



Guía básica de tributos municipales





Guía básica de tributos municipales

© Procuraduría General de la Nación, 2018
© Instituto de Estudios del Ministerio Público (IEMP) 2018

Autor

Bernardo Useche
Asesor

Coordinador

Mauricio Michel Molano Currea
Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado

Colaboradores

Clara Inés Martínez Caballero
Bleyner Solano Nañez
Héctor Adolfo Uribe Panesso
Daniel Alfredo Remolina Carvajal
Edgar Enrique Pintor Murcia

Apoyo de edición

Juber Darío Ariza Rueda
Secretario Privado

Diseño y diagramación

Natalia del Pilar Cerón Franco
Diseñadora Gráfica IEMP

Coordinador editorial

Luis Enrique Martínez Ballén
Jefe División de Investigaciones
Sociopolíticas y Asuntos Socioeconómicos IEMP

Foto de portada:

Pixabay municipio Guatapé Colombia.

Impresión y corrección de estilo

Imprenta Nacional de Colombia

Edición

Instituto de Estudios del Ministerio Público – IEMP
IEMP Carrera 5 No. 15-80, piso 16
Bogotá D.C.; Colombia
PBX: 587 87 50 ext. 11621
<http://www.procuraduria.gov.co/iemp>

ISBN: 978-958-734-232-1

Esta publicación fue editada y financiada por el Instituto de Estudios del Ministerio Público.

Las opiniones expresadas en el presente documento son responsabilidad del autor y no comprometen a la Procuraduría General de la Nación, ni al Instituto de Estudios del Ministerio Público.

Abril, 2018.



**PROCURADURIA
GENERAL DE LA NACION**

Fernando Carrillo Flórez
Procurador general de la nación

Juan Carlos Cortés González
Viceprocurador general de la nación

Mauricio Michel Molano Currea
Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado

Carlos Mario Molina Betancur
Director Instituto de Estudios del Ministerio Público-IEMP

Contenido

	PAG.
Presentación.....	7
Introducción	9
I. Principio de legalidad de los impuestos	11
1. La Constitución Política	11
2. Diferencia entre impuestos, contribuciones y tasas.....	14
II. Los elementos del tributo.....	15
1. Hecho generador	16
2. La base gravable	17
3. La tarifa.....	17
4. Los sujetos pasivos.....	18
5. Las exenciones	18
III. Aspectos procedimentales	20
1. El debido proceso.....	20
2. Debido proceso en los municipios.....	21
IV. El procedimiento en los municipios.....	23
1. Dos grandes modelos para pagar impuestos	23
2. La fiscalización	25
3. Las liquidaciones oficiales	25
4. Las sanciones.....	28
5. Discusión de los actos de la administración.....	29
6. El cobro coactivo.....	31
7. Notificaciones.....	35
V. Precisiones sobre algunos tributos municipales	38
1. Impuesto de alumbrado público	38
2. La plusvalía	42
3. Impuesto predial unificado	49
4. Contribución especial de valorización municipal.....	55
5. Tasa por expedición de copias y certificaciones	58
6. Avisos y tableros y publicidad exterior.....	59
7. Impuesto de delineación.....	60
8. Estampillas.....	62
9. Impuesto de industria y comercio - ICA.....	65
10. Sanción por no declarar tributos municipales	91
11. Procedimiento especial en ICA.....	95



Presentación


La Procuraduría General de la Nación considera oportuno entregar este documento a los municipios del país y a la ciudadanía en general, en un esfuerzo por suministrar a los funcionarios que ejercen funciones relacionadas con los tributos municipales, una fuente de información básica para tener una mayor eficiencia y eficacia en el desarrollo de su gestión, especialmente, en lo relacionado con la fiscalización y el recaudo tributario.

Esta iniciativa recoge las experiencias de observación, en la labor de intervención judicial que realiza la Procuraduría Sexta Delegada ante la Sección Cuarta del Consejo de Estado, y pretende contribuir para que las autoridades locales corrijan las deficiencias que presentan en la aplicación de los principios básicos que orientan la formación y administración de sus tributos.

Se trata de un texto de información y consulta que se sustenta en la Constitución, las normas legales y la jurisprudencia emitida en materia de impuestos por el máximo tribunal de lo contencioso administrativo. Incluye, además varios pronunciamientos de la Corte Constitucional, sobre aspectos básicos de los tributos y algunos de los más importantes de carácter municipal, así como aspectos procedimentales y de acatamiento a las disposiciones legales en la expedición de los actos administrativos y el respeto a los derechos fundamentales de los ciudadanos.

Este documento, que servirá de consulta y pedagogía, busca prevenir el posible daño antijurídico generado por el indebido recaudo de los tributos y disminuir las controversias judiciales, sobre los actos administrativos que en materia de impuestos expiden los municipios y los cuales resultan anulados, en muchas ocasiones, por desconocimiento de la normatividad.

La publicación pretende llegar a todos los municipios, en cumplimiento de la filosofía *“con la Constitución en la mano, los pies en la tierra y el corazón al lado de las víctimas”*, que esta Procuraduría Ciudadana promueve, para cumplir el compromiso preventivo de la entidad en el mejoramiento de la administración pública y disminuir la eventual imposición de sanciones discipli-



narias y acciones de repetición, pero en especial proteger el patrimonio del Estado colombiano y los derechos de los ciudadanos.

FERNANDO CARRILLO FLÓREZ
Procurador General de la Nación





Introducción

Con la publicación del presente texto, la Procuraduría General de la Nación busca que los municipios cuenten con un documento de fácil consulta, que les brinde información básica y ordenada de los tributos que administran, resaltando el principio de legalidad de estricta observancia en la creación de los mismos, como elemento determinante de su autonomía relativa al establecerlos en sus territorios, en cuanto que su creación corresponde a la ley, sin perjuicio de la observancia de otros principios que se deben tener en cuenta en la gestión fiscal que realizan.

Representa un esfuerzo para apoyar la labor de los municipios en la función de fiscalización y correcta liquidación de los tributos, con el exclusivo ánimo de contribuir a que se desarrolle dentro de los parámetros del debido proceso y el respeto al derecho de defensa que debe asistir esa labor; aspectos que repercuten en la obtención de recursos para sostenimiento de los entes territoriales y consecución de los fines esenciales del Estado Social de Derecho.

Se destaca el valioso aporte de la jurisprudencia del Consejo de Estado, a cuyas citas se acudió, para que el trabajo sea mejor comprendido por parte de los funcionarios municipales, al interpretar y aplicar las normas legales que regulan los principios que rigen los tributos y, especialmente, los de dichas entidades territoriales, esperando con ello que sea una oportunidad para corregir los errores en la indebida producción de los actos administrativos y liquidación de tributos.

Guía de información tributaria municipal

I. Principio de legalidad de los impuestos

1. La Constitución Política

El artículo 287, numeral 3 de la Constitución Política otorga a los municipios autonomía para la gestión de sus intereses y el derecho de *administrar* los recursos y **establecer los tributos** necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

El artículo 313, numeral 4 del mismo texto constitucional impone expresamente a los concejos la facultad de **votar los tributos de conformidad con la Constitución y la ley**.

1.1. Competencia de los municipios.

El artículo 338 de la Constitución Política autoriza a los concejos municipales o distritales para imponer *contribuciones fiscales o parafiscales* y fijar los elementos del tributo mediante los respectivos acuerdos.

El artículo anterior se interpreta en armonía con el artículo 313, numeral 4 de la misma Constitución, porque Colombia es un Estado social de derecho organizado en forma de *República unitaria*, y el Congreso es el competente para expedir las leyes que crean los impuestos (artículos 1° y 150, numeral 12 de la Constitución Política)¹.

El artículo 72 de la Ley 136 de 1994 establece que los proyectos de acuerdo municipal deben ir acompañados de una exposición de motivos en la que se expliquen sus alcances y las razones que los sustentan.

La exigencia indicada en la norma anterior no constituye un mero requisito de forma. Es un requisito fundamental en la medida que garantiza el *principio de publicidad* y el *principio democrático*, pues permite que los miembros del Concejo municipal conozcan, de antemano a los debates, las razones que motivan la iniciativa del

¹ Sentencia C-517 de 1992 de la Corte Constitucional.

burgomaestre².

1.2. La distinción entre contribuciones fiscales y parafiscales.

1.2.1. Contribuciones fiscales.

La expresión “*contribuciones fiscales*” que utiliza el artículo 338 constitucional (incisos 1 y 3), quiere decir “*tributos*” en sentido genérico y comprende: **(i)** el *impuesto* propiamente dicho, **(ii)** la *tasa* y **(iii)** la *contribución de carácter especial*³.

Los municipios solo pueden:

(i) Establecer *impuestos, contribuciones o tasas* que hayan sido creados previamente por la ley [principio de legalidad]⁴.

(ii) Señalar los elementos del tributo cuando la ley no los indica, pero deben hacerlo dentro de las pautas, finalidad y contexto de la ley que crea el *impuesto, la contribución o la tasa*,⁵ previa discusión democrática en el respectivo concejo [principio de representación], y

(iii) Permitir que las autoridades fijen las *tarifas* de las *tasas*, es decir, las tablas o catálogos de los precios de esas tasas o derechos, y las *tarifas de las contribuciones*, por medio de *acuerdo* (principio de representación) en el que previamente se señale el *sistema* y método para definir sus costos y beneficios⁶.

El *impuesto, la contribución o la tasa* se crean a partir de una expresión clara de la ley que dispone cuál es el hecho que los origina⁷.

2 Sentencia del Consejo de Estado del 30 de enero de 2014, Sección 4ª, expediente 18630.

3 Sentencias C-040 de 1993 y C-545 de 1994 de la Corte Constitucional.

4 El *principio de legalidad* tributaria es expresión del principio democrático y tiene como características principales **(i)** la representación popular, en virtud de la cual no puede haber imposición de tributos sin ella, y **(ii)** la predeterminación de los elementos esenciales de los mismos, de suerte que los contribuyentes tengan certeza o seguridad sobre las obligaciones a su cargo, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 150, numeral 12, y 338 constitucionales [sentencia C-1063 de 2003 de la Corte Constitucional].

5 Sentencias C-227 de 2002 de la Corte Constitucional y del 27 de mayo de 2010 del Consejo de Estado, expediente 17220.

6 Sentencia C545 de 1994 de la Corte Constitucional.

7 Debe entenderse que es el ‘hecho generador’.

Por consiguiente, los acuerdos que establezcan los tributos creados en la ley deben fijar sus elementos en forma clara y precisa, cuando les corresponda hacerlo, y sin ambigüedades⁸.

El inciso 2 del citado artículo 338 constitucional autoriza a los municipios para que mediante acuerdos permitan a las autoridades municipales fijar las tarifas de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes: (i) como recuperación de los costos incurridos por la prestación de servicios, o (ii) participación en los beneficios que les proporcionen, pero los acuerdos deben fijar el sistema y método para definir esos costos y beneficios y la forma de hacer su reparto [entre los usuarios o beneficiarios].

La única facultad que la ley puede delegar en la *autoridad administrativa* es la de ajustar el monto del tributo a los costos de un servicio o a los precios de un beneficio, según los criterios que el legislador defina⁹.

En relación con las *tasas y contribuciones*, la jurisprudencia¹⁰ define el **sistema** como las formas específicas de medición económica, de valoración y ponderación de los distintos factores que convergen en la determinación de la tarifa, son las directrices a las que se sujeta la autoridad administrativa para fijarla, y constituyen a la vez una garantía del contribuyente frente a la administración¹¹.

En cuanto al **método** está referido a las pautas técnicas encaminadas a la previa definición de los criterios que tienen relevancia en materia de tasas y contribuciones para determinar los costos y beneficios que inciden en una tarifa.

Si bien, *sistema* y *método* deben ser claros y precisos, no por ello los acuerdos tienen que hacer una descripción detallada o rigurosa de cada uno de los elementos y procedimientos a tener en cuenta

8 El capítulo V de la ley 136 de 1994 regula lo relacionado con los acuerdos, su iniciativa, la unidad de materia y la exposición de motivos que debe contener el proyecto de acuerdo, los debates que deben darse antes de su aprobación, las objeciones que puede interponer el alcalde a los proyectos aprobados, la sanción por parte del alcalde a estos y su respectiva publicación.

9 Sentencia C-577 de 1995 de la Corte Constitucional.

10 Sentencia del 26 de febrero de 2015 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 19244.

11 Un ejemplo de **sistema** es el indicado en el artículo 42 de la ley 99 de 1993, sobre la tasa por utilización del medio ambiente.

para fijar la tarifa, facultad de la autoridad administrativa, y basta que de su contenido se deduzcan¹².

1.2.2. Los parafiscales

La *parafiscalidad* está constituida por una especie de “impuestos corporativos” que se perciben en provecho de instituciones públicas o privadas que tienen el carácter de colectividades¹³.

2. Diferencia entre impuestos, contribuciones y tasas

2.1. Los impuestos

Son tributos que unilateral, obligatoria y coactivamente surgen por el solo hecho de la sujeción del contribuyente o responsable al poder de imposición del Estado, sin contraprestación o equivalencia directa e individual. Es ejemplo de este tributo el Impuesto de Industria y Comercio (ICA) y el Impuesto Predial Unificado, entre otros¹⁴.

2.2. Las contribuciones parafiscales

Son gravámenes obligatorios que reconocen una *inversión* estatal que beneficia a un grupo económico determinado y a la cual no puede negarse, su valor es proporcional al beneficio obtenido, tienen destinación específica en cuanto se utilizan para el beneficio de ese sector que las soporta, y son administradas por órganos del mismo renglón económico. En Colombia se da como ejemplo la llamada retención cafetera, a cargo de los exportadores de café y destinada al Fondo Nacional del Café, el aporte al Fondo Nacional de Bomberos y la cuota de fomento avícola¹⁵.

12 Sentencia C-1063 de 2003 de la Corte Constitucional.

13 La sentencia C-545 de 1994 de la Corte Constitucional cita al profesor Maurice Duverger como gestor del concepto de parafiscalidad.

14 Leyes 14 de 1983 y 44 de 1990.

15 Ley 1337 de 2009 sobre la cuota cafetera (Sentencia C-545 de 1994 de la Corte Constitucional que le atribuye el carácter de *contribución parafiscal*), Ley 1575 de 2012 artículo 35 que impone a las aseguradoras en los ramos que indica, un aporte al Fondo Nacional de Bomberos (Sentencia C-528 de 2013 de la Corte Constitucional) y Ley 117 de 1994 artículo 9° que crea la cuota de fomento avícola.

2.3. Las tasas

Son prestaciones pecuniarias originadas en la *ley*, con las cuales los particulares remuneran al Estado por los *servicios* que les presta, sus *tarifas* son fijadas por las autoridades administrativas sin que necesariamente cubran el valor total del servicio prestado, aunque deben ser proporcionales al costo del mismo, y son obligatorias a partir de la actuación de quien accede al servicio por el que se cobra.¹⁶ Un ejemplo es la tasa retributiva y compensatoria relacionada con la utilización del medio ambiente, y la tasa por utilización del agua¹⁷. Igualmente, la tasa por inscribirse en el registro mercantil¹⁸.

2.4. Contribuciones especiales

El principal rasgo característico de las contribuciones especiales radica en la producción de beneficios particulares en bienes o actividades económicas del contribuyente, ocasionada por la ejecución del gasto público.

Se trata de una especie de compensación por los *beneficios* recibidos causados por inversiones públicas realizadas por el *Estado* y busca evitar un indebido aprovechamiento de externalidades positivas patrimoniales y particulares generadas por la actividad estatal, que se traducen en el beneficio o incremento del valor de los bienes del sujeto pasivo. El ejemplo de esta clase de contribución es la de *valorización*¹⁹.

II. Los elementos del tributo

El artículo 338 constitucional al autorizar a los municipios para fijar los elementos de todo gravamen cuando la ley que lo crea no los define, refiere los *sujetos activos y pasivos*, los *hechos* y las *bases*

16 Sentencias C-040 de 1993, C-708 de 2001, C-1114 de 2003, C-927 de 2006, de la Corte Constitucional, y 9679 del 28 de enero de 2000 del Consejo de Estado, Sección 4ª, entre otras.

17 Ley 99 de 1993, artículos 42 y 43.

18 Leyes 6ª de 1992 y 1607 de 2012, artículos 124 y 182, respectivamente.

19 Sentencia C-155 de 2016 de la Corte Constitucional.

gravables y las *tarifas*.

La jurisprudencia señala que las normas que establecen los elementos esenciales de los tributos: *sujetos activo y pasivo, hechos generadores, bases gravables y tarifa*, tienen el carácter de “*ley sustantiva*” y por ello deben ser **preexistentes** al nacimiento de la obligación tributaria y su aplicación no puede ser retroactiva, en virtud de los principios de *legalidad e irretroactividad* que forman parte del ordenamiento positivo²⁰.

1. El hecho generador

El artículo 1º del Estatuto Tributario Nacional prevé que la obligación sustancial *se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y que ello tiene por objeto el pago del tributo*.

1.1. Precisiones de la jurisprudencia sobre el hecho generador.

(i) El hecho generador está compuesto necesariamente por un elemento objetivo y un elemento subjetivo. El elemento objetivo corresponde al hecho en sí mismo considerado y el elemento subjetivo a la conexidad de ese hecho con un sujeto en la medida en que lo ejecuta o realiza.

Dentro del elemento objetivo también se ha considerado que es posible diferenciar un aspecto material o cualitativo que hace alusión al propio hecho que el legislador previó como generador del impuesto; un aspecto espacial que tiene que ver con la jurisdicción territorial en donde se realiza el hecho, el aspecto temporal que tiene que ver con el momento en que nace la obligación, más conocido como causación y, el aspecto cuantitativo que permite medir “*la magnitud cuantitativa del hecho generador*”²¹.

(ii) El *hecho generador* constituye el parámetro de referencia a partir del cual un gravamen se identifica y se diferencia de otro, es el elemento que define el perfil específico de un tributo, refiere la si-

20 Sentencia del Consejo de Estado del 6 de marzo de 2014, Sección 4ª, expediente 19649.

21 Sentencia del Consejo de Estado del 14 de julio de 2016, Sección 4ª, expediente 20652.

tuación de hecho que es indicadora de una capacidad contributiva.

El establecimiento de los elementos de la obligación tributaria por parte de los municipios debe seguir las pautas mínimas fijadas por el legislador en relación con: la *autorización* del tributo mediante una ley, y la *delimitación* del hecho gravado con el impuesto²².

2. La base gravable

Se define como “la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria”. Asigna un valor al hecho generador sobre el que se aplica la tarifa.

No es necesario que los acuerdos determinen en rigor sumas concretas o cantidades específicas a partir de las cuales se liquida un tributo, por cuanto en algunas ocasiones hay razones de carácter técnico y administrativo que lo impiden, caso en el que se debe indicar la forma para determinar ese valor²³.

3. La tarifa

Es la magnitud o monto que se aplica a la base gravable y en virtud de la cual se determina el valor final, en dinero, que debe pagar el contribuyente²⁴.

La tarifa puede ser fija o variable: (i) expresarse en una suma de dinero, o (ii) comprender un máximo y un mínimo ajustado a la magnitud de la base gravable, o expresarse en *porcentajes fijos, proporcionales* (el tributo crece en forma proporcional al incremento de la base), o *progresivos* (aumentan en la medida en que se incrementa la base gravable).

La jurisprudencia considera que no se vulnera el artículo 338 de la Constitución Política, cuando las tarifas sean razonables y proporcionales con respecto al costo que demanda prestar el servicio a la comunidad, sin desconocer que la determinación de los costos reales y su

22 Sentencias C-155 de 2003 y C-035 de 2009 de la Corte Constitucional.

23 Sentencia C-155 de 2003.

24 *Ibidem*.

redistribución entre los potenciales usuarios no es uniforme en la práctica, dadas las condiciones particulares de cada entidad territorial²⁵.

El sistema y el método para definir la tarifa de la *tasa* y de la *contribución* son diferentes y deben, en todo caso, ajustarse y consultar su naturaleza específica. En el caso de la *tasa* tiene la función de recuperar los costos que el Estado presta al individuo, y en el de la *contribución* tiene como eje la compensación que le cabe a la persona por el beneficio directo que ella reporta, como consecuencia de un servicio u obra que la entidad pública presta, realiza o ejecuta²⁶.

4. Los sujetos pasivos

El artículo 2º del Estatuto Tributario Nacional contiene la siguiente definición: *son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial* (concordante con el artículo 792 E. T.).

Los concejos municipales pueden establecer *estímulos* o *incentivos fiscales*, como medio para el cumplimiento de otros cometidos relevantes a nivel constitucional, por virtud de la autonomía para gestionar sus intereses, pero dentro de los parámetros generales que sobre la materia se hayan dictado a nivel central en virtud del Estado unitario que prevalece.

Tal variación de las condiciones de igualdad para quienes se encuentran en situaciones semejantes, solo se justifica por *razones que tengan suficiente fundamento constitucional y que demuestren la legitimidad y la necesidad de un trato diferenciado*²⁷.

5. Las exenciones

Corresponden a situaciones que en principio fueron objeto de gravamen pero que son sustraídas del pago –total o parcial– de la obligación por razones de política fiscal, social o ambiental.

25 Sentencia del Consejo de Estado del 19 de enero de 2012, Sección 4ª, expediente 18648.

26 Sentencia C-144 de 1993 de la Corte Constitucional.

27 Sentencia del 18 de junio de 2014 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 18888.

La regla general es que todos tienen el deber de tributar de conformidad con los criterios establecidos en la Constitución Política. No obstante, el legislador está facultado para contemplar exenciones, siempre que lo haga por iniciativa del Gobierno (art. 154 C. P.), de acuerdo con la conveniencia y oportunidad de excluir a ciertos tipos de personas, entidades o sectores del pago de ciertos tributos, ya sea para estimular o incentivar ciertas actividades o comportamientos, o con el propósito de reconocer situaciones de carácter económico o social que ameriten la exención²⁸.

El artículo 38 de la Ley 14 de 1983 autoriza a los municipios para otorgar exenciones de impuestos municipales por plazo limitado, que en ningún caso puede exceder de diez (10) años, todo de conformidad con los planes de desarrollo municipal.

Las entidades territoriales, en ejercicio de la autonomía que la Constitución les reconoce, solo tienen la potestad plena para conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de su propiedad, así como para regular los sujetos que gozan del régimen exceptivo, las condiciones en que se puede gozar de ese régimen y las obligaciones que se les asigna a los beneficiarios para probar que, en efecto, tienen derecho al mismo.

El ejercicio de dicha facultad debe consultar siempre criterios de razonabilidad y proporcionalidad, en función de los principios de *equidad*, *eficiencia*²⁹ y *progresividad*,³⁰ predicables del sistema tributario, y del principio de *igualdad* consagrado en el artículo 13 de la Carta.

Cuando el impuesto es nacional y las rentas son cedidas a las entidades territoriales, el competente para fijar exenciones es el Con-

28 Sentencia C-333 de 2017 de la Corte Constitucional.

29 Se define a partir de la relación costo-beneficio. Tiene dos aspectos: el *económico*, en tanto la eficiencia alude a un recurso técnico del sistema tributario encaminado a lograr el *mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación*; y el *social*, en tanto alude al mecanismo conforme al cual la imposición acarree el *menor costo social para el contribuyente* en el cumplimiento de su deber fiscal. (Sentencia C-551 de 2015 Corte Constitucional).

30 Es una manifestación del principio de equidad, que se concreta en el deber de *gravar igual a quienes tienen la misma capacidad de pago* (equidad horizontal) y de diferente manera a quienes tienen distinta capacidad de pago (equidad vertical). (Sentencia *ibidem*).

greso.³¹ Los principios de equidad, eficiencia y progresividad son predicables del sistema tributario en su conjunto y no de un impuesto en particular.

El sentido de igualdad en sede fiscal debe reconocerse tanto desde el punto de vista de la regla general que compele al ciudadano a tributar, como desde la óptica de las excepciones que, con riguroso y restrictivo acento, establece algunos beneficios asociados a determinados hechos económicos.

Para evaluar cuándo un tratamiento diferencial es respetuoso del principio de igualdad, por ejemplo, ante el reconocimiento o la exclusión de un beneficio tributario, la Corte ha recurrido al examen a partir del test de razonabilidad, que supone identificar *(i)* cuál es el fin que busca el legislador, *(ii)* si el medio empleado es idóneo para alcanzarlo y *(iii)* cuál es la relación de medio a fin.

Esos criterios generales se aplican con tres niveles de intensidad, dependiendo de cuál sea el grado de amplitud o restricción en la potestad de configuración que posea el legislador, lo que se determina por varios aspectos:

- i)* Por la materia regulada;
- ii)* Por los principios constitucionales tocados por la forma en que dicha materia fue regulada; y
- iii)* Por los grupos de personas perjudicados o beneficiados con el trato diferente, parámetros conforme a los cuales *el juicio de igualdad puede ser estricto, intermedio o leve*³².

III. Aspectos procedimentales

1. El debido proceso

El artículo 29 constitucional impone la aplicación del **debido pro-**

31 Sentencia del Consejo de Estado del 10 de julio de 2014, Sección 4ª, expediente 18823.

32 Sentencia C-333 de 2017 de la Corte Constitucional.

ceso a toda clase de actuaciones judiciales y *administrativas*.

Consiste en que *toda autoridad tiene sus competencias definidas dentro del ordenamiento jurídico y debe ejercer sus funciones con sujeción al principio de legalidad, a fin de que los derechos e intereses de los administrados cuenten con la garantía de defensa necesaria ante eventuales actuaciones abusivas, realizadas por fuera de los mandatos constitucionales, legales o reglamentarios vigentes*³³.

Las autoridades en general sujetan sus actuaciones a los procedimientos de la parte primera del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo – CPACA pero *deben aplicar los procedimientos regulados en leyes especiales, y en lo no previsto en estas, acudir a dicho código (artículos 2° y 34)*.

Igualmente están obligadas a *extender los efectos* de una sentencia de unificación jurisprudencial dictada por el Consejo de Estado, en la que se reconozca un derecho, a quienes lo soliciten y acrediten los mismos supuestos fácticos y jurídicos, siguiendo el procedimiento previsto para tal efecto (artículo 102 del CPACA).

Se tienen como *sentencias de unificación jurisprudencial* para efectos del CPACA las que profiera o haya proferido el Consejo de Estado por importancia jurídica o trascendencia económica o social o por necesidad de unificar o sentar jurisprudencia; las proferidas al decidir los recursos extraordinarios y las relativas al mecanismo eventual de revisión previsto en el artículo 36A de la Ley 270 de 1996³⁴. (Artículo 270 del CPACA).

2. Debido proceso en los municipios

El artículo 66 de la Ley 383 de 1997, impuso a los municipios y distritos que *para efectos de las **declaraciones tributarias** y los **procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y co-***

33 Sentencia T-1341 del 11 de diciembre de 2001, Corte Constitucional.

34 Norma relativa a que en los asuntos que correspondan a las acciones populares o de grupo el Consejo de Estado podrá seleccionar, para su eventual revisión, las sentencias o las demás providencias que determinen la finalización o el archivo del respectivo proceso, proferidas por los Tribunales Administrativos, con el fin de unificar la jurisprudencia.

bro relacionados con los impuestos administrados por ellos, **aplicaran** los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos de orden nacional. (Libro V – Estatuto Tributario Nacional).

La finalidad de esa norma fue *unificar*, a nivel nacional, el régimen procedimental, para lo cual los *municipios* debían *ajustar* sus normas al Estatuto Tributario Nacional, y aunque no quedaban excluidas las reglamentaciones expedidas por los *concejos* en relación con los tributos y contribuciones que ellos administran, prevalecía dicha ley en caso de contradicción con las normas expedidas por los municipios³⁵.

El artículo 59 de la Ley 788 de 2002, señala que los municipios **deben** aplicar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los **impuestos** por ellos administrados, y el **procedimiento administrativo** de cobro a las multas, derechos y **demás recursos** territoriales.

Con lo dispuesto en dicha norma se promueven mecanismos adecuados de recaudo y se facilitan condiciones equitativas para los administrados, circunstancias estas que optimizan el *principio de eficiencia* del tributo³⁶.

La autonomía fiscal de las entidades territoriales abarca tanto la facultad de regulación del impuesto como la de regulación del régimen sancionatorio y de los procedimientos, pues de nada sirve regular el impuesto en los términos de la ley, si no se regulan las consecuencias del incumplimiento de la obligación tributaria sustancial y formal, y los procedimientos para hacer efectivas esas obligaciones y, por ende, el recaudo del tributo³⁷.

El texto de esa norma impone a los municipios en relación con los tributos que administran que:

(i) Están obligados a **aplicar** el procedimiento del Estatuto Tributa-

35 Sentencia C-232 de 1998 de la Corte Constitucional.

36 Sentencia C-1114 de 2003 de la Corte Constitucional.

37 Sentencia del Consejo de Estado del 6 de diciembre de 2012, Sección 4ª, expediente 18016.

rio Nacional adecuándolo a su propia realidad³⁸.

(ii) Pueden **disminuir** el monto de las sanciones y **simplificar** los términos de aplicación de dicho procedimiento, según la naturaleza del impuesto y la proporcionalidad de las sanciones en relación con el valor del tributo.

En consecuencia, los *órganos competentes*³⁹ de las entidades territoriales deberán ajustar y modificar su normatividad para hacerla concordante con la señalada por la ley⁴⁰.

Los proyectos de *acuerdo* de los concejos, en general, deben ir acompañados de una *exposición de motivos* en la que se expliquen sus alcances y las razones que los sustentan. (Artículo 72 Ley 136 de 1994).

Respecto de las multas, derechos y demás recursos territoriales que no correspondan a los que son objeto de aplicación del Estatuto Tributario Nacional deben aplicar el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo – CPACA⁴¹.

IV. El procedimiento en los municipios

1. Dos grandes modelos para pagar impuestos

(i) Declaración privada: es el *pago espontáneo* en cumplimiento de una norma (ley, ordenanza, acuerdo) que imponga el tributo y las condiciones de liquidación y pago (hecho generador, sujeto pasivo, tarifa, base gravable, plazos).

38 Sentencias del 24 de septiembre de 2015 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 21217 y de la Corte Constitucional C-232 de 1998.

39 La Ley 136 de 1994 regula en el numeral III las atribuciones de los concejos, entre ellas, en el artículo 32, numeral 7 la relacionada con la materia tributaria. El párrafo 2º dispone que “aquellas funciones normativas del municipio para las cuales no se haya señalado si la competencia corresponde a los alcaldes o los concejos, se entenderá asignada a estas corporaciones, siempre y cuando no contraríe la Constitución y la ley”.

40 Sentencias del 24 de septiembre de 2015 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 21217 y de la Corte Constitucional C-232 de 1998.

41 Artículo 2º, inciso 3 del CPACA. (Ley 1437 de 2011).

En este caso, la administración debe suministrar formularios o papeles o medios electrónicos para facilitar el pago del tributo mediante la declaración privada de impuestos. En muchas ocasiones, esta tarea es un tanto informal, pues las administraciones locales se limitan a informar el valor del impuesto a pagar ya en ventanilla. Primero se paga y luego la administración revisa la declaración mediante requerimientos y liquidaciones oficiales.

(ii) Modelo coercitivo: el Estado envía un cobro a cada contribuyente, estipulando en el "recibo" o en la "factura", según el caso, la liquidación y el plazo para el pago. En este modelo el contribuyente espera que la administración le exija el pago para ahí sí, oponerse a la liquidación, cuyo cobro directo del impuesto debe estar precedido de un **acto previo** que otorgue al contribuyente la oportunidad de controvertir la norma aplicable al caso, la calidad de sujeto pasivo o los factores de cuantificación del tributo (derecho de defensa)⁴².

1.1. Aplicación del Estatuto Tributario

El Estatuto Tributario Nacional consagra el *procedimiento* para la determinación oficial de *impuestos*, respecto de los cuales se debe *presentar una declaración periódica* por parte de quienes están obligados (artículos 574 y 702).

Ese *procedimiento* comprende:

- Las *facultades de fiscalización* cuanto haya lugar a adelantarla (artículo 684 E. T.).
- La expedición de los *actos de trámite* antes de determinar el tributo mediante una *liquidación oficial de Revisión* (artículos 685, 703), o
- Proferir una *liquidación de Aforo* cuando la persona que estando obligada no presenta la declaración privada (artículo 715 E. T.).
- Emitir el acto previo antes de imponer una *sanción* mediante resolución independiente (artículo 638 E. T.), y
- La *discusión* de esos actos mediante los recursos autorizados legalmente que agotan en debida forma el procedimiento administrativo (artículo 720 E. T.).

42 Sentencia del Consejo de Estado del 13 de octubre de 2016, Sección 4ª, expediente 20078.

2. La fiscalización

El artículo 684 del Estatuto Tributario Nacional otorga amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales, y establece las diligencias necesarias que las autoridades tributarias pueden adelantar para la correcta y oportuna determinación del tributo.

Ese artículo igualmente prevé el régimen probatorio y los *medios de prueba* que pueden emplear para esta finalidad, con el cumplimiento de las reglas previstas para cada uno de tales medios probatorios, y el deber de fundamentar sus decisiones en hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente (artículo 742 y ss.).

3. Las liquidaciones oficiales

Están clasificadas en el Estatuto Tributario Nacional como *liquidación de corrección aritmética* (artículo 697), *liquidación de revisión* (artículo 702) y *liquidación de aforo* (artículo 715). El mismo Estatuto consagra la *liquidación provisional* cuando el contribuyente omite la presentación de la declaración tributaria estando obligado y fija las reglas para los efectos que produce (artículos 764 al 764 - 6).

Las *liquidaciones oficiales* tienen por objeto modificar una declaración tributaria, lo cual presupone que se ha *presentado una declaración privada*, o suplir la falta de declaración por parte del contribuyente⁴³.

3.1. La liquidación de corrección aritmética

Tiene por finalidad corregir los errores resultantes de operaciones aritméticas. Supone una operación aritmética mal calculada y como resultado un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor. En virtud de esa finalidad no se pueden discutir aspectos relacionados con el origen o naturaleza de los valores declarados (artículo 697)⁴⁴.

43 Sentencia del Consejo de Estado del 30 de agosto de 2016, Sección 4ª, expediente 20671.

44 Sentencia del 10 de junio de 2010 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 16817.

3.2. **La liquidación de revisión**

Se expide para modificar por una sola vez las declaraciones de impuestos que presenten los contribuyentes o responsables, cuando el municipio establezca que debe determinar correctamente el tributo, la cual debe cumplir con el contenido previsto legalmente (artículos 702 y 712).

Es un acto de carácter definitivo, que por disposición legal debe contener entre otros, fecha, período gravable a que corresponda, nombre o razón social del contribuyente, NIT, bases de cuantificación del tributo, monto de los tributos y sanciones, explicación que aunque puede ser sumaria, debe ser suficiente para garantizar el derecho de defensa⁴⁵.

El *propósito* de la liquidación de revisión es revisar la declaración privada y modificarla si no se ha presentado de conformidad con las disposiciones legales o si no refleja la situación económica del contribuyente, responsable o agente retenedor⁴⁶.

3.2.1 *Actos previos a la liquidación de revisión.*

- El emplazamiento para corregir

El artículo 685 del E. T. dispone que si la Administración tiene indicios sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente, responsables o agente retenedor, **podrá** enviarle un emplazamiento para corregir, para que la persona emplazada, si lo considera procedente, corrija la declaración dentro del mes siguiente a su notificación, caso en el cual debe liquidar la sanción de corrección respectiva.

Prevé que no responder este emplazamiento no ocasiona sanción alguna y que la Administración podrá señalar en él las posibles diferencias de interpretación que no configuren inexactitud, caso en que no se debe liquidar la sanción por corrección relativa a tales diferencias.

45 Del artículo 702 se infiere que la liquidación de revisión se expide respecto de una *declaración privada* que sea *obligatoria* (concordancia con el artículo 715 E. T.) En tal sentido la sentencia del Consejo de Estado del 30 de agosto de 2016, Sección 4ª, expediente 20671.

46 Sentencia del Consejo de Estado del 19 de abril de 2012, Sección 4ª, expediente 18405.

La jurisprudencia⁴⁷ señala que el emplazamiento para corregir es *una facultad discrecional* de la Administración y *no un acto de trámite obligatorio*, pues no hay norma alguna que obligue a la Administración a proferir un emplazamiento para corregir antes de la liquidación oficial como el requerimiento especial.

También sostiene que si bien, los indicios de inexactitud son los que motivan el emplazamiento para corregir, la administración puede ampliar los medios de prueba a su alcance para verificar la realidad fiscal del contribuyente y comprobar directamente la existencia o no de la posible inexactitud en la declaración, y que no se requiere que todos los hechos de inexactitud estén probados, pues la actividad probatoria en el proceso de determinación oficial de los impuestos no ha culminado y tanto la administración como los contribuyentes pueden comprobar o desvirtuar esos indicios⁴⁸.

El indicio es una prueba indirecta que requiere de una valoración de otros elementos probatorios o de recabar más en el examen de esos hechos para llegar al convencimiento de que el hecho indicado se dio o probó⁴⁹.

- El requerimiento especial

El Estatuto Tributario Nacional **impone** que *previamente* a la expedición de la liquidación oficial de revisión se profiera un *requerimiento especial* con todos los puntos objeto de modificación y la respectiva explicación, cuya naturaleza es de *trámite*, el cual se puede ampliar para incluir nuevas modificaciones si es necesario (artículo 703)⁵⁰.

El *requerimiento especial* y *liquidación de revisión*, son los actos que profiere la administración dentro del proceso de *determinación* de los tributos⁵¹.

47 Sentencia del Consejo de Estado del 2 de agosto de 2007, Sección 4ª, expediente 15536.

48 Sentencia del Consejo de Estado del 29 de abril de 2010, Sección 4ª, expediente 16886.

49 Definición contenida en la misma sentencia 16886.

50 Sentencias del 18 de marzo y del 25 de noviembre de 2010 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expedientes 17452 y 17827, entre otras.

51 Sentencia del Consejo de Estado del 13 de septiembre de 2012, Sección 4ª, expediente 18563.

Las *liquidaciones oficiales de corrección y de revisión* proceden también contra las declaraciones *privadas de corrección* porque sustituyen la declaración inicial o la última corrección presentada, según el caso (artículos 588 y 589).

3.3. **La liquidación de aforo**

El artículo 715 del Estatuto Tributario Nacional dispone que la Liquidación de Aforo se expide cuando los *obligados* incumplen con la **obligación legal** de presentar la respectiva declaración dentro del término para ello, y señala el término para que la presenten y la sanción por extemporaneidad que se debe liquidar.

El artículo 716, de dicho Estatuto, *ordena* a la Administración aplicar la sanción por no declarar prevista en el artículo 643 del mismo Estatuto.

El artículo 717 impone que una vez agotado el *procedimiento* previsto en los artículos 643, 715 y 716 del Estatuto mencionado, la Administración podrá expedir la liquidación de aforo en el plazo indicado en dicho artículo 717.

4. **Las sanciones**

El artículo 29 constitucional solo permite adelantar un juicio conforme a la ley preexistente al acto que se imputa.

En virtud de ese *principio de legalidad*, en el derecho sancionatorio, la **ley** es la que establece las responsabilidades de los particulares por infringir la Constitución y las leyes, define previamente la infracción y tipifica la sanción⁵².

En materia sancionatoria las normas aplicables, que son sustanciales y rigen hacia el futuro,⁵³ son las vigentes al momento en que se incurre en la conducta sancionable, o de la ocurrencia de los hechos respecto de los cuales se ejerce la facultad sancionatoria, independientemente de que la actuación administrativa de verificación al cumplimiento de las obligaciones fiscales y la expedición

52 Artículo 6° de la Constitución Política, y sentencia del 29 de junio de 2006, Sección 4a del Consejo de Estado, expediente 14994.

53 Sentencia del Consejo de Estado del 29 de abril de 2010, Sección 4ª, expediente 16693.

de los actos sancionatorios ocurran con posterioridad⁵⁴.

4.1. Forma de imponerlas

El artículo 637 del Estatuto Tributario Nacional determina que las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente o en las respectivas liquidaciones oficiales.

4.2. Acto previo a la sanción

- El pliego de cargos

El artículo 638 del Estatuto Tributario Nacional prevé que cuando las sanciones se impongan en una resolución independiente se debe formular antes un pliego de cargos, y señala el plazo en que prescribe la facultad para expedirlo. También establece el plazo para imponerlas en una liquidación oficial.

La **regla** contenida en el artículo 638 citado que señala el término de prescripción de la facultad sancionatoria, prevé dos circunstancias, *(i)* que se trate de irregularidades instantáneas y, *(ii)* que se trate de infracciones continuadas⁵⁵.

Los municipios deben tener en cuenta al aplicar las sanciones lo dispuesto en el artículo 59 de la ley 788 de 2002 que dispone que *el monto de las **sanciones** y el término de la aplicación de los **procedimientos** anteriores, pueden disminuirse y **simplificarse** acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.*

5. Discusión de los actos de la administración

El artículo 720 del Estatuto Tributario Nacional consagra el *recurso de reconsideración, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas* y establece el plazo para interponerlo.

54 Sentencia del Consejo de Estado del 15 de septiembre de 2016, Sección 4ª, expediente 20181.

55 Sentencia del Consejo de Estado del 8 de junio de 2017, Sección 4ª, expediente 22595.

Este artículo permite omitir ese recurso cuando el contribuyente pretende acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, si ha atendido debidamente el requerimiento especial.

Tal norma no prevé que los funcionarios competentes para decidir el recurso, sean superiores jerárquicos de quienes profieren los actos de determinación del tributo⁵⁶.

La jurisprudencia considera el recurso de reconsideración como obligatorio *para acudir ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa*⁵⁷.

El artículo 722 del Estatuto Tributario Nacional prevé los requisitos que debe cumplir el *recurso de reconsideración* y los artículos 726 y 728 señalan los recursos que proceden contra (i) el auto que *inadmite* dicho recurso y los plazos para resolverlo y (ii) contra el auto que no admita el recurso de reposición interpuesto contra el auto que inadmitió el de reconsideración.

El artículo 732 del Estatuto Tributario Nacional otorga el término de un (1) año a la administración para que resuelva el recurso de reconsideración y el artículo 734 del mismo Estatuto consagra la ocurrencia del silencio administrativo positivo en caso de no cumplirlo.

Resolver el recurso en el término indicado incluye la notificación de la respectiva decisión dentro de ese plazo de un (1) año, pues no de otra manera puede considerarse resuelto el recurso, en razón a que si el contribuyente no ha tenido conocimiento del acto administrativo, este no produce los efectos jurídicos correspondientes y, por lo tanto, no puede tenerse como fallado el recurso presentado⁵⁸.

5.1. Nulidades de los actos de la administración

El artículo 730 del Estatuto Tributario Nacional consagra las causales de nulidad de los actos de liquidación de impuestos y de resolución de los recursos, y el artículo 731 el término para alegarlas.

56 Se debe tener en cuenta la *estructura orgánica del municipio* para la discusión de los actos por medio del recurso de reconsideración. [En tal sentido la sentencia del Consejo de Estado del 9 de julio de 2015, Sección 4ª, expediente 19609].

57 Auto del Consejo de Estado del 24 de octubre de 2013, Sección 4ª, expediente 20247.

58 Sentencia del Consejo de Estado del 19 de mayo de 2011, expediente 17434.

6. El cobro coactivo

En general es la potestad de las entidades públicas para adelantar directamente el cobro de obligaciones claras, expresas y actualmente exigibles a su favor, cuya finalidad es el pronto recaudo de los recursos económicos que legalmente les corresponden, indispensables para su funcionamiento y realización de los fines estatales⁵⁹. (Artículos 98 y 99 CPACA).

En materia de impuestos esa atribución del cobro coactivo corresponde a los municipios respecto de los tributos que administran y cuyo cobro deban efectuar, en aplicación del Estatuto Tributario Nacional y el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, conforme a los **títulos ejecutivos** que este Estatuto enumera en el artículo 828.

Cuando se trate de declaraciones privadas y sus correcciones o de liquidaciones oficiales ejecutoriadas, es suficiente para configurar el título ejecutivo la *certificación* de la administración sobre la existencia y valor de dichas liquidaciones (artículo 828).

Si el título ejecutivo es un acto proferido por la administración, liquidaciones oficiales, y demás indicados en el Estatuto Tributario Nacional, deben estar debidamente *ejecutoriados*, lo cual se entiende que ocurre en los casos indicados en el artículo 829 del citado estatuto.

Cumplido lo anterior, la administración debe proferir un **mandamiento de pago** que ordene el pago de las obligaciones pendientes en forma clara y específica [clase de impuesto, períodos adeudados, valor respectivo y cómo se obtuvo] más los intereses, el cual se notifica personalmente al deudor, en la forma prevista legalmente (artículo 826).

Previamente o al tiempo con dicho mandamiento se pueden decretar medidas preventivas sobre los bienes del deudor, cuya propiedad se haya verificado por medio de las informaciones obtenidas de entidades públicas o privadas, con las limitaciones y regulaciones previstas en el Estatuto Tributario Nacional para tal efecto (artículos 837 y siguientes).

59 Sentencia C-666 de 2000 de la Corte Constitucional.

6.1. La acción de cobro

Se debe iniciar con el *mandamiento de pago* antes de que se cumpla el término de cinco (5) años, dentro del cual prescribe, contados como indica el Estatuto Tributario Nacional, término que se *interrumpe* o se *suspende* conforme se indica en dicho Estatuto, y dentro de esa acción no se pueden discutir aspectos sobre la determinación del tributo cuya controversia se debió plantear en la vía gubernativa (artículos 817, 818 y 829-1).

La *interrupción* conlleva que una vez tiene lugar alguno de los hechos que la producen,⁶⁰ comienza nuevamente a correr el término de prescripción (incisos 1 y 2 del artículo 818).

La *suspensión* ocurre por el *término* previsto en la ley y se reanuda una vez que este se ha cumplido, caso en que solo se *prorroga* el término de prescripción en el tiempo equivalente a ese lapso (inciso 3 del artículo 818).

El artículo 819 del E. T. N establece que lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser objeto de repetición, aunque el pago se hubiere efectuado sin conocimiento de la prescripción.

La ocurrencia de una facilidad de pago *no puede justificar la inactividad* de la administración en el cobro de las obligaciones derivadas de los impuestos respectivos, durante el término de cinco (5) años previsto por la ley. La expedición de un acto para dejar sin vigencia el plazo concedido, es '*potestativa*' de la administración, es decir, que no es un requisito obligatorio, pero la facultad para hacer efectivo el pago del saldo insoluto de las obligaciones tributarias está *limitada en el tiempo* y no puede ir en contra del objeto mismo de la prescripción, que es castigar la inactividad de la administración⁶¹.

El ejercicio de la jurisdicción coactiva corresponde a los municipios en cumplimiento de la obligación que tienen de aplicar el Estatuto Tributario Nacional para el cobro de las obligaciones a su favor, que

60 El término de prescripción se interrumpe: por la notificación del mandamiento de pago, por otorgar una facilidad de pago, por la admisión de concordato y por la declaratoria oficial de liquidación forzosa administrativa.

61 Sentencia del Consejo de Estado del 10 de abril de 2014, Sección 4ª, expediente 19613.

es la finalidad para la cual les fue atribuida por la ley dicha facultad, cuya delegación está expresamente prohibida. [Leyes 383 de 1997 (artículo 66), 788 de 2002 (artículo 59) y 1386 de 2010 (artículo 1º)].

Dentro del proceso de cobro coactivo *no puede discutirse* la validez del título ejecutivo, que es una cuestión propia del proceso de determinación del tributo, porque la finalidad del cobro coactivo es la efectividad de las obligaciones previamente definidas a favor del fisco y a cargo de los contribuyentes o responsables, no la declaración o constitución de las mismas, ni mucho menos la revisión de aspectos propios de la etapa de determinación del impuesto, como son los que atañen a los elementos de la obligación tributaria⁶².

La *prescripción* es un modo para el surgimiento de derechos subjetivos (prescripción adquisitiva) o para extinguir obligaciones (prescripción extintiva). Esta institución jurídica otorga derechos con base en la ocurrencia de hechos. No opera por el simple paso del tiempo, sino que tiene en consideración elementos subjetivos como el ejercicio o inactividad de un derecho subjetivo. Es renunciabile y debe ser alegada por quien busca beneficiarse de ella.

La *caducidad* es una institución jurídica procesal a través del cual, el legislador limita en el tiempo el derecho que tiene toda persona de acceder a la jurisdicción con el fin de obtener pronta y cumplida justicia.

La caducidad impide el ejercicio de la *acción*, por lo cual, cuando se ha configurado no puede iniciarse válidamente el proceso. Es de orden público y por ello es irrenunciabile, y puede ser declarada de oficio por el juez cuando verifica su ocurrencia⁶³.

La razón principal de ese término es la *seguridad jurídica* y la garantía de los derechos subjetivos de los particulares y de la administración. En cuanto a la seguridad jurídica, porque debe existir un momento definitivo para que se consoliden los actos administrativos que han creado, extinguido o modificado situaciones jurídicas de carácter particular. También porque tales actos que definen situa-

62 Sentencia del Consejo de Estado del 21 de noviembre de 2012, Sección 4ª, expediente 18647.

63 Sentencia SU 498 de 2016 de la Corte Constitucional, expediente T-5490721.

ciones o reconocen o niegan derechos a los particulares no pueden ser indefinidamente susceptibles de cuestionamiento en sede administrativa o jurisdiccional⁶⁴.

Mientras la *caducidad* es un presupuesto procesal de la acción y hace referencia al ejercicio de ese derecho dentro de los plazos fijados por el Legislador, so pena de impedir el establecimiento de una relación jurídica procesal válida, la *prescripción* hace referencia a un modo para el surgimiento de derechos o extinción de obligaciones⁶⁵.

6.2. Trámite de las excepciones contra el mandamiento de pago

Contra el mandamiento de pago se pueden interponer las excepciones señaladas en el artículo 831 del Estatuto Tributario Nacional, las cuales deben ser decididas por la administración mediante una *resolución*, se propongan o no. Cuando no se formulen excepciones la resolución debe ordenar la ejecución y el remate de los bienes embargados (artículos 834 y 836).

El acto que *rechace* las excepciones debe ordenar seguir la ejecución y rematar los bienes embargados y secuestrados, y únicamente es susceptible del *recurso de reposición* (artículos 832, 833 y 834).

La admisión de la demanda por parte de la jurisdicción contenciosa administrativa contra dichas resoluciones, no suspende el proceso de cobro, pero el remate no se realiza hasta que exista un pronunciamiento definitivo de dicha jurisdicción (artículo 835).

El municipio también debe proferir una resolución ordenando la ejecución y el remate de los bienes embargados y secuestrados cuando no se proponen excepciones contra el mandamiento de pago (artículo 836).

64 Sentencia del Consejo de Estado del 23 de octubre de 2014, Sección 4ª, expediente 18872. La caducidad, como presupuesto procesal de la acción, debe examinarse por el juez al momento de decidir sobre la admisión de la demanda.

65 Sentencia SU 498 de 2016 de la Corte Constitucional.

6.3. Cuadro explicativo

COBRO COACTIVO artículo 826 E. T. Por acuerdo de pago se suspende el cobro en cualquier etapa, artículo 841			
Título Ejecutivo, art. 828 E. T.	Mandamiento de pago, art. 823 E. T.	Excepciones, art. 831 E. T.	Orden de ejecución y remate, art. 836 E. T.
Prestan mérito: Liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales, y otros actos. Todos ejecutoriados.	Contenido y notificación, art. 826	Trámite de las excepciones, arts. 832 y 833	Cuando se rechazan excepciones o no se proponen, arts. 834 y 836
	Vinculación de deudores solidarios. No requiere auto previo, art. 828-1.		
Ejecutoria de los actos, art. 829	Medidas cautelares, previa o simultáneamente con el mandamiento de pago. Casos en que se levantan, art. 837.		Realización del remate de bienes, art. 840.

7. Notificaciones

El artículo 563 del Estatuto Tributario Nacional establece las reglas sobre la dirección del contribuyente a la cual la administración debe efectuar la notificación y la forma en que la administración la puede establecer cuando el contribuyente no la informa, y el artículo 564 impone a la administración la obligación de efectuar la notificación, a la dirección que expresamente señale el contribuyente para que le notifiquen los actos correspondientes, durante el proceso de determinación y discusión del tributo.

El artículo 565 del Estatuto Tributario Nacional describe las actuaciones relacionadas con impuestos que se notifican de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

Ese artículo establece la notificación personal o por edicto de las providencias que decidan recursos, si el destinatario no comparece en el término que indica el artículo, contado desde la fecha de introducción al correo del aviso de citación enviado para que concurra a notificarse.

Los artículos 567 y 568 regulan la forma en que la Administración debe proceder para corregir el envío de la liquidación de impues-

tos a una dirección distinta de la informada y de las notificaciones devueltas por el correo.

7.1. Jurisprudencia

(i) Las entidades territoriales deben aplicar el procedimiento nacional a los tributos territoriales, pero adecuándolo a su propia realidad.

La práctica de la notificación por correo supone exclusivamente dos condiciones, una subjetiva y otra objetiva: **(i)** La efectiva entrega de la copia del acto a notificar a su destinatario, y **(ii)** la realización de dicha entrega en la última dirección informada por el contribuyente. La “entrega” de la copia del acto a notificar en la dirección informada por el contribuyente es el elemento determinante de la notificación por correo⁶⁶.

(ii) Lo usual en el tráfico ordinario de la actividad de correos es que, cuando se trata de oficinas ubicadas en propiedad horizontal en la que exista una portería, los envíos postales sean entregados a la persona encargada de atender dicha portería, pues la asignación de funciones al personal de la administración de la copropiedad que *impiden al portero recibir correspondencia*, es un asunto interno que no afecta la eficacia de la actividad administrativa tributaria. Si la administración del edificio adopta la decisión de impedir que el portero reciba correspondencia, las consecuencias de esa decisión afectarán a quienes hayan adoptado tal decisión.

En la notificación personal se envía al interesado un aviso de citación mediante el cual se le conmina a que acuda a la dependencia respectiva y una vez se hace presente se procede a notificarle la actuación pertinente.

En el caso de la notificación por correo prevé la jurisprudencia que en ninguna parte de la norma que regula la mensajería especializada,⁶⁷ se contempla como característica que el envío deba ser entregado personalmente al destinatario. Se exige es que quede una prueba de que fue entregado y de quién lo recibió. Dicho servicio

66 Sentencia del Consejo de Estado del 7 de mayo de 2015, Sección 4ª, expediente 20422.

67 Decreto 229 de 1995 que regula la red oficial de correos y la mensajería especializada.

es diferente de la red oficial de correos⁶⁸.

(iii) La posibilidad que tiene la administración para corregir “en cualquier tiempo” las notificaciones efectuadas a dirección errada (artículo 567 E. T. N.), no implica que pueda extenderse el término previsto en la ley para la firmeza de la declaración privada. Así que la actuación para corregir el error debe hacerse dentro del término legal otorgado a la administración para modificar la liquidación privada⁶⁹.

NOTIFICACIONES			
Dirección: informada por contribuyente. Si no informa, en la que establezca la Administración, en su defecto en un diario. Art. 563.		En dirección procesal cuando expresamente se informa en el proceso de determinación del tributo. Art. 564 E. T.	
Formas de notificación - art. 565 E. T.			
Actos que se notifican: requerimientos, autos de inspección o verificación tributaria, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas.			
Electrónica art. 566-1	Correo art. 565 E. T.	Personal	Edicto
En dirección electrónica asignada por la administración. Se entiende surtida con el acuse de recibo. Los términos se computan desde el día hábil siguiente. Art. 566-1.	Entrega de copia del acto en dirección informada a quien la reciba.	Por funcionario de la administración, en el domicilio del interesado, o en la oficina de impuestos respectiva, Antes se envía aviso de citación para que el contribuyente comparezca en 10 días contados desde la fecha en que el que aviso se introduce al correo.	Pasados los 10 días del aviso de citación se fija edicto en lugar público del despacho. Plazo y contenido. Inciso 3, art. 565.
<p>Las providencias que decidan recursos se notifican personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de diez (10) días. En este evento también procede la notificación electrónica.</p> <p>Cuando el acto se envía a una dirección distinta de la registrada o de la posteriormente informada por el contribuyente habrá lugar a corregir el error en cualquier tiempo enviándola a la dirección correcta. Los términos legales solo comenzarán a correr a partir de la notificación hecha en debida forma (art. 567).</p> <p>Los actos devueltos por el correo se deben notificar mediante aviso y <u>en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad</u>.</p> <p>La notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso.</p>			

68 Sentencia del Consejo de Estado del 18 de junio de 2014, Sección 4ª, expediente 20088.

69 Sentencia del Consejo de Estado del 6 de marzo de 2003, Sección 4ª, expediente 13185.

V. Precisiones sobre algunos tributos municipales

1. Impuesto de alumbrado público

La Ley 97 de 1913 en armonía con la Ley 84 de 1915, autorizó en el literal d) del artículo 1° a los municipios para que crearan el *impuesto de alumbrado público*, organizaran su cobro y dispusieran de él como les conviniera para atender a los servicios municipales⁷⁰.

La Ley 1819 de 2016 (parte XVI, capítulo IV) autorizó a los municipios y distritos por medio de sus respectivos concejos para elegir si adoptan o no el impuesto de alumbrado público, y dispuso que en los casos de predios que no sean usuarios del servicio domiciliario de energía eléctrica, podrán definir el cobro del impuesto de alumbrado público mediante una sobretasa del impuesto predial.

Igualmente los autorizó: **(i)** para establecer los demás elementos del impuesto y dispuso que sus demás componentes deben guardar el principio de consecutividad con el hecho generador, el cual define como el *beneficio por la prestación del servicio de alumbrado público*; lo anterior bajo los principios de progresividad, equidad y eficiencia, o **(ii)** para optar, en lugar del impuesto, por establecer, con destino al *servicio de alumbrado público*, una *sobretasa* que no podrá ser superior al 1 por mil sobre el avalúo de los bienes que sirven de base para liquidar el impuesto predial.

También delegó en el Gobierno nacional la reglamentación de los criterios técnicos que deben ser tenidos en cuenta en la determinación de este impuesto, con el fin de evitar abusos en su cobro, sin perjuicio de la autonomía y las competencias de los entes territoriales.

Estableció la destinación y fijó el límite del impuesto al valor de los costos estimados de prestación en cada componente del servicio, previo estudio técnico, según la metodología expedida por el Ministerio de Minas y Energía o la entidad que delegue.

Esa misma ley dispuso el recaudo a cargo del municipio o distrito o del comercializador de energía y que puede ser mediante la factu-

70 La Corte Constitucional declaró su exequibilidad mediante sentencia C-504 de 2002.

ra de servicios públicos domiciliarios, sin contraprestación alguna; atribuyó a los municipios la facultad para reglamentar el régimen sancionatorio por evasión del impuesto de alumbrado público y mantuvo la vigencia de los acuerdos que se adecuaron a la presente ley (1819 de 2016), salvo los que deban ser modificados para lo cual concedió el término de un (1) año (artículos 349 - 353)⁷¹.

El Decreto 1073 del 26 de mayo de 2015⁷² define el servicio de alumbrado público como el servicio público no domiciliario que se presta con el objeto de proporcionar exclusivamente la iluminación de los bienes de uso público y demás espacios de libre circulación con tránsito vehicular o peatonal, dentro del perímetro urbano y rural de un municipio o distrito.

El servicio de alumbrado público comprende las actividades de suministro de energía al sistema de alumbrado público, la administración, la operación, el mantenimiento, la modernización, la reposición y la expansión del sistema de alumbrado público.

Parágrafo. La iluminación de las zonas comunes en las unidades inmobiliarias cerradas o en los edificios o conjuntos residenciales, comerciales o mixtos, sometidos al régimen de propiedad respectivo, no hace parte del servicio de alumbrado público y estará a cargo de la copropiedad o propiedad horizontal. También se excluyen del servicio de alumbrado público la iluminación de carreteras que no estén a cargo del municipio o distrito.

Dispone acerca del Sistema de Alumbrado Público que: "comprende el conjunto de luminarias, redes, transformadores de uso exclusivo y en general, todos los equipos necesarios para la prestación del servicio de alumbrado público, que no formen parte del sistema de distribución".

También define ese decreto al usuario como "la persona natural o jurídica que se beneficia con la prestación de un servicio público,

71 La Ley 1753 del 9 de junio de 2015, sobre el *Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018*, en cuyo artículo 191 había sustituido el impuesto de alumbrado público por una 'contribución especial'. Este artículo se entiende derogado conforme a los artículos 71, 72 del Código Civil y 3° de la Ley 153 de 1887.

72 Por el cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía (Compilatorio).

bien como propietario del inmueble en donde este se presta, o como receptor directo del servicio. A este último usuario se denomina también consumidor”⁷³.

1.1. Jurisprudencia

(i) El hecho generador del impuesto de alumbrado público es ser usuario potencial del servicio, calidad que ostentan los sujetos que residen en la jurisdicción municipal, sin que importe si lo reciben o no de forma permanente, porque dicho servicio, por su naturaleza, está en constante expansión⁷⁴.

(ii) Ser contribuyente del Impuesto de Industria y Comercio (ICA) no sirve como criterio para establecer la calidad de sujeto pasivo ni el hecho generador del alumbrado público⁷⁵.

(iii) La condición de sujeto pasivo exige que el beneficiario resida o tenga domicilio en la jurisdicción del municipio que regula el impuesto, pues, el solo hecho de tener activos de transmisión de energía (subestaciones) en la jurisdicción del municipio no genera el impuesto. Podría ser que los propietarios de las líneas de transmisión y de subestaciones no residan en el municipio, pero sí sean propietarios de los terrenos en que se instalan tales líneas. De lo que se trata es que en la medida en que exista un vínculo con el municipio que pueda ser tenido como referente idóneo para identificar a un potencial usuario del servicio de alumbrado público, este pueda contribuir a su financiamiento⁷⁶.

(iv) La legalidad de las normas que imponen la calidad de sujeto pasivo del impuesto de alumbrado público a las empresas dedicadas a la exploración, explotación y transporte de recursos no renovables, está condicionada a que dichas empresas cuenten con establecimiento dentro de la jurisdicción del municipio, pues de lo

73 Título III *sector de energía eléctrica*, capítulo I, Generalidades, artículo 2.2.3.1.2 sobre *Definiciones*.

74 Sentencia del Consejo de Estado del 14 de abril de 2016, Sección 4ª, expediente 21097.

75 Sentencia del Consejo de Estado del 7 de mayo de 2014, Sección 4ª, expediente 19928.

76 Sentencia del Consejo de Estado del 5 de octubre de 2016, Sección 4ª, expediente 19003.

contrario no hacen parte de la colectividad y serían usuarios ocasionales. Son sujetos pasivos del tributo las empresas que operen o sean propietarias o poseedoras de gasoductos, siempre que residan o estén domiciliados en la jurisdicción del municipio⁷⁷.

(v) La estructura técnica conduce a que los municipios conocen la información del impuesto a cargo del sujeto pasivo, sin perjuicio de que se agoten las funciones de fiscalización y medios de discusión. La administración tiene facultades para liquidar de forma directa el tributo, por ser de su competencia, sin necesidad del denuncia previo (declaración privada en formulario) del sujeto pasivo del impuesto, cuando no existe tal deber formal.

Los cupones de pago y la liquidación oficial constituyen dos actuaciones surtidas en etapas diferentes del procedimiento tributario. El cupón de pago es un acto previo, expedido en la etapa de fiscalización, que tiene por objeto comunicar el cobro del tributo, y por ende, solo contiene la explicación sumaria de los hechos objeto del mismo, información básica, descripción del pago, período gravable, forma de pago y valor del impuesto.

La liquidación oficial del tributo, practicada en el proceso de determinación, constituye la manifestación de la voluntad de la Administración de establecer la obligación tributaria a cargo del contribuyente⁷⁸.

(vi) De un oficio de cobro persuasivo no se puede inferir que en este se haya discutido la calidad de sujeto pasivo o la tarifa aplicable, pues no es lo mismo invitar al contribuyente a que pague su obligación, a discutir su calidad de titular de la obligación tributaria. Constituye un acto previo que garantiza el debido proceso de los contribuyentes, cuando en este se informan los motivos por los cuales se considera que es sujeto pasivo⁷⁹.

(vii) De acuerdo con una de las reglas fijadas en la Resolución CREG 043 de 1995, es completamente necesario que los municipios cele-

77 Sentencias del Consejo de Estado del 24 de septiembre de 2015 y del 14 de abril de 2016, Sección 4ª, expedientes 21217 y 21097.

78 Sentencia del Consejo de Estado del 24 de septiembre de 2015, Sección 4ª, expediente 21217.

79 Sentencia del Consejo de Estado del 10 de febrero de 2016, Sección 4ª, expediente 20712.

bren un convenio con la empresa que se vaya a encargar del recaudo y liquidación del impuesto de alumbrado público, en el cual se debe estipular la forma de manejo y administración de esos recursos, *sin* que se puedan asignar obligaciones por *manejo de cartera*⁸⁰.

2. La plusvalía

El artículo 82 de la Constitución Política estableció que “*las entidades públicas participarán en la plusvalía que genere su acción urbanística y regularán la utilización del suelo y del espacio aéreo urbano en defensa del interés común*”.

La Ley 388 de 1997 reglamentó en el capítulo IX la *participación en la plusvalía*, la cual es el tributo que pueden cobrar los municipios o distritos a los propietarios o poseedores de bienes inmuebles ubicados en su jurisdicción, como consecuencia de una *actuación administrativa* consistente en una *acción urbanística* relacionada con los *hechos generadores*⁸¹.

En el artículo 74 dispuso como **hechos generadores** de la participación en plusvalía las *decisiones administrativas* que (i) ordenan *acciones urbanísticas*,⁸² según el artículo 8° y (ii) que *autorizan específicamente* ya sea a destinar el inmueble a un uso más rentable o a incrementar el aprovechamiento del suelo permitiendo una mayor área edificada conforme al Plan de Ordenamiento Territorial - **POT** o los instrumentos que lo desarrollen, es decir, el *plan parcial*⁸³

80 Sentencia del Consejo de Estado del 30 de marzo de 2016, Sección 4ª, expediente 21035.

81 Sentencia del Consejo de Estado del 29 de junio de 2017, Sección 4ª, expediente 20675.

82 *El ordenamiento del territorio local se ejerce mediante la acción urbanística de las entidades distritales y municipales, referida a las decisiones administrativas y a las actuaciones urbanísticas que les son propias, relacionadas con el ordenamiento del territorio y la intervención en los usos del suelo. Son acciones urbanísticas, entre otras: clasificación del territorio en suelo urbano, rural y de expansión urbana, determinación espacios libres, de zonas no urbanizables, calificación y localización de terrenos para la construcción de viviendas de interés social, y todas las demás que fueren congruentes con los objetivos del ordenamiento del territorio (art. 8°).*

83 *Los Planes parciales son los instrumentos mediante los cuales se desarrollan y complementan las disposiciones de los planes de ordenamiento, para áreas determinadas del suelo urbano y para las áreas incluidas en el suelo de expansión urbana, además de las que deban desarrollarse mediante unidades de actuación urbanística, macroyectos u otras operaciones urbanas especiales, de acuerdo*

o *local* y los decretos que desarrollen las autorizaciones previstas en estos últimos.

Cuando la norma hace referencia a una “autorización específica” debe entenderse que el acto debe facultar para algo determinado, particular, concreto, delimitado y definido; por esta razón, las decisiones generales plasmadas en el POT o en los instrumentos que lo desarrollen, no constituyen todavía una autorización “específica” que configure el nacimiento de la obligación tributaria. Esa clase de autorización no es solo la contemplada en el POT y las normas que lo adoptan porque estos actos administrativos establecen de manera ‘general’ las zonas o subzonas que se beneficiarán con la acción urbanística, sino un acto subjetivo que plasme la autorización para los efectos urbanísticos dichos⁸⁴.

El artículo 74 numera los hechos generadores de la plusvalía, así:

(i) La incorporación de suelo rural a suelo de expansión urbana o la consideración de parte del suelo rural como suburbano;

(ii) el establecimiento o modificación del régimen o la zonificación de usos del suelo; y

(iii) la autorización de un mayor aprovechamiento del suelo en edificación, bien sea elevando el índice de ocupación o el índice de construcción, o ambos a la vez.

La Ley 388 de 1997 prevé que en el **POT** se especificarán y delimitarán las zonas o subzonas beneficiarias de una o varias de las acciones urbanísticas de este artículo para tener en cuenta en conjunto o por separado, para determinar el efecto de la plusvalía o los derechos adicionales de construcción y desarrollo, cuando fuere del caso.

Esa ley define el **POT** como el conjunto de objetivos, directrices, políticas, estrategias, metas, programas, actuaciones y normas adoptadas para orientar y administrar el desarrollo físico del territorio y la utilización del suelo; debe contener directrices relacionadas

con las autorizaciones emanadas de las normas urbanísticas generales, en los términos previstos en la presente ley”.

84 En tal sentido las sentencias del Consejo de Estado del 26 de febrero de 2015 y del 8 de junio de 2017, Sección 4ª, expedientes 20349 y 21001.

con la conservación y protección del medio ambiente, conservación del patrimonio de la nación y sus entidades. Igualmente, debe consagrar sus componentes (arts. 9° al 12).

Faculta a los concejos para establecer la tasa de participación imputable a la plusvalía generada entre el 30% y el 50% del valor del metro cuadrado y las reglas para tal efecto, previó el procedimiento para establecer el precio comercial desde la adopción del POT en el que se *concretan las acciones urbanísticas*, la facultad del alcalde para liquidar el efecto plusvalía y de la administración para expedir el acto administrativo en que la determina y debe notificar (arts. 75 a 77, 79, 80 y 81).

La misma ley dispone que una vez determinado el efecto plusvalía, el alcalde debe liquidarla respecto de cada inmueble aplicando la tasa autorizada por el concejo en el acuerdo general, y esa liquidación sirve de sustento a la administración para expedir el *acto administrativo* que la determina y asigna *individualmente*, el cual se debe notificar en la forma y términos indicados legalmente y es susceptible del recurso de reposición por parte de cada contribuyente (arts. 81 y 82)⁸⁵.

Los eventos en los que se paga la participación en la plusvalía son:

1. Solicitud de licencia de urbanización o construcción⁸⁶.
2. Cambio efectivo de uso del inmueble, por la modificación del régimen o zonificación del suelo.
3. Actos que impliquen transferencia del dominio sobre el inmueble.
4. La adquisición de títulos valores representativos de los derechos adicionales de construcción y desarrollo, según los artículos 88 y siguientes de la ley (artículo 83).

85 La notificación debe tener en cuenta lo dispuesto por la Corte Constitucional en la sentencia C-035 de 2014 sobre exequibilidad condicionada del artículo 81.

86 La licencia de construcción como decisión administrativa, en que se concreta el aumento del potencial de edificación de los predios, constituye una autorización específica [sentencia del 26 de febrero de 2015 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 19526].

2.1. Jurisprudencia

(i) La plusvalía es el tributo que pueden cobrar los municipios o distritos a los propietarios o poseedores de bienes inmuebles ubicados en su jurisdicción, como consecuencia de una actuación administrativa consistente en una *acción urbanística* relacionada con:

i) La incorporación de suelo rural a suelo de expansión urbana o la consideración de parte del suelo rural como suburbano, **ii)** el establecimiento o modificación del régimen o zona del uso del suelo y **iii)** la autorización de un mayor aprovechamiento del suelo por una edificación, bien sea elevando el índice de ocupación o el índice de construcción, o los dos.

La *base gravable* del tributo, conforme con los artículos 75, 76, 77 y 80 de la Ley 388 de 1997, se fija dependiendo de si el efecto plusvalía es el resultado de la *incorporación* del suelo rural al de expansión urbana, o de la *clasificación* de parte del suelo rural como urbano, o del *cambio de uso* del suelo o del *mayor aprovechamiento* del suelo.

Corresponde a la Administración Tributaria reconocer la ocurrencia del hecho generador de la participación en la plusvalía, a través de un acto administrativo suscrito por un funcionario público con atribuciones para ejercer esa función, acto contra el cual procede el recurso de reposición. (Subrayas del texto original).

No surge la obligación de presentar una “autoliquidación”, pues el texto del artí

culo 81 de la Ley 388 de 1997, se refiere a la expedición de un acto administrativo llamado “liquidación” sin que tal exigencia pueda hacerse por remisión expresa al Estatuto Tributario Nacional⁸⁷.

(iii) Los *sujetos activos* del gravamen son las entidades públicas y, según el artículo 73 de la Ley 388 de 1997, los distritos y municipios; los *sujetos pasivos* son los propietarios o poseedores al tenor de los artículos 81 y 83, y la base gravable se fija dependiendo del hecho generador⁸⁸.

87 Sentencias del Consejo de Estado del 5 de diciembre de 2011 y del 30 de agosto de 2016, Sección 4ª, expedientes 16532 y 19658.

88 Sentencias C-517 de 2007 de la Corte Constitucional y del 25 de mayo de 2017 del

(iii) El artículo 82 de la citada ley contempla la posibilidad de pedir, en ejercicio del recurso de reposición, la revisión del efecto plusvalía estimado por la administración, pero no indica el plazo dentro del cual debe interponerse, razón por la cual debe remitirse a las normas del régimen contencioso administrativo en cuanto a su interposición y trámite⁸⁹.

(iv) La Corte Constitucional declaró la exequibilidad del artículo 81 - notificación del acto de determinación y liquidación del efecto plusvalía mediante 3 avisos publicados en ediciones dominicales de periódicos de amplia circulación en el municipio o distrito y por edicto fijado en la sede de la alcaldía correspondiente – en el entendido de que antes de efectuar la notificación por avisos y por edicto se debe agotar el trámite de notificación personal o por correo, previsto en los artículos 565 y 566 del Estatuto Tributario Nacional.

La notificación principal deberá realizarse en la dirección del inmueble afectado por el efecto plusvalía, sin perjuicio de que la administración municipal o distrital, correspondiente, diseñe un medio idóneo y eficaz para permitirle a los administrados aportar su dirección de correo electrónico, si lo consideran pertinente⁹⁰.

(v) Con la cesión de terrenos⁹¹ por parte de los promotores de las acciones urbanísticas se obtiene espacio público,⁹² y por ello no se le puede dar la connotación de tributo a dichas cesiones, incluso, si con estas se obtiene un mayor índice de edificación respecto del básico autorizado.

Las cesiones de terrenos constituyen una carga urbanística que debe soportar su propietario o poseedor a título de compensación,

Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 20696.

89 Sentencia del Consejo de Estado del 13 de octubre de 2016, Sección 4ª, expediente 22611.

90 Sentencia C-035 de 2014.

91 *Porciones de suelo que tienen la obligación de ceder los promotores de las actuaciones urbanísticas, como uno de los mecanismos que garantizan el reparto equitativo de las cargas y beneficios, cuyo propósito es el de permitir la compensación a la colectividad por el desarrollo de diferentes proyectos urbanísticos de carácter particular, con los cuales se vería reducido el goce y el disfrute del suelo y del espacio público.*

92 Definido en el artículo 5º de la Ley 9ª de 1989.

porque con el proceso de urbanización se ha obtenido un beneficio, pero, a su vez, se ha generado un impacto urbanístico y ambiental. Si con ocasión de un mismo proyecto urbanístico se deben ceder terrenos, incluso, para acceder a un índice mayor de edificación, y se origina el hecho generador de la plusvalía, no puede predicarse doble tributación, porque se trata de elementos diferentes.

El aprovechamiento del suelo se define como “el número de metros cuadrados de edificación para un determinado uso que la norma urbanística autoriza en un predio”⁹³.

(vi) Cuando la plusvalía surge de la autorización de un mayor aprovechamiento del suelo en edificación por incremento en el índice de construcción (num. 3, art. 74, Ley 388/97), para calcular el efecto plusvalía, se debe seguir el procedimiento señalado en el artículo 77 de la Ley 388 de 1997.

Para determinar el efecto plusvalía sobre un terreno, el legislador no estableció que el índice de edificabilidad, para tener en cuenta, se limite al básico autorizado; por el contrario, el efecto plusvalía recae sobre “el área potencial adicional de edificación autorizada” (art. 77 Ley 388 de 1997), es decir, el índice de edificabilidad a tener en cuenta con el fin de determinar el efecto plusvalía por mayor aprovechamiento del suelo es el máximo permitido en la actuación que de manera específica permite una mayor área edificada, acción que debe estar conforme con el POT o con los instrumentos que lo desarrollen⁹⁴.

(vii) El hecho de que con la solicitud de la licencia de construcción se haga exigible el pago de la participación en la plusvalía⁹⁵ y que el propietario o poseedor del inmueble no quiera hacer uso del área máxima de construcción autorizada con la acción urbanística, no significa que el efecto plusvalía no se haya causado, porque lo cierto es que este surge por el incremento en el precio del suelo como resultado,

93 Definida en el numeral 1 del artículo 1° del Decreto 2181 de 2006 que modificó la definición que traía el Decreto 1788 de 2004.

94 Guarda coherencia con la definición de índice de construcción: es el número máximo de veces que la superficie de un terreno puede convertirse por definición normativa en área construida y, se expresa por el cociente que resulta de dividir el área permitida de construcción por el área total de un predio. (Decreto Nacional 1788 de 2004 reglamentario de la participación en plusvalía).

95 Artículo 83 de la Ley 388 de 1997.

entre otras, por la acción urbanística que permite o autoriza su mayor aprovechamiento.

En la autorización de mayor aprovechamiento del suelo en edificación, por incremento en el índice de construcción, generalmente se fija un índice básico y otro máximo de construcción.

Para acceder al índice básico de construcción el propietario o poseedor del predio se debe ocupar de las cargas locales y para beneficiarse del índice máximo de construcción, deberá asumir, adicionalmente, otras cargas diferentes a las locales. Si el urbanizador no se hace cargo de estas últimas, seguirá teniendo derecho a construir conforme con el índice básico autorizado.

No se puede confundir la cesión del terreno para obras de carácter general con el costo de la infraestructura general vial principal y redes matrices de servicios públicos que, por corresponder a cargas generales asumidas por el Estado, pueden ser recuperadas por cualquier otro sistema que garantice el reparto equitativo de las cargas y beneficios de las actuaciones [valorización, plusvalía, tarifas, etc.].

La cesión de terrenos en materia urbanística tiene relación con el índice potencial de edificabilidad –básico o máximo– autorizado con la acción urbanística, el que a su vez, guarda estrecha relación con el de beneficio económico que la autorización para la urbanización reporta para el propietario o poseedor del terreno⁹⁶.

(viii) Las disposiciones que establecen los elementos esenciales del tributo, a saber: Los *sujetos activos y pasivos*, *hechos generadores*, *bases gravables* y *tarifa*, son sustantivas, y por tanto deben ser pre-existents al nacimiento de la obligación tributaria y su aplicación no puede ser retroactiva⁹⁷.

96 Sentencia del Consejo de Estado del 8 de junio de 2017, Sección 4ª, expediente 21001.

97 Ibidem. En el caso concreto se expuso que el acuerdo que fijó la tarifa, posterior en relación con el acuerdo sobre el POT y se remitió a normas anteriores aplicables al tributo, no autorizaba al municipio para liquidar la plusvalía sobre hechos generadores anteriores a esa tarifa.

En un caso particular similar se precisó que solo con la expedición del acuerdo de 2008 se indicó la tarifa del efecto plusvalía generado por el acuerdo de 2000 que contenía el POT, y por eso el decreto de 2010, del alcalde, no podía liquidar ese gravamen, por hechos generadores ocurridos en vigencia del acuerdo de 2000 y antes

(ix) El *precálculo* del efecto plusvalía que tiene la finalidad de agilizar el trámite de la licencia urbanística, en la medida que constituye un pago que afecta al contribuyente, es un acto que crea una situación jurídica y es demandable ante la jurisdicción contenciosa administrativa, pero puede modificarse por el mayor o menor valor que se determine en la liquidación definitiva⁹⁸.

Según lo anterior se requiere:

(i) La existencia previa de un Plan de Ordenamiento Territorial (POT) mediante un acuerdo del concejo municipal o distrital en el que se indique la o las *acciones urbanísticas* que permiten *determinar el efecto plusvalía*.

(ii) Una *autorización específica* del aprovechamiento del uso del suelo o del área de edificación dispuesto en el **POT** o en los instrumentos que lo desarrollan.

Pero el nacimiento de la obligación tributaria se concreta con la decisión de la administración de autorizar a determinado predio el aprovechamiento del beneficio urbanístico contemplado en el **POT** o las normas que lo instrumentan⁹⁹.

3. Impuesto predial unificado

Se originó en la Ley 48 de 1887 a nivel departamental para gravar la riqueza inmobiliaria como indicadora de capacidad económica, con una tarifa del 4 x 1000 destinada a los departamentos, y del 2 x 1000 para los distritos municipales, y posteriormente como un *impuesto nacional* del 2 x 1000 sobre toda propiedad raíz, que luego de varias regulaciones legales pasó a ser de *propiedad municipal* (Ley 29 de 1963).

La Ley 14 de 1983 estableció normas sobre la *formación, actualización y conservación catastral*. El avalúo catastral se define como la determinación del valor de los predios, obtenida mediante in-

del acuerdo de 2008. (Sentencia del C. E. 3 de agosto/2016, expediente 21870).

98 Sentencia del Consejo de Estado del 10 de septiembre de 2014, Sección 4ª, expediente 19402.

99 Sentencia del 26 de febrero de 2015 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 19526.

investigación y análisis estadístico del mercado inmobiliario (Decreto 3496 de 1983).

La Resolución 2555 de 1988¹⁰⁰, del IGAC, reglamentó tales aspectos y fijó elementos para determinar la pertenencia de un predio a un municipio determinado.

La Ley 44 de 1990 grava la propiedad o posesión de un inmueble en áreas urbanas, rurales o suburbanas,¹⁰¹ cuya *base gravable* es el avalúo catastral o el autoavalúo de tales bienes, ajustado anualmente (1° de enero) conforme a la regulación prevista en dicha ley (art. 8°).

Esta ley autorizó a los concejos municipales para fijar la tarifa¹⁰² entre el 1 y el 16 por mil del respectivo avalúo de manera diferencial y progresiva, teniendo en cuenta: **i)** Los estratos socioeconómicos, **ii)** los usos del suelo en el sector urbano, y **iii)** la antigüedad de la formación o actualización catastral¹⁰³.

Dispuso respecto de las tarifas aplicables a los terrenos *urbanizables no urbanizados* y *urbanizados no edificados*, que podían ser superiores a ese límite, sin que excedieran el 33 por mil.

La misma Ley 44 de 1990 previó el sistema de *declaración tributaria* anual presentada por los propietarios o poseedores de predios en los formularios prescritos por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi, siempre que el respectivo concejo municipal o distrital la *adoptara expresamente*.

El impuesto predial *también recae* sobre las construcciones, edificaciones o *cualquier tipo de mejora* sobre bienes de uso público de la nación en los distritos portuarios de Santa Marta, Barranquilla y Cartagena, cuando estuvieran en manos de particulares ocupantes, quienes son los responsables exclusivos del impuesto. [Ley 768 de 2002 art. 6° numeral 3°].

100 Derogada por la Resolución 70 de 2011.

101 La ley 1430 de 2010 señaló como sujetos pasivos a los tenedores de inmuebles públicos a título de concesión (art. 54).

102 Modificada por la ley 1450 de 2011 (art. 23).

103 Al respecto la ley 14 de 1983, el decreto reglamentario 3496 de 1983 y la Resolución 2555 del Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC).

El concepto 27256 de 2015 del Ministerio de Hacienda considera que teniendo en cuenta que las mejoras por edificaciones en terreno ajeno son consideradas, para efectos catastrales, predios distintos del terreno sobre el que se construyen; al ser identificados catastralmente dan lugar al impuesto en cabeza de su propietario o poseedor y que *"si se han identificado dos predios distintos (lote y mejora) el impuesto se causará de manera independiente respecto de cada uno de ellos, aplicando en cada caso la tarifa que corresponda de acuerdo con la normatividad vigente en el municipio respectivo y los límites del artículo 6, si hay lugar"*¹⁰⁴.

También refiere que si llegaren a existir inconsistencias o errores en la información catastral entregada por el IGAC, por ejemplo, por que la mejora pertenece al mismo propietario del lote y constituye una unidad con este, es al contribuyente a quien le corresponde iniciar el procedimiento de corrección ante la autoridad catastral, proceso en el que no interviene el municipio y que no impide efectuar la liquidación del impuesto predial.

El anterior concepto tuvo en cuenta que la Resolución 70 de 2011 del Instituto Geográfico Agustín Codazzi, IGAC,¹⁰⁵ define el **predio** como *"un inmueble no separado por otro predio público o privado, con o sin construcciones y/o edificaciones, perteneciente a personas naturales o jurídicas. El predio mantiene su unidad aunque esté atravesado por corrientes de agua pública"*.

En el párrafo la resolución citada dispone que *se incluyen en esta definición los baldíos, los ejidos, los vacantes, los resguardos indígenas, las reservas naturales, las tierras de las comunidades negras, la propiedad horizontal, los condominios (unidades inmobiliarias cerradas), las multipropiedades, las parcelaciones, los parques cementerios, los bienes de uso público y todos aquellos otros que se encuentren individualizados con una matrícula inmobiliaria, así como las mejoras por edificaciones en terreno ajeno.*

Son **sujetos pasivos** del impuesto predial los tenedores de inmue-

104 El artículo 6º corresponde a la ley 44 de 1990 que establece los límites del impuesto predial.

105 Reglamenta técnicamente la formación catastral, la actualización de la formación catastral y la conservación catastral. Derogó expresamente la Resolución 2555 de 1988.

bles públicos en *concesión, arrendamiento, uso, usufructo* u otra forma de *explotación comercial* mediante establecimiento mercantil dentro de las áreas objeto del contrato de concesión, correspondientes a puertos aéreos y marítimos [artículos. 54 y 177 de las Leyes 1430 de 2010 y 1607 de 2012].

3.1. *Jurisprudencia.*

(i) El **aspecto objetivo** del hecho generador del impuesto predial es la existencia de bienes inmuebles con los que se tiene una relación en los aspectos anotados, y la jurisdicción de cada municipio es la referencia geográfica delimitante de la realización del hecho generador, factor determinante del *sujeto activo* del mismo, porque su directo beneficiario es el municipio donde se ubica el predio cuya existencia genera el gravamen.

Un mismo predio no puede existir en dos lugares a la vez, sus linderos constituyen la herramienta de la delimitación hecha por la autoridad catastral (IGAC) con presencia de las autoridades catastrales y los interesados. Las oficinas de catastro están facultadas para decidir el municipio en el que debe hacerse la inscripción, mediante resolución motivada basada en documentación sobre límites municipales, solución de continuidad de los predios dentro de los municipios limítrofes, títulos de propiedad o posesión y comprobantes de pago del impuesto predial. El municipio en el que se *inscribe* el predio, es el sujeto activo del impuesto¹⁰⁶.

(ii) Por regla general están gravados con el impuesto predial los siguientes bienes: **a)** Los inmuebles de los particulares, **b)** los inmuebles de naturaleza fiscal, incluidos los de las entidades enumeradas en el artículo 61 de la Ley 55 de 1985, **c)** los bienes de uso público que sean explotados económicamente, se encuentren en concesión y/o estén ocupados por establecimientos mercantiles.

¹⁰⁶ Sentencia del 21 de mayo de 2015 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 20370.

Los *bienes inmuebles de naturaleza fiscal*¹⁰⁷ se pueden gravar con el impuesto predial en cuanto son susceptibles de uso y goce, y sobre los *bienes de uso público* no se ejerce un derecho de dominio o equivalente, en tanto su uso y goce pertenece a todos los habitantes de la nación y no pueden ser objeto de disposición, razón por la que no se pueden gravar con el impuesto predial, salvo que sean explotados económicamente por un particular¹⁰⁸.

(iii) La proporción del terreno edificado no determina su clasificación, lo importante es que las obras que en él se hayan hecho se enmarquen en las citadas definiciones de "edificio" u "otras construcciones". Un inmueble se clasifica como edificado cuando en realidad lo está, es decir, cuando en él se levanten edificios o construcciones en los términos señalados por el organismo técnico. Cuando la Ley 44 de 1990 se refiere a predios "urbanizados no edificados", la expresión es clara, excluye cualquier tipo de construcción o edificación¹⁰⁹.

(iv) Teniendo en cuenta que el objeto del catastro es lograr la correcta identificación física, jurídica, fiscal y económica de los predios y que la eficacia del impuesto predial depende de la eficiente y correcta actualización del catastro, es obligación de los propietarios o poseedores de los predios informar a las oficinas de catastro, entre otros datos, las mutaciones relacionadas con las mejoras a los predios, por ejemplo, una construcción, con el fin de que dichas entidades incorporen los valores de las mejoras y los ajustes correspondientes como avalúos del inmueble.

Las mutaciones catastrales que se presenten, los cambios en los propietarios o poseedores de los inmuebles, las modificaciones

107 Son aquellos que pueden ser objeto de cualquier acto jurídico por parte de la entidad pública que ejerce sobre ellos derechos reales y personales en la misma forma que los particulares.

108 Nueva interpretación jurisprudencial efectuada en la sentencia del 29 de mayo de 2014 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 19561. El inciso 2º del artículo 134 de la Ley 633 de 2000, además de permitir la imposición del gravamen a los aeropuertos concesionados o privatizados, autoriza a los concejos municipales y distritales para determinar como sujeto pasivo de la contribución de valorización al concesionario que es el tenedor del inmueble y no a la entidad pública concedente.

109 Sentencia del 19 de marzo de 2015 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 20475.

en los límites de los predios o nuevas construcciones pueden ser acreditadas ante el fisco dentro del proceso de determinación del impuesto predial, pero la carga probatoria le corresponde a quien esté interesado en demostrar que la información catastral no está actualizada, dada la correlativa obligación de las autoridades de formar y actualizar los catastros.

Lo anterior significa que aunque la información catastral no se encuentre debidamente actualizada, en el proceso de determinación del impuesto, el contribuyente puede probar ante la administración las mutaciones o cambios en relación con los elementos jurídicos, físicos o económicos del predio¹¹⁰.

3.2. Procedimiento especial en el impuesto predial

El artículo 354 de la Ley 1819 de 2016 dispone que *sin perjuicio* de la utilización del sistema de declaración, para la determinación oficial del impuesto predial unificado, las entidades territoriales podrán establecer sistemas de *facturación* que constituyan determinación oficial del tributo y presten mérito ejecutivo, establece su contenido, el trámite para ponerla en conocimiento del contribuyente y el trámite que este debe seguir en caso de desacuerdo con el valor cobrado.

3.3. Sobretasa con destino a la CAR

El artículo 44 de la Ley 99 de 1993, establece con destino a la protección del medio ambiente y los recursos naturales renovables, un porcentaje sobre el total recaudado, que no podrá ser inferior al 15% ni superior al 25.9%, y que el porcentaje de los aportes de cada municipio o distrito con cargo al recaudo del impuesto predial será fijado *anualmente* por el respectivo concejo a iniciativa del alcalde municipal, el cual deben transferir a las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR).

Ese artículo autoriza a los municipios que pueden optar por una *sobretasa* o un *porcentaje* del total del impuesto predial recaudado.

La *sobretasa* se calcula sobre la misma base que se tiene en cuenta para tasar el impuesto predial, esto es, sobre el avalúo de los bie-

110 Sentencia del Consejo de Estado del 18 de febrero de 2016, Sección 4ª, expediente 20875.

nes y se recauda de manera conjunta con el impuesto predial. Los *intereses por mora* causados a cargo del contribuyente por el pago inoportuno de la sobretasa se giran a la correspondiente corporación autónoma (Decreto 1339 de 1994 art. 2°).

El *porcentaje* se calcula sobre el total de recaudo por concepto del impuesto predial a la tarifa prevista en el respectivo acuerdo municipal. No incluye los intereses de mora ni las sanciones por cuanto estos rubros no corresponden al concepto de ingresos tributarios (Decreto 111 de 1996 art. 27)¹¹¹.

Los municipios pueden conceder descuentos por pronto pago de la sobretasa ambiental, pero sin que se afecte la tarifa mínima de la sobretasa que están obligados a recaudar¹¹².

4. Contribución especial de valorización municipal

El artículo 317 Constitucional otorga a los municipios la facultad exclusiva para gravar la propiedad inmueble, aunque ello no obsta para que otras entidades impongan la *contribución de valorización*.

La Ley 25 de 1921 estableció inicialmente el *impuesto de valorización* como una *contribución sobre las propiedades raíces que se beneficien con la ejecución de obras de interés público local* y dispuso que el establecimiento, distribución y recaudo se hiciera por la entidad que ejecutara las obras.

La Ley 1819 de 2016 (Parte XII) definió la valorización como *un gravamen al beneficio adquirido por las propiedades inmuebles, que se establece como un mecanismo de recuperación de los costos o participación de los beneficios generados por obras de interés público o por proyectos de infraestructura, la cual recae sobre los bienes inmuebles que se beneficien con la ejecución de estos*.

Igualmente, determinó y definió los elementos básicos de ese gravamen y los especiales (beneficio, zona de influencia, sistema y método), así como la distribución de la contribución, las formas de pago y

111 Sentencia del 8 de octubre de 2015 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 20345.

112 Sentencia del 29 de mayo de 2014 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 18738.

los bienes excluidos (arts. 239 – 254).

4.1. *Jurisprudencia.*

(i) El municipio debe primero establecer en su jurisdicción la contribución por valorización para luego, sí, una vez determinar las obras a realizar, proceder a distribuirla entre los propietarios de los predios que resultaren beneficiados con su ejecución¹¹³.

(ii) La *contribución por valorización* es un **gravamen real** que se funda en el beneficio que recibe un predio por la ejecución de una obra pública, y la condición de que el mismo sea directo o general depende del **impacto** que la obra o conjunto de obras tenga sobre la propiedad inmueble¹¹⁴.

(iii) El beneficio, como **hecho generador** de la contribución, solo se consolida hasta el momento en que la administración, mediante la aplicación del **método y el sistema** previstos para tal efecto en una norma vigente, lo determine y proceda a la distribución¹¹⁵.

(iv) Aunque el acuerdo debe fijar los elementos de las contribuciones, las autoridades administrativas pueden fijar la **tarifa**, siempre y cuando ese acuerdo señale el **sistema y el método** para definir los costos y beneficios, así como la forma de hacer su reparto¹¹⁶.

(v) Lo importante, a la luz del principio de legalidad, es la predeterminación de los criterios básicos para fijar el costo de la obra, calcular el beneficio que ella reportará y, establecer la forma de distribución de uno y otro entre los favorecidos patrimonialmente con ella¹¹⁷.

113 Sentencia del 23 de abril de 2015 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 20064.

114 Sentencia del 21 de agosto de 2014 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 19465.

115 Sentencia del 17 de septiembre de 2014 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 19872.

116 Son métodos para distribuir la contribución de valorización: *de los frentes, de las áreas, combinado de áreas y frentes, del avalúo, del doble avalúo, de las zonas o franjas, de los factores de beneficio, de los factores únicos de comparación*. [Citados en la sentencia del 9 de octubre de 2014 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 20142 en un caso concreto].

117 Sentencia del Consejo de Estado del 26 de febrero de 2015, Sección 4ª, expediente 19244.

(vi) La *resolución* que liquida y distribuye la contribución de valorización es un acto de carácter *general* en relación con la *distribución*, y es de carácter *particular* en lo referente a la *asignación* directa e individual que hace¹¹⁸.

(vii) Los certificados de deuda fiscal que emita la entidad recaudadora en los distintos órdenes, entre ellos el municipal, en relación con la *contribución de valorización* solo constituyen títulos ejecutivos *declarativos*, en cuanto recogen la historia resumida de la imposición fiscal, pero no son los documentos constitutivos de la obligación. La fuente de la obligación es el acto que liquida y distribuye la contribución¹¹⁹.

(viii) Las **cuentas de cobro** emitidas para cobrar la contribución de valorización no constituyen actos administrativos susceptibles de ser demandados ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo porque no contienen una manifestación de la voluntad de la administración, la cual está contenida en la *resolución que asigna* la contribución por valorización porque indica los motivos para cobrar la contribución por valorización y los elementos para determinar el tributo, y el respectivo pago¹²⁰.

(ix) Para efectos de la contribución de valorización prevalece la ubicación del predio y la destinación económica definida en el Plan de Ordenamiento Territorial (POT)¹²¹.

(x) En el método de distribución de la valorización denominado *factor de beneficio*, el área del bien es un referente para clasificar la industria, no es determinante para identificar el tamaño de esta. Este depende de lo dispuesto en la ley¹²².

118 Sentencia del 10 de abril de 2014 del Consejo de Estado, expediente 19598.

119 Sentencia del Consejo de Estado del 25 de junio de 2015, Sección 4ª, expediente 21080.

120 Auto del 9 de octubre de 2014 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 19996.

121 Sentencia del 9 de octubre de 2014 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 20142.

122 Sentencia del 4 de septiembre de 2014 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 19522. La Ley 1450 de 2011 (Plan de Desarrollo) prevé los criterios para definir la empresa (micro, pequeña, mediana y gran empresa) y delega en el Gobierno su reglamentación, sin perjuicio la vigencia de las definiciones contenidas en el artículo 2º de la Ley 590 de 2000 mientras la expide.

(xi) El *factor de beneficio* tiene en cuenta como base de afectación las características más sobresalientes del predio, como el área del terreno, el estrato socioeconómico, los usos reglamentarios, la explotación económica y el régimen de propiedad horizontal, así como la relación del predio con las obras que se van a realizar, por ejemplo, la cercanía, acceso, frentes, grado de beneficio, movilidad, etc.¹²³.

(xii) La *participación ciudadana* es fundamental dentro del proceso de valorización, en tanto hace democrática la determinación de la contribución. Los beneficiados con las obras, a través de sus representantes y/o veedores ciudadanos, tienen derecho a participar en el proceso de determinación de la zona de influencia definitiva, en la elaboración de los presupuestos o cuadros de valores, en la determinación del costo de la obra, en la distribución de la contribución, en la vigilancia de la inversión de los fondos destinados a la misma, y en la liquidación, terminación y entrega de la obra.

Esa participación se debe garantizar desde el inicio del proceso de valorización, esto es, una vez se haya autorizado, por parte del Concejo municipal o distrital, el cobro de la contribución y se hayan determinado de manera clara y precisa los sujetos activo y pasivo, el hecho generador y la base gravable¹²⁴.

5. Tasa por expedición de copias y certificaciones

El artículo 17 de la Ley 57 de 1985 prevé que:

“La expedición de copias dará lugar al pago de las mismas cuando la cantidad solicitada lo justifique.

El pago se hará a la tesorería de la entidad o en estampillas de timbre nacional que se anularán, conforme a la tarifa que adopte el funcionario encargado de autorizar la expedición. En ningún caso el precio fijado podrá exceder al costo de la reproducción”.

123 Sentencia del 4 de septiembre de 2014 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 19644.

124 Sentencia del 3 de abril de 2014 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 18601.

5.1. Jurisprudencia

(i) Las entidades territoriales están autorizadas para ‘regular’ la tasa que les permita recuperar el costo por la reproducción de copias o por la *expedición de constancias y certificaciones* teniendo en cuenta los criterios de la ley que autorizó su cobro¹²⁵.

(ii) Es improcedente que el municipio establezca un cobro por el servicio de facturación del impuesto, pues esa clase de cobro fue expresamente *prohibida*, según se deduce de la *gratuidad* de los formularios, facturas u otros documentos de cobro de las obligaciones a cargo de los particulares, prevista en el artículo 4° de la Ley 962 de 2005, para evitar que a los administrados se les cobrara por el cumplimiento de obligaciones a su cargo, haciendo más gravosa su situación. Un ejemplo de ello es el cobro de un valor por la factura del impuesto predial¹²⁶.

6. Avisos y tableros y publicidad exterior

El literal k) del artículo 1° de la Ley 97 de 1913 facultó en el artículo 1° al municipio de Bogotá para crear, entre otros, el *‘impuesto por colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches, de tranvías, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público*, facultad extendida a los demás municipios en el literal a) del artículo 1° de la ley 84 de 1915.

Dispuso liquidarlo y cobrarlo a todas las actividades comerciales, industriales y de servicios como complemento del impuesto de industria y comercio, con una tarifa de un quince por ciento (15%) sobre el valor de este, fijada por los concejos municipales. Este precepto fue reproducido en el artículo 200 del Decreto 1333 de 1986. La Ley 75 de 1986 incluyó al sector financiero.

La Ley 140 de 1994 reglamentó la **publicidad exterior visual**, la definió, fijó sus objetivos, señaló los lugares prohibidos y las condiciones para su ubicación, el procedimiento para registrarla ante

125 Sentencia del 3 de junio de 2015 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 20419.

126 Sentencia del 28 de mayo de 2015 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 21116.

la alcaldía respectiva, las multas y sanciones por su contenido o ubicación ilegales y las medidas al respecto.

Autorizó a los concejos municipales, distritales y de las entidades territoriales indígenas que se crearan, para que **adecuaran** el impuesto de avisos y tableros de suerte que también *cubriera* la colocación de toda publicidad exterior visual, vallas iguales o superiores a ocho metros (hecho generador), independiente de si realiza o no actividades del ICA, sin que la suma total de impuestos que ocasionara cada valla supere el equivalente a cinco salarios mínimos mensuales por año (art. 14).

6.1. Jurisprudencia

(i) Es responsable quien lo sea del impuesto industria y comercio y de servicios y use el espacio público para *colocar avisos* (hecho generador). Por el contrario, si quien realizaba cualquiera de esas actividades no utilizaba el espacio público para colocar avisos, tableros y vallas, no es sujeto pasivo del impuesto complementario por este hecho¹²⁷.

(ii) Si un responsable del impuesto de industria y comercio, además de colocar avisos y tableros en el espacio público, coloca vallas publicitarias en el espacio público de dimensión igual o superior a 8 metros cuadrados, debe tributar sobre ambos gravámenes: el complementario de avisos y tableros el cual cancelará en el mismo formulario del Impuesto de Industria y Comercio a la tarifa del 15% de ese impuesto, y el Impuesto a la Publicidad Exterior Visual, caso en el cual, es el municipio el que decide la forma de recaudarlo, respetando el límite previsto legalmente para su tarifa¹²⁸.

7. Impuesto de delineación

La Ley 97 de 1913 autorizó en el artículo 1° al Concejo Municipal de Bogotá para crear entre otros: "... g) *impuesto de delineación en los casos de construcción de nuevos edificios o de refacción de los existentes*", autorización que la Ley 84 de 1915 extendió a los

127 Sentencias del 6 de diciembre de 2006 y del 12 de abril de 2007 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expedientes 15628 y 15604.

128 Sentencia del 6 de diciembre de 2006 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 15628.

demás municipios, precepto reproducido en el literal b) del artículo 233 del Decreto 1333 de 1986 'Código de Régimen Municipal'.

El Decreto Nacional 1469 de 2010 recogió y armonizó en un solo cuerpo normativo las disposiciones vigentes sobre licencias urbanísticas, expedidas en cumplimiento de la Ley 388 de 1997 (art. 99, numeral 7).

El anterior decreto define la *licencia de construcción* como la autorización previa para desarrollar edificaciones, áreas de circulación y zonas comunales en uno o varios predios, de conformidad con lo previsto en el Plan de Ordenamiento Territorial, los instrumentos que lo desarrollen y complementen, los Planes Especiales de Manejo y Protección de Bienes de Interés Cultural, y demás normatividad que regule la materia. En las licencias de construcción se concretarán de manera específica los usos, edificabilidad, volumetría, accesibilidad y demás aspectos técnicos aprobados para la respectiva edificación. Enumera las modalidades de la licencia de construcción (artículo 7°)¹²⁹.

En el artículo 19 establece que podrán ser *titulares* de las licencias de urbanización, parcelación, subdivisión y construcción los titulares de derechos reales principales, los propietarios del derecho de dominio a título de fiducia y los fideicomitentes de las mismas fiducias, de los inmuebles objeto de la solicitud.

En el artículo 117 dispone que el pago de los impuestos, gravámenes, tasas y contribuciones asociados a la expedición de licencias, será independiente del pago de las expensas por los trámites ante el curador urbano.

En el párrafo 1° prevé que el curador urbano solamente debe verificar que el contribuyente acredite el pago de las *obligaciones tributarias* que se causen con ocasión de la expedición de la licencia.

7.1. Jurisprudencia

(i) Si bien del texto de las leyes mencionadas se extrae que el *hecho generador* está dado en función de la construcción y refacción de

¹²⁹ Obra nueva, ampliación, adecuación, modificación, restauración, reforzamiento estructural, demolición, reconstrucción y cerramiento.

las construcciones existentes, las entidades territoriales, en virtud de la autonomía fiscal y territorial que ostentan, pueden establecer que la *causación* del tributo ocurra en oportunidades diferentes al momento en que se realiza ese hecho¹³⁰.

(ii) En el impuesto de delimitación urbana el *hecho generador* comprende *tres aspectos* como determinantes de la obligación tributaria:

- *El material*: Consistente en la descripción abstracta del hecho que el contribuyente realiza o la situación en que se encuentra (*actividades de construcción y de refacción y quien las realiza es el sujeto obligado a pagar el tributo*).
- *El espacial*: Aquel que indica el lugar de ese hecho o situación, o en el que la ley tiene estos por realizados (*jurisdicción territorial en donde se ejecute la actividad*), y
- *El temporal*: El momento en que se configura o en el que el legislador tiene por configurado el comportamiento objetivo contenido en el aspecto material [*oportunidad en que se ejecuta esa actividad (causación)*].

Su expedición funciona como un mecanismo de control para cumplir los fines del ordenamiento territorial y fijar uno de los elementos del tributo, pues sirve para *controlar el recaudo* del impuesto de delimitación urbana y la planificación territorial¹³¹.

(iii) En cuanto a las sanciones por no declarar este impuesto, solamente proceden después de la adopción tanto del impuesto como de la sanción por parte del municipio mediante el respectivo acuerdo¹³².

8. Estampillas

8.1. Jurisprudencia

(i) La principal característica de las estampillas consiste en que se trata de un *gravamen documental*, cuyo hecho económico objeto de gravamen puede ser la circulación o transferencia de la riqueza, como también la obtención de un servicio a cargo del Estado, lo cual significa

130 Sentencia del 3 de septiembre de 2015, Sección 4ª, expediente 19203.

131 Sentencia 17269 de 2011 del Consejo de Estado.

132 En ese sentido la sentencia 18910 de 2012 del Consejo de Estado, Sección 4ª.

que el *hecho generador* es un *documento o instrumento* que produzca efectos jurídicos. Se trata de un *impuesto de causación inmediata*.

Para determinar el **hecho generador** se deben precisar sus elementos: las *cosas, los bienes, las acciones, las actividades o los derechos* a los que se les impone el gravamen, **elemento objetivo** que hace referencia a los hechos en sí mismos considerados que originan la obligación tributaria; el **elemento subjetivo** precisa las personas que participan en la realización del hecho imponible y deben soportar alguna de las obligaciones derivadas de ello; y el **elemento espacial** establece las conexiones de los hechos gravados con un determinado lugar o territorio¹³³.

(ii) Su pago solamente depende de un acto escrito que contenga una actividad u operación en la que intervenga un funcionario público departamental o municipal¹³⁴.

(iii) Es de la clase de gravámenes que la administración se encarga de liquidar, pues en razón de su naturaleza, no es posible que el contribuyente presente una declaración, es decir, que *'no existe la obligación formal de declarar'* y por tanto, no es aplicable el procedimiento previsto para la liquidación de aforo en el Estatuto Tributario Nacional.

Ello no exime:

- Al contribuyente de cumplir con su deber de pagar el gravamen, y
- A la administración de expedir un acto en que le permita al obligado conocer las razones del cobro y el valor respectivo, como garantía del derecho de defensa, equivalentes a la labor de fiscalización cuando el obligado no paga¹³⁵.

133 La exigencia de la intervención del funcionario en el otorgamiento del acto, se hace con el ánimo de que intervenga, para el caso de los contratos, como **contratante**, para que en calidad de sujeto activo de la estampilla **perciba** el precio que debe pagar el contratista por la estampilla que deberá adherir al contrato. *No hay lugar a que se recaude* por parte de los municipios y sus entidades descentralizadas cuando la estampilla es departamental. (Sentencia del 19 de mayo de 2016, Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 20128).

134 Sentencias C-1097 de 2001 de la Corte Constitucional y del 5 de octubre de 2006 y de 2016 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expedientes 14527 y 19693.

135 Sentencia del Consejo de Estado del 4 de mayo de 2015, expediente 20615.

(iv) En relación con la ley de autorizaciones, corresponde al legislador autorizar la creación del tributo territorial y por lo menos señalar el hecho generador de este. A las entidades territoriales corresponde fijar los restantes elementos del tributo, *pero dentro de unos parámetros mínimos que deben ser señalados por el legislador, cuales son: la autorización del gravamen y la delimitación del hecho gravado*".

El hecho de que las empresas industriales y comerciales del Estado se rijan por el derecho privado para el desarrollo de las actividades industriales y comerciales, que le son propias, no significa que sean personas jurídicas de derecho privado. Por mandato legal, son personas jurídicas de derecho público, pues pertenecen al sector descentralizado por servicios, que, a su vez, hacen parte de la rama ejecutiva del poder público a nivel nacional y *territorial*¹³⁶.

(v) En la expedición de facturas y cuentas de cobro, que son actos jurídicos privados, no se cumple el hecho generador de las estampillas porque no interviene ninguna autoridad¹³⁷.

*El sujeto pasivo de la estampilla tendrá que estar relacionado con las actividades y operaciones señaladas como hecho gravable, la base gravable será el valor de los hechos a gravar, es decir, las actividades y operaciones que se deban realizar en los departamentos y municipios, que impliquen la realización de actos en los cuales intervengan funcionarios departamentales y municipales y la causación del tributo se surtirá con la realización del hecho generador*¹³⁸.

(vi) Los contratos celebrados con cuantía *indeterminada* no impiden efectuar *liquidaciones parciales* del gravamen de estampilla, atendiendo su valor determinable a partir de los pagos realizados por períodos derivados del contrato, pues se acomoda a la naturaleza determinable del valor del contrato y no es extraña a las potes-

136 Sentencia del Consejo de Estado del 25 de febrero de 2016, Sección 4ª, expediente 21115, haciendo referencia a que Empresas Públicas de Medellín (EPM) no es sujeto pasivo de la estampilla pro desarrollo urbano, pues es una persona jurídica de derecho público.

137 Referencia hecha a las estampillas pro desarrollo departamental y pro ciudadela universitaria. Sentencia del Consejo de Estado del 23 de julio de 2015, Sección 4ª, expediente 20679.

138 Sentencia del Consejo de Estado del 27 de marzo de 2014, Sección 4ª, expediente N.º 20211.

tades de administración y fiscalización¹³⁹.

8.1. Algunas estampillas.

Las Leyes 397 de 1997¹⁴⁰ y 666 de 2001¹⁴¹ facultaron a las asambleas departamentales y los concejos municipales y distritales para que ordenaran la emisión de la *estampilla pro cultura*¹⁴².

Las leyes 48 de 1986 y sus modificatorias 687 de 2001 y 1276 de 2009 autorizaron a las asambleas departamentales y los concejos para emitir una *estampilla para el bienestar del adulto mayor*, en todas las operaciones que se realicen en sus entidades territoriales (arts. 1° y 3°).

9. Impuesto de Industria y Comercio – ICA

La Ley 14 de 1983, *por la cual se fortalecieron los fiscos de las entidades territoriales*, dispuso en el artículo 32 que ese impuesto recae sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se realicen en un municipio, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.

El artículo 1° del Decreto 3070 de 1983¹⁴³ obliga a todos los sujetos pasivos del ICA a llevar registros contables separados por cada municipio donde ejerzan actividades industriales, comerciales y de servicios, con el fin de establecer claramente la base gravable en cada uno de ellos.

139 Sentencia del Consejo de Estado del 4 de mayo de 2015, Sección 4ª, expediente 20615.

140 Desarrolló los artículos 70, 71 y 72 constitucionales sobre cultura y patrimonio cultural, en cuyo artículo 38 la estableció.

141 Modificó el artículo 38 anterior y adicionó otros artículos.

142 En el caso examinado la estampilla se genera cuando el municipio, sus entidades descentralizadas o las empresas de servicios públicos oficiales expiden una orden de pago a favor de terceros, provenientes de contratos [salvo las excepciones previstas en el acuerdo] y pedidos o facturas, pueden estar obligadas a efectuar la respectiva retención. (Sentencia del 3 de junio de 2015 del Consejo de Estado, Sección 4ª, expediente 19532.

143 "Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 14 de 1983 y se dictan otras disposiciones".

9.1. Jurisprudencia

(i) El artículo citado establece como *regla general* que el municipio llamado a percibir el impuesto de industria y comercio, es decir el *sujeto activo* del ICA, es aquel en el que se lleva a cabo la actividad comercial, industrial o de servicios¹⁴⁴.

(ii) En este tributo se gravan los **ingresos propios** del contribuyente *derivados de la realización directa o indirecta de actividades industriales, comerciales o de servicios* en la jurisdicción del municipio¹⁴⁵.

(iii) Para determinar si una persona es sujeto pasivo del ICA, es pertinente examinar el *origen de los ingresos*. Si provienen habitual u ocasionalmente del ejercicio de alguna de las actividades gravadas, podrá configurarse el **hecho generador** en cabeza de quien ejecuta esas actividades, a menos que la ley establezca un tratamiento preferencial respecto de determinados sujetos o entidades.

Las actividades económicas han sido clasificadas como *primarias, secundarias y terciarias*. A las primeras pertenecen, principalmente, las labores de agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca, caracterizadas por ser tareas en las que los productos se toman directamente de la naturaleza, no incluyen trabajos de *transformación, alteración, modificación de las condiciones físicas y químicas de la materia*, pues estos hacen parte de la rama *secundaria*, que se encarga de la manufactura de bienes, su explotación, construcción, etc.¹⁴⁶.

- La Resolución 000139 de 2012 contiene la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) adoptada por la DIAN, para clasificar las actividades económicas las cuales divide en: *agrícolas*, de *explotación*, y de *manufactura y servicios*.

(iv) El ICA es un impuesto de **período**, según la forma como se liquida su base gravable (art. 33),¹⁴⁷ y aunque cada vez que se rea-

144 Sentencia del Consejo de Estado del 5 de mayo de 2016, Sección 4ª, expediente 21587.

145 Sentencia del Consejo de Estado del 10 de abril de 2014, Sección 4ª, expediente 20290.

146 Sentencia del Consejo de Estado del 18 de mayo de 2017, Sección 4ª, expediente 21059.

147 Con la modificación de la Ley 1819 de 2016 (artículo 343).

licen actividades gravadas se cause, solo puede liquidarse hasta el final del período gravable, una vez conocidos los ingresos percibidos objeto de gravamen¹⁴⁸.

(v) El establecimiento de la *retención en la fuente* en materia del ICA, se acompaña con la facultad de *administración y recaudo* de los tributos, según el artículo 287 numeral 3° constitucional, que implica entre otros, la incorporación al presupuesto municipal de la correspondiente renta y la reglamentación del procedimiento para la determinación individual del tributo, en consonancia con el principio de *eficiencia* de los tributos (art. 363 constitucional)¹⁴⁹.

(vi) La *retención en la fuente* es un instrumento de captación eficiente de recursos, para obtener abonos a buena cuenta de la obligación tributaria, que facilitan el ingreso permanente de fondos a las arcas públicas, constituyen además un medio de control a la evasión y forman parte de las diferentes medidas que pueden dictar los concejos municipales para reglamentar su recaudo¹⁵⁰.

9.2. Base gravable

El artículo 33, modificado por la Ley 1819 de 2016, dispone que la *base gravable* está constituida por *la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, incluidos los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo*. Indicó cuáles ingresos no hacían parte de la base gravable.

Impone los rangos dentro de los cuales se aplica la *tarifa* que determinen los concejos municipales y define especialmente la base gra-

148 Sentencia del Consejo de Estado del 6 de marzo de 2014, Sección 4ª, expediente 19649.

149 Principio desarrollado en los artículos 62 de la Ley 55 de 1985, incorporado en el artículo 203 del Decreto Ley 1333 de 1986.

150 Sentencia del Consejo de Estado del 1° de marzo de 2012, Sección 4ª, expediente 18814, en que al examinar el caso particular planteado señaló que establecer los actos demandados el término de un bimestre para presentar la declaración de retención en la fuente, no desconocía o modificaba ninguno de los elementos esenciales del ICA. Igualmente la sentencia del 20 de noviembre de 2014, expediente 20048 (actividad de transporte-vinculación).

vable para las agencias de publicidad, administradoras y corredoras de bienes inmuebles y corredores de seguros, y para los distribuidores de derivados del petróleo, y mantuvo la vigencia de normas legales sobre bases gravables especiales y tarifas del *ICA*, entendiéndose que se conforma con la totalidad de los ingresos mencionados.

El Decreto 1421 de 1993 que consagra el régimen especial para Bogotá D. C., determina el período de causación del *ICA* en forma *bimestral*, fija las reglas sobre los ingresos y dispone la conformación de la base gravable con los ingresos netos del contribuyente (artículo 154).

9.2.1 Jurisprudencia

(i) Forman parte de la *base gravable* todos los ingresos que no estén expresamente excluidos, y según lo dispuesto en los artículos 32 a 48 de la Ley 14 de 1983, los ingresos *no gravados* con el *ICA* (operacionales o no operacionales para la empresa) son los originados en (art. 39 Ley 14 de 1983)¹⁵¹:

- La venta de activos fijos.
- La venta de bienes o servicios exportados.
- Las ventas primarias¹⁵² de productos agrícolas, ganaderos y avícolas.
- La explotación de canteras y minas, diferentes de las de sal, de esmeraldas y de metales preciosos, siempre que las regalías o participaciones para el municipio sean iguales o superiores a lo que correspondería pagar por concepto del *ICA*.
- La prestación de servicios por establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud.
- Los obtenidos por el Instituto de Mercadeo Agropecuario (Idema)¹⁵³.

151 La reforma de la ley 1819 de 2016 (artículo 342) mantuvo las exclusiones consagradas en el artículo 33 de la ley 14 de 1983 modificado, e incluyó las rebajas.

152 Venta primaria es la venta de bienes que no ha tenido ninguna transformación industrial.

153 El IDEMA fue suprimido y liquidado mediante el Decreto 1675 de 1997.

Los **ingresos brutos** para integrar la base gravable del ICA, deben reunir indispensablemente la condición de **ingreso**: solo aquellos que generan incrementos al patrimonio,¹⁵⁴ es decir, lo constituye el **valor efectivamente percibido** en la venta de bienes o servicios, sin tener en cuenta los ingresos expresamente excluidos.

El **descuento** representa una disminución generalizada en el precio de venta de los bienes o servicios ofrecidos, originada por condiciones o hechos que pueden ser concomitantes o posteriores a la operación o transacción. Pueden ser: (i) comerciales o a pie de factura, o (ii) condicionados o financieros.

*La esencia o realidad económica de los descuentos es que **representan un menor valor del precio de venta**, aun cuando dependan o no de un hecho futuro o se contabilicen para fines de control, como los descuentos a pie de factura, o inicialmente en el ingreso para luego ser descontados como gasto, como los descuentos condicionados. El descuento comercial **no es un ingreso ni fiscal**, ni contablemente para el vendedor ni puede clasificarse dentro de los ingresos brutos del sujeto pasivo del ICA, pues no hace parte del precio cobrado al comprador, no lo ha percibido ni aumentó su patrimonio¹⁵⁵.*

(ii) La Ley 1559 de 2012¹⁵⁶ estableció que la **base gravable** para los efectos del ICA de *los distribuidores de productos gravados con el impuesto al consumo, serán los ingresos brutos, entendiendo por estos el valor de los ingresos por venta de los productos, además de los otros ingresos gravables que perciban, de acuerdo con las normas vigentes, sin incluir el valor de los impuestos al consumo que les sean facturados directamente por los productores o por los importadores correspondientes a la facturación del distribuidor en el mismo período.*

154 El artículo 38 del Decreto 2649 de 1993 dispone que los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio.

155 Sentencia del Consejo de Estado del 13 de noviembre de 2014, Sección 4ª, expediente 18810.

156 Por medio de la cual se define la base gravable para efecto del Impuesto de Industria y Comercio para productos gravados con el impuesto al consumo.

El distribuidor no realiza el hecho generador del impuesto al consumo y su responsabilidad frente al mismo solo responde a fines de eficacia en el recaudo, en el contexto de la traslación del tributo indirecto. No constituye un ingreso para los distribuidores. Por su naturaleza monofásica (se exige una sola vez en todo el ciclo económico) al final lo asume el consumidor final.

En dicho gravamen opera el fenómeno de traslación del impuesto, según el cual, los impuestos de acuerdo con su clase, pueden dar lugar a la existencia de dos contribuyentes, uno que es el denominado de iure o deudor legal, y otro que es el de facto o destinatario económico del gravamen. En ese entendido, los sujetos pasivos a quienes el legislador identificó como contribuyentes de derecho, trasladan su carga económica al consumidor final del producto, quien lo asume vía precio de venta y decide si opta por consumirlo. Desde ese punto de vista, el distribuidor pagaría el impuesto al consumo al momento de adquirir el producto al proveedor que lo produce, y recuperaría ese valor de manos de quienes lo compran¹⁵⁷.

(iii) El **período** de causación del ICA es **anual** y no le es dable a los entes territoriales variar esa periodicidad. Sin embargo, si las disposiciones municipales y distritales, "contrariando" tal prohibición, establecen un periodo distinto al consagrado en la ley, y el contribuyente, en los términos de dichas normas, declara y paga el impuesto, deben reconocerse efectos a sus liquidaciones, pues se trata de una actuación de buena fe¹⁵⁸.

9.3. Actividad industrial

El artículo 34 de la Ley 14 de 1983 consagra que se consideran actividades industriales las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes.

157 Sentencia del Consejo de Estado del 28 de agosto de 2014, Sección 4ª, expediente 19350.

158 Sentencia del Consejo de Estado del 28 de mayo de 2015, Sección 4ª, expediente 20318.

9.3.1. Jurisprudencia

(i) El Impuesto de Industria y Comercio (*ICA*) se debe declarar y pagar en el municipio de la **sede fabril** del contribuyente, conforme a lo dispuesto en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990¹⁵⁹.

(ii) La discusión sobre asuntos limítrofes entre dos municipios no pueden ser asumidos por los contribuyentes. No hay lugar a imponer sanción por no declarar *ICA* cuando el contribuyente declara y paga en el municipio que corresponde sin importar el conflicto limítrofe existente¹⁶⁰.

9.3.2. El sector eléctrico

9.3.2.1. Normas legales y jurisprudencia

El artículo 24 de la Ley 142 de 1994, todas las entidades prestadoras de servicios públicos están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales y, entre otras reglas, fija para el caso del *ICA* en el artículo 24.1 que los departamentos y los municipios *podrán* gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales¹⁶¹.

Tal norma se analiza con el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 que prevé **cuándo se causa el ICA en las distintas actividades del sector eléctrico y define en cada caso la base para el cálculo de esa obligación tributaria, así:**

- *En el servicio público **domiciliario** de energía eléctrica (actividad de **distribución**), el **inciso 1** establece que está gravado en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final, sobre el valor promedio mensual facturado.*

159 Esta regla se mantuvo en la reforma de la Ley 1819 de 2016 (artículo 343).

160 Sentencia del Consejo de Estado del 5 de mayo de 2016, Sección 4ª, expediente 21587.

161 Se trata de un principio de tributación dirigido a asegurar la igualdad entre las empresas de servicios públicos y los demás contribuyentes que desarrollen actividades industriales o comerciales. (Sentencia C-419 de 1995 de la Corte Constitucional sobre la exequibilidad del artículo 24 de la Ley 142 de 1994).

- En la **transmisión y conexión** de energía eléctrica, el **numeral 2** prevé que el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación, sobre el promedio de los ingresos obtenidos en dicho municipio.
- En la actividad de **comercialización de energía**¹⁶² el **numeral 3°** solo incluye la hipótesis de la “compraventa de energía eléctrica realizada por empresas no generadoras y cuyos destinatarios no sean usuarios finales”, caso en el cual el impuesto se causa en el municipio que corresponda al domicilio del vendedor, sobre el valor promedio mensual facturado. Los sujetos pasivos son los comercializadores puros, es decir, empresas **no generadoras** que solo compran y venden energía.
- En la **generación** de energía eléctrica, el **numeral 1** del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 establece que se encuentra gravada conforme a lo dispuesto en el artículo 7° de la Ley 56 de 1981,¹⁶³ régimen especial en virtud del cual el monto de la obligación tributaria no depende de la magnitud de las operaciones realizadas, sino de las condiciones con que cuenta el sujeto pasivo para el desarrollo de su actividad¹⁶⁴.

El citado artículo 7° prevé que las propietarias de obras para generación y transmisión de energía eléctrica **pagarán** a los municipios, entre otros, los impuestos de carácter municipal diferentes del predial cuando entren en funcionamiento.

Dispuso que podían ser gravadas con el **ICA** limitando la tarifa a cinco (\$5) pesos anuales por cada kilovatio instalado [artículo 7° literal a)], y que dicho tributo regía desde la vigencia del acuerdo municipal que fijara dicho gravamen para las entidades propietarias de las obras.

El artículo 181 de la ley 1607 de 2012 es una norma interpretativa que fija el alcance de la actividad industrial de las empresas **genera-**

162 La exequibilidad del artículo 181 de la Ley 1607 de 2012 fue condicionada. Se entiende que aplica a la comercialización de energía producida por la propia empresa generadora, porque sobre este aspecto no se había legislado. (Sentencia de la Corte Constitucional C-587 de 2014).

163 *Por la cual se dictan normas sobre obras públicas de generación eléctrica, y acueductos, sistemas de regadío y otras y se regulan las expropiaciones y servidumbres de los bienes afectados por tales obras.*

164 Sentencia del Consejo de Estado del 13 de agosto de 2015, Sección 4ª, expediente 21057.

doras de energía eléctrica, la cual precisa que la *comercialización o venta* de lo producido por ellas continuará gravada como lo prevé el artículo 7° de la Ley 56 de 1981, caso en el cual se entiende que la *comercialización* hace parte de la *actividad industrial*, es decir, que la venta de la energía producida por la generadora solo tributa por la actividad industrial en el municipio donde están ubicadas sus plantas de generación, en aplicación de la regla general prevista en el artículo 77 de la Ley 49 de 1990.

Si se trata de la comercialización de energía comprada a otra empresa generadora o a una comercializadora, la obligación tributaria se debe causar conforme con las reglas generales del impuesto, específicamente en lo que tiene que ver con la comercialización de energía el *ICA* se causa en el domicilio del vendedor, carga probatoria que recae sobre el ente territorial fiscalizador.

Si la generadora adquiere energía para venderla, la norma ya no sería aplicable, pues el generador actúa como simple comercializador y se sujeta a una regla diferente para el *ICA*.

La Ley 143 de 1994 estableció el régimen para la *generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización* de electricidad en el territorio nacional, actividades destinadas a satisfacer necesidades colectivas primordiales en forma permanente, considerándolas servicios públicos de carácter esencial, obligatorio y solidario, y de utilidad pública (art. 5°).

La comercialización de energía corresponde a la entrega de la generadora al consumidor, mediante compra y venta de la misma a los usuarios finales, ya sean regulados en cuanto sus compras de electricidad se sujeten a las tarifas establecidas por la Comisión de Regulación de Energía y Gas, o no regulados, cuyas compras de electricidad se realizan a precios acordados libremente, sin perjuicio de que la Comisión de Regulación de Energía y Gas pueda revisar ese nivel mediante resolución motivada.

El mercado de energía eléctrica básicamente funciona así:

(i) La energía producida por las empresas generadoras es entregada de manera física al SIN¹⁶⁵ y puesta en las redes de transmi-

165 Sistema Interconectado Nacional.

sión nacional, operación que se reporta a XM¹⁶⁶ con el propósito de cuantificar el total de energía entregada.

(ii) Luego de esa entrega las generadoras venden o comercializan bajo tres opciones:

- Mediante contratos bilaterales que se celebran con otros agentes del mercado, como lo son otros generadores, distribuidores o comercializadores puros, en cuyo caso se habla del **mercado mayorista**.
- Por intermedio de contratos bilaterales con usuarios no regulados, lo cual se identifica con el nombre de mercado libre o mercado no regulado.
- Por medio de la bolsa de energía, en la que se negocia a precios de mercado.

(iii) XM cuantifica a diario el total de energía que cada generador entrega físicamente al SIN, y lo compara con la energía comprometida en los contratos bilaterales. Dicha empresa se encarga del despacho correspondiente, al tiempo que dispone de la venta en bolsa de la energía sobrante.

(iv) El distribuidor de energía satisface las necesidades del usuario regulado,¹⁶⁷ mediante un sistema de facturación, sujeto a tarifas previstas por la CREG¹⁶⁸.

9.3.3. El sector minero

9.3.3.1. Normas legales y jurisprudencia

La *explotación minera* entendida como “el conjunto de operaciones que tienen por objeto la extracción o captación de los minera-

166 “Compañía Expertos en Mercados”, filial de la firma estatal colombiana de transmisión ISA, con servicios en tres áreas: energía, finanzas y transporte y en el sector eléctrico opera el SIN y administra el mercado mayorista local.

167 El usuario regulado comprende la mayoría de los consumidores de energía eléctrica del país, cuya atención es obligatoria sin importar su nivel consumo. Este usuario se suele clasificar en usuario residencial, usuario comercial y usuario industrial.

168 Sentencias del Consejo de Estado del 20 de agosto de 2015 y del 5 de octubre de 2016, Sección 4ª, expedientes 20006 y 19815.

les yacentes en el suelo o subsuelo”,¹⁶⁹ es una actividad industrial gravada con el *ICA* y la base imponible del mismo corresponde a los ingresos brutos generados por la comercialización de la producción.

El término “*explotación*” implica la ocurrencia de variadas actividades calificadas como *industriales* por el artículo 34 de la Ley 14 de 1983, que generalmente son objeto del *ICA*, excepto cuando esa actividad genere *regalías* y su pago al municipio sea igual o superior al *ICA* que generaría según el literal c) del numeral 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

Al tenor de esta norma está *prohibido* gravar con *ICA* la explotación de canteras y minas diferentes a las de sal, esmeraldas y metales preciosos, cuando las regalías o participaciones para el municipio sean iguales o superiores a lo que corresponderá pagar por *ICA*.

Conforme al artículo 360 constitucional, la explotación de recursos naturales no renovables en el territorio de los departamentos y municipios genera en su favor una participación de la *contraprestación económica*,¹⁷⁰ *regalía*,¹⁷¹ que dicha explotación causa a favor del Estado, como propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables que en este se encuentran (artículo 332 Constitución Política)¹⁷².

Las *regalías* son comprendidas como una *contraprestación económica* que recibe el Estado *de las personas a quienes se les concede el derecho a explotarlos*, en razón de la extracción de recursos naturales no renovables existentes en el subsuelo, *en determinado porcentaje sobre el producto bruto explotado. El sujeto responsable de su pago es quien adelanta la explotación.*

169 Definición contenida en el artículo 95 de la Ley 685 de 2001.

170 Se entiende por *contraprestación económica* “...las sumas o especies que recibe el Estado por la explotación de los recursos naturales no renovables”. (artículo 226 de la Ley 685 de 2001).

171 El artículo 227 de la Ley 685 de 2001, dispuso: “...*toda explotación de recursos naturales no renovables de propiedad estatal genera una regalía como contraprestación obligatoria. Esta consiste en un porcentaje, fijo o progresivo, del producto bruto explotado objeto del título minero y sus subproductos (...) pagadero en dinero o en especie*”.

172 Sentencia del Consejo de Estado del 18 de julio de 2013, Sección 4ª, expediente 18481.

Son ingresos públicos pero no tienen naturaleza tributaria, pues no son imposiciones del Estado, sino contraprestaciones que el particular debe pagar por la obtención del derecho a la posibilidad de explotar un recurso natural no renovable. Los entes territoriales no tienen un derecho de propiedad sobre las regalías, sino apenas el *derecho de participación* sobre las mismas que les atribuye la ley, cuya titularidad es del Estado (art. 332 constitucional)¹⁷³.

9.4. Actividades comerciales

El artículo 35 de la Ley 14 de 1983 prevé que se entienden por **actividades comerciales**, las destinadas al expendio, compraventa, o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por esta ley, como actividades industriales o de servicios.

La Ley 1819 de 2016 dispuso que el *ICA* se causa a favor del municipio en el cual se realice la actividad gravada, bajo las reglas que describe.

En particular prevé para las *actividades comerciales* reglas relacionadas con la ubicación del establecimiento, o en su defecto en el municipio donde se perfeccione la venta, en las ventas por correo, catálogo y otros medios, en el lugar de despacho de la mercancía, y en el caso de las inversiones los ingresos se gravan en el sitio de la sede de la sociedad que las posee (art. 343 numeral 2).

9.4.1. Jurisprudencia

(i) Lo gravado son las *actividades comerciales* y no los actos de comercio o las personas que llevan a cabo unas u otros, y que las *actividades comerciales* gravadas son aquellas que se benefician de la infraestructura y el mercado local municipal.

La **remisión** que hace el artículo 35 de la ley 14 de 1983 a 'las demás actividades comerciales que define el Código de Comercio', no constituye una lista taxativa o cerrada a los actos enumerados en su artículo 20 ni a los 'demás actos y contratos regulados en la ley mercantil' referidos en el numeral 19 de este, y por eso debe entenderse

¹⁷³ Sentencia C-010 de 2013 de la Corte Constitucional.

como una pauta general del legislador, adicional a otras, cuyo seguimiento conjunto permite al **operador jurídico**, en cada caso particular, establecer si las actividades deben o no ser objeto del impuesto de industria y comercio¹⁷⁴.

(ii) La ejecución de actos de comercio –como el de intervención como asociado en la constitución de sociedades– puede ser ocasional o puede ser habitual y ejercerse de manera profesional. En el primer caso, el acto de comercio no constituye actividad mercantil gravada con el ICA. En cambio, el ejercicio habitual y profesional, sí, caso en que la base gravable la constituye el ingreso que se percibe por concepto de dividendos.

Si la intervención como asociado en la constitución de sociedades se ejecuta de manera habitual y profesional, lo normal es que las **acciones** formen parte del activo movable de la empresa, pero eso no obsta para que las acciones formen parte de su activo fijo. Lo relevante es que, en uno u otro caso, los **dividendos** que percibe quien ejecuta de manera **habitual y profesional** la intervención como asociado en la constitución de la sociedad están gravados con el ICA. Solo los ingresos por la venta de bienes que constituyan activo fijo están exentos por disposición legal. No es pertinente aplicar esta exención a los ingresos por dividendos de acciones que constituyan activo fijo para quien ejecuta de manera habitual y profesional la intervención como asociado.

Para calificar un activo como fijo o movable no basta con verificar la forma en que se contabiliza, sino que también debe tenerse en cuenta la intención o el propósito para el que fue adquirido. Así, serán activos movibles los que hayan sido adquiridos para ser enajenados dentro del giro ordinario o corriente de los negocios. En tanto que si la intención es que permanezcan en el patrimonio de la entidad, serán activos fijos¹⁷⁵.

(iii) Cuando una persona jurídica, cuyo objeto social principal es la **beneficencia**, y en desarrollo de su objeto secundario, arrienda más de cinco inmuebles de su propiedad no está gravada con el ICA,

174 Sentencia C-121 de 2006 de la Corte Constitucional.

175 Sentencia del Consejo de Estado del 11 de mayo de 2017, Sección 4ª, expediente 20768.

porque de conformidad con el numeral 2 del artículo 20 del Código de Comercio, tratándose del *arrendamiento de cosas muebles o inmuebles*, solo son actos de comercio, las siguientes actividades: Adquirir a título oneroso bienes muebles con destino a arrendarlos; arrendar bienes muebles; arrendar toda clase de bienes para subarrendarlos, subarrendar toda clase de bienes.

No es pertinente interpretar el artículo 28 de la Ley 820 de 2003,¹⁷⁶ en el sentido de que constituye *acto de comercio* el arrendamiento de bienes inmuebles propios, por el hecho de que esa norma exija obtener cierta matrícula de arrendadores a las personas naturales o jurídicas que, en calidad de propietario o subarrendador, celebren más de cinco (5) contratos de arrendamiento sobre uno o varios inmuebles.

El artículo anterior 'solamente estableció la obligación de matricularse ante la autoridad administrativa competente, la cual deben cumplir las personas naturales o jurídicas que desarrollan la actividad de arrendamiento de bienes raíces, sea su propiedad o de la de terceros, con destino a vivienda urbana, o que ejecutan labores de intermediación comercial entre arrendadores y arrendatarios de manera principal, y las personas naturales o jurídicas que, sin dedicarse a esa actividad con carácter de 'principal', celebren más de cinco (5) contratos de arrendamiento sobre uno o varios inmuebles. En ambos casos, para efectos del control de la actividad en pro del derecho de los colombianos a gozar de una vivienda digna

176 El artículo 28 de la Ley 820 de 2003 prevé: *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 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 (clasificación de los contratos).

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.

y a la propiedad con función social, y así evitar los abusos de los arrendatarios y/o de los arrendadores¹⁷⁷.

9.5. Actividad de servicios

La Ley 1819 de 2016 define las actividades de servicio como *todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer, sin importar, que en ellos predomine el factor material o intelectual* (artículo 345).

Prevé que el ingreso se entenderá percibido *en el lugar donde se ejecute* la prestación del mismo, salvo en los casos que enumera (artículo 342).

9.5.1. Jurisprudencia

(i) La Corte Constitucional¹⁷⁸ señaló que a los órganos de representación popular, del orden municipal, les corresponde calificar los servicios *análogos*, frente a los previstos en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, y el Consejo de Estado ha interpretado que si los concejos municipales copian en los acuerdos municipales la definición de servicios que trae esa ley, e incluyen el vocablo “análogos”, las autoridades tributarias pueden aplicar la ley y el acuerdo en los casos particulares y concretos en los que adviertan que hay “servicios análogos” o que guardan similitud con los previstos en la norma nacional y en la territorial y por ello, la administración puede gravar los servicios considerados como ‘*actividades análogas*’, siempre que guarden similitud con los relacionados en dicha norma¹⁷⁹.

(ii) Si la semejanza está probada, la autoridad tributaria habrá actuado en derecho y los actos administrativos mantendrán la presunción de legalidad, de lo contrario estará probada la arbitrariedad y

177 Sentencia del Consejo de Estado del 1º de septiembre de 2011, Sección 4ª, expediente 17364.

178 Sentencia C-220 del 16 de mayo de 1996, que declaró exequible la expresión ‘o análogos’ del artículo 36 de la Ley 14 de 1983.

179 Sentencia del Consejo de Estado del 28 de septiembre de 2016, Sección 4ª, expediente 21733.

habrá lugar a declarar nulos los actos demandados.

Si el legislador, al expedir la Ley 14 de 1983, no violó el artículo 338 de la Carta Política por el hecho de haber utilizado la expresión “o **análogas**”, porque, según la Corte, no se le puede imponer la carga irrazonable de hacer un listado taxativo de servicios, por las mismas razones no se les puede exigir a los municipios hacer un listado taxativo de los servicios gravados con el Impuesto de Industria y Comercio.

Cuando la Corte Constitucional dijo que los servicios **análogos** deben ser precisados por las entidades territoriales no debe entenderse como un mandato imperativo, sino facultativo. Por eso, las entidades territoriales, cuando definan la actividad de servicio, pueden acudir a la definición genérica propuesta en la Ley 14 de 1983 y acudir al vocablo “análogo”, o detallar los servicios que quiere gravar con el impuesto de industria y comercio¹⁸⁰.

(iii) Si para desarrollar el objeto social se indica que se puede realizar **toda clase de operaciones con títulos valores**, no procede considerar que esos actos conformen el objeto social para el cual fue constituida la empresa, sino, que se trata de aquellos que sirven para cumplir las actividades principales de la compañía¹⁸¹.

9.5.2. Servicios públicos domiciliarios

9.5.2.1. Normas legales y jurisprudencia

El artículo 51 de la Ley 383 de 1997 prevé que el ICA en la prestación de los servicios públicos domiciliarios *se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado*.

Es una base gravable **exclusiva** para esos servicios y, por tanto, respecto de otras actividades gravadas que no son propias de ellos y que son realizadas por dichas empresas, se configura el hecho generador del impuesto, de acuerdo con las reglas y la base gravable general establecida en la ley.

180 Sentencia del Consejo de Estado del 30 de marzo de 2016, Sección 4ª, expediente 19960.

181 Sentencia del Consejo de Estado del 13 de junio de 2013, Sección 4ª, expediente 18703.

Si un ingreso es registrado contablemente en un año determinado, este será gravado en ese período y, por tanto, el contribuyente no podrá ampararse en su causación para alegar que ese ingreso no puede ser gravado en el año en que efectuó el registro correspondiente, salvo que acredite que ha sido declarado en otro período¹⁸².

9.5.3. Servicio de transporte de gas

9.5.3.1. Normas legales y jurisprudencia

La Ley 383 de 1997 (artículo 51) fijó dos reglas de *causación* y de *base gravable* del ICA para el servicio público domiciliario de *distribución* de gas combustible y sus *actividades complementarias*:

- Para el servicio público domiciliario de *distribución* de gas combustible, el impuesto se causa en el municipio donde se presta el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado.
- Para el *transporte* de gas combustible, el impuesto se causa 'en *puerta de ciudad*' y se tasa sobre el ingreso promedio obtenido en el respectivo municipio.

La *exención* que la Ley 1056 de 1953 dispone para el *transporte* del petróleo y *sus derivados* de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos, debe interpretarse de manera restrictiva¹⁸³, en el sentido de que no se impongan sobre la *exploración y explotación* de los recursos naturales renovables impuestos territoriales y regalías, sin perjuicio del derecho que tienen los municipios de cobrar el **ICA** por las actividades industriales, comerciales y de servicios que se causen en determinada jurisdicción territorial¹⁸⁴.

182 Sentencia del Consejo de Estado del 11 de mayo de 2017, Sección 4ª, expediente 20768.

183 En la sentencia C-537 de 1998 sobre la exequibilidad de la exención (artículo 16 Ley 1056/1953) la Corte Constitucional dijo que la exención no afecta la causación de impuestos territoriales como el ICA (...) pues lo que, en realidad, se pretende garantizar es que no se impongan regalías e impuestos municipales sobre la actividad principal que es la de exploración y explotación del petróleo y sus derivados.

184 Sentencia del Consejo de Estado del 28 de septiembre de 2016, Sección 4ª, expe-

9.5.4. Las zonas francas

9.5.4.1. Normas legales y jurisprudencia

El artículo 1° de la ley 1004 de 2005 define la zona franca como *el área geográfica delimitada dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior. Las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones.*

Entre otras finalidades, la zona franca persigue: *i) desarrollar procesos industriales altamente productivos y competitivos, bajo los conceptos de seguridad, transparencia, tecnología, producción limpia, y buenas prácticas empresariales, ii) promover la generación de economías de escala y iii) Simplificar los procedimientos del comercio de bienes y servicios, para facilitar su venta (artículo 2°).*

La citada ley describe como usuarios de la Zona Franca, a los *usuarios operadores, los usuarios industriales de bienes, los usuarios industriales de servicios y los usuarios comerciales* y los define (artículo 3°).

Por virtud de la autonomía de las entidades territoriales para la gestión de sus intereses, que les permite administrar los **recursos propios**, y en razón de la *naturaleza territorial del ICA*, los municipios y distritos son los competentes para regular, conforme a la ley, tratamientos especiales y por eso las leyes que consagran beneficios para tributos del orden nacional no puedan excluir del *ICA* a los usuarios de las *zonas francas*.

Leyes como la 1004 de 2005, que consagran beneficios para tributos de orden nacional, no puedan excluir del impuesto de Industria y Comercio a los usuarios de las zonas francas. El efecto principal de la delimitación de zona franca que hace dicha ley, consiste, en que las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional, para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones, es decir, aquellos que son de

diente 20562.

orden nacional¹⁸⁵.

9.5.5. Servicio de telefonía celular

El servicio de telefonía móvil celular tiene como fin satisfacer las necesidades de comunicación entre usuarios móviles y entre estos y los usuarios de telefonía fija¹⁸⁶.

La Ley 1819 de 2016 determina que en el servicio de telefonía móvil, navegación móvil y servicio de datos, el *ingreso* se entiende percibido en el *domicilio principal del usuario* que registre al momento de la suscripción del contrato o en el documento de actualización.

Impone a las empresas de telefonía móvil llevar un registro de ingresos discriminados por cada municipio o distrito, conforme a tal regla y autorizó distribuir los ingresos cuya jurisdicción no pueda establecer, en la forma que indica (artículo 343).

9.5.6. Servicio notarial

La función que desarrollan los notarios es por esencia una función pública, como que son estos depositarios de la fe pública.

La *actividad administrativa*, que consiste en actividades estatales tendientes a desarrollar, cumplir y ejecutar los mandatos constitucionales y los mandatos de la ley, se ejecuta mediante la *función administrativa* y el *servicio público*.

La *función administrativa* denota la ejecución formal o jurídica de los mandatos constitucionales y legales mediante la expedición de actos jurídicos, y el *servicio público* implica la ejecución material o técnica de los mismos mandatos constitucionales y legales en aras de satisfacer las necesidades sociales.

La *actividad notarial* se trata de la ejecución formal o jurídica, esto es, de la *función pública* de dar fe, valiéndose de una infraestructura administrativa para *ejecutarla*, lo que denota la ejecución material de la función, en otras palabras, la prestación del *servicio público*.

185 Sentencia del C. E. del 18 de febrero de 2016, Sección 4ª, expediente 19041.

186 Sentencia del Consejo de Estado del 30 de agosto de 2016, Sección 4ª, expediente 22091.

Por tanto, el servicio notarial es función pública y servicio público que está gravado con el **ICA**, pues en calidad de servicio, corresponde a una actividad análoga a las previstas en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983¹⁸⁷.

9.5.7. Servicios de salud

9.5.7.1. Normas legales y jurisprudencia.

El Sistema General de Seguridad Social en Salud creado por la Ley 100 de 1993 está integrado, entre otras, por las *Entidades Promotoras de Salud* (EPS) y las *Instituciones Prestadoras de Salud* (IPS), que pueden ser de naturaleza pública, privada o mixta.

El *Sistema Nacional de Salud* a que hace referencia el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y que fue sustituido por el “sistema de salud” con la Ley 10 de 1990, debe entenderse hoy como **Sistema de Seguridad Social en Salud**, porque la Ley 100 de 1993 reorganizó el sector salud, sin que por ello la no sujeción al **ICA** haya perdido vigencia; y el término “*hospital*” contenido en esa norma, debe entenderse en un sentido amplio, para *todas las entidades públicas o privadas que presten un servicio de salud* dentro del Sistema de Seguridad Social en Salud.

La no sujeción al **ICA** por los servicios de salud del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, cubija los servicios del *Plan Obligatorio de Salud* (POS) y los **servicios complementarios**,¹⁸⁸ expresamente autorizados por las entidades competentes y prestados por entidades que hagan parte del Sistema de Seguridad Social en Salud,¹⁸⁹ y por ello los *ingresos* que reciben las clínicas y hospitales, por prestar esa

187 Sentencia del Consejo de Estado del 30 de marzo de 2016, Sección 4ª, expediente 19960.

188 Pueden ser: de atención complementaria del POS emitidos por las EPS, de medicina prepagada, de atención prehospitalaria o servicios de ambulancia prepagada, emitidos por entidades de medicina prepagada, pólizas de seguros emitidos por compañías de seguros vigiladas por la Superintendencia Financiera, otros planes autorizados por la Superintendencia Financiera y la Superintendencia Nacional de Salud.

189 La cotización en seguridad social, es una contribución parafiscal, distinta de los impuestos y las tasas. No entran a engrosar las arcas del presupuesto Nacional, ya que se destinan a financiar el sistema general de seguridad social en salud. (Sentencia C-1040 del 2003 de la Corte Constitucional)

clase de servicios, no están sujetos al *ICA*, pues su naturaleza de servicios impide clasificarlos como actividades *industriales o comerciales*. No obstante cuando dichas entidades realicen actividades *industriales o comerciales* serán sujetos del *ICA*, en lo relativo a estas actividades (artículo 11 de la Ley 50 de 1984)¹⁹⁰.

Las IPS deben contar con un sistema contable que permita registrar los costos de los servicios ofrecidos, independientemente de que se presten en cumplimiento del POS, a diferencia de las *entidades promotoras de salud* (EPS),¹⁹¹ a las que se les exige manejar el **ingreso** que perciben de la *unidad de pago por capitación* (UPC),¹⁹² en cuentas independientes del resto de rentas y bienes (art. 185 Ley 100 de 1993).

Aunque las IPS son las que prestan los servicios de salud por encargo de las EPS, servicios que se retribuyen con la UPC, con sujeción a los mecanismos de pago que para el efecto se pacten, es pertinente concluir que **tal ingreso** forma parte de los recursos de la seguridad social al tenor del artículo 48 de la Carta Política y, por lo tanto, no se incluye en la base gravable del *ICA*¹⁹³.

La prohibición establecida por la Ley 14 de 1983 de gravar con el *ICA* a los *hospitales adscritos y vinculados al sistema nacional de salud*, incluye a las entidades o instituciones de carácter *público o privado* encargadas de prestar el servicio público de salud, que integran el Sistema de Seguridad Social en Salud previsto en la Ley 100 de 1993¹⁹⁴.

190 Sentencia del Consejo de Estado del 30 de agosto de 2016, Sección 4ª, expediente 21031.

191 Responsables de la afiliación y el registro de los afiliados y del recaudo de sus cotizaciones (artículo 177 Ley 100/1993).

192 Valor per cápita que el Sistema General de Seguridad Social en Salud reconoce a cada EPS por la organización y garantía de la prestación de los servicios incluidos en el POS. Se establece en función del perfil epidemiológico de la población relevante, de los riesgos cubiertos y de los costos de prestación del servicio en condiciones medias de calidad, tecnología y hotelería, y se define por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud, según los estudios técnicos del Ministerio de Salud. Las EPS deben manejar los recursos de la seguridad social originados en las cotizaciones de los afiliados al sistema en cuentas independientes (artículo 182 de la Ley 100 de 1993).

193 Sentencia del Consejo de Estado del 15 de junio de 2016, Sección 4ª, expediente 20116.

194 La Ley 10 de 1990 sustituyó el Sistema Nacional de Salud previsto en la Ley 14 de

A pesar de que los recursos que perciben las clínicas y los hospitales destinados a la prestación del servicio público de salud, no están gravados con el *ICA*, tales entidades son sujetos pasivos del gravamen cuando realicen actividades “industriales y comerciales” conforme al artículo 11 de la Ley 50 de 1984.

Esa no sujeción se aplica a los ingresos obtenidos por la prestación del servicio de salud, *dentro o fuera* del Plan Obligatorio de Salud, sin que importe la naturaleza pública o privada que ostente la entidad que los perciba¹⁹⁵.

Los ingresos gravados con *ICA* por el servicio de salud deben ser identificados por la administración municipal al liquidar oficialmente el impuesto. Si bien *el contribuyente debe probar que la totalidad de los ingresos obtenidos y declarados como no sujetos al ICA corresponden a la prestación del servicio de salud, tal exigencia se modula cuando el acto demandado no pormenore detalladamente los conceptos rechazados como no sujetos de impuesto, para permitir que la demandante desarrolle la contradicción específica al respecto*¹⁹⁶.

9.5.8. Empresas temporales

9.5.8.1. Normas legales y jurisprudencia

La Ley 50 de 1990 define la empresa de servicios temporales como *aquella que contrata la prestación de servicios con terceros beneficiarios para colaborar temporalmente en el desarrollo de sus actividades, mediante la labor desarrollada por personas naturales, contratadas directamente por la empresa de servicios temporales, la cual tiene con respecto de estas el carácter de empleador* (artículo 71).

Los trabajadores vinculados a las empresas de servicios temporales son de dos (2) categorías: Trabajadores de planta y trabajadores en misión. Los *trabajadores de planta* son los que desarrollan su

1983, por el **Sistema de Salud**, y dispuso que de este forman parte las entidades públicas y privadas del sector salud, y aquellas, de otros sectores, que inciden en los factores de riesgo para la salud.

195 Sentencia del Consejo de Estado del 5 de octubre de 2016, Sección 4ª, expediente 21485.

196 Sentencia del Consejo de Estado del 5 de octubre de 2016, Sección 4ª, expediente 21485.

actividad en las dependencias propias de las empresas de servicios temporales. *Trabajadores en misión* son aquellos que la empresa de servicios temporales envía a las dependencias de sus usuarios a cumplir la tarea o servicio contratado por estos (artículo 74).

Procede la deducción de los pagos laborales a sus trabajadores en misión por parte de las **Empresas de Servicios Temporales (EST)** para la determinación de la base gravable del ICA, dado que los ingresos brutos de ese tipo de empresas corresponden a las comisiones por sus servicios de intermediación laboral. En consecuencia, no se deben incluir en la base gravable ingresos que no recibe para sí, sino para terceros, como son los mencionados pagos laborales.

Los pagos de salarios, prestaciones, vacaciones y demás factores salariales, así como los aportes a la seguridad y parafiscales percibidos por las EST por dichos conceptos no forman parte de la base gravable del ICA, en tanto no constituyen ingresos propios, sino de terceros¹⁹⁷.

9.5.9. Actividades de construcción y otros

Las **actividades de construcción**, mantenimiento, conservación, explotación y operación de obras públicas ejecutadas en desarrollo de un contrato de concesión de obra pública, en estricto sentido y en su conjunto, son actividades de servicios gravadas con el ICA.

Los ingresos provenientes del ejercicio de las actividades de servicios, como la remuneración de los contratos de concesión, independientemente de la forma en que esta se pacte, pueden ser gravados con el ICA.

En la actividad denominada “cesión de los derechos patrimoniales de los peajes”, la instalación de una caseta de peaje en una vía pública no constituye, por sí mismo, una actividad de servicio. Tal actividad debe encuadrarse dentro del contrato de concesión y según el objeto social del contribuyente¹⁹⁸.

197 Sentencia del Consejo de Estado del 8 de septiembre de 2016, Sección 4ª, expediente 20042.

198 Sentencia del Consejo de Estado del 25 de marzo de 2010, Sección 4ª, expediente

9.5.10. ICA al sector financiero

El artículo 41 de la Ley 14 de 1983 describe las entidades del sector financiero, acorde con las definidas como tales por la Superintendencia Financiera, que son sujetos del *ICA*.

Ese artículo dispone, que la base para la cuantificación del impuesto la establezcan los concejos municipales, en la forma como indica para los bancos, por los ingresos operacionales anuales representados en los rubros que especifica, así como para las demás entidades que individualiza.

Fija la tarifa y una suma adicional por las operaciones que realicen en los municipios, según la cantidad de habitantes que estos posean, señala como sitio de realización del ingreso el municipio donde funcione la principal, sucursal, agencia u oficina abierta al público, y les impone el deber de comunicar a la Superintendencia Financiera el movimiento de sus operaciones discriminadas, según esa clasificación, al tiempo que impone a esta entidad la obligación de *informar* a cada municipio el monto de la base descrita en el artículo 42. (arts. 43, 44, 46 y 47).

9.5.10.1. Jurisprudencia

(i) La base gravable general del artículo 33 de la Ley 14 de 1983 no es aplicable a las *entidades del sector financiero* pues, en ejercicio de su actividad, el dinero percibido no siempre corresponde a ingresos y, mucho menos, a lo generado como fruto de sus actividades ordinarias, razón por la cual su base gravable son los *ingresos operacionales* que obtengan, como lo establece el artículo 42, no los ingresos brutos.

La certificación expedida por la Superintendencia Financiera no es obligatoria para los municipios, solo es de carácter *informativo* y no implica la determinación de la base gravable del *ICA*, pues esta es competencia de los municipios.

La base gravable del *ICA* es *distinta* de la del impuesto sobre la renta, pues a diferencia de este en que se tienen en cuenta en principio todos los ingresos ordinarios y extraordinarios en el territorio

nacional, en el *ICA* se toman únicamente los ingresos brutos obtenidos en los respectivos municipios.

Mientras el contribuyente no demuestre el pago de las obligaciones sobre los ingresos que pretende deducir como causados "fuera del municipio", serán gravados en el territorio donde se presentó la declaración analizada¹⁹⁹.

(ii) En la cuantificación de la base gravable del *ICA* para las entidades financieras se deben tener en cuenta únicamente los ingresos operacionales, porque son los que mejor reflejan la capacidad contributiva de esas instituciones y permiten una definición adecuada de las distintas fuentes de ingresos, no los ingresos brutos.

Para los bancos, la base gravable del *ICA* está constituida por los ingresos provenientes de los *rendimientos* de las inversiones con recursos de la sección de ahorros.

El artículo 126 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero (EOS-F)²⁰⁰ dispone que los depósitos de ahorro, captados por la sección de ahorros de los bancos comerciales pueden invertirse en las siguientes operaciones: inversiones u operaciones de crédito ordinarias o de fomento y valores de renta fija emitidos por entidades de derecho público, establecimientos de crédito o sociedades anónimas nacionales.

La contabilidad del contribuyente debe establecer el origen de los recursos con los que se efectúan las inversiones obligatorias o las operaciones de cartera y crédito a que se destinan los recursos provenientes de la sección de ahorros, así como los rendimientos o intereses que se causen.

Según el PUC del sector financiero en las cuentas 4725 y 826105 se deben registrar las inversiones y rendimientos producto de la inversión de recursos y corresponde al contribuyente probar el origen de las inversiones que efectuó y si demuestra que no provienen de la sección de ahorros los ingresos correspondientes deben excluirse de la base gravable del *ICA* para el sector financiero²⁰¹.

199 Sentencia del Consejo de Estado del 18 de febrero de 2016, Sección 4ª, expediente 20703.

200 Decreto 663 de 1993.

201 Sentencia del Consejo de Estado del 2 de marzo de 2016, Sección 4ª, expediente

9.5.11. La fiducia mercantil

9.5.11.1 Normas legales y jurisprudencia

El contrato de fiducia mercantil es “un negocio jurídico en virtud del cual una persona llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de este o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario”. (Artículo 1226 del Código de Comercio).

La Ley 1819 de 2016 dispuso que *en las actividades desarrolladas a través de patrimonios autónomos el impuesto se causa a favor del municipio donde se realicen, sobre la base gravable general y a la tarifa de la actividad ejercida* (artículo 343).

La *fiducia mercantil* supone una transferencia de bienes por parte de un constituyente para que con estos se cumpla una finalidad específica y previamente determinada.

Ese conjunto de bienes transferidos a una fiduciaria es lo que conforma o se denomina *patrimonio autónomo*, pues los bienes: *i)* Salen real y jurídicamente del patrimonio del fideicomitente –titular del dominio–, *ii)* no forman parte de la garantía general de los acreedores del fiduciario, sino que solo garantizan las obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad perseguida, y *iii)* están afectos al cumplimiento de las finalidades señaladas en el acto constitutivo (artículos 1226 a 1244 del Código de Comercio).

Los llamados *patrimonios autónomos* no pueden calificarse como personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho y, por ende, tampoco pueden calificarse como sujetos pasivos del ICA, porque la ley no los califica como tales.

Por previsión legal²⁰² son *sujetos pasivos* del ICA las *personas naturales*, las *personas jurídicas* y las *sociedades de hecho* que realicen el hecho generador de la obligación tributaria, esto es, actividades industriales, comerciales o de servicios. No le es dable a las enti-

20266.

202 El artículo 32 de la ley 14 de 1983 define los sujetos pasivos del ICA.

dades territoriales, en virtud del principio de legalidad tributaria, constituir como sujetos pasivos del tributo a otro tipo de sujetos o patrimonios no contemplados en la norma.

Será responsable del pago del ICA la *persona natural* o *jurídica* o la *sociedad de hecho fideicomitente* o titular de los derechos fiduciarios en quienes se realice el hecho gravado *a través del patrimonio autónomo*, no el patrimonio autónomo como tal.

No es posible afirmar que por el hecho de que los patrimonios autónomos no sean sujetos pasivos, las actividades industriales, comerciales y de servicios que desarrollan tampoco están gravadas. Sí lo son, pero en cabeza de las personas naturales, jurídicas o sociedades de hecho, que son los sujetos pasivos del gravamen.

Tampoco es posible confundir las obligaciones tributarias que tiene el fideicomitente, con las que pueda contraer el fiduciario, como consecuencia de la realización de hechos generadores de una obligación tributaria, pues las normas mercantiles son claras en establecer la diferencia entre los patrimonios del fideicomitente, de la fiduciaria y del fideicomiso²⁰³.

10. Sanción por no declarar tributos municipales.

El **procedimiento** de aforo comprende tres etapas **indicadas** en el Estatuto Tributario Nacional en los siguientes artículos:

i) El artículo 715 dispone que quienes estando obligados, no presenten las declaraciones tributarias, **serán emplazados**, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término de un (1) mes;

ii) El artículo 716 establece que vencido el término anterior, sin que se presente la declaración respectiva, la Administración **procederá a aplicar la sanción** por no declarar indicada en el artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional; y

iii) El artículo 717 consagra que **agotado el procedimiento previsto** en los artículos 643, 715 y 716, la Administración podrá, dentro de

203 Sentencia del Consejo de Estado del 21 de agosto de 2014, Sección 4ª, expediente 19248.

los cinco años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, determinar mediante una liquidación de aforo, la obligación tributaria.

10.1. *Jurisprudencia*

(i) La facultad de las entidades territoriales de disminuir el monto de las sanciones (Ley 788 de 2002, artículo 59) debe entenderse referida a aquellas sanciones que son compatibles con los *impuestos territoriales*, dada la especialidad y particularidad de tales impuestos.

Si el Estatuto Tributario Nacional prevé sanciones más favorables que sean compatibles con el impuesto territorial, por principio de favorabilidad, la norma para aplicar será ese Estatuto.

En ausencia de esa compatibilidad, se aplicará la norma territorial, y en ausencia de una norma territorial que tipifique la falta, no habrá lugar a sanción alguna, porque *no es posible aplicar el régimen sancionatorio del estatuto tributario por simple analogía*.

Las entidades territoriales deben contar con las normas suficientes para regular todo lo concerniente al régimen tributario. Se concluye, entonces, que el régimen jurídico tributario de las entidades territoriales es mixto, pues está conformado por las normas locales y por las normas nacionales. Ese régimen mixto debe ser interpretado atendiendo los principios de armonía, coordinación, razonabilidad, proporcionalidad, gradualidad y equidad, todo eso, en un contexto de autonomía relativa territorial²⁰⁴.

(ii) Formular la *liquidación de aforo* en el *mismo* acto que impone la *sanción por no declarar* no constituye irregularidad sancionable con la nulidad del acto, porque no se requiere pliego de cargos, pues es suficiente con emplazar al contribuyente (artículo 715 E. T.), que es el acto previo que le permite ejercer el *derecho de defensa* en el sentido de exponer ante la administración las razones por las cuales no cabría imponer la sanción por no declarar ni la liquidación de aforo.

“La omisión de presentar la declaración tributaria es el hecho que sirve de fundamento para iniciar dos (2) actuaciones administrativas: una para imponer la sanción y otra para formular liquidación

204 Sentencia del Consejo de Estado del 6 de diciembre de 2012, Sección 4ª, expediente 18016.

de aforo, en ambos casos, previo emplazamiento para declarar y teniendo en cuenta que el plazo prescribe al cabo de los cinco (5) años siguientes al vencimiento del término señalado para declarar.

En virtud de los principios de eficiencia, celeridad, eficacia y economía, el emplazamiento se instituye, además, como un mecanismo para persuadir al contribuyente para que presente la declaración *so pena* de la sanción y de la liquidación de aforo.

Además, nada se opone a que las dos actuaciones administrativas se adelanten de manera simultánea e independientemente o de manera acumulada, al punto de que se plasmen ambas decisiones en dos resoluciones o en una sola, pues, esto consulta los principios anteriormente referidos, y así lo permite hacer el artículo 637 del E. T.

Si la administración tributaria decide no imponer la sanción por no declarar en acto previo e independiente de la liquidación de aforo, eso no implica vulnerar ni el debido proceso ni el derecho de defensa, pues una vez formulado el emplazamiento para declarar, cada actuación sigue su curso de manera independiente, simultánea o de manera acumulada, sin que pueda considerarse que la actuación administrativa prevista para imponer la sanción constituye una etapa previa e ineludible para adelantar la actuación administrativa para formular la liquidación de aforo.

Las dos actuaciones administrativas tienen como fin imponer dos medidas a cargo del contribuyente: la sanción y el impuesto. Si la administración decide no imponer la sanción, ese hecho no le impide al contribuyente ejercer su derecho de defensa en la actuación administrativa adelantada para formularle la liquidación de aforo.

Los actos derivados de las dos actuaciones administrativas son independientes pues tienen una relación de contingencia más que de necesidad. Que, por eso, la nulidad del acto de liquidación de aforo no apareja inexorablemente la desaparición de la sanción. Y que, además, el juicio de legalidad de uno no necesariamente afecta el análisis de legalidad que corresponda hacer del otro.

Si la sanción por no declarar fuera una etapa previa e ineludible de la liquidación de aforo, constituiría con la liquidación de aforo un acto administrativo complejo y, como tal, debería demandarse como una proposición jurídica completa.

Pero no es así, pues si la administración decide imponerlos en actos administrativos independientes, pueden demandarse de manera separada y, en ningún caso, la no imposición de la sanción por no declarar puede considerarse como un vicio de procedimiento que dé lugar a declarar la nulidad de la liquidación de aforo²⁰⁵.

10.1. *Determinación de la sanción*

Cuando se determina la procedencia de la sanción por no declarar, bien sea porque se causó el impuesto y se omitió declararlo, o porque se incumplió con el deber formal de informar el cese de la actividad gravada y posteriormente no se presentaron las declaraciones respectivas, la administración tributaria debe establecer el monto de la misma, atendiendo al supuesto bajo el cual se haya configurado la conducta a sancionar, de acuerdo con lo que haya establecido la norma tributaria sancionatoria.

La tasación de la multa puede efectuarse: a) Sobre un porcentaje previamente definido por la norma sancionatoria tomando como referente el total del impuesto a cargo, b) cuando no es posible determinar con precisión el valor del impuesto, la normativa tributaria establece una serie de presunciones que permiten liquidar la sanción bajo una media de aproximación, y **c)** si se comprueba que la obligación de declarar obedecía a una razón distinta a la causación del gravamen, y que el impuesto a cargo era equivalente a cero, se acude generalmente a una suma fija.

Estas pautas, en virtud del principio de legalidad que rige en materia tributaria y con mayor rigor en aspectos sancionatorios, solo pueden ser establecidas por el legislador y excepcionalmente por los órganos que a nivel territorial, tienen competencia para establecer normas de carácter tributario, cuando aquel así lo autorice de manera explícita. Es claro entonces, que las autoridades que hacen parte de la rama ejecutiva, no están facultadas para aplicar multas o sanciones distintas a las consagradas en las leyes, ordenanzas y acuerdos²⁰⁶.

205 Sentencia del Consejo de Estado del 15 de septiembre de 2016, Sección 4ª, expediente 20181.

206 Sentencia del Consejo de Estado del 17 de julio de 2014, Sección 4ª, expediente 19053.

11. *Procedimiento especial en ICA.*

La Ley 1819 de 2016 impuso a los contribuyentes *presentar la declaración* del *ICA* en el formulario único nacional diseñado por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y previó los mecanismos para presentarla, a partir de la vigencia de 2018.

Cuando los municipios o distritos establezcan mecanismos de retención en la fuente del *ICA*, tales formularios serán definidos por cada entidad (artículo 344).

