en la financiación de los tres entes de gobierno que le afectan.

CONCLUSIONES

1. Urge reclamar la expedición de la ley orgánica contemplada en los artículos 151 y 288 de la Carta, que defina las competencias normativas y separe las esferas materiales de competencia de cada nivel de autonomía y potestad reglamentaria, para precisar la verdadera reserva de ley, que implica el de poderes distintos y ámbitos materiales diferenciados.
2. El Impuesto de Industria y Comercio es un gravamen a los “beneficios” o “utilidades” empresariales y de las personas físicas o sociedades de hecho, mediatizado por la calificación previa de cada una de las actividades gravadas. De allí la escogencia de los ingresos realizados en ejercicio de las actividades gravadas como base gravable y la diferenciación de tarifas según actividades. Su objeto es la renta de las actividades industriales, comerciales y como una derivación de éstas las de servicios, por un medio presunto que es el ingreso, llamado a generar las utilidades o benéficos reales.

La materia imponible del IC se revela como la misma del impuesto por excelencia: el impuesto sobre la renta, que en Colombia está unificado para las sociedades y las personas físicas, puesto que grava la misma riqueza, la originada en el desarrollo de las actividades económicas resumidas en la industria, el comercio y la prestación de servicios.

3. El catálogo de controversias jurídicas planteadas por la estructura jurídica del ICA, demuestran que el tributo adolece de severas deficiencias respecto de los principios universales de la tributación. No solo atenta contra el de capacidad contributiva, contra el de territorialidad del tributo, el de seguridad y el de certeza jurídica, sino que la dispersión y vetustez de muchas de sus disposiciones, así como la inestabilidad jurisprudencial y normativa, hacen difícil la interpretación de las normas vigentes.

Es pues, claro, que se hace necesaria su sustitución por un tributo que consulte los principios generales de la tributación y los límites constitucionales en un solo cuerpo regulatorio, teniendo en cuenta siempre que se trata de un solo contribuyente cuya manifestación de riqueza es la misma para contribuir con toda la carga fiscal, nacional, departamental y municipal.

4. Las soluciones propuestas que buscan mantener el impuesto actual, no resuelven el problema de fondo del IC, que es su estructura como impuesto de renta presunto. La de la Misión del Ingreso Público, es demasiado simplista, porque deja por fuera las actividades económicas diferentes de la industrial, superponiendo las funciones del situado fiscal.

La propuesta de CRUZ DE QUIÑONES, para el reparto equitativo de los impuestos de los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales en varias jurisdicciones, se orienta en el camino correcto pero adolece de las críticas que se le han formulado a la Fórmula de Massachusetts, por la dificultad de implementar el factor salarial, sobre todo en la mayoría de los municipios con escasa capacidad de gestión tributaria.

La propuesta de aplicar una sobre tasas o recargo al Impuesto al Valor Agregado IVA, es inaceptable, porque el IVA es un impuesto indirecto, cuyo incremento rompería el principio de progresividad que si se cumple aún con el IC actual, porque para los municipios es muy difícil y para la mayoría imposible, controlar no solo el recaudo sino además los IVAS descontables, que son nacionales, lo cual haría inaplicable el incremento a nivel local y porque aún en el evento de aplicar un IVA a los consumos al detal, la gestión del tributo se haría imposible para el noventa por ciento de los municipios colombianos.

5. Las soluciones parciales aplicadas en Colombia a algunos de los problemas del ICA como la contenida en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990, si bien ha disminuido parcialmente el número de conflictos por la doble tributación, es contraria al espíritu de la Ley Marco (Ley 14 de 1983) de “fortalecimiento de los fiscos locales”, puesto que la tributación de los ingresos originados en la comercialización de la producción industrial ante el municipio de la sede fabril, dejó sin recursos tributarios a los municipios diferentes a la sede industrial en los que el industrial también comercializa su producción, violando el principio de equidad tributaria, y creando una injusta discriminación con los municipios que no poseen industrias en su jurisdicción, que son más del noventa por ciento de los municipios del país dada la alta concentración del parque industrial en no más de cinco grandes ciudades. Esta solución provocó además un grave problema de superposición normativa, dado que el gravamen sobre la actividad comercial establecido en la ley 14 de 1983 continúa vigente, otorgando a los municipios en donde ésta actividad se realiza por los industriales, la posibilidad de gravar los ingresos allí originados como actividad comercial, con el consiguiente conflicto,

que normalmente termina congestionando la jurisdicción contenciosa administrativa.

No está resuelto el conflicto por la territorialidad del tributo para las demás actividades de impacto nacional e internacional y, desde luego, no se ha procurado el fortalecimiento de los fiscos territoriales.

6. El impuesto sobre la renta y el de Industria y Comercio, tienen idéntica naturaleza jurídica. La ley tributaria colombiana conjuga el Impuesto sobre la Renta a las sociedades y a las personas físicas en un solo tributo sobre las rentas o beneficios de las empresas o de las personas naturales.

El IC, descansa sobre los rendimientos presuntos o promedios, asumiendo que los ingresos normalmente tienen vocación productora de renta.

No puede entonces negarse que el hecho generador en el caso de las actividades gravadas con uno y otro tributo es el mismo: la obtención de la renta aunque en el impuesto sobre la Renta la relación con el principio de capacidad económica sea más perfecta y en el segundo sea tosca, por no considerar las pérdidas reales o los márgenes diferenciales de rentabilidad en los distintos negocios. Las rentas del trabajo independiente en ambos tributos se tasan sobre el ingreso bruto, en el impuesto sobre la renta como retención a cuenta del impuesto definitivo y en el de IC como impuesto definitivo.

7. Si el IC es un impuesto de renta disimulado bajo la denominación de impuesto de Industria y Comercio, lo primero que debe hacerse, es reconocerle su verdadera naturaleza jurídica, y luego, ajustarlo a las peculiaridades de un impuesto local, en

el que las entidades municipales ejerzan su potestad tributaria, dentro de la Constitución y la ley.

Para ello, propongo la sustitución del actual Impuesto de Industria y Comercio, por el Impuesto de Renta Local IRL (ver Anexo: Propuesta de Sustitución del Impuesto de Industria y Comercio por el Impuesto de Renta Local).

ANEXO

PROPUESTA DE SUSTITUCIÓN DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO POR UN IMPUESTO SOBRE LA RENTA LOCAL

Opción 1. Se trata de modificar el actual impuesto a la renta y complementarios, para segmentar su recaudo en tres partes, una correspondiente al nivel nacional, otra al nivel departamental y otra al nivel municipal. La proporción de estas cuotas territoriales, deberá ser fijada por el legislador, y su recaudo que hará suyo cada ente territorial en su presupuesto de ingresos y gastos.

El gran inconveniente de esta opción, es sin duda la oposición política centrada en el legislador estatal y el Gobierno Nacional, para desprenderse del poder económico del centralismo, y del poder de decisión que de éste se deriva, y de otra parte, la misma posición en cabeza de los políticos locales, que perderán su verdadero poder local.

Opción 2. Consiste en la implementación de una sobre tasa o recargo del impuesto sobre la renta y complementarios, que compense los ingresos por el ICA, con ocasión de su sustitución. Mediante ley se implementaría su aplicación a nivel nacional. Sobre el impuesto de renta a pagar por los contribuyentes municipales, se aplicaría la tarifa de la sobre tasa, fijada por los municipios dentro de un mínimo y un máximo fijado por el legislador estatal.

Esta Opción sería rechazada por los contribuyentes y por los políticos locales, que alegarían la pérdida de la autonomía municipal, atacándola de inconstitucional, además de que éstos perderían totalmente su influencia local, razones suficientes

para mostrarla como inconveniente. Aún así, la corresponsabilidad fiscal podría centrarse en el gasto autónomo más que en la vertiente del ingreso, que no sería una variable a controlar.

Opción 3. A través de la historia la materia imponible ha sido la misma. Bajo distintas denominaciones, la renta de las actividades económicas ha soportado las cargas públicas siendo el impuesto a las actividades económicas una de las primeras manifestaciones tributarias. A pesar de sus imperfecciones, se mantuvo después de la creación del impuesto sobre la renta, con el ánimo de resolver los problemas de la suficiencia financiera de los niveles de gobierno locales, propósito solo alcanzado en los primeros estados de desarrollo social, más no en los tiempos modernos de mayor complejidad en la organización estatal y de la comunidad, y con ello se creó una razón adicional para su eliminación.

No existe un impuesto idéntico al IC. En cada país se ha configurado un tributo ajustado a las propias exigencias constitucionales, legales, económicas y políticas, razón por la cual cualquier investigación sobre una solución, también deberá ajustarse a tales exigencias, previo el análisis de las mejores y más recientes experiencias: la de Alemania, España, y la de Estados Unidos de Norteamérica en el aspecto puntual de la territorialidad.

El resultado de este trabajo se concreta en la propuesta de eliminación del Impuesto de Industria y Comercio y su reemplazo por el Impuesto de Renta Local, una estratificación del impuesto sobre la Renta y complementarios, sujeta a las peculiaridades de nuestros municipios y distritos, a la regulación constitucional y

legal sobre la tributación, y al impuesto sobre la renta en particular, cuyos elementos se definen así:

Hecho Imponible

El Impuesto sobre la renta local grava la obtención de renta líquida y de ganancias ocasionales obtenidas en una determinada jurisdicción municipal o distrital durante el período gravable, por las personas naturales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho, y por los entes sin personería jurídica pero con capacidad tributaria.

Sujeto Activo

El sujeto activo del IRL, es el municipio o el distrito en cuya jurisdicción territorial se obtenga la renta o ganancia ocasional.

Contribuyentes

Son contribuyentes los sujetos de quienes se predica la realización del hecho imponible de la obligación sustancial.

Base Gravable

La base gravable del IRL, está constituida por el porcentaje que la ley determine

sobre la renta líquida gravable en el impuesto de renta y complementario del orden nacional, liquidada por el contribuyente.

Tarifa

La tarifa del IRL, será la que determinen los concejos municipales o distritales, dentro del rango mínimo y máximo establecido por ley de la República.

Los municipios decretarán una tarifa especial para los contribuyentes del régimen tributario especial vigente en el impuesto sobre la renta y complementarios contenido en el artículo 19 y en el Título VI del E.T. nacional colombiano, que guardará la misma proporción establecida para dicho régimen, respecto del régimen general.

Período gravable

El año gravable, período o ejercicio impositivo, en materia del IRL, es el mismo año calendario que comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre.

Naturaleza del IRL

El Impuesto de Renta Local es un impuesto **directo**, porque recae sobre el sujeto titular de la renta sin que sea posible, legalmente, trasladarlo a un tercero.

Es un tributo **personal y subjetivo**³⁷⁷, puesto que consulta la capacidad contributiva de una persona determinada, admite los costos y gastos necesarios para generar la renta gravable empresarial, personaliza la situación individual respetando el mínimo vital y admite otras disminuciones en la aptitud de cada sujeto pasivo.

El IRL es un tributo **municipal**, que forma parte de los ingresos propios de los entes territoriales.

Es un tributo **global o sintético** porque se grava el resultado global.

El IRL es un impuesto de normatividad compartida, más no impuesto compartido, porque no se comparte el recaudo, sino un criterio cuantificador, la proporción de la renta líquida determinada, que se toma como base gravable del tributo.

La propuesta conlleva sustanciales innovaciones:

- Para regular la territorialidad del IRL se propone la adaptación de la fórmulas de AVI-YONAH-CLAUSING, así:

Los contribuyentes que obtengan ingresos en varias jurisdicciones municipales o distritales, liquidarán el ingreso gravable en cada jurisdicción de acuerdo con la

siguiente regla de territorialidad:

El ingreso gravable, será el porcentaje de la renta líquida del impuesto de renta que resulte de la siguiente operación:

a. Se obtendrá el porcentaje de ventas, como resultado de aplicar el monto de las ventas obtenidas en cada municipio sobre las ventas totales nacionales.

b. Se obtendrá el porcentaje de activos locales, como resultado de aplicar el monto de los activos fijos ubicados en el municipio a precio comercial, sobre los activos fijos totales.

c. Se promediarán los porcentajes de ventas y activos fijos en cada municipio para hallar el porcentaje del ingreso gravable en cada jurisdicción municipal.

d. Al ingreso gravable así determinado, se le aplicará la tarifa vigente en el respectivo municipio.

- **Sobre las rentas exentas:**

En virtud de la autonomía para la gestión de sus intereses y de la propiedad exclusiva sobre las rentas tributarias, el régimen de exenciones sobre el IRL, será de competencia exclusiva de los municipios y distritos, quienes lo expedirán mediante acuerdo del respectivo concejo municipal o distrital.

Sin embargo, los beneficios y minoraciones tributarias vigentes en el impuesto sobre la renta y complementarios continuarán vigentes y será de obligatoria aceptación por los entes locales.

Se prohíbe a los municipios conceder los mismos beneficios tributarios ya consagrados para el impuesto de renta y complementario.

- **Aplicación del Estatuto Tributario Nacional**

En cuanto no se opongan a las normas y a la naturaleza del IRL, los municipios y distritos estarán obligados a aplicar la regulación contenida en el Estatuto Tributario Nacional.

- La sustitución propuesta, respeta el principio de capacidad económica, el de suficiencia financiera, el de certeza, el de seguridad jurídica, y el de justicia tributaria. Permite el desarrollo de la responsabilidad financiera. Resuelve el problema de la territorialidad de la imposición local, los problemas por la indebida interpretación de los elementos del actual ICA y se ajusta a los principios constitucionales que imponen una potestad reglamentaria local, y, la protección de los ingresos propios de los entes territoriales.

BIBLIOGRAFÍA

1. AAVV, Fondo de Impuestos Varios, Código: SC 32, Bogotá DC., Archivo Histórico Nacional, Sin fecha.
2. _____, *Ibid.*, Fondo Impuestos Varios–Cartas, Código SC 33.
3. ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, César, “Historia y Objeto Imponible”. Estudio preliminar actualizado para la edición de 1967 de la obra de Juan y Ramón DRAKE, *Impuesto Industrial (Licencia Fiscal)*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1975.
4. ALFONSO X, el Sabio, Rey de Castilla y León, *Las Siete Partidas del rey Don Alfonso el Sabio*, cotejadas con varios códigos antiguos por la Real Academia de la Historia, López Gregorio, edición original de 1560, Tomo II, Ley I, Título VII. Madrid, Copia de las Partidas del Rey Alfonso X, existente en el Archivo Nacional de Colombia, Bogotá.
5. ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar, *Los rendimientos de capital en el Impuesto de Renta de las Personas Físicas*, Barcelona, Editorial Cedecs, 1999.
6. ALZAGA VILLAMIL, Óscar y otros, *Derecho Político Español, según la Constitución de 1978*, Madrid, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces S.A., 1997.
7. ANÍBARRO PÉREZ, Susana, “La reforma del impuesto sobre actividades económicas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, en *Jurisprudencia Tributaria*, vol. II, t. XII, El Cano, Aranzadi, 2003.
8. ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto, “Contratos Atípicos”, en *Contratos mercantiles*, Tomo II., Medellín, Dike, 2006.
9. AVI-YONAH, Reuven y CLAUSING Kimberly A, *A Proposal to Adopt Formulary Apportionment for Corporate Income Taxation: The Hamilton Project*, Public Law and Legal Theory Working Paper Series, Working Paper No. 85, Michigan, University of Michigan Law School, June 2007. También publicada en

John M. Olin Center for Law and Economics, Working Paper No. 07-009, Chicago, 2007.

10. BELTRAME, Pierre, *Introducción a la fiscalidad en Francia*, Barcelona, Atelier, 2004.

11. BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, vol. I., Notas al texto por F. VICENTE-ARCHE DOMINGO, Madrid, Edit. De Derecho Financiero, 1964.

12. BIELSA, Rafael, *Principios de Régimen Municipal*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1962.

13. BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael, "Ingresos, exclusiones e incentivos", en *Temas de Derecho Tributario Contemporáneos*, Bogotá, Universidad del Rosario, 2006.

14. BRAVO CUCCI, Jorge, "Teoría de la norma de incidencia exoneratoria", en *Tratado de Derecho Tributario*, Dir. Paulo De Barros Carvalho, Lima, Palestra Editores, 2003.

15. BRAVO GONZÁLEZ, Juan de Dios, "Tributos Territoriales", en *XIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, ICDT, 1999, Bogotá, ICDT 1999.

16. BROER, Michael, "Substitution Gewerbesteuer: Eine Kombination aus Zuschlagen zur Einkommen und Körperschaftsteuer und reformierter Grundsteuer" en Conferencia en el *Simposio Reforma Financiera e Impuesto Local*, Colonia, Instituto de Investigación de Ciencias Financieras de la Universidad de Colonia, 6 de diciembre de 2002.

17. CALVO ORTEGA, Rafael, "Constitución y Haciendas Locales", en *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid, Civitas, 1988.

18. _____, *Derecho Tributario "Parte General"*, en *Curso de Derecho Financiero*, Tomo I, Madrid, Thomson Civitas, Aranzadi, 2006.

19. CÁRDENAS GARCÍA, Jorge, "Las Capitulaciones de Zipaquirá", en *Boletín Cultural y Bibliográfico*, vol. 16, No. 3., Bogotá, 1979.

20. CASADO OLLERO, Gabriel, "Sistema Financiero Local y Justicia Fiscal", en *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, vol. I., Madrid, I.E.F., 1985.

21. CASTAÑER CARRASCO, Juan Manuel y SANZ SANZ, José Félix, "Imposición Lineal sobre la renta y equivalencia Distributiva", en *Papeles de Trabajo*, N°9, Madrid, IEF. poner año
22. CASTILLO Y RADA, José María, *Mensaje al Congreso*, Bogotá, Zalamea, 1823.
23. CAYÓN GALIARDO, Antonio, "La reforma del impuesto sobre Actividades Económicas", en *Revista Técnica Tributaria*, No. 60, enero-marzo, 2003.
24. CHECA GONZÁLEZ, Clemente y MERINO JARA, Isaac, *La reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*, El Cano, Thomson Aranzadi S.A., 2003.
25. _____, "El Impuesto sobre Actividades Económicas", en *Impuestos*, No. 23, diciembre de 1989.
26. _____, *Hecho Imponible y Sujetos Pasivos. (Análisis y jurisprudencia)*, Valladolid, Lex Nova, 1999.
27. _____, "El Impuesto sobre las actividades económicas: presente y futuro", en *Nueva Fiscalidad*, No. 5, agosto septiembre, 2002.
28. CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, "Los rendimientos de capital obtenidos por la participación de fondos propios de cualquier entidad", en *Comentarios a la Ley de Impuesto a la Renta de las personas físicas y a la ley de impuesto al Patrimonio*, Pamplona, Aranzadi, 1999.
29. _____, "Autonomía Tributaria de los entes locales", en *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Tomo Primero, Bogotá, Temis, 2001.
30. COLMENARES, Germán, "La economía y la sociedad coloniales", en *Nueva Historia de Colombia*, vol. I.
31. CONSEJO DE EUROPA, *Carta Europea De Autonomía Local (CEAL)*, Estrasburgo, Unión Europea, 1985.
32. CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, *Ordenamiento Tributario Español*, tomo I, Madrid, Civitas, 1985.

33. CRUZ DE QUIÑONES, Lucy, *Legislación de Emergencia Económica en los Derechos Tributarios Español y Colombiano*, Tesis Doctoral, Universidad de Salamanca, 2000.
34. _____, "Régimen Tributario Departamental y Municipal", en *Memorias de las XVII Jornadas de Derecho Tributario*, Bogotá, ICDT, 1993.
35. _____, Demanda de simple nulidad y suspensión provisional de los efectos jurídicos, contra los artículos 1º y 2º del Decreto 118 de abril 5 de 2005, proferido por el Alcalde Mayor de Bogotá D.C. radicada ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca el 16 de junio de 2005 bajo el número 2005-803.
36. _____, "Hacia una teoría de la justicia en la no imposición", Ponencia nacional para las *Jornadas de Génova*, Génova, ILADT, septiembre de 2002.
37. _____, "Tratamientos tributarios diferenciados: una ardua cuestión teórica", Ponencia, en *Memorias XXVIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Bogotá, ICDT, 2003.
38. DAF Concepto No. 026 de octubre 4 de 2002, *Conceptos en Materia Tributaria y Financiera Territorial*, No. 21, Bogotá, Imprenta Nacional de Colombia, 2º Semestre de 2002.
39. DAF, Asesoría, No. 3157 de junio 27 de 2002, *Conceptos en materia Tributaria y Financiera Territorial*, No. 25, Bogotá D.C., Imprenta Nacional de Colombia, I semestre de 2002.
40. DDI Concepto No. 1064 del 9 de diciembre de 2004. Bogotá D.C., Imprenta Nacional de Colombia, II semestre de 2004.
41. DI PIETRO, Adriano, "Los Reglamentos, las Circulares y otras Normas Administrativas para la Aplicación de la Ley Tributaria", en *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá, Ed. Temis S.A, 2001.
42. DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Vigésima Primera Edición, Madrid, Real Academia Española de la lengua, 1992.
43. DURÁN CABRÉ, José María, *Impuesto Lineal sobre la renta e impuesto dual: un ejercicio de microsimulación*, Barcelona, Universidad de Barcelona, 2004.

44. FALCÓN Y TELLA, Ramón, “la imposición a las rentas de las empresas en los procesos de integración”, en *memorias XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Montevideo , ILADT, 1 al 6 de diciembre de 1996.
45. FEDELE, Andrea, “La Reserva de Ley”, en *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá, Temis, 2001.
46. FERNÁNDEZ, Luis Ómar, “El impuesto sobre las empresas”, en *Tratado de Tributación*, dirigido por Vicente Óscar Díaz, Tomo II, Buenos Aires, Astrea, 2004,
47. GALINDO, Anibal, *Historia Económica y Estadística de la Hacienda nacional*, Imprenta Nicolás Pontón y Compañía, 1874.
48. GARCÍA FRÍAS, Ángeles, “La Financiación de los Municipios en Alemania. De la reforma de 1969 a la reforma de 2004”, en *La financiación de los Municipios. Experiencias comparadas*, CASADO OLLERO, Gabriel, (Coord), Madrid, Dykinson, 2005.
49. GIANNINI, Achile Donato, *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, Edit. De Derecho Financiero, 1957.
50. GONZÁLEZ CUÉLLAR SERRANO, María Luisa, *La Doble Imposición de Dividendos*, El Cano, Thomson Aranzadi, 2003.
51. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, “El principio de legalidad tributaria en la Constitución Española de 1978”, en *Seis Estudios de derecho constitucional e internacional tributario*, Edersa, Madrid, 1980.
52. _____, “Directrices Generales del Tema I, Medidas Fiscales para el Desarrollo Económico”, en *Memorias de las Jornadas del ILADT*, Barcelona-Génova, 2002.
53. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto, *Derecho Tributario*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1997.
54. GONZÁLEZ, Eusebio y GONZÁLEZ, Teresa, *Derecho Tributario*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 2004.
55. GONZÁLEZ, Margarita, “Las rentas del estado”, en *Nueva historia de Colombia 2*, Bogotá, Procultura, *Era Republicana*, 1978.
56. GRECU, Andrei, *Flat Tax-The British Case*, Londres, Adam Smith Institute, 2004.

57. GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de Ciencia de las Finanzas*, Buenos Aires, Ed. De Palma, 1949.
58. GUIJARRO ARRIZABALAGA y ZURDO RUIZ-AYUCAR, "Situación actual y perspectivas de reforma de la Hacienda Local", en *Documento de Trabajo de la Fundación F.I.E.S.*, No. 31.
59. HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*, Montevideo, Nova Tesis, 2004.
60. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, Madrid, Marcial Pons, 1988.
61. ICDT, "Informe de Relatoría para la Asamblea Nacional Constituyente", en *La Reforma Tributaria de 1990*, Revista 41, Bogotá.
62. Informe Carter. *Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la Fiscalidad*, Madrid, IEF, 1975.
63. JARAMILLO, Esteban, *Tratado de la Ciencia de la Hacienda Pública*. Bogotá, Banco de la República, 1945.
64. KELSEN, citado en Enciclopedia Jurídica Básica, Madrid, Civitas, 1995.
65. KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Derecho Tributario, Parte General*, Madrid, Ed. de Derecho Reunidas S.A., 1978.
66. _____, *Derecho Tributario, Parte General*, Madrid, Edersa, 1973.
67. LA ROSA, Salvatore, "Los Beneficios Tributarios", en *Tratado de Derecho Tributario*, Dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá, Temis, 2001.
68. LAGO MONTERO, José María y GUERVÓS MAÍLLO, María de los Ángeles, *Tasas locales: cuantía*, Madrid, Marcial Pons, 2004.
69. LAGO MONTERO, José María. "Algunas consideraciones sobre la distribución de competencias de gestión tributaria en España" en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* No. 219, 1992.
70. _____, "Comentario a la Sentencia del TS de 2 de Junio de 1992, en *Jurisprudencia Tributaria*, No. 5, enero 1993.
71. _____, "El sistema económico en la Constitución", en *XV Jornadas de estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado*, t. II, Madrid, 1994.

72. _____, "La distribución de competencias de gestión tributaria en el impuesto sobre el patrimonio", en *Impuestos*, No. 5, 1994.
73. _____, "Reflexiones sobre una hipotética reforma del sistema de financiación de las Corporaciones Locales", en *Revista de Hacienda Local*, No. 70, 1994.
74. _____, "El procedimiento de gestión tributaria. Modificaciones recientes. Incidencia en la hacienda local española", en *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario*, No. 5, 1997.
75. _____, *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios*, Madrid, Marcial Pons, 1998.
76. _____, "La colaboración entre el Estado y los Entes locales en la gestión tributaria". en *Tributos Locales*, No. 35, diciembre 2003.
77. LEWIN FIGUEROA, Alfredo, "El impuesto de Industria y Comercio-comentarios al informe Bird Wiesner", en *Memorias de las VI Jornadas de Derecho Tributario*, Bogotá, ICDT, 1982.
78. LÓPEZ GARAVITO, Luis Fernando, *Historia de la Hacienda y del Tesoro*, Bogotá, Banco de la República, 1992.
79. MARTÍN QUERALT, Juan.: "La Potestad Tributaria", en *Tratado de Derecho Tributario*, dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá, Temis S.A., 2001.
80. _____, *Ley de Haciendas Locales*, Prólogo a la Cuarta Edición 2004, Madrid, Tecnos, 2004.
81. MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, Carmelo, CASADO OLLERO, Gabriel, y TEJERIZO, José Manuel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos, 2002 y 2006.
82. MARTÍN QUERALT Juan, TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel y CAYÓN GALIARDO, Antonio, y otros, *Manual de Derecho Tributario*. Cizur Menor, Aranzadi S.A., 2006.
83. MICHELI, Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Edersa, 1975.
84. MISIÓN DEL INGRESO PÚBLICO, Informe Final, Bogotá D.C., agosto 5 de 2002.

85. MORENO CASTEJON, Tomás, “El Impuesto sobre Actividades Económicas”, en *Análisis de la nueva Ley de Haciendas Locales*. II Encuentros Universidade-Corporacións Locais de Galicia, Santiago de Compostela, 1988.
86. OTS CAPDEQUI, José María, *España en América, las instituciones coloniales*, Bogotá, Universidad Nacional de Colombia, 1952.
87. PALAO TABOADA, Carlos, *Ordenanza Tributaria Alemana*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
88. PARDO CARRERO, Germán Alfonso, “Autonomía Financiera de las Entidades Territoriales. Énfasis en el caso Colombiano”, en *Dos estudios sobre la autonomía de las entidades territoriales en Colombia*, Ed. Restrepo y Londoño Asesores Jurídicos y Tributarios S.A., Cali, 2002.
89. PÉREZ DE AYALA, José Luis y GONZÁLEZ, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Edersa, 1984.
90. PÉREZ DE AYALA, José Luis, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., Madrid, 2002.
91. PLAZAS VEGA, Mauricio, “Teoría General de los Tributos”, en *Revista Temas Jurídicos*, Bogotá, Facultad de Jurisprudencia del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, No. 8.
92. _____, ICDT, Memoria XXIII, Cartagena, 1999.
93. POSADA GARCÍA-PEÑA, Mario, *Impuesto de industria y comercio, avisos y tableros en Colombia*, Bogotá, Monografía para optar por el grado de Magíster en Derecho Administrativo, Universidad del Rosario, 2006.
94. POVEDA BLANCO, Francisco, “La reforma del Impuesto sobre actividades Económicas. Una revisión crítica”, en *Tributos Locales*, No. 25, Madrid, enero de 2003.
95. PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Tributario*, México, Fondo de Cultura Económica, 1939.
96. QUIÑONES MONTEALEGRE, Antonio y CRUZ DE QUIÑONES, Lucy. *Nuevo Régimen del Impuesto de Industria y Comercio en Colombia*, Bogotá, Editorial Dintel, 1985.

97. Recopilación de Leyes de los Reynos de las Indias, Tomo II, Cuarta Impresión, Madrid, Imprenta Nacional del Boletín Oficial del Estado, 1998.
98. RUBIO DE URQUÍA, José Ignacio, “El IAE un impuesto herido de muerte”, en *Tributos Locales*, No. 26, febrero de 2003.
99. _____, “Los tributos locales ante su inminente reforma: una encrucijada histórica”, en *Tributos Locales*, No. 1, noviembre de 2000.
100. RUBIO LLORENTE, Francisco y DARANAS PELÁEZ, Mariano, *Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, Ariel Derecho, 1997, Carta Magna.
101. RUIZ GARCÍA, José Ramón, “Algunas consideraciones sobre la autonomía tributaria local”, R.E.D.F., No. 46, Madrid, 1985.
102. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1967.
103. SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, L. I. *Enciclopedia Jurídica Básica*, Madrid, Civitas, 1995.
104. SCHWARTING, GUNNAR, *Kommunale Steuern*, Berlin, Erich Schmidt Verlag, 1999.
105. Secretaría de Hacienda de Bogotá, Memorando Concepto, No. 1040 del 9 de junio de 2004.
106. SEVILLA SEGURA, José V., *Política y Técnica Tributaria*, IAE, Madrid, 2004.
107. SUÁREZ PANDIELLO, Javier, “Impuesto sobre actividades económicas: ¿Terapia o eutanasia?”, en *Papeles de economía Española*, No. 92 de 2000.
108. TANZI, Vito and HOWELL, Zee, *Tax Policy for Emerging Markets, Developing Countries*, IMF, 2000.
109. TANZI, Vito, *Potential Income as a Tax Base*, IMF Working Paper XXX, 1984.
110. TASCÓN, Tulio Enrique, *Derecho Constitucional Colombiano*, Bogotá, Ed. Grancolombiana.
111. TEIJEIRO, Guillermo O, *Tratado de Tributación*, Buenos Aires, Astrea, Tomo I volumen I, 2003.

112. TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, “Relaciones entre los diferentes niveles del sistema tributario español a la luz de la reforma de las Haciendas Locales”, en *Revista Tributos Locales*, No. 29, Madrid, Mayo 2003.
113. TRZASKALIK, Christoph, “Disposiciones Administrativas y Derecho Tributario”, en *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo Primero, Bogotá, Ed. Temis S.A., 2001.
114. VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1992.
115. VILLAVERDE GÓMEZ, María Begoña, “Las novedades en la regulación del Impuesto Sobre Actividades Económicas”, en *Revista Técnica Tributaria* No. 61, abril-junio 2003.

JURISPRUDENCIA CONSULTADA

1. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4º.
2. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 19/1987, de 17 de febrero.
3. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 4/1981, de 2 de febrero, FJ 3º.
4. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 4/1981, de 2 de febrero, FJ 3º.
5. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 45/1986, FJ4º, y 13/1992, FJ 2º.
6. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 13/1992, FJ 2º y 49/1995, FJ4º.
7. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL en la Sentencia 116/1994.
8. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 45/1986, FJ 4º.
9. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 146/1986, FJ 4º.
10. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 13/1992, FJ 2º.
11. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL. 185/1995, FJ. 3º, STC 19/1987).
12. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 6/1983, FJ 4º.
13. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 6/1983

14. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7º. En el mismo sentido STRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 179/1985 y 19/1987.
15. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 6/1983 de 14 de febrero, FJ 4º

CORTE CONSTITUCIONAL COLOMBIANA

1. CCC Sentencia C- 1191 de 2001.
2. CCC Sentencias C-216/94, C-520/94, C-506/95 y C-495/98.
3. CCC. Sentencia C-539/95.
4. CCC. Sentencias C-335/96, C-528/96 y C-486/96.
5. CCC. Sentencia C-520/94.
6. CCC Sentencias C-246/95, C-222/95, C-430/95, C-087/95, C-690/96, C-219/97, C-490/97, C-537/98, C-180/00, C-485/00, C-7545/00, C-058/01, C-1060/01.
7. CCC Sentencias C-690-96, C-390-96, C-709/99, C-597/00.
8. CCC. Sentencias C-222 del 18 de mayo de 1995. C-430 del 28 de 1995.. CCC, C-341/98, C-447/98, C-188/98, C-897/99, C-505/99, C-108/00, C-222/95, C-210/00, C-369/00.
9. CCC. C-084/95.
10. CCC. Sentencias C- 517/92, C-521/97.
11. CCC Sentencias C-583 de 1996, C-597/00, C-569/00, C-796/00, C-711/01.
12. CCC Sentencias C-246/95, C-445/94, C-430/95.
13. CCC Sentencia C-114/00.
14. CCC Sentencias C-1295/01, C-413/96.
15. CCC Sentencias C-1060/01, C-341/98.
16. CCC Sentencias C-495/98, C-037/00.
17. CCC Sentencia C-221/97.

18. CCC. Sentencia C-121/06.
19. CCC. Sentencia C-335/96.
20. CCC. Sentencias C-600^a/95, C-478/92, C-517/92.
21. CCC, Sentencia C-569/00, C-390/96, C-369/00, C-796/00, C-114/00.
22. CCC. Sentencias C-486 de 1996, y C-1114 de 2003.
23. CCC. Sentencias C-504 de 2002, C-1097 de 2001 y C- 413 de 1996.
24. CCC. Sentencias C-004/93, C-070/94, C-413/96, C-486/96, C-219/97.
25. CCC, Sentencia C-506/95.
26. CCC. Sentencias C- 179/94, CCC, Sentencia C-876/02, C-177/96, C-466/97.
27. CCC, Sentencia C-495/98.
28. CCC, Sentencia C- 600^a/95, C-478 de 1992.
29. CCC, Sentencia C353/97.
30. CCC Sentencia C-219/97.
31. CCC Sentencia C-197/93.Sentencia C-195/97, C521/97.
32. CCC Sala Plena. Sentencia C-188 del 6 de Mayo de 1998.
33. CCC Sala Plena. Sentencia C-291 de 2000.
34. CCC Sentencia C-1107 del 24 de Octubre de 2001.
35. CCC Sentencia C-222 del 18 de Mayo de 1995.
36. CCC Sentencia C- 221 de 1997.
37. CCC La sentencia C/486 de 1997.
38. CCC C-537 de 1998.
39. CCC Sentencia C-486 de 1997.
40. CCC Sentencia C1071 de 2003.
41. CCC Sentencia C221 de 1997.
42. CCC Sentencia C- 221 de 1997.
43. CCC Sentencia C-537 de 1998.
44. CCC Sentencia C- 221de 1997.
45. CCC C-987 de 1999.
46. CCC C-6281de 2003.
47. CCC, C-221 de 1997, C-987 de 1999 y C-669 de 2002.

48. CCC C-1071/03.
49. CCC C- 335 de 1996.
50. CCC Sentencia C-537 de 1998.
51. CCC Sentencia C-414 de septiembre 22 de 1994.
52. CCC Sentencia C-414 de septiembre 22 de 1994. BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributario, Madrid, Ed. de Derecho Financiero, 1964, V. I.

CONSEJO DE ESTADO COLOMBIANO

1. CEC Sentencia de noviembre 10 de 2000. Exp. 10066; Sentencia de septiembre 24 de 1999 Exp.9486; Sentencia de diciembre 3 de 2003 Exp. 13385; sentencias de marzo 3 de 1994, Expediente 4548; de marzo 22 de 1996, Expediente 7444, y de septiembre 24 de 1999, Expediente 9486 y noviembre 10 de 2000, Expediente 10066.
2. CEC Sentencia del 10 de noviembre de 2000.Expediente 10066.
3. CEC Sentencia 1 julio de 1998, Exp. 0213.
4. CEC, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, dieciséis de octubre de 1996, Exp. AI-07.
5. CEC., Sentencia de 30 de Enero de 1998, Exp.8659.
6. CEC., Sentencias de Junio 23 de 1989, Exp.2314, Exp. 2263 y 2042 de la misma fecha; Sentencia de Octubre 6 de 1989, Exp. 1878.
7. CEC., Sentencia de Noviembre 22 de 1996, Exp.8005; Sentencia de Octubre 27 de 1989, Exp. 2172.
8. CEC, Sentencia de 9 de septiembre de 1991, Exp. 3800
9. CEC., Sentencias de 17 de mayo de 1993, Exp.4571; Sentencia de 10 de junio de 2004, Exp.1461.
10. CEC., Sentencia de Marzo 8 de 1991, Exp. 2389.
11. CEC., Sentencia de 25 de Septiembre de 1989, Exp. 0082; Sentencia de Junio 1 de 1990, Exp.2499; Auto de Junio 29 de 1990, Exp. 2407;

- Sentencia de Junio 22 de 1990. Exp.2700; Sentencia de Agosto 3 de 1990, Exp.2487; Sentencia de Octubre 5 de 1990, Exp.0468.
12. CEC. Sentencia C-004 de enero 14 de 1993, Sentencia C-486 de septiembre 26 de 1996.
 13. CEC. Sentencia de 27 de Enero de 1995, Exp.5194.
 14. CEC. Sentencia de 28 de noviembre de 1994, Exp. 5792.
 15. CEC. Sentencia de septiembre 25 de 1989.
 16. CEC. Sentencia de 6 de noviembre de 1998; de 11 de mayo y 11 de junio de 1990; de 25 de septiembre de 1989; y sentencia de 24 de enero de 1992.
 17. CEC Sentencia de 28 de mayo de 1999 Exp. 9252.
 18. CEC Sentencia de 22 de enero de 1999 Exp. 9165.
 19. CEC Sentencia de marzo 15 de 2002 Exp.12491. En el mismo sentido Sentencias de noviembre 6 de 1998 Exp.9017; de noviembre 26 de 1999 Exp.9671; de junio 18 de 1999 Exp. 9415; de abril 28 de 2000 Exp.9817; de marzo 8 de 2002 Exp.12300; y de noviembre 26 de 2003 Exp.13349.
 20. CEC Sentencias de marzo 3 de 1994 Exp.4548; de marzo 22 de 1996 Exp. 7444; de septiembre 24 de 1999 Exp. 9486 y noviembre 10 de 2000 Exp. 10066.
 21. CEC Sentencia de septiembre 24 de 1999.
 22. CEC Sentencia de 22 de marzo de 1996.
 23. CEC. Sentencia del 5 de marzo de 1999, Exp. 9086. Sentencia del 7 de noviembre de 2002, Exp. 13058.
 24. Sentencia de febrero 22 de 2002, Exp. 12297.
 25. CEC Sentencia de marzo 11 de 2004, Exp.13673.
 26. CEC Sentencia de abril 22 de 2004, Exp.13448.
 27. CEC Sentencia de abril 22 de 2004, Exp. 13224.
 28. CEC Sentencia de mayo 6 de 2004, Exp. 13345.
 29. CEC Sentencia de junio 10 de 2004, Exp. 13299.
 30. CEC Sentencia de 25 de abril de 1997. Radicación 7829. En este mismo

- sentido las Sentencias de 2 de julio de 1993, Exp. 4733; de abril 21 de 1995, Exp. 6001; de 23 d febrero de 1996, Exp. 7458.
31. CEC Sentencia C-486 del 2 de octubre de 1997.
 32. CEC. Sentencia de junio 14 de 2007, Exp. 15143.
 33. CEC Exp. 10889 de 24 de noviembre de 200 y Exp.12.298 de 2002.
 34. CEC Sentencia de 17 de mayo de 1993, expediente 4647. En igual sentido Sentencia de 2 de julio de 1993. Exp. 4753.
 35. CEC Sentencia de Noviembre 6 de 1998. Exp. 9017.
 36. CEC Sentencia de mayo 28 de 1999, Exp. 9252.
 37. CEC Sentencia del 22 de enero de 1999, Exp. 9165.
 38. CEC Sentencias de 3 de mayo de 1991 y 10 de mayo de 1991.
 39. CEC Sentencia de 13 de diciembre Exp. 8071.
 40. CEC Sentencias de noviembre 6 de 1988. Exp. 9017; 1 de septiembre de 1995. Exp. 7175; de 13 de diciembre de 1996. Exp. 8017; de noviembre 26 de 1999. Exp. 9671; de junio 18 de 1999. Exp. 9415; de abril 28 de 2000. Exp. 9817; de marzo 15 de 2002. Exp. 12491; de marzo 18 de 2002. Exp. 12300, y de noviembre 26 de 2003. Exp. 13349.
 41. CEC Sentencia del 28 de mayo de 1999 expediente 9252. En el mismo sentido ver las sentencias de 1º de septiembre de 1995. Exp.7175; de 13 de febrero de 1998. Exp. 8551; de 12 de abril de 2002. Exp. 12276.
 42. CEC Sentencia del Consejo de Estado del 18 de junio de 1999. Exp. 9415. La posición jurisprudencial expuesta, es ratificada por las Sentencias de 6 de noviembre de 1998. Exp. 9017; Sentencia de 29 de noviembre de 1999. Exp. 9517, y, Sentencia de 8 de marzo de 2002. Exp. 12159.
 43. CEC Sentencia del 6 de noviembre de 1998. En el mismo sentido Sentencias del 11 de mayo y 1º de junio de 1990; Sentencia del 25 de septiembre de 1989, y Sentencia del 24 de enero del 1992.
 44. CEC Posición reiterada en Sentencias de mayo 17 de 1993. Exp.4647; de Noviembre 6 de 1998. Exp. 9017.
 45. CEC Sentencia Noviembre 26 de 2003. Exp. 13349.

46. CEC Sentencias de noviembre 6 de 1998. Exp. 9017, noviembre 26 de 1999, Exp. 9671; junio 18 de 1999, Ex. 9415, abril 28 de 2000, Exp. 9817 y marzo 8 de 2002, Exp. 12300.
47. CEC Sentencia de julio 7 de 1989.
48. CEC Sentencia de 12 de julio de 1996, Exp. 7660.
49. CEC Sentencia de 17 de mayo de 1993.
50. CEC Sentencia de Septiembre 25 de 1989.
51. CEC Sentencias 4762 de 30 de julio de 1993; 5846 de diciembre 14 de 1994; 9043 de septiembre 25 de 1998; 9011 de octubre 2 de 1998; 9170 de diciembre 11 de 1998; 9485 de diciembre 3 de 1999; 9168 de noviembre 12 de 1999; 0100.01 de septiembre 11 de 1998; AC-8075 de septiembre 9 de 1999; 9366 de octubre 22 de 1999; 9693 del 15 de octubre de 1999.
52. CEC Sentencia de 24 de julio de 2003. Exp. No. 13305.
53. CEC Sentencia de 7 de noviembre de 2002, radicado No. 12537.
54. CEC Sentencia del 14 de abril de 2008. Rad. 110010315000200500322-00 Sala Especial Transitoria de Decisión 4D
55. CEC Auto de 27 de febrero de 2003. Exp.13660; Sentencias de 6 de marzo de 2003. Exp. 12973; de 11 de septiembre de 2006. Exp. 14043; de 25 de septiembre de 2006. Exp. 15562; de noviembre 9 de 2006. Exp. 15196; de 4 de diciembre de 2006. Exp.741-01 de la Sala Especial Transitoria de Decisión 4C de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo; de 2 de noviembre de 2005. Exp. 057601 de la Sala Especial Transitoria de Decisión 4ª de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo.
56. CEC Sentencia de 14 de noviembre de 2006. Exp. 0071-01 Sala Especial Transitoria de Decisión4D3.
57. CEC. Sentencia de 22 de octubre de 1999. Exp. 9366.
58. CEC Sentencias de 27 de agosto de 1993 Expediente 4839 y 19 de septiembre de 2002 Expediente 1267.
59. CEC Sentencia de 5 de octubre de 2001 Expediente 12278.
60. CEC Sentencias de 1 de Septiembre de 1995, Exp. 7175; de 13 de febrero de 1998, Exp. 8551; de 392 de diciembre 2 de 1988; 1315 de septiembre

25 de 1989; 1480 de octubre 13 de 1989; 0627 de junio 1 de 1990, y de 28 de mayo de 1999, Exp. 9252.

61. CEC Sentencia de 6 de octubre de 2005. Exp. 15060.
62. CEC Sentencia de 22 de abril de 2004 Expediente 13224. En el mismo sentido Sentencias de 10 de junio de 2004.Exp.13299 y del 5 de mayo de 2005.
63. CEC Sentencia de marzo 2 de 2001.Exp. 10-888. En el mismo sentido Sentencia de 18 de noviembre de 1994. Exp.5766.
64. CEC Sentencia del 22 de Abril de 2004. Exp. 13224. En el mismo sentido la Sentencia de 12 de mayo de 2005. Exp.14161.
65. CEC Sentencia del 5 de mayo de 2000. Exp. 9741.
66. CEC Sentencia de septiembre 1 de 1995. Exp. 6026.
67. CEC Sentencia del 10 de noviembre de 2000. Exp.10671.
68. CEC Concepto 1491 del 12 de junio de 2003.
69. CEC Sentencia de 3 de marzo de 1994, Exp.4558.
70. CEC Sentencia del 16 de noviembre de 2001. Exp. 12299.
71. CEC Sentencia del 5 de marzo de 1999. Exp. 9086.
72. CEC Sentencia de abril 12 de 2002, Exp. 12565.
73. CEC Sentencia de abril 12 de 2002, Exp. 12565.
74. CEC Sentencia del 17 de mayo de 1993. Exp. 4647. En el mismo sentido Sentencia de 22 de junio de 1990 Exp. 2180; Sentencia de 16 de noviembre de 2001 Exp. 12440.
75. CEC Sentencia de 3 de diciembre de 2003 Exp. 13385.