

**PROVIDENCIAS  
RELEVANTES  
SECCIÓN CUARTA**

**IMPUESTOS  
DEPARTAMENTALES**



**BOLETÍN**  
DEL CONSEJO DE ESTADO  

---

JURISPRUDENCIA Y CONCEPTOS

# EDITORIAL

*La Sección Cuarta del Consejo de Estado en su función de resolver las controversias relacionadas con los impuestos, presenta en esta ocasión una serie de providencias en materia de gravámenes departamentales, que sirven de guía a Entidades Territoriales y público en general.*

*Entre los temas que podremos encontrar en la Separata Especial, se encuentran las Sentencias de Unificación de Jurisprudencia sobre el alcance del concepto de "actividad comercial" para efectos del impuesto de industria y comercio y sobre la sujeción pasiva y los elementos esenciales del impuesto de alumbrado público, también se encuentran decisiones en medios de nulidad y nulidad y restablecimiento del derecho sobre temas de competencia de las entidades territoriales entre las que se destacan la competencia para la fijación de exenciones y tratamientos preferenciales sobre tributos de carácter nacional, cuyas rentas han sido cedidas a las entidades territoriales; trámites para la devolución de lo pagado en los impuestos de industria y comercio y; tratamiento de los impuestos de degüello, cigarrillos, licores, sobretasa a la gasolina, entre otros.*

*Lo anterior, con base al compromiso continuo de la jurisdicción de lo contencioso administrativo en la protección de los derechos de las personas, del Estado y de aquellos tributos que servirán para financiar el gasto público en la sociedad.*

*Asimismo, esperamos contribuir con las discusiones académicas y jurídicas en temas relacionados con impuestos, contribuciones fiscales y parafiscales e incentivar a las buenas prácticas judiciales.*

# SENTENCIAS DE UNIFICACIÓN

## 1. Se unificó jurisprudencia sobre el alcance del concepto de «actividad comercial» para efectos del impuesto de industria y comercio.

*Síntesis del caso:* Se unificó la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre el alcance del concepto de «actividad comercial» para efectos del impuesto de industria y comercio, en el sentido de fijar como regla que “En el caso de la remisión al Código de Comercio efectuada por los artículos 32 de la Ley 14 de 1983, 198 del Decreto Ley 1333 de 1986 y 34 del Decreto Distrital 352 de 2002, se considera que una operación constituye actividad comercial gravada con el ICA cuando la misma la ejerce el sujeto pasivo con carácter empresarial”, en los términos expuestos en la parte motiva de la decisión. Además, la Sala precisó que dicha regla rige para los trámites pendientes de resolver en sede administrativa y judicial y que no se podrá aplicar a conflictos previamente decididos.

**SENTENCIA DE UNIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL / ALCANCE DE LA ACTIVIDAD COMERCIAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO / ACTIVIDAD COMERCIAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Alcance del reenvío al ordenamiento mercantil / HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Percepción de dividendos por actividad comercial de participación en el capital social de entidades mercantiles / TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DE LOS DIVIDENDOS O RENDIMIENTOS POR LA PARTICIPACIÓN EN EL 39 BOLETÍN 250 ENERO DE 2022 CAPITAL SOCIAL DE ENTIDADES MERCANTILES – Requisitos. Carácter empresarial de la actividad comercial / SENTENCIA DE UNIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL SOBRE EL CONCEPTO DE ACTIVIDAD COMERCIAL GRAVADA CON EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO / REGLA DE UNIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL SOBRE EL CONCEPTO DE ACTIVIDAD COMERCIAL GRAVADA CON EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Aplicación. Rigen para los trámites pendientes de resolver en sede administrativa o judicial. No se aplican a conflictos ya decididos**

*Problemas jurídicos:* ¿La inversión en sociedades es una actividad comercial, en los términos previstos por el artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002? ¿Los dividendos percibidos a título de rendimiento de la inversión están gravados con el ICA?

*Tesis:* “3.1- De acuerdo con la formulación legal del hecho generador (original del artículo 32 de la Ley 14 de 1983, codificado en el artículo 195 del Decreto Ley 1333 de 1986 y adoptado para el distrito capital mediante el artículo 154 del Decreto-Ley 1421 de 1993 y por la norma local vigente para la época de los hechos, artículo 32 del Decreto 352 de 2002), el ICA somete a imposición la realización de toda actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción local, ya sea ejercida «de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos»; por lo cual se gravan

las ganancias ordinarias y extraordinarias producidas en el periodo por cada actividad. En lo pertinente al caso, al definir las «actividades comerciales» sometidas a imposición, el ordenamiento adoptó una cláusula de cierre, de acuerdo con la cual, junto al expendio de mercancías, son actividades comerciales «las definidas como tales por el Código de Comercio», siempre que no estén calificadas como industriales o de servicios en la normativa del tributo (artículo 34 del Decreto Distrital 352 de 2002, equivalente al 198 del Decreto Ley 1333 de 1986, que codificó el 35 de la Ley 14 de 1983). La textura abierta de la norma de reenvío y las situaciones que la preceptiva mercantil identifica como «comerciales», han propiciado análisis jurisprudenciales que en algunos casos se han ocupado de establecer si la «actividad comercial» gravada comprende la inversión en el capital o en los fondos propios de sociedades, lo cual acarrearía la tributación de los ingresos percibidos a título de dividendos. (...) 3.6- Sea lo primero poner de presente que en nuestro sistema tributario el ICA concurre con otras figuras que también gravan la capacidad económica asociada a la obtención de ingresos, pero se diferencia en que no somete a imposición a la universalidad de los ingresos –función de la que se ocupa el impuesto sobre la renta–, ni ingresos particulares asociados a negocios específicos –lo cual sucede, por ejemplo, en tributos como aquel que, bajo la denominación de «contribución de obra pública», grava las remuneraciones que perciben los contratistas de obra de las entidades públicas–. Se ocupa de fijar la contribución a los gastos públicos exigible a partir de los ingresos brutos logrados al ordenar por cuenta propia los factores productivos, sea el capital, los recursos humanos, o una combinación de ambos, dado que su hecho imponible es la realización remunerada de actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción municipal o distrital. Ahora, por cuenta de la definición autónoma que hace la normativa del impuesto acerca de las actividades industriales y de servicios (artículos 196 y 197 del Decreto 1333 de 1986), se ha comprendido, sin dificultades, la clase de actos negociales que dan lugar a la generación de ingresos gravados a título de esas actividades y, también, que al efecto carece de relevancia la frecuencia o habitualidad con que se lleven a cabo. Por contraste, la labor interpretativa se ha dificultado respecto de la actividad comercial, pues el reenvío que se hace desde la norma que la define, al ordenamiento mercantil, ha sido fuente de debates. Dispone la norma (artículos 198 del Decreto 1333 de 1986 y 34 del Decreto 352 de 2002) que, además del expendio de mercancías, son comerciales –con excepción de las que se califiquen como industriales y de servicios–, «las demás actividades definidas como tales por el Código de Comercio». A partir de este precepto se discute si se gravan las actividades que el estatuto mercantil tiene por «comerciales», o si, adicionalmente es condición que dichas actividades se ejecuten con profesionalidad o habitualidad; esto, debido a que el artículo 10 del CCo prescribe que «son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles». Bajo esas disposiciones, algunos han planteado que tiene un cariz objetivo la actividad comercial, mientras que otros le han atribuido un cariz subjetivo, cuestión sobre la cual precisa la Sala lo siguiente: Tanto en las normas que formulan el hecho generador del impuesto (i.e. artículos 195 del Decreto 1333 de 1986 y, en la jurisdicción de Bogotá, 32 del Decreto 352 de 2002), como en las que prescriben las notas distintivas de la actividad comercial (i.e. artículos 198 y 34 de los mismos cuerpos normativos, respectivamente), el presupuesto de hecho que sirve de sustento al ICA recae sobre un dato relativo a una actividad económica, despojado de condicionamientos directos de orden subjetivo, distintos a la proclamación hecha en los artículos 195 del Decreto 1333 de 1986 y 41 del Decreto 352 de 2002, de que la actividad gravada debe ser realizada por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho. Así, en principio, desde la perspectiva del ordenamiento tributario, quedarían comprendidas en el ámbito del hecho generador del impuesto todas las actividades calificadas como mercantiles por el CCo, quienquiera que sea el que las ejecute. Pasando a la codificación mercantil, se observa que también está instaurado un criterio objetivo en la regulación del concepto de «acto de comercio» (artículos 20 a 25), de suerte que puede ser ejercido en forma accidental e inexperta (artículo 11 ejusdem), sin perjuicio de lo cual se contempla que la realización «profesional» de esa clase de actos convierte en «comerciante» a quien la lleva a cabo

(artículos 10, 100 y 110 *ibidem*). En armonía con esas premisas de ambos ordenamientos –el de remisión y el de destino, que desechan toda consideración subjetiva–, al estudiar la constitucionalidad del artículo 35 de la Ley 14 de 1983 (codificado en el artículo 198 del Decreto Ley 1333 de 1986 y replicado por el 34 del Decreto Distrital 352 de 2002), la Corte Constitucional señaló que lo que se grava con el ICA son «las actividades comerciales y no... las personas que [las] llevan a cabo». En criterio de ese Alto tribunal, corresponde entender la remisión al CCo 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» (sentencia C-121 de 2006, MP: Marco Gerardo Monroy). Como no se trata de calificar los sujetos, sino de identificar las actividades previstas en el ordenamiento mercantil a efectos del impuesto, estima la Corte Constitucional que las normas del CCo, que «por su especial pertinencia» deben ser tenidas en cuenta «para la definición de lo que ha de entenderse por actividades comerciales», son los artículos 20 a 25 (excluyendo el 22), contenidos en el Título II «de los actos, operaciones y empresas mercantiles», sin hacer referencia a las disposiciones que se ocupan de la profesionalidad propia de la calidad de comerciante (v.g. artículos 10, 11, 100 y 110 del CCo). Surge de ese análisis jurídico que supeditar la realización del hecho generador de la actividad comercial en el ICA (a diferencia de lo que se estima respecto de las actividades industriales y de servicios), a la comprobación de que la actividad se ejecute de manera profesional, conlleva el error de interponer en el análisis de la situación gravada un criterio que la disciplina comercial solo contempla para atribuir la condición de comerciante. También supone restringir, contra el precepto (artículos 195 del Decreto 1333 de 1986 y 41 del Decreto 352 de 2002), la sujeción pasiva del ICA a quienes ostenten la calidad de comerciantes, siendo que el tributo no solo grava los ingresos brutos de los comerciantes, sino los de todos quienes realicen actividades tipificadas, ya sea «en forma permanente u ocasional» (artículos 32 del Decreto Distrital 352 de 2002 y 195 del Decreto Ley 1333 de 1986). Consecuentemente, la profesionalidad y la habitualidad con la que se ejecute la actividad comercial no son datos determinantes para la Sala, pues el ICA también se causa cuando la ejerce un no comerciante. Por ende, en principio, son susceptibles de gravamen en el ICA los dividendos (i.e. ingresos brutos) que retribuyen el acto de comercio contemplado en el ordinal 5.º del artículo 20 del CCo, consistente en participar en el capital social de entidades mercantiles. Empero, la Sala también advierte que el hecho generador en cuestión no tipifica la realización de actos de comercio, como los referidos en el listado enunciativo que aporta el artículo recién mencionado, sino que exige llevar a cabo una «actividad comercial». En esa medida, atendiendo a la tradicional distinción entre actividad y acto mercantiles, para que resulte gravada, la operación comercial tendrá que realizarse en el marco de una intervención organizada en el mercado, en la que el obligado tributario ordene por cuenta propia los medios de producción, asuma el riesgo de los negocios realizados y afecte al desarrollo de tal finalidad bienes materiales o inmateriales. La tipificación de la «actividad comercial» implica que el hecho generador no se realiza por cuenta de un «acto de comercio» aislado, sino que requiere que el contribuyente asuma con carácter empresarial su participación en el mercado. En este punto, adquiere relevancia el concepto de empresa, como forma de organización de los participantes en el mercado reconocida en el artículo 25 del CCo, sea que esa organización se concrete en la ordenación de los elementos reales destinados al ejercicio de la actividad (i.e. establecimiento de comercio, al tenor de los artículos 515 y 516 del CCo) o en la estructuración de los elementos humanos que la hacen posible (i.e. del factor trabajo). Así, los reconocidos «actos de comercio aislados», como es el caso del previsto en el ordinal 5.º del artículo 20 *eiusdem*, solo constituirán una actividad comercial gravada con el ICA cuando sean desarrollados en forma organizada. Al efecto son indicativos de la existencia de una organización empresarial: la afectación de un capital determinado a la actividad de inversión en sociedades comerciales, la uniformidad en el desarrollo de esa operación, la importancia relativa que la ejecución de esa actividad tenga para el contribuyente (en términos de proporción del patrimonio destinado a dicha actividad), la contratación de personal destinado a llevarla a cabo, la realización de gastos vinculados a esa actividad, la conexión del negocio mercantil con

otros actos de igual naturaleza y la utilización de uno o varios establecimientos de comercio, aunque ellos no estén registrados en la jurisdicción de la entidad territorial (artículos 32 del Decreto Distrital 352 de 2002 y 195 del Decreto Ley 1333 de 1986). Cuando concurren circunstancias de ese tipo, hay un alto grado de probabilidad de que se esté en presencia de una actividad mercantil. 3.7- Corolario de los anteriores análisis, la Sala precisa que, para juzgar si se realiza la «actividad comercial» gravada en el ICA por la participación en el capital de sociedades comerciales, el criterio de decisión radica en determinar si se desempeña con carácter empresarial la participación en los fondos propios de personas jurídicas mercantiles, percibiendo a cambio una remuneración económica, ya sea a título de dividendos u otros derechos apreciables en dinero conferidos por la entidad a quienes ostenten la calidad de socios, accionistas, asociados o partícipes. De ser así, el ingreso obtenido se integrará en la base gravable del ICA del inversionista, sin que a dichos efectos sea determinante el giro ordinario de los negocios del inversionista, ni la formulación de su objeto social, ni la condición de activo fijo de las acciones poseídas, ni la profesionalidad o habitualidad con la cual se lleven a cabo las inversiones. 4- El alto volumen de litigios administrativos y judiciales que versan sobre la materia analizada y las distintas tesis que se han expuesto en las providencias, llevan a la Sección Cuarta del Consejo de Estado a proferir sentencia de unificación jurisprudencial para precisar el concepto de «actividad comercial» gravada con el ICA, derivada de la remisión que la normativa del impuesto efectúa a la codificación mercantil para delimitar el hecho generador del impuesto. Esto, bajo las atribuciones constitucionalmente asignadas a esta Corporación como tribunal supremo de la Jurisdicción de lo Contencioso-Administrativo y con fundamento en los artículos 270 y 271 del CPACA y 14, ordinal 2.º, del Reglamento Interno de esta corporación (Acuerdo nro. 080 de 2019). En este sentido, se establecen las siguientes reglas de decisión: 1. En el caso de la remisión al Código de Comercio efectuada por los artículos 32 de la Ley 14 de 1983, 198 del Decreto Ley 1333 de 1986 y 34 del Decreto Distrital 352 de 2002, se considera que una operación constituye actividad comercial gravada con el ICA cuando la misma la ejerce el sujeto pasivo con carácter empresarial, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de este proveído. 2. La anterior regla jurisprudencial de unificación rige para los trámites pendientes de resolver en vía administrativa y judicial. No podrá aplicarse a conflictos previamente decididos. 5- Establecida la regla jurídica aplicable, corresponde decidir con ella el caso objeto de enjuiciamiento. Está probado y no se discute por las partes que en 2011 la demandante participó como accionista en tres sociedades mercantiles, de modo que llevó a cabo el acto de comercio contemplado en el ordinal 5.º del artículo 20 del CCo. Asimismo, consta en el plenario que lo hizo de forma organizada, toda vez que –según lo informado por el contador de la demandante en la visita realizada por la Administración (...), desde su constitución, la demandante se ha dedicado a manejar los «activos e inversiones» del grupo empresarial al que pertenece. En el contexto de esa actividad realizó actos de «administración y manejo» de los títulos de participación en el capital social de las entidades en las que había invertido e incurrió en gastos operacionales de administración (...); obteniendo a cambio dividendos (...). Esos elementos evidencian que el señalado acto de comercio lo ejerció con carácter empresarial, mediante una actividad económica organizada, que configuró la realización de una «actividad comercial» en los términos en que está definida como hecho generador del ICA. Por ende, los dividendos recibidos tendrían que integrarse en la base gravable del tributo, sin que a tal fin se pudiese invocar como eximente de la obligación la circunstancia de que las mencionadas acciones fuesen activos inmovilizados en su patrimonio”.

### **Salvamento parcial de voto de la Consejera Myriam Stella Gutiérrez Argüello**

**LEVANTAMIENTO DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD – Improcedencia / LEVANTAMIENTO DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD POR FALTA DE CONCIENCIA SOBRE LA ANTIJURIDICIDAD DE LA CONDUCTA SANCIONADA – Falta de configuración de diferencia de criterio sobre el derecho aplicable / PERCEPCIÓN DE DIVIDENDOS POR**

## **INVERSIÓN EN SOCIEDADES COMERCIALES COMO ACTIVIDAD COMERCIAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO ICA - Inexistencia de norma legal que ampare la exoneración del ICA sobre los dividendos**

Tesis: “[S]alvo el voto en relación con el levantamiento de la sanción de inexactitud efectuada bajo la consideración de que “la actora carecía de conciencia sobre la antijuridicidad de su conducta”. Pudo establecerse en el proceso que: “la sociedad participó como accionista en tres sociedades mercantiles, de modo que llevó a cabo el acto de comercio contemplado en el ordinal 5.º del artículo 20 del CCo. Asimismo, consta en el plenario que lo hizo de forma organizada, (...) desde su constitución, la demandante se ha dedicado a manejar los «activos e inversiones» del grupo empresarial al que pertenece. En el contexto de esa actividad realizó actos de «administración y manejo» de los títulos de participación en el capital social de las entidades en las que había invertido e incurrió en gastos operacionales de administración (...); obteniendo a cambio dividendos.”. No obstante que lo anterior configuraba el desarrollo de una actividad comercial, de la que derivó la percepción de los dividendos, estos fueron detraídos de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio (ICA) bajo el concepto de «deducciones, exenciones y actividades no sujetas». Bajo las anteriores premisas y, considerando que el artículo 32 la Ley 14 de 1983 y el artículo 154 del Decreto-Ley 1421 de 1993 (norma especial para el Distrito Capital), determinaron expresamente como hecho generador del ICA, el desarrollo de una actividad comercial, no se configuraría una diferencia de criterio en relación con la interpretación del derecho aplicable, en tanto no tenía la actora una disposición legal de cuya interpretación se hubiera derivado la posibilidad de exonerar de gravamen los dividendos percibidos en desarrollo de su actividad inversora”.

[Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de 2 de diciembre de 2021, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, Sentencia de Unificación 2021-CE-SUJ-4- 002, radicación: 25000-23-37-000-2013-01107-01 \(23424\)](#)

## **2. Se unificó jurisprudencia sobre los elementos esenciales del impuesto de alumbrado público.**

*Síntesis del caso: En orden a determinar si una empresa propietaria de una línea de transmisión de energía eléctrica que atraviesa la zona rural de un municipio es o no sujeto pasivo del impuesto sobre el servicio de alumbrado público, la Sala, previa aceptación de la solicitud con ese fin, unificó la jurisprudencia de la Sección en relación con los elementos esenciales de dicho tributo en vigencia de las leyes 97 de 1913 y 84 de 1915, que autorizaron su creación.*

**SENTENCIA DE UNIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL - Elementos esenciales del impuesto sobre el servicio de alumbrado público / ELEMENTOS ESENCIALES DEL IMPUESTO SOBRE EL SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO – Unificación jurisprudencial. Reglas de decisión / SUJECIÓN PASIVA AL IMPUESTO SOBRE EL SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO DE EMPRESAS PROPIETARIAS DE LÍNEAS DE TRANSMISIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA - Supuestos. Aplicación de las subreglas de la sentencia de unificación jurisprudencial sobre los elementos esenciales del impuesto de alumbrado público**

**Problema jurídico:** *¿La actora, propietaria de una línea de transmisión de energía eléctrica que atraviesa la zona rural del municipio de Cáceres, es sujeto pasivo del impuesto sobre el servicio de alumbrado público en ese municipio?*

**Tesis:** “[L]a Sala identificará la jurisprudencia establecida sobre la materia objeto de la sentencia de unificación y, de acuerdo con las reglas que se fijan, decidirá el recurso de apelación interpuesto (...) Todo lo anterior, en vigencia de las Leyes 97 de 1913 y 84 de 1915, puesto que (...) la Ley 1819 de 2016 reguló el impuesto de alumbrado público, en los artículos 349 a 353 que a la fecha de esta providencia es la normativa vigente. El artículo 353 ib., mantuvo la vigencia de los acuerdos que se adecuen a esta ley, salvo aquellos que deban ser modificados, para lo que concedió el término de un año (...) UNIFICAR la jurisprudencia del Consejo de Estado en relación con los elementos esenciales del impuesto sobre el alumbrado público para adoptar las siguientes reglas: 1. Sujeto activo. Regla (i) El sujeto activo del impuesto sobre el servicio de alumbrado público determinado por el legislador son los municipios. 2. Hecho generador. Regla (ii) El hecho generador del tributo es ser usuario potencial receptor del servicio de alumbrado público, entendido como toda persona natural o jurídica que forma parte de una colectividad, porque reside, tiene el domicilio o, al menos, un establecimiento físico en determinada jurisdicción municipal, sea en la zona urbana o rural y que se beneficia de manera directa o indirecta del servicio de alumbrado público. 3. Fórmulas o referentes utilizados por las autoridades municipales para determinar los elementos esenciales del impuesto sobre el alumbrado público. Subreglas: Subregla a. Ser usuario del servicio público domiciliario de energía eléctrica es un referente válido para determinar los elementos del impuesto sobre el servicio de alumbrado público, toda vez que tiene relación ínsita con el hecho generador. Subregla b. La propiedad, posesión, tenencia o uso de predios en determinada jurisdicción municipal es un referente idóneo para determinar los elementos del impuesto sobre el servicio de alumbrado público, toda vez que tiene relación ínsita con el hecho generador. Subregla c. El impuesto de industria y comercio no es un referente idóneo para determinar los elementos del impuesto sobre el servicio de alumbrado público, pues no tiene relación ínsita con el hecho generador. Subregla d. Las empresas dedicadas a la exploración, explotación, suministro y transporte de recursos naturales no renovables, las empresas propietarias, poseedoras o usufructuarias de subestaciones de energía eléctrica o de líneas de transmisión de energía eléctrica y las empresas del sector de las telecomunicaciones que tengan activos ubicados o instalados en el territorio del municipio para desarrollar una actividad económica específica son sujetos pasivos del impuesto sobre el servicio de alumbrado público siempre y cuando tengan un establecimiento físico en la jurisdicción del municipio correspondiente y, por ende, sean beneficiarias potenciales del servicio de alumbrado público. Subregla e. Tratándose de empresas que tienen activos en el territorio del municipio para desarrollar una determinada actividad económica, el municipio debe acreditar la existencia de establecimiento físico en la respectiva jurisdicción y con ello la calidad de sujeto pasivo del impuesto sobre el alumbrado público. 4. Base gravable. Subregla f. El consumo de energía eléctrica es un referente idóneo para determinar la base gravable de sujetos pasivos que tienen la condición de usuario regulado del servicio público de energía eléctrica. Subregla g. La capacidad instalada es un parámetro válido para determinar la base gravable de las empresas propietarias, poseedoras o usufructuarias de subestaciones de energía eléctrica o de líneas de transmisión de energía eléctrica. Subregla h. En los asuntos particulares, en que el sujeto pasivo encuadra en varias hipótesis para tenerlo como tal, solo está obligado a pagar el impuesto por una sola condición. 5. Tarifa. Subregla i. Las tarifas del impuesto sobre el servicio de alumbrado público deben ser razonables y proporcionales con respecto al costo que demanda prestar el servicio a la comunidad. Subregla j. La carga de probar la no razonabilidad y/o no proporcionalidad de la tarifa es del sujeto pasivo (...) Con base en las Leyes 97 de 1913 y 84 de 1915, el Concejo Municipal de Cáceres reguló el impuesto de alumbrado público mediante el Acuerdo 007 de 2012 (...) En el literal f) del artículo 3 ib. fijó el esquema tarifario para las empresas que operen o sean propietarias de líneas de



transmisión y subtransmisión situadas en ese municipio (...) La Sala advierte que el parámetro utilizado por el municipio para considerar a la actora sujeto pasivo del tributo fue el hecho de ser la empresa propietaria de una línea de transmisión de energía eléctrica que atraviesa la zona rural de Cáceres, supuesto que encuadra en la subregla d, que señala que las empresas propietarias, poseedoras o usufructuarias de subestaciones de energía eléctrica o de líneas de transmisión de energía eléctrica son sujetos pasivos del impuesto sobre el servicio de alumbrado público siempre y cuando tengan un establecimiento físico en la jurisdicción del municipio correspondiente y, por ende, sean beneficiarias potenciales del servicio de alumbrado público. En estos casos, según la subregla e, corresponde al sujeto activo comprobar la existencia de establecimiento físico en la respectiva jurisdicción y, con ello, la calidad de sujeto pasivo del impuesto sobre el alumbrado público. En el caso, no se discute que la actora es propietaria de una línea de transmisión de energía eléctrica que atraviesa el territorio del municipio de Cáceres. Sin embargo, en el expediente no existe prueba de que la actora tenga por lo menos un establecimiento físico en ese municipio. Por ende, no está acreditado que se trata de un usuario potencial del servicio de alumbrado público obligado a pagar el tributo”

[Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de 6 de noviembre de 2019, C. P. Milton Chaves García, Sentencia de Unificación 2019-CE-SUJ-4-009, radicación: 05001-23-33-000-2014-00826-01 \(23103\)](#)

## **MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD**

- 1. Se anula el aparte de la Ordenanza 024 de 2012, expedida por la Asamblea Departamental de Antioquia, por contemplar como requisito para el reconocimiento del beneficio de la condonación del impuesto de vehículos, la presentación de una sentencia judicial para adelantar el trámite administrativo, ya que contradice una norma de carácter nacional al exigir un documento prohibido por la ley.**

*Síntesis del caso: Mediante la Ordenanza 024 de 2012, la Asamblea Departamental de Antioquia estableció la posibilidad de condonar el pago del impuesto de vehículos a cargo de quienes habían perdido su posesión. La posible condonación beneficiaba a las personas registradas como propietarias de "vehículos vendidos, permutados o rematados, que no han legalizado el traspaso y están bajo posesión de quien los compro, permutó, remató o de un tercero...". la Ordenanza exigió como uno de los requisitos para acceder al beneficio, una "sentencia declarativa estimatoria de las pretensiones por Desaparición Documentada del vehículo, proferida por el juez competente"; por su parte el Decreto Ley 19 de 2021 prohíbe exigir como requisito previo para obtener una decisión administrativa, la interposición de una acción judicial y la presentación de la copia de la providencia que ordene el reconocimiento o adjudicación de un derecho, lo que conlleva a una clara contradicción entre una norma de carácter local y una nacional.*

**IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA - Condonación por pérdida de la posesión del vehículo / CONDONACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES POR PÉRDIDA DE LA POSESIÓN DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA - Requisitos. Exigencia de sentencia declarativa estimatoria de las pretensiones por desaparición documentada del vehículo proferida por el Juez competente que acredite la fecha de compraventa, permuta o remate del automotor / REQUISITOS PARA LA CONDONACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES EN EL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA - Ilegalidad. Exigencia de actuación judicial previa para adoptar decisión administrativa / EXIGENCIA DE SENTENCIA DECLARATIVA Y ESTIMATORIA POR DESAPARICIÓN DOCUMENTADA DE VEHÍCULO COMO REQUISITO PARA LA CONDONACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES EN EL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA.**

**Problema jurídico 1:** *¿es legal de la expresión “(...) y poseen Sentencia Declarativa y Estimatoria por Desaparición Documentada de Vehículo proferida por el Juez competente” contenida en los artículos 1° y 6° de la Ordenanza 024 de 2012 proferida por la Asamblea Departamental de Antioquia?*

**Tesis:** «Mediante la Ordenanza 024 de 2012, la Asamblea Departamental de Antioquia estableció la posibilidad de condonar el pago del impuesto de vehículos a cargo de quienes habían perdido su posesión. La posible condonación beneficiaba a las personas registradas como propietarias de “(...) los vehículos vendidos, permutados o rematados, que no han legalizado el traspaso y están bajo la posesión de quien los compró, lo permutó, lo remató, o de un tercero, y ha transcurrido un lapso de diez (10) años sin conocer su destino final (...)”. Los artículos 1° y 6° de la Ordenanza 024 de 2012 exigieron como uno de los requisitos para acceder al beneficio, una “sentencia declarativa estimatoria de las pretensiones por Desaparición Documentada del Vehículo, proferida por el Juez competente; que acredite la fecha de compraventa, permuta o remate del automotor”. Por su parte, el Decreto Ley 19 de 2012, “Por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la Administración Pública”, el cual en su artículo 8° dispone: “ARTÍCULO 8. PROHIBICIÓN DE EXIGIR ACTUACIÓN JUDICIAL PREVIA PARA LA DECISIÓN ADMINISTRATIVA. Se prohíbe exigir como requisito previo para obtener una decisión administrativa la interposición de una acción judicial y la presentación de la copia de la providencia que ordene el reconocimiento o adjudicación de un derecho. “De lo anterior resulta claro que la Ordenanza analizada contempla como requisito para el reconocimiento del beneficio de la condonación del impuesto de vehículos la presentación de un documento que la ley prohíbe exigir: La norma local pretende que la condonación del impuesto solo opere si se presenta una sentencia estimatoria de la compraventa, permuta o remate del automotor, mientras que el Decreto Ley 19 de 2012 señala expresamente que no hay lugar a exigir una sentencia judicial para adelantar un trámite administrativo. Ante la evidencia de la contradicción de la norma local con la norma nacional, es evidente que debe prevalecer la orden del legislador extraordinario, por lo que debe anularse el aparte de la Ordenanza 024 de 2012 que contempla tal exigencia, en contravía de lo dispuesto por una norma superior. Si bien es propio de los departamentos establecer condiciones y procedimientos para la eventual condonación de los créditos tributarios a su favor, si así lo deciden dentro del marco de su autonomía administrativa y económica, no pueden exigir para ello requisitos o trámites que han sido expresamente prohibidos por la ley. En consecuencia, si la intención de la Asamblea de Antioquia al expedir la Ordenanza 024 de 2012 era otorgar un alivio fiscal a quienes habían dejado de ser propietarios de vehículos, el mismo no podía estar supeditado a la presentación de una decisión judicial, cuando la misma ley prohíbe su exigencia para adelantar un trámite ante la Administración, lo cual incluye a la Administración tributaria. En consecuencia, se confirmará la nulidad de la expresión “(...) y posee Sentencia declarativa estimatoria de las pretensiones por Desaparición Documentada del Vehículo, proferida por el Juez competente (...)”, contenida en los artículos 1° y 6° de la Ordenanza 024 de 2012, proferida por la Asamblea de Antioquia.»

**Problema jurídico 2:** *¿es procedente la declaratoria de nulidad del Oficio del 3 de diciembre de 2014, por medio del cual el Director de Rentas del Departamento de Antioquia negó a la demandante la solicitud de condonación del impuesto de vehículos?*

**Tesis 2:** « Como consecuencia de la declaratoria de nulidad parcial de los artículos 1° y 6° de la Ordenanza 024 de 2012, se declarará nulo el acto demandado de carácter particular que le negó a la demandante la condonación del impuesto de vehículos por no aportar sentencia declarativa estimatoria de las pretensiones de desaparición documentada del vehículo, en la medida en que la exigencia de tal requisito –prohibido por la ley- sirvió como fundamento para la respuesta negativa a la solicitud original de la demandante. Cabe añadir que en el expediente se encuentra el contrato de permuta suscrito el 4 de enero

de 1994 entre la demandante y el señor Elkin de Jesús Solís Aguirre, en el que declara la entrega material del vehículo de marca Willys, con placa KDB 570, modelo 1962 y el formulario Único Nacional nro. 0117140 76001 del Ministerio de Transporte, en el cual se hizo el traspaso, con los cuales se acredita que desde hace más de diez años la demandante transfirió la propiedad del vehículo a un tercero y no conoce su destino final. Así, la Administración departamental contaba con una prueba suficiente de que la demandante no conocía el destino final del vehículo mencionado al momento de la presentación de la solicitud de condonación de la deuda por impuesto de vehículos a su cargo».

[Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de 9 de julio de 2020, C. P. Milton Chaves García, radicación: 05-001-23-33-000-2015-00361-01 \(24218\)](#)

## **2. La Asamblea Departamental de Bolívar cuenta con autorización legal para determinar los elementos del tributo denominado impuesto de degüello, ya que puede establecer dentro de su territorio los impuestos que considere necesarios, autorizados previamente por la ley.**

*Síntesis del caso: Se demandó la legalidad de los artículos 3, 4 y 5 de la Ordenanza N° 17 de 31 de julio de 2011, y el artículo 46 de la Ordenanza N° 11 de 19 de agosto de 2006, expedidas por la Asamblea Departamental de Bolívar, por exceder las competencias atribuidas por el artículo 338 de la Constitución Política, la Ley 8 de 1909 y los artículos 161 y 162 del Decreto Ley 1222 de 1986 al desconocer los principios que rigen el sistema tributario con la determinación de la tarifa aplicable al impuesto de degüello de ganado mayor.*

**CORPORACIONES PÚBLICAS DE ELECCIÓN POPULAR – Quórum para deliberar y decidir / ORDENANZA – Quórum deliberatorio y aprobatorio.**

*Problema jurídico 1: ¿hubo quórum para debatir y aprobar la Ordenanza N° 17 de 31 de julio de 2011 en la Asamblea Departamental de Bolívar, sobre la determinación de la tarifa aplicable al impuesto de degüello de ganado mayor?*

**Tesis 1:** «En cuanto al quórum para deliberar y decidir, la Constitución establece que para “deliberar” corresponde a mínimo la cuarta parte de los miembros y para “decidir” es necesaria la asistencia de la mayoría de los integrantes. Por su parte, sobre la materia, el Decreto 1222 de 1986 (Código de Régimen Departamental), dispone lo siguiente: (...) La anterior normativa exige mínimo la cuarta parte de los miembros para deliberar, y para decidir sobre el proyecto de ordenanza la Asamblea de Bolívar debía contar con la mitad más uno de los diputados que la integraban, así como surtirse los tres debates requeridos, en tres días distintos. En el presente caso, consta en el expediente que el proyecto de Ordenanza N° 17 de 31 de julio de 2011, «Por medio del cual se modifica el Estatuto Tributario del Departamento de Bolívar» fue aprobado por la Asamblea en tres debates llevados a cabo en las sesiones ordinarias del 8 de marzo, 14 de julio y 31 de julio de 2011, respectivamente. Sin embargo, el recurrente

asegura que la sesión del 14 julio se instaló dejando registrado en el acta que no había quórum, lo que generaría la nulidad del acto administrativo por haber sido expedido de forma irregular. No obstante lo señalado por el demandante, se observa que si bien en el acta N° 14 del 14 de julio de 2011 el secretario de la asamblea registró que no había quórum para dar inicio al primer debate dentro del cual se encontraba el proyecto de modificación del Estatuto Tributario, el Presidente de la Corporación ordenó al secretario verificar nuevamente el quórum, quien a su vez dejó constancia de que se encontraba conformado, razón por la cual se deduce que la mayoría necesaria se constituyó en el transcurso de la sesión. Refuerza lo anterior que, según consta en los alegatos de conclusión de primera instancia, el apoderado de la Asamblea Departamental aclaró que, para la época de los hechos, la corporación estaba conformada por 14 diputados, que al momento de llamar a lista se dejó constancia de la asistencia de 12 de ellos y la ausencia de 2, y que no obstante hubo un error de transcripción en el acta de la sesión cuestionada, situación que «se puede evidenciar en el audio de la sesión, el cual se pone a disposición del despacho». En consecuencia, la Sala no advierte irregularidad en el trámite del proyecto de ordenanza en relación con el quórum necesario para que se pudiera discutir y aprobar el proyecto en cuestión en uno de los debates, pues se cumplió lo dispuesto en los artículos 148 de la Constitución Política y, 31, 32 y 75 del Decreto Ley 1222 de 1986, por lo que, en consecuencia, este cargo no está llamado a prosperar».

**AUTONOMÍA IMPOSITIVA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES – Alcance. Reiteración de jurisprudencia / PRINCIPIO DE LEGALIDAD – Alcance / PRINCIPIO DE CERTEZA DE LOS TRIBUTOS – Alcance / IMPUESTO DE DEGÜELLO – Noción / IMPUESTO DE DEGÜELLO – Elementos / IMPUESTO DE DEGÜELLO – Exequibilidad / RECAUDO DE TRIBUTOS Y FINALIDAD – Alcance. Reiteración de jurisprudencia / FACULTAD OPCIONAL AL GOBERNADOR PARA ESTABLECER LA OBLIGACIÓN PARA LOS FRIGORÍFICOS Y MATADEROS PÚBLICOS DE LIQUIDAR, RECAUDAR, DECLARAR Y PAGAR AL DEPARTAMENTO EL IMPUESTO DE DEGÜELLO DE GANADO MAYOR– Legalidad. No implica la delegación en el gobernador de ninguna facultad propia de la Asamblea departamental / FIJACIÓN DE LA TARIFA DEL IMPUESTO DE DEGÜELLO MAYOR / Facultad impositiva territorial.**

*Problema jurídico 2: ¿la Asamblea excedió las competencias que le fueron atribuidas por el artículo 338 de la Constitución Política, la Ley 8ª de 1909 y los artículos 161 y 162 del Decreto Ley 1222 de 1986 al establecer los elementos del impuesto de degüello de ganado mayor?*

**Tesis 2:** «En relación con la facultad impositiva de las entidades territoriales (reiteración jurisprudencial), se observa lo siguiente: De acuerdo con los artículos 287, 300-4 y 313-4 de la Constitución Política, las entidades territoriales gozan de autonomía para gestionar sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley y, en virtud de esa autonomía, tanto las asambleas departamentales como los concejos municipales pueden decretar tributos y gastos locales. El artículo 338 de la Constitución Política dispone: (...) De la norma transcrita se advierte que los órganos de representación popular deben fijar directamente los elementos del tributo. De este mandato se desprenden dos de los principios rectores del sistema tributario, a saber: el de legalidad tributaria y el de certeza de los tributos. El principio de legalidad tributaria exige que sean los órganos de elección popular los que de manera directa señalen los sujetos activo y pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa de la obligación tributaria, esto es, los elementos esenciales del tributo. Por excepción, respecto de la tarifa de las tasas y contribuciones, el artículo 338 ibídem autoriza que se atribuya la competencia de fijarla a las autoridades administrativas, siempre que en la ley, la ordenanza o el acuerdo respectivo se fije el sistema y el método para determinarla. El principio de certeza tiene la finalidad de garantizar que todos los elementos del vínculo impositivo entre

los administrados y el Estado estén establecidos de manera inequívoca en la ley, ordenanza o acuerdo, bien porque las normas que crean el tributo los expresan con claridad, o porque en el evento en que una disposición remite a otra para su integración, es posible identificar dentro del texto remitido el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa. Ahora bien, / [E]n relación con el impuesto de Degüello de Ganado Mayor, el artículo 1º de la Ley 8ª de 1909 estableció que «serán en lo sucesivo Rentas Departamentales, además de las que lo eran antes de la expedición de la ley 1ª de 1908 y que no estén cedidas a los Municipios, las de [...] Degüello de Ganado Mayor». Posteriormente, el Decreto Ley 1222 de 1986 «Por el cual se expide el Código de Régimen Departamental» incorporó la anterior normativa -al establecer la facultad para fijar la tarifa y limitaciones a la renta- en sus artículos 161 y 162, en los cuales dispuso que «los departamentos pueden fijar libremente la cuota del impuesto sobre degüello de ganado mayor» y que «las rentas sobre degüello no podrán darse en arrendamiento». Conforme con lo expresado por la Corte Constitucional el impuesto de degüello consiste en el pago de una tarifa determinada por cada res sacrificada para el consumo, que paga al departamento o municipio quien se dedique al sacrificio de ganado mayor o menor. Así, se fija de manera directa en cada caso el sujeto activo, que es el departamento o municipio, según se trate de ganado mayor o menor; el sujeto pasivo, que es la persona dedicada al sacrificio del ganado; el hecho gravado, que es el sacrificio de la res; y en cuanto a las tarifas, estas deben ser establecidas por los departamentos, según lo dispuesto en el artículo 161 del Decreto 1222 de 1986, respecto del impuesto de degüello de ganado mayor. En la citada sentencia C-080 de 1996, la Corte Constitucional indicó que el artículo 1º de la Ley 8ª de 1909, “perdió vigencia” por subrogación del Decreto Ley 1222 de 1986, pero consideró ajustado a la Constitución dicho impuesto / (...) [L]a Asamblea Departamental de Bolívar contaba con la autorización legal para determinar los elementos del tributo en cuestión, pues, de acuerdo con sus requerimientos y prioridades, puede establecer dentro de su territorio los impuestos que considere necesarios, autorizados previamente por la ley, uno de ellos, de larga tradición en el país, como es el denominado impuesto de degüello, el cual, se reitera, grava la actividad del sacrificio de ganado. Por ello, conforme con la postura de esta Sala, las entidades territoriales, como en este caso el Departamento de Bolívar, cuentan con la facultad para establecer los elementos del tributo, siempre que el mismo haya sido creado o autorizado por la Ley que, como se vio, fue cedido por el Estado a los entes territoriales desde la Ley 8ª de 1909, subrogada por los artículos 161 y 162 del Decreto Ley 1222 de 1986, declarados exequibles por la Corte Constitucional. Analizado el contenido de la norma demandada, y en su conjunto los demás artículos que integran el Capítulo VI de la Ordenanza 11 de 2006, que no fueron modificados por la Ordenanza 17 de 2011, se observa que la Asamblea Departamental de Bolívar, conforme con su facultad impositiva, estableció los elementos del impuesto de degüello de ganado mayor en su jurisdicción, por lo que contrario a lo aducido por el recurrente, no trasladó tales atribuciones al gobernador. Ahora bien, en relación con el recaudo del tributo y su finalidad, esta sección se ha pronunciado en los siguientes términos : «Sobre el particular, ha sido jurisprudencia de la Sala, que la reglamentación pertinente a la regulación del procedimiento para el exacto recaudo, fiscalización, control y aún la ejecución coactiva del tributo y en general del establecimiento de los reglamentos necesarios para su determinación individual, son aspectos que corresponden a un fenómeno posterior y distinto al de su creación, como lo es el de su pago. Esto es, a la tarea de cobrar y permitir que se materialice lo previsto en la ley, a efecto de arbitrar los recursos de que se trata como propios del nivel territorial, materias para las cuales opera la autonomía territorial de las citadas entidades, a las que se reconoce competencia propia para expedir los acuerdos que garanticen el efectivo control y recaudo de sus gravámenes, conforme a la competencia administrativa o de gestión otorgada por la Carta, para “administrar los recursos” (art. 287 - 3), en la forma como se expresó entre otros, en fallo del 22 de noviembre de 1986, exp. 8005” (se destaca). De acuerdo con lo anterior, la Sala advierte que la facultad opcional que le fue otorgada al gobernador en el mencionado artículo 46 de la Ordenanza N° 11 de 2006, se dirigía únicamente a la forma en que se materializaría el cumplimiento del

pago del impuesto de degüello de ganado mayor, con fundamento en la regulación establecida en dicha ordenanza, para lo cual el órgano de representación popular, esto es, la Asamblea Departamental, se encontraba investida por disposición legal y constitucional. En ese sentido y en concordancia con lo señalado por el tribunal, no se trasgredieron la Constitución ni la ley, en razón a que la disposición demandada no estableció, ni delegó en cabeza del gobernador ninguna facultad propia de la Asamblea de Bolívar. Como se anotó anteriormente, el legislador autorizó a las asambleas departamentales para que, en ejercicio de su autonomía, definieran, entre otros, la forma de recaudo, las características y todos los demás aspectos referentes a la materialización del impuesto de degüello de ganado mayor que se realice en el departamento. Las anteriores razones son suficientes para negar la prosperidad de este cargo. Por último, el apelante señaló que debe ser declarado nulo el artículo 3 de la Ordenanza N° 17 del 31 de julio de 2011, por cuanto aumentó la tarifa del impuesto de degüello de ganado mayor, sin que previamente se analizara la pertinencia entre costo y beneficio, desconociendo los principios de proporcionalidad, eficiencia y eficacia de que tratan los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, situación que afecta a los propietarios de ganado, frigoríficos y mataderos que operan en el departamento de Bolívar. En este punto la Sala reitera que la fijación de los elementos del tributo en general y de la tarifa en particular, corresponden al ejercicio de la facultad impositiva de las entidades territoriales, en desarrollo de su autonomía, conforme con lo previsto en los artículos 287, 300-4 y 338 de la Constitución Política. En el caso, como ya se dijo, la asamblea departamental está facultada para fijar la tarifa del impuesto de degüello de ganado mayor, de conformidad con lo previsto en el artículo 161 del Decreto Ley 1222 de 1986 y lo precisado al efecto en la sentencia C-080 de 1996. Además, como lo anotó el a quo, el demandante se limitó a cuestionar la tarifa establecida en los actos acusados, sin controvertir las razones del aumento de dicha tarifa, pues se limitó a aducir que contrariaba los principios de eficiencia, equidad y progresividad, pero no presentó argumentos ni pruebas que permitan concluir que el departamento impuso cargas desproporcionadas, o que pretendiera recuperar en exceso el costo del servicio. En consecuencia, no prospera el cargo.»

**NOTA DE RELATORÍA:** En relación con el recaudo de los tributos y su finalidad se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias de 13 de diciembre de 2013, radicado 25000-23-27-000-2007-00057-02(17880), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 22 de septiembre de 2016, radicado 52001-23-31-000-2011-00533-02(21942), C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia

[Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de 1 de marzo de 2018, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto, radicación: 13-001-23-33-000-2012-00220-01 \(21008\)](#)

### **3. El impuesto de registro en el departamento de Antioquia, para las fiducias mercantiles que recaigan sobre inmuebles y no impliquen el traslado de propiedad a un tercero beneficiario o fideicomisario, distinto del fiduciante, debe liquidarse sobre el valor de la remuneración o comisión pactada.**

**Síntesis del caso:** *Se demandó el segundo inciso de la Circular 000564 del 17 de septiembre de 2014, dirigida por la directora de Rentas Departamentales de Antioquia a los liquidadores del impuesto de registro y funcionarios del Área de Fiscalización del departamento, sobre la liquidación de dicho tributo en los contratos de fiducia mercantil, específicamente en cuanto ordenó respetar la base gravable mínima establecida en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, para los contratos que involucraban la transferencia de bienes inmuebles.*

**PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA NORMATIVA - Alcance y efectos jurídicos / ALCANCE DE LA FUNCIÓN ADMINISTRATIVA - Parámetro de legalidad. Radica en la ley / LEY - Noción y alcance / LEY - Naturaleza jurídica / PRINCIPIO DE LEGALIDAD - Jerarquía normativa. Alcance**

**Problema jurídico 1:** *¿es legal la circular dirigida por la directora de Rentas Departamentales de Antioquia a los liquidadores del impuesto de registro y funcionarios del Área de Fiscalización del departamento, sobre la liquidación de dicho tributo en los contratos de fiducia mercantil, específicamente en cuanto ordenó respetar la base gravable mínima establecida en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, para los contratos que involucraban la transferencia de bienes inmuebles?*

**Tesis 1:** «Se discute la legalidad de la circular dirigida por la directora de Rentas Departamentales de Antioquia a los liquidadores del impuesto de registro y funcionarios del Área de Fiscalización del departamento, sobre la liquidación de dicho tributo en los contratos de fiducia mercantil, específicamente en cuanto ordenó respetar la base gravable mínima establecida en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, para los contratos que involucraban la transferencia de bienes inmuebles. En los términos de la fijación del litigio, corresponde establecer si el aparte acusado contraviene el ordenamiento superior sobre la base gravable del impuesto de registro, de cara al supuesto de hecho al que refiere «transferencia de bienes inmuebles en contratos de fiducia» y si, en ese sentido, la Directora de Rentas Departamentales carecía de competencia para expedirlo (...) El problema jurídico así planteado se analizará en el marco del principio de legalidad, propio de los Estados de Derecho que presuponen el sometimiento permanente de los mismos al régimen jurídico derivado de las distintas fuentes normativas. Conforme a dicho principio, los reglamentos, órdenes y demás expresiones de voluntad administrativa, constituyen normas jurídicas acatables dentro de un orden jerárquico que comienza con la Constitución, como fuente suprema en la que se funda el orden jurídico del Estado, y continúa con la ley como fuente de creación primaria del derecho que habilita a las demás categorías normativas, sin más limitaciones que las impuestas por la propia Constitución. En ese entendido, el parámetro del alcance de la función administrativa a través de todos los actos que se expiden en ejercicio de la misma, entre ellos las circulares, radica en la ley, en tanto norma originaria por excelencia, que proviene del órgano de representación popular encargado de expresar la voluntad general y la organización estatal de tipo democrático, participativo y pluralista. Así, la ley dispone desde sí misma y las normas que le siguen en categoría descendente están llamadas a asegurarle aplicación, sin mutarla, ampliarla, modificarla, sustituirla o restringirla. De acuerdo con ello, el ejecutivo no puede, en ninguno de sus niveles, expedir regulaciones autónomas e independientes ajenas a la ley, pues todas sus expresiones de voluntad tienen la condición material de sujetarse a las disposiciones legales y de constituir mecanismos para ejecutarla.»

**IMPUESTO DE REGISTRO - Carácter departamental / IMPUESTO DE REGISTRO - Hecho generador / IMPUESTO DE REGISTRO - Causación. El tributo se causa en forma instantánea, al momento en que se solicita la inscripción en el registro / IMPUESTO DE**



**REGISTRO - Base gravable / IMPUESTO DE REGISTRO SOBRE ACTOS, CONTRATOS O NEGOCIOS JURÍDICOS REFERIDOS A BIENES INMUEBLES - Alcance para efectos del inciso cuarto del artículo 229 de la Ley 223 de 1995 / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE REGISTRO - Regla general. Es el valor incorporado en el acto, contrato o negocio jurídico documental inscrito, siempre que no implique la enajenación o transferencia de dominio de bienes inmuebles / IMPUESTO DE REGISTRO EN INSCRIPCIÓN DE CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL Y ENCARGO FIDUCIARIO SOBRE MUEBLES E INMUEBLES - Base gravable / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE REGISTRO - Regla especial. Se aplica a la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos relacionados con inmuebles que impliquen la enajenación o transferencia de dominio de los mismos / IMPUESTO DE REGISTRO SOBRE ACTOS, CONTRATOS O NEGOCIOS JURÍDICOS REFERIDOS A BIENES INMUEBLES QUE IMPLIQUEN TRANSFERENCIA DE DOMINIO - Base gravable mínima. Su aplicación constituye una regla especial que presupone que los actos, contratos o negocios jurídicos relacionados con inmuebles impliquen la enajenación o transferencia de dominio de los mismos / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE REGISTRO EN EL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA – Ordenanza 62 de 2014 / LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DE REGISTRO EN EL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA EN CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL - Reglas / IMPUESTO DE REGISTRO EN CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL QUE INVOLUCREN TRANSFERENCIA DE BIENES INMUEBLES - Departamento de Antioquia. Aplicación de la regla especial de la base gravable mínima**

***Problema jurídico 2: ¿la transferencia de bienes inmuebles que recae sobre el derecho de dominio opera como presupuesto condicional para aplicar la base mínima especial prevista en el artículo 4 del Decreto 650 de 1996?***

**Tesis 2:** «[L]a Ley 223 de 1995, reguló el nuevo impuesto de registro, a lo largo del capítulo XII (arts. 226 a 236), como tributo del orden territorial, generado por la inscripción de actos, contratos, providencias o negocios jurídicos documentales que tuvieran que registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos, dispuestos por el artículo 4 de la Ley 1572 de 2012, o en las Cámaras de Comercio, enunciados en el artículo 28 del C. Co., y en los que los particulares fueren parte o beneficiarios. Dicho tributo se causa instantáneamente, al momento en que se solicita la inscripción en el registro. En materia de base gravable, el artículo 229 de la Ley 223 de 1995, modificado por el artículo 187 de la Ley 1607 de 2012, previó que se encontraba constituida por el valor incorporado en el documento contentivo del acto, contrato o negocio jurídico, con reglas específicas para los casos de inscripción de contratos de constitución de sociedades, reformas estatutarias o actos que impliquen el incremento del capital social o suscrito; actos, contratos o negocios jurídicos con participación de entidades públicas y particulares; documentos sin cuantía y actos, contratos o negocios jurídicos referidos a bienes inmuebles, respecto de los cuales dispuso que: “el valor no podrá ser inferior al del avalúo catastral, el autoavalúo, el valor del remate o de la adjudicación, según el caso. Para efectos de la liquidación y pago del impuesto de registro, se considerarán actos sin cuantía las fusiones, escisiones, transformaciones de sociedades y consolidación de sucursales de sociedades extranjeras; siempre que no impliquen aumentos de capital ni cesión de cuotas o partes de interés. El artículo 4 del Decreto 650 de 1996, reglamentario de la Ley 223 de 1995, concretó el alcance de la alusión legal a “los actos, contratos o negocios jurídicos referidos a bienes inmuebles”, en los siguientes términos: “Para efectos de lo dispuesto en el inciso cuarto del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, se entiende que el acto, contrato, o negocio jurídico se refiere a inmuebles cuando a través del mismo se enajena o transfiere el derecho de dominio. En los demás casos la base gravable estará constituida por el valor incorporado

en el documento, de conformidad con lo dispuesto en el inciso primero del mismo artículo.” De la misma forma, el reglamento se refirió a la liquidación del impuesto de registro en la inscripción de los contratos de fiducia mercantil y encargo fiduciario sobre muebles o inmuebles, para los cuales el artículo 7 ib. dispuso que dicho impuesto recae sobre el valor total de la remuneración o comisión pactada, al tiempo de prever formas de liquidación especial de acuerdo con la periodicidad acordada para los pagos. Así mismo, el último inciso de la referida norma dispuso que si en desarrollo del contrato de fiducia mercantil los bienes objeto de la misma se transfieren a un tercero, aun en el caso de que sea heredero o legatario del fideicomitente, el impuesto se liquidará sobre el valor de los bienes que se transfieren o entregan y que cuando se trata de inmuebles, se respetará la base gravable mínima establecida en el inciso cuarto del artículo 229 de la Ley 223 de 1995. Tales directrices legales y reglamentarias fueron incorporadas los literales a) y g) del artículo 182 de la Ordenanza 62 de 2014, que reguló la base gravable del impuesto de registro en el Departamento de Antioquia, disponiendo que correspondía al valor incorporado en el documento contentivo del acto, contrato o negocio jurídico de la siguiente manera: a) Cuando el acto, contrato o negocio jurídico se refiera a bienes inmuebles, el valor no podrá ser inferior al del avalúo catastral, al del valor del remate o de la adjudicación, según el caso. g) Cuando se trate de la inscripción de los contratos de fiducia mercantil y encargo fiduciario sobre muebles o inmuebles, la base gravable la constituye el valor total de la remuneración o comisión pactada. De cara al marco normativo traído a colación, fluyen tres primeras conclusiones como parámetros de análisis del juicio de legalidad propuesto: - Legalmente, la base gravable del impuesto de registro se expresa en la regla general del valor incorporado en el documento contenido en el acto, contrato o negocio jurídico documental inscrito, y si este se relaciona con inmuebles, se aplica la regla especial de “base mínima” a través de la prohibición de liquidar el impuesto sobre valores inferiores al avalúo catastral, el autoavalúo, el valor del remate o de la adjudicación, según el caso. Esta regla opera en el Departamento de Antioquia, por cuenta del literal a) del artículo 182 del Estatuto de Rentas. - Reglamentariamente, la aplicación de esa regla especial de “base mínima” presupone que los actos, contratos o negocios jurídicos relacionados con inmuebles impliquen la enajenación o transferencia de dominio de los mismos, de modo que a los que carezcan de ese alcance se aplica la regla legal general de base gravable, es decir, el valor incorporado en el acto, documento o negocio jurídico. - La base gravable en los contratos de fiducia mercantil y encargos fiduciarios no tiene una regulación específica en la Ley 223 de 1995, pero, en consonancia con la regla legal general impartida por el artículo 229 ib., el reglamento sobre la materia ordenó que en tales casos el impuesto se liquidara sobre el valor de la comisión o remuneración pactada. Tales mandatos fueron adoptados en el orden departamental, por el literal g) del artículo 182 del Estatuto de Rentas. Igualmente, el reglamento previó la liquidación del impuesto sobre el valor de los bienes transferidos o entregados a terceros, si en desarrollo del contrato se presentan tales eventos; y, finalmente, sobre la base mínima establecida en la ley (art. 229 L. 223/95), tratándose de inmuebles. Frente a ese marco legal, reglamentario y ordenanza, la directora de rentas departamentales refirió a la “liquidación del impuesto de registro en los contratos de fiducia mercantil”, así: - Como regla general: el impuesto se liquidará sobre el valor total de la remuneración o comisión pactada, conforme a lo previsto en el inciso primero del artículo 7 del Decreto 650 de 1996 que, a su vez, corresponde con la regla general establecida en la segunda parte del artículo 4 de dicho decreto (el valor incorporado en el documento) y, de contera, en el inciso primero del artículo 229 de la Ley 223 de 1995. - Como regla especial para los contratos de fiducia mercantil que involucran la transferencia de bienes inmuebles, que exceptúa la aplicación de la regla general y que se demanda a través del presente medio de control: el impuesto se liquidará sobre el valor de la base mínima establecida en el último inciso del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, según la cual, la base no podrá ser inferior al del avalúo catastral, el autoavalúo, el valor del remate o de la adjudicación, según el caso. Así pues, en el contexto normativo que se viene analizando, el acto de “transferencia de bienes inmuebles” tiene origen reglamentario en el artículo 4 del Decreto 650 de 1996 y se dirige a desarrollar el mandato general abstracto del inciso cuarto

del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, sobre la base gravable mínima para los actos, contratos o negocios jurídicos referidos al universo de bienes inmuebles. En el texto del reglamento fundante, la transferencia recae sobre el derecho de dominio del inmueble y opera como presupuesto condicional para aplicar la base mínima especial, de modo que si los actos, contratos o negocios mencionados no implican transferencia del derecho de dominio, se entiende inaplicable la base mínima prevista en la norma legal mencionada.

**FIDUCIA MERCANTIL - Definición / FIDUCIA MERCANTIL O FIDEICOMISO – Partes, elementos y características. Siempre conlleva la transferencia de bienes al fiduciario / DERECHOS FIDUCIARIOS - Noción / ENCARGO FIDUCIARIO - Noción / NEGOCIO FIDUCIARIO - Definición / FIDUCIA MERCANTIL Y ENCARGO FIDUCIARIO - Diferencias / FIDUCIA MERCANTIL - Clases. Clasificación de la Superintendencia Financiera según la información reportada / FIDUCIA O FIDEICOMISO DE ADMINISTRACIÓN - Características / FIDUCIA O FIDEICOMISO INMOBILIARIO - Características / FIDUCIA O FIDEICOMISO DE GARANTÍA - Características / TRANSFERENCIA DE BIENES EN FIDUCIA MERCANTIL – Alcance y efectos jurídicos / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE REGISTRO EN CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL SOBRE BIENES INMUEBLES QUE NO IMPLIQUEN TRANSFERENCIA DE DOMINIO A UN TERCERO BENEFICIARIO O FIDEICOMISARIO DISTINTO DEL FIDUCIANTE – Departamento de Antioquia. Se debe liquidar sobre la remuneración o comisión pactada / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE REGISTRO EN EL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA PARA CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL SOBRE BIENES INMUEBLES QUE NO IMPLIQUEN TRANSFERENCIA DE DOMINIO A UN TERCERO BENEFICIARIO O FIDEICOMISARIO DISTINTO DEL FIDUCIANTE - Aplicación de la regla general. Para liquidar el tributo se aplica la regla general de la base gravable y no la regla especial, porque no hay transferencia o enajenación del derecho de dominio de los bienes a cargo del fiduciante / IMPUESTO DE REGISTRO EN EL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA PARA CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL RELACIONADOS CON BIENES INMUEBLES - Finalidad de la Circular 000564 de 2014 de la Directora de Rentas del Departamento / DECRETO 650 DE 1996 – Presunción de legalidad / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE REGISTRO EN EL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA PARA CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL QUE INVOLUCREN TRANSFERENCIA DE BIENES INMUEBLES - Legalidad condicionada del inciso segundo de la Circular 000564 de 2014 de la Directora de Rentas del Departamento de Antioquia. Es legal el inciso segundo de la Circular 00564 de 2014, en el entendido de que se refiere a los casos de transferencia de inmuebles a terceros, es decir, sujetos ajenos al fiduciante**

*Problema jurídico 3: ¿la aplicación de la base gravable mínima, prevista en el artículo 4 del Decreto 650 de 1996, aplica para los negocios jurídicos de fiducia mercantil y los encargos fiduciarios que recaigan sobre inmuebles y no impliquen el traslado de propiedad a un tercero beneficiario o fideicomisario, distinto del fiduciante?*

**Tesis 3:** «El artículo 1226 del C. de Co. define la fiducia mercantil como “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 éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario. Como se

ve, el fideicomiso opera dentro un modelo tripartita, en el que el constituyente, fiduciante o fideicomitente, entrega al fiduciario los bienes muebles o inmuebles de su propiedad, para constituir el patrimonio autónomo de que trata el artículo 1233 del C de Co; el fiduciario recibe la propiedad mientras se verifica el cumplimiento de la condición con cargo a restituirla al fideicomisario; y el fideicomisario personifica a aquel a cuyo favor debe realizarse la restitución, al momento de cumplirse la condición o el término del fideicomiso, de manera que mientras ello no ocurra solo le asistirá la expectativa de adquirir el fideicomiso. Si el beneficiario fideicomisario es el mismo constituyente, en él se mantiene la propiedad sobre los bienes entregados al fiduciario, mediante los llamados derechos fiduciarios (C de Co, art. 1238). Así y en términos de la Circular Básica Jurídica de la Superintendencia Financiera, los negocios fiduciarios corresponden a los actos de confianza en virtud de los cuales una persona entrega a otra uno o más bienes determinados, transfiriéndole o no la propiedad de los mismos con el propósito de que ésta cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero. Si hay transferencia de la propiedad de los bienes estaremos ante la denominada fiducia mercantil regulada en el artículo 1226 y siguientes del Código de Comercio, fenómeno que no se presenta en los encargos fiduciarios, también instrumentados con apoyo en las normas relativas al mandato, en los cuales solo existe la mera entrega de los bienes. En el mismo sentido, los antecedentes de esta figura jurídica en el derecho romano y anglosajón, indican que la “fiducia mercantil” implica un desprendimiento de la propiedad del fiduciante sobre los bienes que entrega al fiduciario para integrar un patrimonio autónomo encargado a la administración de este último y afecto a la finalidad contractual. A diferencia del “encargo fiduciario” en el que los bienes se entregan únicamente para ser administrados, continúan perteneciendo al fiduciante y no se destinan para constituir un patrimonio autónomo. En el contexto la transferencia de la propiedad del fiduciante operan los diferentes tipos de fiducia que la clasificados en cuatro grandes grupos por la Superintendencia Financiera clasifica en cuatro grupos para efecto de la información reportada ante dicha entidad, a saber: i) fideicomisos de inversión (Fideicomisos de inversión con destinación específica, Administración de inversiones de fondos mutuos de inversión); fideicomisos inmobiliarios (Administración y pagos, Tesorería y Preventas), fideicomisos de administración (Administración y pagos, Administración de procesos de titularización, Administración de cartera y Administración de procesos concursales) y fideicomisos en garantía (Fiducia en garantía propiamente dicha y fiducia en garantía y fuente de pagos). Así, por ejemplo, en la fiducia de administración, el constituyente puede transferir o no la propiedad de los bienes objeto de fiducia, para que el fiduciario los administre y cumpla la finalidad contratada. Tratándose de inmuebles, éstos se entregan a la fiduciaria para que ella administre la propiedad inmobiliaria respecto de obligaciones relacionadas con la misma como pagos a cargo, arrendamientos, etc., en interés del beneficiario; o para que constituya la fiducia inmobiliaria propiamente dicha, en la que el bien inmueble se entrega para que la fiduciaria lo administre, desarrolle un proyecto de construcción y transfiera las unidades construidas a los beneficiarios. En la fiducia de garantía, por su parte, el constituyente transfiere la propiedad de uno o varios bienes o flujos de caja a una sociedad fiduciaria, para que con ellos o con su producto se garantice el cumplimiento de obligaciones a su cargo o a cargo de terceros, designando como beneficiario al acreedor de las mismas, quien a su vez puede solicitar a la entidad fiduciaria la venta de los bienes fideicomitados para que con su producto se pague el valor de la respectiva acreencia. En este orden de ideas, queda claro que en la fiducia mercantil siempre habrá transferencia de bienes al fiduciario, como elemento esencial de la relación jurídico contractual involucrada en el negocio fiduciario, sin el cual no podría constituirse el patrimonio autónomo encargado a la administración o enajenación de dicho fiduciario legalmente reconocido como parte del contrato de fiducia. Pero tal transferencia no opera como forma adquisición plena de propiedad, sino sujeta a la obligación de que esta se transfiera a un tercero beneficiario, al momento de verificarse una condición predeterminada que, simultáneamente, cumple las funciones de suspender el nacimiento del derecho de propiedad del beneficiario-fideicomisario y, una vez cumplida, de extinguir el derecho

adquirido previamente por el fiduciario. A la luz de tales premisas, se concluye que el impuesto de registro en el Departamento de Antioquia, para las fiducias mercantiles que recaigan sobre inmuebles y no impliquen el traslado de propiedad a un “tercero” beneficiario o fideicomisario, distinto del fiduciante, debe liquidarse sobre el valor de la remuneración o comisión pactada. Ello es así, porque en tales casos se carecería del presupuesto establecido por el artículo 4 del Decreto 650 de 1996, reglamentario del inciso cuarto del artículo 229 de la Ley 223 de 1995, esto es, que a través de los actos, contratos o negocios referidos a inmuebles (para el caso, la fiducia mercantil) se transfiera o enajene el derecho de dominio de dichos bienes, acciones a cargo del fiduciante, esencialmente constitutivas del objeto contractual previsto en el artículo 1226 del C de Co. y predecesoras de la transferencia o enajenación a terceros exigidas por el reglamento para poder entender que tales actos, contratos o negocios jurídicos se refieren a los inmuebles de que trata el citado inciso legal. Más allá de ello, dicha disposición reglamentaria no ha sido derogada, suspendida ni anulada y, por tanto, goza de presunción de legalidad. Y, desde el punto de vista finalístico, lo que hizo la circular demandada fue incorporar las reglas especiales previstas en los artículos 4 y 7 del Decreto 650 de 1996, para clarificar la aplicación de la base gravable del impuesto de registro sobre contratos de fiducia mercantil relacionados con inmuebles, en tanto normas ejecutoras del precepto legal abstracto establecido en el artículo 229 de la Ley 223 de 1995 para los inmuebles en general, todo lo cual fue, a su vez, incorporado a la Ordenanza 62 de 2014 - Estatuto de Rentas de Antioquia. Igualmente, frente al artículo 7 del Decreto 650 de 1996, se advierte que normas como el EOSF - Decreto 663 de 1993 [146] y la Ley 1116 de 2006 [123], modificada por el artículo 41 de la Ley 1429 de 2010, han ratificado la inscripción de los contratos de fiducia mercantil, con independencia del registro que corresponda hacer respecto de los bienes inmuebles, conforme al Estatuto del Registro de Instrumentos Públicos. Por las razones que acaban de exponerse se confirmará la sentencia apelada, en el entendido de que el inciso segundo de la Circular 000564 del 17 de septiembre de 2014 refiere a los casos de transferencia de inmuebles a terceros, es decir, sujetos ajenos al fiduciante; y que, en esa medida, es un acto ajustado a derecho sin lugar a conclusiones diferentes sobre el cargo de incompetencia que reitera el apelante, toda vez que su fundamento esencial se relacionó exclusivamente con el desconocimiento del ordenamiento superior por las mismas razones analizadas en la presente providencia.»

[Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de 17 de septiembre de 2020, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto, radicación: 05-001-23-33-000-2015-01345-01 \(23272\)](#)

#### **4. Los contratos de concesión no están gravados con la estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia, aunque incluyan dentro de sus prestaciones la construcción o realización de obras.**

*Síntesis del caso: Se anularon los Oficios 100208221 del 31 de octubre de 2018 y 100202208-0567 del 21 de octubre de 2020, en los que la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN interpretó que la «“Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia” (...) es aplicable a todos los contratos de obra pública dentro de los cuales se incluyen los*

*contratos de obra pública contenidos y derivados de la celebración de contratos de concesión que se celebren con entidades públicas» y que «los contratos de APP, de los cuales se derive la construcción de una obra pública y contratos conexos al de obra, configurarán el hecho generador de la estampilla», por lo que «los contratos de concesión al estar comprendidos dentro de los esquemas de Asociación Público Privadas» se encuentran gravados con el tributo. La Sala concluyó que la estampilla señalada no se causa en la suscripción de contratos de concesión que incluyan dentro de sus prestaciones la construcción o realización de obras públicas, puesto que el artículo 5 de la Ley 1697 de 2013, reglamentado por el artículo 6 del Decreto 1050 de 2014, limitó al contrato de obra y sus conexos suscritos con entidades del orden nacional el tipo contractual bajo el cual se realiza el hecho generador del tributo, lo que impide abarcar otras figuras.*

**CONTRATO DE OBRA PÚBLICA / CONTRATOS CONEXOS AL CONTRATO DE OBRA PÚBLICA / CONTRATO DE CONCESIÓN / HECHO GENERADOR DE LA ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES DE COLOMBIA - Elemento objetivo. Aspecto material. Reiteración de jurisprudencia. Está asociado a la suscripción de contratos de obra / HECHO GENERADOR DE LA ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES DE COLOMBIA - Elemento subjetivo. Reiteración de jurisprudencia. Requiere que los contratos se suscriban por las entidades señaladas en el artículo 2 de la Ley 80 de 1993 / CAUSACIÓN DE LA ESTAMPILLA PRO UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA Y DEMÁS UNIVERSIDADES ESTATALES DE COLOMBIA SOBRE CONTRATOS DE CONCESIÓN - Ilegalidad. Violación de los artículos 5 de la Ley 1697 de 2013 y 6 del Decreto 1050 de 2014**

**Problema jurídico:** *¿El hecho generador de la Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia se configura en la suscripción de contratos de concesión que incluyan dentro de sus prestaciones la construcción de una obra?*

**Tesis:** “[L]a Sala observa que en el *sub lite* las partes concuerdan en que el contrato de obra y el de concesión no son asimilables y en que este no corresponde a un contrato conexo de aquel (en los términos dispuestos por la ley al establecer el hecho generador analizado), sino que la litis trabada consiste en determinar si los contratos de concesión están gravados con la estampilla examinada cuando incluyen dentro de sus prestaciones la construcción o realización de obras, como lo sostuvo la demandada en los Oficios enjuiciados. 3- Para lo que interesa al caso, el artículo 5.º de la Ley 1697 de 2013 establece que la suscripción de todo «*contrato de obra*» con las entidades del orden nacional está gravada con la estampilla en cuestión y la norma fue reglamentada por el artículo 6.º del Decreto 1050 de 2014 que precisó que los contratos sujetos al tributo son aquellos que cumplen las siguientes dos condiciones: (i) «*ser de aquellos denominados de obra*», entendiendo por estos los celebrados para la construcción, mantenimiento, instalación y, en general, para la realización de cualquier otro trabajo material sobre bienes inmuebles, cualquiera que sea la modalidad de ejecución y pago; y (ii) ser suscritos por las entidades del orden nacional. Así, esta Sala ha reconocido que el hecho generador de la estampilla se compone de un elemento objetivo asociado a la suscripción de contratos de obra y de otro subjetivo, en tanto requiere que los contratos sean suscritos por las entidades señaladas en el artículo 2.º de la Ley 80 de 1993 (sentencia del 19 de febrero de 2020, exp. 22069, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). De suerte que, en lo concerniente al aspecto material del elemento objetivo, la Sala resalta que el supuesto fáctico fijado por las disposiciones legales para la causación de la estampilla analizada corresponde a la suscripción de contratos de obra, con lo que se estableció una configuración normativa que limita el tipo contractual bajo el cual se realiza el hecho generador del tributo, sin que aquellas otorguen un margen de interpretación que permita abarcar otras figuras contractuales, aun cuando estas puedan incluir dentro de sus

prestaciones la construcción de obras. La propia norma se ocupó de acotar el ámbito de la realidad con relevancia jurídico-tributaria al señalar que la suscripción de los contratos de obra son los que causan el impuesto, cuya tipificación legal, establecida en el ordinal 1.º del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, se diferencia de la de los contratos de concesión, definidos en el ordinal 4.º del mismo artículo. Bajo esos parámetros legales, la interpretación jurídica enjuiciada, que sostiene que el supuesto de hecho que grava el legislador comprende la suscripción de todos los contratos que incluyan como prestación la construcción o realización de obras con independencia de su tipo contractual, se desvirtúa por el propio texto del artículo 5.º de la Ley 1697 de 2013, reglamentado por el artículo 6.º del Decreto 1050 de 2014, que lo limita al contrato de obra y no a otros como el de concesión a efectos de que se configure el hecho generador de la estampilla analizada. Además, esa doctrina oficial pasa por alto el hecho de que cuando se ha buscado gravar la suscripción de contratos de concesión, la normativa ha incluido de modo específico ese supuesto como uno de aquellos que dan lugar a la causación del tributo, de modo diferenciado o adicional al del contrato de obra. Así lo hizo, por ejemplo, el artículo 6.º de la Ley 1106 de 2006, que estableció que el hecho generador del tributo denominado «*contribución de obra pública*» no solo incluía la suscripción de «*contratos de obra pública, con entidades de derecho público*», sino también la de contratos de «*concesiones de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales*». En ese sentido, destaca la Sala que cuando el legislador pretende recaer sobre ambos tipos contractuales, los enuncia. Así, también lo reconoció la Sala Plena del Consejo de Estado en la sentencia de unificación 2020CE-SUJ-SP-001, del 25 de febrero de 2020 (exp. 22473, CP: William Hernández Gómez), pues al estudiar la «*contribución de obra pública*» concluyó que los contratos de exploración y explotación, comercialización e industrialización de recursos naturales renovables y no renovables, son típicos y tienen particularidades que los distinguen del contrato de obra pública objeto del gravamen, por lo que no se podían subsumir en el hecho generador de este. En definitiva, carece de sustento jurídico el planteamiento de los Oficios demandados, según el cual los contratos de concesión (incluyendo los que se suscriban mediante el esquema de APP), cumplen el presupuesto de hecho para la causación de la estampilla examinada. Por consiguiente, la Sala juzga que los actos acusados son contrarios a las disposiciones legales, concretamente, a los artículos 5.º de la Ley 1697 de 2013 y 6.º del Decreto 1050 de 2014, que regulan el hecho generador de la estampilla. Dado que esa conclusión basta para desvirtuar los argumentos de la demandada, la Sala declarará la nulidad solicitada”.

[Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de 7 de abril de 2022, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, radicación: 11001-03-27-000-2021-00016-00 \(25500\).](#)

**5. La Sala precisa que la exención del ICA sobre la actividad de extracción de hidrocarburos no tiene carácter absoluto, sino condicional, pues, los ingresos derivados de dicha actividad se pueden gravar con ICA cuando la cuota liquidada por el impuesto sea mayor al valor a que tenga derecho el municipio por concepto de regalías.**

**Síntesis del caso:** Se declaró la legalidad de los apartes demandados del artículo 4 del Acuerdo 023 de 2004, por el cual el Concejo de Puerto Boyacá reguló la tarifa del impuesto de industria y comercio, entre otras actividades industriales, para la de extracción de hidrocarburos. La Sala concluyó que el parámetro para juzgar la legalidad de las normas municipales que gravan con el ICA la actividad de explotación de hidrocarburos y gas no es el artículo 16 del Código de Petróleos, como se alegó en la demanda, sino el ordinal 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, por ser una ley posterior que regula de forma especial la exención a la explotación de hidrocarburos respecto del ICA, cuyo alcance normativo no fue modificado por el artículo 27 de la Ley 141 de 1994. Precisó que, con fundamento en la citada Ley 14 de 1983, los municipios están facultados para gravar la explotación de canteras y minas (distintas de sal, esmeraldas y metales preciosos), pero que se deben abstener de cobrar el ICA cuando las regalías a las que tenga derecho la entidad territorial sean iguales o superiores a lo que correspondería pagar por concepto de ICA, supuesto de hecho que solo es verificable en cada caso particular, sin que de ello se derive una ilegalidad de la disposición acusada, razón por la cual negó su nulidad.

**PROHIBICIÓN DE GRAVAR LAS ACTIVIDADES DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE PETRÓLEO Y SUS DERIVADOS CON TRIBUTOS O IMPUESTOS TERRITORIALES O LOCALES - Alcance. Reiteración de jurisprudencia / EXENCIÓN DE IMPUESTOS TERRITORIALES O LOCALES PARA LAS ACTIVIDADES DE EXPLORACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE PETRÓLEO Y SUS DERIVADOS - Fundamento jurídico y alcance / EXENCIÓN DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO ICA SOBRE LA ACTIVIDAD DE EXTRACCIÓN Y TRANSFORMACIÓN DE HIDROCARBUROS, GAS, SUS DERIVADOS Y SIMILARES - Vigencia. Reiteración de jurisprudencia / EXENCIÓN DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO ICA SOBRE LA ACTIVIDAD DE EXTRACCIÓN Y TRANSFORMACIÓN DE HIDROCARBUROS, GAS, SUS DERIVADOS Y SIMILARES - Alcance. No es una exención absoluta, sino condicional y permite la coexistencia del impuesto y de las regalías / EXENCIÓN DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO ICA SOBRE LA ACTIVIDAD DE EXTRACCIÓN Y TRANSFORMACIÓN DE HIDROCARBUROS, GAS, SUS DERIVADOS Y SIMILARES - Fundamento jurídico. No es el artículo 16 del Código de Petróleos, sino la letra c) del ordinal 2 del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 / CONTROL DE LEGALIDAD DE NORMAS MUNICIPALES QUE GRAVAN CON EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO ICA LA ACTIVIDAD DE EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS Y GAS - Parámetro de análisis / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO ICA - Facultad impositiva municipal. Alcance del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 / ARTÍCULO 4 DEL ACUERDO 023 DE 2004 MUNICIPIO DE PUERTO BOYACÁ – Legalidad**

*Problema Jurídico:* ¿Las actividades de exploración y explotación del petróleo, del gas, sus derivados y similares, pueden ser gravadas con el impuesto de industria y comercio o, por el contrario, están exentas del ICA de manera absoluta conforme al artículo 16 del Código de Petróleos?

*Tesis:* “[L]a exención preceptuada en el artículo 16 del Código de Petróleos, reafirmada mediante la Ley 141 de 1994, no es de carácter absoluto, toda vez que por cuenta de la Ley 14 de 1983 derivó en una «exención condicional». Esa condición opera en el sentido de que los ingresos originados en actividades



de explotación de canteras y minas, diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, pueden ser gravados con el referido tributo cuando el valor a que tenga derecho la jurisdicción municipal por concepto de regalías sea inferior al monto correspondiente a la cuota liquidada por concepto de ICA; de modo que, tanto el cobro del impuesto como de las regalías coexisten. Pero, en caso de que lo que se pague por regalías sea igual o superior al ICA causado en la jurisdicción municipal, el ingreso percibido por el sujeto pasivo por la realización de dichas actividades estará exento del impuesto (...) En relación con todo lo expuesto, la Sala destaca que, mediante sentencia C-335 de 1996, la exención de que trata la letra c., ordinal 2.º, del artículo 259 del Código de Régimen Municipal (que codificó el artículo 39 de la Ley 14 de 1983) fue declarada constitucional bajo la consideración de que la misma encuentra fundamento en el artículo 334 del Texto Supremo, que asigna al Estado la dirección general de la economía y, además, en que a favor de ella reposan razones de equidad, «pues lo que se deja de percibir por el impuesto de industria y comercio, se compensa, al menos, con las regalías o participaciones que percibe el municipio». 6- Con todo, esta Sección en la sentencia del 26 de septiembre de 2011 (exp. 18213; Martha Teresa Briceño de Valencia), se apartó de la línea jurisprudencial previa que aplicaba la aludida exención condicional prevista en la ley 14 de 1983 (compilada en el Decreto Ley 1333 de 1986), para considerar que el municipio no podía gravar la explotación de hidrocarburos en ningún caso, conforme al artículo 16 del Código de Petróleos de 1953. Para ello, se utilizó como fundamento lo considerado por la Corte Constitucional en las sentencias C-567 de 1995 (que declaró constitucional el artículo 27 de la Ley 141 de 1994), C-221 de 1997 (que declaró inconstitucional el artículo 233 del Decreto Ley 1333 de 1986) y C537 de 1998 (que declaró constitucional el inciso primero del artículo 16 del Código de Petróleos), en las que decidió que los impuestos específicos a la actividad de explotación de recursos naturales no renovables son incompatibles con el pago de regalías. Sin embargo, la Corte Constitucional revocó expresamente el criterio jurídico antes referido. Al respecto, la sentencia C-669 de 2002 indica que «si bien en las Sentencias C-221/97 y C-987/99 se señaló la imposibilidad de que coexistieran impuesto y regalía [...] la Corte debe retomar dicha jurisprudencia para precisar [...] que regalía y tributos bien pueden coexistir en este campo, toda vez que la Constitución no impone la incompatibilidad a que aluden esas decisiones»; y luego la sentencia C-1071 de 2003 advirtió expresamente que «los anteriores criterios jurisprudenciales fueron revisados posteriormente por la Corte, y actualmente no constituyen precedentes vigentes [...] A partir de todo lo anterior, puede concluirse lo siguiente: [...] b) el cobro de regalías es constitucionalmente compatible con el cobro de impuestos a la explotación de recursos no renovables y; c. corresponde al legislador establecer si al tiempo con el cobro de regalías, establece impuestos a la explotación de recursos no renovables». Por ello, la Sala estima conveniente precisar que desapareció la ratio decidendi con fundamento en la cual esta Sección llegó a concluir en el pasado que la actividad de explotación de hidrocarburos estaba exenta del ICA bajo el artículo 16 del Código de Petróleos. Lo anterior porque se estableció que, por las normas posteriores a dicha codificación, la exención debatida no tenía un carácter absoluto, lo cual ha reconocido la propia Corte Constitucional. 7- En términos más específicos, tomando en consideración la jurisprudencia vigente de la Corte Constitucional, la Sala estima que en el artículo 16 del Código de Petróleos se encuentra una exención general, pero que de modo particular, en cuanto se refiere al impuesto de industria y comercio, el legislador estableció una exención en la letra c. del ordinal 2.º del artículo 39, de la Ley 14 de 1983. En consecuencia, para juzgar la juridicidad de normas municipales que gravan con el ICA la actividad de explotación de hidrocarburos y gas, el parámetro de legalidad no está dado por el Código de Petróleos como lo pretende la demandante, sino por el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 (codificado en el artículo 259 del Decreto Ley 1333 de 1986), esto, en atención a que es una ley posterior que regula de manera especial la exención respecto del impuesto de industria y comercio, cuyo alcance normativo es respetado por el artículo 27 de la Ley 141 de 1994. Es por ello que la Sala considera que, con fundamento en la citada norma de la Ley 14 de 1983, los municipios se encuentran facultados para gravar la explotación de canteras y minas (diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos), pero

deben abstenerse de realizar el cobro del impuesto cuando las regalías a que tenga derecho la entidad territorial sean iguales o superiores a lo que correspondería pagar por concepto de ICA. Esta norma de exención es la que no puede ser transgredida por el gravamen establecido en las disposiciones acusadas, sin embargo, dada la naturaleza del supuesto de hecho de la exención, tal presupuesto fáctico solo puede verificarse en casos particulares, sin que de ello derive una ilegalidad de las normas acusadas. Por tanto, dado que la norma censurada no transgrede el ordenamiento superior señalado por la demandante (artículos 16 del Decreto 1056 de 1953 y 27 de la Ley 141 de 1994), ni el artículo 39, letra c. del ordinal 2.º, de la Ley 14 de 1983, prospera el cargo de apelación de la demandada.”

[Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de 17 de septiembre de 2020, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, radicación: 15001-23-31-000-2012-00238-01 \(23936\).](#)

## **6. El establecimiento de exenciones y tratamientos preferenciales sobre tributos de carácter nacional cuyas rentas han sido cedidas a las entidades territoriales compete al legislador – impuesto de vehículos.**

*Síntesis del caso:* Se estudió la legalidad de los artículos 2º de la Ordenanza 569 del 27 de enero de 2005 y 1º y 2º de la Ordenanza 594 del 29 de abril de 2006, en los que la Asamblea del departamento del Meta estableció descuentos sobre el valor de la matrícula de automotores nuevos y sobre la radicación o traslado de cuenta de los mismos que se efectuara, por primera vez, ante el Instituto de Tránsito y Transporte departamental, así como sobre el impuesto de vehículos automotores del año siguiente al de la matrícula o radicación de cuenta ante dicho instituto. Luego de precisar el carácter de impuesto nacional que ostenta el aludido gravamen y la potestad que el artículo 154 de la Constitución Política le confiere al legislador para establecer exenciones y beneficios sobre tributos del orden nacional, así como de indicar que el artículo 294 ibídem prevé que las entidades territoriales sólo pueden disponer exenciones o tratamientos preferenciales respecto de tributos de su propiedad, la Sala tuvo por desvirtuada la presunción de legalidad del artículo 2º de la Ordenanza 594 de 2006, porque concluyó que el descuento sobre el impuesto nacional de vehículos automotores del año siguiente al de la matrícula corresponde a una exención temporal que reduce la cuantificación del tributo, respecto del cual el departamento sólo podía ejercer las facultades de administración y control que le otorga el artículo 147 de la Ley 488 de 1998, en cuanto cesionario legal de las rentas provenientes del mismo. Frente al descuento sobre el valor de la matrícula (art. 2º Ordenanza 569 de 2005, modificado por el art. 1º Ordenanza 594 de 2006), la Sala señaló que, aunque se trata de un concepto retributivo del servicio de matrícula, cuyo pago es independiente del impuesto de vehículos y respecto del cual la normativa departamental podía disponer descuentos, procedía confirmar su anulación, porque en la apelación no se discutió la violación

*del artículo 7 de la Ley 819 de 2003, que fue el fundamento para su expulsión del ordenamiento jurídico.*

FACULTAD O POTESTAD DE CONFIGURACIÓN NORMATIVA DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA – Alcance / COMPETENCIA PARA DECRETAR EXENCIONES Y BENEFICIOS SOBRE TRIBUTOS DE CÁRACTER NACIONAL – Reserva de ley / EXENCIONES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS – Taxatividad / EXENCIONES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS – Finalidad / EXENCIÓN TRIBUTARIA – Características y alcance / FACULTAD O POTESTAD DE CONFIGURACIÓN NORMATIVA DEL LEGISLADOR SOBRE TRIBUTOS TERRITORIALES - Alcance y límites / COMPETENCIA PARA DECRETAR EXENCIONES Y TRATAMIENTOS PREFERENCIALES SOBRE TRIBUTOS TERRITORIALES / IMPUESTO DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES – Carácter nacional / DESCUENTO SOBRE IMPUESTO NACIONAL DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES CONCEDIDO POR ENTIDAD TERRITORIAL – Ilegalidad. Falta de competencia y extralimitación de funciones de la entidad territorial / DESCUENTO SOBRE IMPUESTO NACIONAL DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES DEL AÑO SIGUIENTE AL DE LA MATRÍCULA DEL VEHÍCULO / COMPETENCIA PARA DECRETAR EXENCIONES Y BENEFICIOS SOBRE TRIBUTOS DE CÁRACTER NACIONAL CEDIDOS A ENTIDADES TERRITORIALES - Reserva de ley. Reiteración de jurisprudencia / FACULTADES DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL SOBRE EL IMPUESTO DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES CEDIDO A LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Competencia de las entidades cesionarias. Alcance / MATRÍCULA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES - Naturaleza jurídica y finalidad / DERECHOS DE MATRÍCULA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES - Naturaleza jurídica / INSTITUTO DE TRÁNSITO Y TRANSPORTE DEPARTAMENTAL DEL META – Patrimonio / DESCUENTO SOBRE DERECHOS DE MATRÍCULA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES ANTE INSTITUTO DE TRÁNSITO DEPARTAMENTAL - Autonomía impositiva territorial / ARGUMENTOS O CARGOS DE APELACIÓN FORMULADOS EN LOS ALEGATOS DE CONCLUSIÓN DE SEGUNDA INSTANCIA – Improcedencia / ETAPA DE ALEGATOS DE CONCLUSIÓN - Finalidad

***Problema Jurídico:*** *¿Los descuentos autorizados por el artículo segundo de las ordenanzas demandadas atienden a una exención de exclusiva competencia legislativa, de cara a la naturaleza del impuesto de vehículos y a la autonomía de las entidades territoriales?*

Tesis: “Se ha dicho que el legislador goza de amplia potestad de configuración normativa para establecer tributos y definir sus elementos esenciales; bajo la misma lógica, afianzada en el marco de los artículos 150 [12] y 338 de la CP, y al tenor del artículo 154 ib. que dispone que las leyes del Congreso en las que se “decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales”, solo pueden ser “dictadas o reformadas por iniciativa del Gobierno”, se tiene que el legislador cuenta con la potestad de crear beneficios tributarios taxativos, limitados, personales e intransferibles, que responden a razones justificadas de política económica o social, o dirigidas a garantizar la igualdad real o efectiva en la materia. Las exenciones, como una de las especies de beneficios tributarios, restringen anticipadamente el hecho gravado, para que la obligación tributaria no nazca frente a determinados hechos generadores o sujetos, o para disminuir su cuantía con técnicas de desgravación que reduzcan las partidas integrantes de la base gravable o de la tarifa y que, en todo caso, deben ajustarse a criterios razonables y equitativos. También se ha hecho alusión a ciertas limitaciones al poder legislativo de configuración normativa en materia de

impuestos territoriales, como recursos propios que deben salvaguardarse de la injerencia de las autoridades nacionales y que, en materia de exenciones y tratamientos preferenciales responden a la expresa prohibición del artículo 294 constitucional, según el cual, *“La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317”*. Tal salvaguarda sobre las rentas territoriales frente a la intervención de las autoridades nacionales conduce a que, correlativamente, las entidades territoriales sólo puedan disponer exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de su propiedad. A la luz de esa premisa, queda desvirtuada la presunción de legalidad del artículo segundo de la Ordenanza 594 de 2006, comoquiera que el descuento que establece sobre el impuesto de vehículos automotores del año siguiente al de la matriculación del vehículo gravado ante el Instituto Departamental de Tránsito y Transporte del Meta, corresponde materialmente a una exención temporal que reduce la cuantificación de dicho impuesto nacional, respecto del cual la Asamblea Departamental del Meta sólo podía ejercer las facultades de administración y control que le reconoce el artículo 147 de la Ley 488 de 1998, en cuanto cesionario legal de las rentas provenientes de ese gravamen. (...) En este orden, se avala la anulación del artículo segundo de la Ordenanza 594 de 2006 por falta de competencia y extralimitación de funciones de la Asamblea Departamental del Meta para disponer una exención sobre el impuesto nacional de vehículos automotores. Respecto de la anulación del artículo segundo de la Ordenanza 569 de 2005, (...) los argumentos de fondo de la alzada refutaron indistintamente las dos anulaciones dispuestas (*artículo 2 de la Ordenanza 569 de 2005 y artículo 2 de la Ordenanza 594 de 2006*), con sustento en la inalterabilidad de los elementos esenciales del impuesto de vehículos [sic] automotores, las facultades derivadas del principio de autonomía territorial para la implementación de descuentos o incentivos aplicables a aquél y la inexistencia de exenciones tributarias en los descuentos ordenados por las normas acusadas. Sin embargo, debe observarse que el descuento establecido en el artículo segundo de la Ordenanza 569 de 2005 no se proyectó sobre un impuesto nacional amparado por el principio de reserva de ley y pasible de las limitaciones a la autonomía territorial que estructuran los cargos de nulidad, sino sobre el valor de la *matrícula* de los vehículos automotores ante el Instituto Departamental de Tránsito y Transporte del Meta, es decir, de un concepto retributivo del servicio de matriculación solicitado por los propietarios o poseedores de dichos vehículos. (...) Los derechos de matrícula a favor de la autoridad de tránsito departamental corresponden al costo del procedimiento de matriculación que se realiza a solicitud de los propietarios o poseedores de los vehículos automotores y, como se anotó, el pago de los mismos conforma el patrimonio del Instituto de Tránsito y Transporte Departamental del Meta; en esa medida, tales derechos corresponden a un concepto independiente del impuesto nacional de vehículos automotores. En consecuencia, las facultades otorgadas por la autonomía territorial que plantea la demanda frente al impuesto cedido no operan sobre el pago de los derechos de matrícula para vehículos automotores ante el Instituto de Tránsito y Transporte Departamental del Meta. Y la normativa departamental podía disponer descuentos sobre el valor de los derechos de matrícula individualmente considerados, máxime cuando acompañan la actividad de recaudo que, según el demandado, se quiso optimizar. Sin perjuicio de lo anterior, el tribunal consideró que el descuento sobre el derecho de matrícula violaba el artículo 7 de la Ley 819 de 2003, porque carecía del análisis de impacto fiscal; en razón de ello, declaró la nulidad del artículo 2 de la Ordenanza 569 de 2005. Tal aspecto fundante de la decisión judicial impugnada no fue refutado en el recurso de apelación y, por tanto, escapa al análisis de la Sección; el impugnante sólo aludió a dicha conclusión judicial en los alegatos de conclusión, no obstante que éstos corresponden a una etapa procesal legalmente establecida para que las partes refuercen los argumentos del recurso de apelación o de la oposición al mismo, en el marco de un ejercicio lógico deductivo que, a partir del análisis fáctico y jurídico integral de las piezas procesales existentes, persuade el convencimiento judicial sobre la anulación pretendida por el demandante o la

legalidad defendida por el demandado. Se reitera, no son los alegatos una oportunidad para sustentar ni adicionar los reparos contra la sentencia apelada”.

### **Salvamento de voto del Consejero Milton Chaves García**

**COMPETENCIA PARA ESTABLECER DESCUENTOS PARA EL PAGO DEL IMPUESTO NACIONAL DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES - Autonomía impositiva territorial / DESCUENTO SOBRE DERECHOS DE MATRÍCULA Y/O TRASLADO DE CUENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES ANTE INSTITUTO DE TRÁNSITO DEPARTAMENTAL - Autonomía impositiva territorial / IMPUESTO DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES – Carácter nacional / FACULTADES DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL SOBRE EL IMPUESTO DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES CEDIDO A LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Competencia de las entidades cesionarias. Alcance / RECAUDO DEL IMPUESTO NACIONAL DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES - Autonomía impositiva territorial / ESTABLECIMIENTO DE DESCUENTOS PARA EL PAGO DEL IMPUESTO NACIONAL DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES POR ENTIDADES TERRITORIALES - Legalidad / FACULTAD IMPOSITIVA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Alcance del artículo 294 de la Constitución Política / PROHIBICIÓN AL LEGISLATIVO PARA DECRETAR EXENCIONES Y TRATAMIENTOS PREFERENCIALES SOBRE TRIBUTOS TERRITORIALES – Alcance. No conduce a que, correlativamente, las entidades territoriales solo puedan disponer exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de su propiedad / COMPETENCIA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES PARA DECRETAR EXENCIONES Y TRATAMIENTOS PREFERENCIALES ÚNICAMENTE SOBRE TRIBUTOS TERRITORIALES - Falta de fundamento constitucional / DESCUENTO PARA EL PAGO DEL IMPUESTO NACIONAL DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES - Naturaleza jurídica. Se trata de un beneficio tributario, no de una exención, pues se mantienen todos los elementos de la obligación tributaria establecidos en la ley / DESCUENTO POR PAGO DE IMPUESTO NACIONAL DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES CONCEDIDO POR ENTIDAD TERRITORIAL - Legalidad. En ejercicio de sus facultades de recaudo la entidad territorial puede otorgar descuentos que constituyen un gasto público con el objetivo de atraer contribuyentes / FACULTAD DE RECAUDO DEL IMPUESTO NACIONAL DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES POR ENTIDADES TERRITORIALES – Autonomía impositiva territorial. No hay norma constitucional o legal que impida a los departamentos elegir la manera de recaudar el impuesto de vehículos a través de decisiones de gasto público**

**Tesis:** “Con el debido respeto, me aparto de la providencia de la referencia porque considero que debió revocarse la sentencia de primera instancia y en su lugar negar las pretensiones de la demanda de nulidad. Lo anterior porque el Departamento cuenta con facultades constitucionales para establecer descuentos para el pago del impuesto de vehículos automotores, como el otorgado por matricular los vehículos nuevos o trasladar por primera vez su cuenta a las oficinas de tránsito del Meta. Si bien el impuesto de vehículos automotores establecido en la Ley 488 de 1998 es un tributo del orden nacional cedido a los entes territoriales y para el cual el legislador nacional goza de amplia intervención para fijar todos los elementos de la obligación tributaria; no debe dejarse de lado que el artículo 147 ib. asignó el recaudo, fiscalización, cobro y devolución del impuesto de vehículos automotores al departamento o distrito. Los descuentos del monto a pagar, como el del caso concreto, son un mecanismo de recaudo de

los tributos. Se otorga el beneficio con el fin de facilitar, estimular e incentivar el recaudo de los tributos, pero sin afectar ninguno de los elementos de la obligación tributaria. La norma local demandada no modifica o contraría el hecho generador, los sujetos, la base gravable o la tarifa del impuesto de vehículos, lo cual sería una vulneración flagrante de normas superiores. Lo que hizo el departamento en este caso fue ejercer la potestad de recaudo del tributo, eligiendo los procedimientos y formas que consideró más adecuados para lograr el objetivo. Se debe preservar la autonomía que le fue otorgada por la Ley a los departamentos para determinar la manera de recaudar el tributo, incluso aceptando la posibilidad de otorgar descuentos por pronto pago o como en este caso, descuentos por matricular los vehículos nuevos, pues son decisiones que tienen que ver con el gasto público de la entidad territorial en aras de asegurar un mayor recaudo a futuro e incluso en el presente. No comparto lo señalado en la sentencia, en el sentido que la prohibición al congreso para conceder exenciones o tratamientos preferenciales respecto de tributos de propiedad de los entes territoriales conduzca a que *“correlativamente, las entidades territoriales sólo puedan disponer exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de su propiedad.”* Tal conclusión no tiene sustento constitucional. El artículo 294 de la Carta contiene una protección a las rentas propias de los entes territoriales, por lo que no tiene fundamento limitar la posibilidad de ejercer sus competencias respecto de los recursos que administra. En todo caso, si bien la norma acusada contiene un beneficio tributario, no es propiamente una exención pues se mantienen todos los elementos de la obligación tributaria establecidos en la ley. Lo que hace el departamento es ejercer sus facultades de recaudo otorgando descuentos que constituyen un gasto público con el objetivo de atraer contribuyentes. No hay norma constitucional o legal que impida a los departamentos elegir la manera de recaudar el impuesto de vehículos a través de decisiones de gasto público como es el descuento en discusión y por lo mismo no era procedente declarar la nulidad de la norma acusada.”

[Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de 10 de marzo de 2022, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto, radicación: 50001-23-33-000-2015-00088-01 \(25417\).](#)

## **7. Es ilegal la creación de un tributo (tasa) por la expedición del formulario para la liquidación y pago del impuesto sobre vehículos automotores.**

**Síntesis del caso:** Se anuló el ordinal 7° del artículo 154 de la Ordenanza 397 del 18 de diciembre de 2014, en el que la Asamblea del departamento del Valle del Cauca estableció una «tasa» denominada «Derechos de sistematización de la información del Impuesto sobre vehículos automotores». Lo anterior, porque la Sala concluyó que, al margen de su tipología, no existe una ley que haya creado o autorizado el tributo en mención, por lo que la referida asamblea carecía de potestades normativas de carácter tributario para crear el aludido gravamen.

**AUTONOMÍA IMPOSITIVA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Alcance y límites. Reiteración de jurisprudencia / ADOPCIÓN DE IMPUESTOS POR ENTIDADES TERRITORIALES - Sujeción al principio de legalidad / CREACIÓN EX NOVO DE TRIBUTOS - Reserva de ley / TASA POR EXPEDICIÓN DEL FORMULARIO PARA LA LIQUIDACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES – Ilegalidad. Falta de autorización legal para su creación / DERECHOS DE SISTEMATIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES – Ilegalidad. Falta de autorización legal para su creación**

**Problema jurídico:** *¿La asamblea departamental es titular de potestades normativas en materia tributaria para establecer un gravamen cuyo hecho generador corresponde a la expedición del formulario para la liquidación y pago del impuesto sobre vehículos automotores?*

**Tesis:** “[L]a Sala precisa que la materia sobre la que versa la litis se encuentra regulada por los artículos 1.º, 287 y 300 de la Constitución, en virtud de los cuales los departamentos —y demás entes territoriales— cuentan con autonomía para la gestión de sus intereses, lo cual implica la potestad para administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. Por esa razón, el artículo 338 *ibidem* les reconoce potestad normativa para regular sus tributos, disposición que debe interpretarse de conformidad y armonía con lo previsto por los artículos 287 y 300 de la Constitución, según los cuales el ámbito de autonomía de los departamentos se sujeta a «los límites de la Constitución y la ley». A partir de allí, se ha concluido que en nuestro régimen constitucional no pueden existir tributos territoriales sin una ley que les anteceda. Se requiere de una co-legislación en la que el régimen de cada figura tributaria territorial concreta se determine con la intervención del Estado, a través de la ley, y del ente territorial, mediante ordenanza o acuerdo, según sea el caso. Así, deben confluír la ley y la norma local para que el sistema tributario se acompase con la organización territorial prevista en el artículo 1.º de la Constitución, de conformidad con el cual Colombia está organizada en forma de República unitaria, con autonomía de sus entidades territoriales. En suma, constitucionalmente no es admisible que existan tributos territoriales regulados completa y exclusivamente por normas locales. A esa conclusión llegó la Corte Constitucional en la sentencia C-517 de 1992 (MP: Ciro Angarita Barón), en la cual se adoptó como estricta regla de derecho uniforme, que se ha conservado hasta el presente, el planteamiento de que la creación *ex novo* de tributos es una competencia privativa del legislador; de suerte que las potestades tributarias atribuidas a las asambleas departamentales y a los concejos municipales y distritales deben entenderse circunscritas a lo que determine la respectiva ley de creación del tributo territorial. Fue en esa providencia que el Alto Tribunal Constitucional aclaró que la interpretación teleológica y sistemática de los mandatos superiores conduce a afirmar que, en materia tributaria, se estableció una competencia concurrente de regulación normativa de los niveles central, regional y local para «fijar las condiciones aplicables por igual en todo el territorio nacional, sin... cercenar o desconocer la facultad decisoria de que gozan las instancias regional y local». En definitiva, los límites de la potestad tributaria de los entes territoriales les impiden crear tributos, en sentido estricto. Solo podrán establecerlos en sus respectivas jurisdicciones, a través de sus órganos de representación popular, cuando una ley los haya creado. (...) Por último, se advierte que la Sección ha emitido pronunciamientos previos relacionados con los «derechos de sistematización» aquí debatidos, originados con ocasión de la liquidación del impuesto sobre vehículos automotores, en las que se ha considerado que «no existe una ley que haya autorizado la creación del gravamen, es claro que el departamento...no tenía competencia para imponerlo en su jurisdicción. De modo que, al establecerlo, la entidad territorial se atribuyó funciones propias del legislador». 4- A la luz de esos planteamientos, pasa la Sala a juzgar el caso concreto para definir si el ente territorial tenía potestades normativas para establecer un gravamen cuyo hecho generador fuera la expedición del formulario para la liquidación y pago del impuesto sobre vehículos automotores. Al respecto, está probado que la asamblea departamental de la entidad demandada profirió el ordinal 7.º del artículo 154 de la Ordenanza nro. 397 de 2014, que consagra la «tasa» denominada «Derechos de sistematización de la información del Impuesto sobre vehículos automotores». Sin embargo, conforme a las premisas jurídicas antes expuestas, al margen de su tipología tributaria, no existe una ley que haya creado o autorizado el tributo en mención, por lo cual la Sala concluye que la demandada no tenía competencia para crear el gravamen «Derechos de sistematización de la información del Impuesto sobre vehículos automotores».”

[Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de 23 de junio de 2022, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez, radicación: 76001-23-33-000-2016-01053-01 \(25816\).](#)



# MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

- 1. La devolución de los pagos en exceso en las declaraciones del impuesto de industria y comercio -ICA-, originados en la liquidación del tributo con una base gravable superior a la que le correspondía, requiere que previamente y dentro del término legal, se solicite la corrección de las declaraciones.**

*Síntesis del caso:* Serviola S.A., empresa de servicios temporales declaró y pagó el impuesto de industria y comercio -ICA-, de los bimestres 1 a 6 de los años 2006, 2007 y 2008 anual de 2009 y 2010. El 31 de agosto de 2012 presentó ante la Secretaría de Hacienda del Atlántico solicitud de devolución y/o compensación por pago de lo no debido originado en las declaraciones y por los períodos mencionados, dado que la base gravable se liquidó tomando la totalidad de los ingresos brutos, cuando correspondía únicamente al AIU. La Secretaría de Hacienda expidió Resolución en la que negó la solicitud, alegando que la declaración debía corregirse y la oportunidad ya había precluido.

DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR / ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA / PAGO EN EXCESO / CONCEPTO DE PAGO DE LO NO DEBIDO / ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO / DECLARACIÓN TRIBUTARIA / TÍTULO EJECUTIVO / ACTO ADMINISTRATIVO / VALOR DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA / CORRECCIÓN DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA / DEVOLUCIÓN DEL PAGO EN EXCESO DEL IMPUESTO / SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR / IMPROCEDENCIA DEL PAGO DE LO NO DEBIDO / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO / FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA / CONFORMACIÓN DEL TÍTULO EJECUTIVO / IMPROCEDENCIA DE LA DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR / REITERACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA

*Problema jurídico* ¿Para la devolución de lo pagado por la actora en las declaraciones del impuesto de industria y comercio discutidas, frente a las que aduce que hubo un pago en exceso porque liquidó el tributo con una base gravable superior a la que le correspondía, se requería que previamente se corrigieran las declaraciones?

*Tesis:* “El fisco debe devolver los saldos a favor de los contribuyentes originados en pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado, pues lo contrario constituye un enriquecimiento sin causa en

favor del tesoro público. La Sala ha explicado cada una de estas situaciones así: “Se configuran “pagos en exceso” cuando se cancelan por impuestos sumas mayores a las que corresponden legalmente, y existe “pago de lo no debido”, en el evento de realizar pagos “sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento”. Los pagos en exceso o de lo no debido se originan en las declaraciones, actos administrativos o providencias judiciales, cuando comportan un valor pagado de más o la ausencia de obligación, lo que da derecho a solicitar su compensación o devolución.” El pago en exceso se puede verificar cuando el valor cubierto es superior al debido. En materia tributaria, el monto debido es el que determina oficialmente la Administración mediante un acto administrativo susceptible de recursos, y en el caso de tributos que se liquidan a través de declaraciones, el impuesto debido es el que se autoliquida el contribuyente en su declaración privada. Las declaraciones privadas y los actos administrativos que fijan sumas líquidas de dinero a favor del fisco prestan mérito ejecutivo de acuerdo con el artículo 828 del Estatuto Tributario lo que permite exigir el pago de la obligación que allí conste. Si el valor de la obligación tributaria determinado mediante acto administrativo es superior al que legalmente corresponda el contribuyente podrá acudir a los recursos establecidos en las normas y a los medios de control judiciales, con el fin que se fije el monto correcto. En el caso de declaraciones tributarias, procede su modificación por parte del contribuyente presentando una declaración de corrección (anteriormente una solicitud de corrección ante la administración) dentro de los plazos legales y conforme el procedimiento reglado para el efecto. Lo anterior en virtud del artículo 746 del Estatuto Tributario que presume como ciertos los hechos que constan en las declaraciones tributarias. De acuerdo a lo anterior, habrá un pago en exceso cuando la suma pagada resulta superior a la obligación determinada definitivamente en un acto administrativo o bien en una sentencia ejecutoriada, en caso que se acuda a los medios de control judiciales. Así mismo, cuando el pago sea mayor a la obligación determinada por el contribuyente en su declaración tributaria o su corrección. Por el contrario, no habrá pago en exceso si el monto pagado es igual o inferior al determinado de la manera expuesta. La devolución en casos de pago en exceso solo procede cuando se realiza la corrección de las declaraciones antes de que se configure su firmeza. Si no se realizó la corrección en el término de firmeza no procede la devolución dado que la situación jurídica quedó consolidada. En sentencia del 3 de marzo de 2022, esta Sala ha aceptado la procedencia de la devolución, sin que se requiera de corregir las declaraciones tributarias, cuando de la sola verificación de la liquidación privada, sin acudir a otros elementos probatorios, se evidencie el monto pagado indebidamente o en exceso. No ocurre lo mismo y, por tanto, se exige corregir la declaración cuando para establecer el saldo a favor del contribuyente y a cargo del fisco se requiere del análisis de elementos probatorios adicionales que son propios del proceso de fiscalización, o de discusión de los tributos y ajenos al proceso de devoluciones, en los siguientes términos: “No se necesita corrección de las declaraciones, cuando existe pago en exceso y pago de lo no debido en los casos en los que el valor del tributo que se solicita la devolución se puede determinar de forma directa de la declaración presentada. La mencionada situación se evidencia en casos, que ha resuelto la Sala como el siguiente: “Entonces, no es como lo afirma la Administración que la sociedad contribuyente pretenda negar su calidad de sujeto pasivo del gravamen de Industria y Comercio, por cuanto indudablemente no se dedica con exclusividad a los servicios de salud, sino que también lleva a cabo actividades gravadas con el ICA; la devolución fue solicitada por haber incluido como gravadas partidas que por ley no están sujetas al impuesto de industria y comercio, es decir, haber cancelado sumas sobre las que nunca se generó la obligación de pago y que sin duda deben ser devueltas so pena de configurarse un enriquecimiento sin causa a favor del Estado. Visto lo anterior, se considera que si bien la actora pudo acudir al mecanismo de corrección previsto en los artículos 19 y 20 del Decreto 807 de 1993, esta Corporación ha considerado viable la devolución de los pagos de lo no debido consignados en las declaraciones tributarias sin necesidad de hacer uso del procedimiento de corrección voluntaria, teniendo en cuenta que no se trata de un error del contribuyente en la liquidación del tributo, sino que obedece a la aplicación de la ley que han calificado los pagos como “no debidos” o

“excesivos”, o a la ausencia de la calidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria, lo que hace inocua la corrección del denuncia fiscal.” De acuerdo con el aparte de la sentencia Página 2 de 3 transcrita, no se requiere corrección de las declaraciones, cuando el sujeto pasivo declaró partidas no gravadas con el tributo, ya que el valor discutido es únicamente el pagado en exceso o no debido.” En el caso concreto la Sala considera que no procede la devolución solicitada por Serviola S.A pues al estar demostrado que estaba obligada a declarar y pagar ICA en esa jurisdicción, en realidad se trata de una devolución por pago en exceso, la cual requiere para su procedencia la corrección, en la que se refleje el menor valor a pagar a cargo de la sociedad contribuyente. En efecto, la falta de corrección de las declaraciones dentro de la oportunidad legal conduce a la firmeza de las mismas, lo cual impide la configuración de un título para obtener la devolución de lo pagado en exceso, independientemente de que esa petición se efectúe dentro del término legal, pues como lo ha expresado la Sección «el término de firmeza prevalece sobre la posibilidad que tiene la administración para discutir y modificar la declaración privada, en virtud del principio de seguridad jurídica, que convierte en indiscutible la misma ante cualquiera de las partes». Las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por la demandante por los periodos 2007 (1,2,3,4,5,6); 2008 (1,2,3,4,5,6), anual de 2009 y 2010 reflejan saldos a cargo de SERVIOLA S.A. equivalentes al monto pagado. Sustenta el pago en exceso en que liquidó el tributo con una base gravable superior a la que le correspondía; sin embargo, para poder llegar a esa conclusión no basta con la revisión de las declaraciones tributarias, sino que se requiere de otros elementos probatorios que debieron ser planteados a la Administración a través del procedimiento legalmente establecido, esto es, solicitando la corrección de las declaraciones ante el distrito de Barranquilla. Es en ese trámite que el contribuyente podía subsanar el error que cometió en su declaración y el que le permitía al fisco controvertirla. No es a través del proceso de devoluciones que se pueden cuestionar bases gravables y por ello resulta impertinente el dictamen pericial que se trajo al proceso con ese fin. En este orden de ideas, para la Sala no es procedente que la contribuyente, sin haber efectuado la correspondiente corrección de las declaraciones de ICA de los periodos 2006 a 2010, pretenda modificar su obligación tributaria a través de una solicitud de devolución de pago en exceso. Teniendo en cuenta lo anterior, no se acredita el monto pagado en exceso y por tanto no procede su devolución. Por lo anterior, la Sala revocará parcialmente la sentencia apelada y, en su lugar, negará las pretensiones de la demanda. En lo demás, confirmará la declaratoria de la excepción de prescripción formulada por el Distrito Especial Industrial y Portuario de Barranquilla”:

[Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de 19 de mayo de 2022, C. P. Milton Chaves García, radicación: 08-001-23-33-000-2014-00642-01 \(25331\) 25500](#)

**2. La participación de utilidades recibidas por el Departamento del Huila, en virtud de un contrato de concesión de la explotación del monopolio para la producción y venta de licores destilados anisados, no está gravada con el impuesto a las ventas, dado que no puede asumirse que dicho acto comportó la prestación de un servicio.**

**Síntesis del caso:** En diciembre de 1997 el Departamento del Huila celebró contrato de concesión con la empresa Industria de Licores Global S.A., en virtud del cual concedió a ésta la explotación del monopolio para la producción y venta de licores destilados anisados; la Dian profirió requerimientos contra el Departamento, señalando como ingresos gravados con IVA de los seis bimestres del año 2003, la participación de utilidades provenientes de la explotación del monopolio por la vía de la concesión.

**SERVICIO PARA EFECTOS DEL IMPUESTO DEL VALOR AGREGADO A LAS VENTAS IVA - Definición / CONCESIÓN PARA LA EXPLOTACIÓN DEL MONOPOLIO DE LICORES DESTILADOS – No se grava con el IVA. No se trata de la prestación de un servicio por parte de la entidad territorial concedente / IVA EN MONOPOLIO DE LICORES DESTILADOS – Inexistencia**

**Problema jurídico:** ¿el contrato de concesión en virtud del cual la entidad demandante recibió participación de utilidades del concesionario en el año 2003 se trata de un servicio en los términos del artículo 1º del Decreto 1372 de 1992 y en esa medida ese ingreso está gravado con IVA?

**Tesis:** «El artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, para efectos del IVA, definió como servicio “toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración”. (Subrayas y resaltado ajenos a la norma). 2.3.1. Para la Sala es claro que la participación de utilidades recibidas por el Departamento del Huila en el año 2003, no está gravada con el impuesto a las ventas, habida cuenta que no puede asumirse, como lo hizo la demandada, que el contrato de concesión comportó la prestación de un servicio. 2.3.2. Mediante el contrato de concesión la entidad territorial cedió a un tercero su derecho constitucional y legal de explotar el monopolio de la producción y venta de licores destilados. De sus cláusulas se desprende que la explotación la desarrolla el concesionario como mero delegatario del Departamento. Pero, no se deriva que el Departamento del Huila se hubiera obligado a una obligación de “hacer”, pues no se obligó a realizar una actividad, labor o trabajo en favor de un tercero. 2.3.3. El hecho que para el desarrollo del objeto de la concesión el Departamento haya cedido el uso de la fábrica e instalaciones que utilizaba cuando gestionaba directamente el monopolio, al igual que fórmulas industriales y marcas del producto, y en retribución reciba una participación de utilidades, no da lugar a entender o interpretar que se trata de un servicio que genera IVA o confundirlo con un contrato de prestación de servicios. 2.3.4. Que se haya concedido el uso de fórmulas y marcas por parte del concesionario, no es más que resultado de lo que comportó la autorización para desarrollar la explotación del monopolio para la producción y venta de licor destilado. Por eso, la Sala comparte el razonamiento del Tribunal, en el sentido que resulta contrario a derecho que la DIAN hubiera asumido que como el Departamento del Huila concedió licencia para explotación del monopolio de licores, automáticamente se configuraba el hecho generador del IVA, sin detenerse a revisar la existencia concurrente de las características que constituyen servicio para efectos de ese impuesto. Por lo tanto, no prospera el cago propuesto por la apelante»

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre la prohibición de establecer gravámenes distintos en la fabricación, introducción, distribución, venta y consumo de licores sometidos al impuesto al consumo consultar sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 26 de julio de 2017, Exp. 66001-23-31-000-2010-00108-01(19706), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

[Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de 14 de noviembre del 2019, C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, radicación: 41-001-23-31-000-2006-00201-01 \(22981\)](#)

### **3. El chicote de tabaco de producción artesanal, está excluido de pago del impuesto al consumo en los términos del artículo 132 de la Ley 488 de 1998.**

*Síntesis del caso:* Mediante Resolución 10260 de 19 de noviembre de 1999, la Secretaría de Hacienda Departamental de Antioquia, resolvió negar la petición presentada por los señores Olinto Luna, Luis Horacio Osorio y Oscar Quintero, quienes solicitaban que se les dejara de cobrar el impuesto al consumo al tabaco tipo chicote que ellos comercializaban, por considerarlo de producción artesanal.

**IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO – Se genera por el consumo de estos productos en jurisdicción de los departamentos / SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO – Son los productores, importadores y solidariamente con ellos los distribuidores / PRODUCCION DE TABACO ARTESANAL – Está excluida del impuesto al consumo de tabaco**

*Problema jurídico 1:* ¿el chicote de tabaco de producción artesanal está excluido de pago del impuesto al consumo, en los términos del artículo 132 de la Ley 488 de 1998?

*Tesis 1:* «De conformidad con lo dispuesto en el artículo 207 de la Ley 223 de 1995, el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado se genera por el consumo de estos productos en jurisdicción de los departamentos. (Se subraya) El artículo 208, ibídem, dispone, además, que los sujetos pasivos o responsables del gravamen son los productores, importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. A su vez, son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden. En consonancia con lo anterior se tiene que la Ley 223 de 1995 grava la producción de tabaco elaborado, mas no artesanal, pues esta última está excluida del impuesto en los términos del artículo 132 de la Ley 488 de 1998, que dispone: “Artículo 132. Exclúyase del impuesto al consumo de tabaco al chicote de tabaco de producción artesanal».

**CHICOTE DE TABACO ARTESANAL COMO BIEN EXCLUSIVO DEL IMPUESTO AL CONSUMO – Razones para considerarse de producción artesanal / TABACO DE PRODUCCIÓN ARTESANAL – Conserva tal calidad aunque se utilice una máquina picadora para apoyar el proceso productivo**

*Problema jurídico 2:* ¿el tabaco comercializado por los actores corresponde a chicote de tabaco de producción artesanal?

*Tesis 2:* «De todo el material probatorio aportado al proceso y con apoyo en el dictamen pericial y en las mismas inspecciones oculares practicadas por la entidad demandada, la Sala llega a la conclusión de que

el tabaco comercializado por la parte demandante encaja en la definición de chicote de tabaco de producción artesanal de que trata el artículo 132 de la Ley 488 de 1998, por las siguientes razones: El proceso de producción se realiza en su mayoría de forma manual, apoyado en herramientas como mesas, cuchillos, tablas, cortadores y rolleras. El secado de la hoja se produce a temperatura ambiente, sin maquinaria especializada para el efecto. Cuando el fabriquín recibe o compra la materia prima, alisa la hoja y retira la nervadura, operación que es completamente manual. La picadura de la hoja del tabaco, de la que se obtiene el relleno, se efectúa en algunos casos de forma manual, con cortadores o guillotinas y en otros con máquinas rústicas, manejadas por un operario que suministra el tabaco a la máquina, como se vio en el dictamen. Se reitera que las máquinas picadoras son bastante rústicas. Luego la picadura es entregada a los operarios para ser selladas y envueltas en la hoja del tabaco y pegadas con almidón de bore. Así puede verse en las fotografías aportadas con el dictamen pericial. Una vez enrollados, la punta de los tabacos es cortada con la guillotina. Los tabacos son amarrados y guardados en cajones de madera para ser aromatizados con el sello del fabricante. Terminado el proceso, se anilla el tabaco, esto es, se pone un anillo de papel con la publicidad de la marca. Según se advierte en las fotografías aportadas al expediente, este proceso también es hecho manualmente. Conclusión En consonancia con lo anterior, queda claro que el proceso de fabricación de los tabacos que comercializan los actores es meramente artesanal, pues, como se advirtió, la torcida, terminado y empacado se hacen manualmente. El hecho de que utilicen una máquina picadora para apoyar el proceso no convierte el producto en elaborado, toda vez que, como se advirtió en precedencia, las máquinas utilizadas son rústicas, forman parte de la materia prima que “se toma en las condiciones y con las propiedades físicas en que es suministrado, no recibiendo dentro del proceso de fabricación del chicote ningún tratamiento especial, que cambie su condición inicial de materia prima.” (...) A lo anterior se suma que la producción de tabaco de la parte demandante oscila entre 500 y 1000 tabacos diarios por persona, monto significativamente bajo comparado con la producción de la Fábrica de la Compañía de Tabaco S.A. asciende a 335.000.000 de cigarros por día y en la que se determinó por parte del mismo Departamento de Antioquia, con la inspección ocular realizada el 7 de abril de 2000, que la mano de obra sólo se utiliza para el manejo de máquinas especializadas y para el proceso de control».

**RESTABLECIMIENTO IN NATURA – Se concreta al declarar que el chicote de tabaco de producción artesanal está excluido del impuesto al consumo / DEVOLUCION DEL IMPUESTO AL TABACO ARTESANAL – No procede porque en el proceso no se controvertió el derecho a devolución sino la calidad de excluido del chicote de tabaco**

**Problema jurídico 3:** *¿es procedente restablecer el derecho ordenando la devolución del impuesto?*

**Tesis 3:** «Pues bien, la Sala considera que el restablecimiento in natura que procede es declarar que el chicote de tabaco de producción artesanal comercializado por los actores está excluido del impuesto al consumo. Para la Sala, no es procedente restablecer el derecho ordenando una devolución, puesto que, tal como se precisó, en la actuación administrativa no se controvertió el derecho a la devolución, sino la calidad de excluido del chicote de tabaco de producción artesanal. Tampoco es procedente ordenar al Departamento de Antioquia que se abstenga de cobrar el impuesto, pues en la actuación administrativa no se controvertieron actos que cobraran el impuesto. Y, en cuanto a la posibilidad de ordenar una condena en abstracto, tampoco es procedente puesto que, se reitera, en la actuación administrativa no se pretendió la devolución del impuesto. En consecuencia, se confirmará el numeral primero y se modificará el numeral segundo de la sentencia apelada, para, a título de restablecimiento del derecho, declarar que el chicote de tabaco de producción artesanal comercializado por los actores está excluido del impuesto al consumo. Se negarán las demás pretensiones de la demanda».

[Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de 30 de agosto del 2016, C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas radicación: 05-001-23-31-000-2001-00751-01 \(19905\)](#)

#### **4. Para efectos del pago del impuesto de sobretasa a la gasolina se entiende que se refiere a cualquier combustible líquido derivado del petróleo que se pueda utilizar como carburante en motores de combustión interna**

*Síntesis del caso:* El 26 de enero de 2003 la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá emplazó a Refinare S.A., con el fin de que presentara las declaraciones de la sobretasa a la gasolina motor por los meses de septiembre a diciembre de 2001 y enero a septiembre de 2002. Mediante Resolución RS17-61 de 2 de abril de 2004, se le impuso sanción por no declarar la sobretasa a la gasolina motor por los referidos periodos; la refinería en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho manifestó que no se configuró el hecho generador del tributo al no haberse realizado la venta de la misma en el Distrito Capital, puesto que la Nafta producida por ellos no es usada como carburante en motores de combustión interna sino para uso doméstico e industrial.

**SOBRETASA AL CONSUMO DE GASOLINA MOTOR - Origen / SOBRETASA AL CONSUMO DE GASOLINA MOTOR - Desarrollo normativo / SOBRETASA AL CONSUMO DE GASOLINA MOTOR EN EL DISTRITO CAPITAL - Autorización legal y establecimiento / SOBRETASA AL CONSUMO DE GASOLINA MOTOR EN EL DISTRITO CAPITAL - Inicio de su vigencia / SOBRETASA AL CONSUMO DE ACPM - Creación y naturaleza jurídica / SOBRETASA AL CONSUMO DE GASOLINA MOTOR Y ACPM – Elementos / SOBRETASA AL CONSUMO DE GASOLINA MOTOR Y ACPM EN LA LEY 488 DE 1998 - Hecho generador / SOBRETASA AL CONSUMO DE GASOLINA MOTOR Y ACPM EN LA LEY 681 DE 2001 - Hecho generador. Ampliación del hecho generador previsto en la Ley 488 de 1998 / SOBRETASA AL CONSUMO DE GASOLINA MOTOR Y ACPM EN LA LEY 681 DE 2001 - Concepto de gasolina. Entre otros combustibles, incluye la nafta**

*Problema jurídico:* «[L]a Sala determinará si son nulos los actos demandados (Resolución 10801DDI062726 de 26 de agosto de 2006 y la Resolución nro. D.D.I.-080363 o 2007-EE-389927 de 9 de noviembre de 2007), por medio de los cuales la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá liquidó de aforo la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM por los meses de septiembre a diciembre de 2001, y enero a septiembre de 2002 »

*Tesis:* «La sobretasa a la gasolina tiene origen en el artículo 5 de la Ley 86 de 1989 que facultó a los municipios, incluido el Distrito Capital de Bogotá, a cobrar una sobretasa al consumo de la gasolina motor de hasta el 20% de su precio de venta al público (...) A su vez, el artículo 29 de la Ley 105 de 1993 dispuso

lo siguiente: Artículo 29º.- Sobretasa al combustible automotor. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 86 de 1989, autorizase a los Municipios, y a los Distritos, para establecer una sobretasa máxima del 20% al precio del combustible automotor, con destino exclusivo a un fondo de mantenimiento y construcción de vías públicas y a financiar la construcción de proyectos de transporte masivo. (...) En concordancia con lo anterior, el artículo 156 del Decreto Ley 1421 de 1993 autorizó al Concejo de Bogotá para imponer la referida sobretasa (...) El artículo 259 de la Ley 223 de 1995, dispuso que “la sobretasa de los combustibles, de que tratan las Leyes 86 de 1989 y 105 de 1993 y el artículo 156 del Decreto 1421 de 1993, se aplicará únicamente a las gasolinas motor extra y corriente”. La sobretasa a la gasolina motor fue establecida en el Distrito Capital por el Acuerdo 21 de 1995 (...) De acuerdo con lo anterior, la sobretasa a la gasolina tiene vigencia en el Distrito Capital desde el 1 de enero de 1996, con tarifas sobre el precio de venta al público del 13%, 14% y 15%, durante los años 1996, 1997 y 1998, respectivamente y del 15% a partir del año 1999 hasta el año 2015. Sin embargo, el artículo 1 del Acuerdo 23 de 1997, dispuso que a partir del 1 de enero de 1998 el porcentaje de la sobretasa al consumo de gasolina motor establecido en el artículo 1 del Acuerdo 21 de 1995 sería del 20%. Posteriormente, la Ley 488 de 1998 autorizó nuevamente a los municipios, distritos y departamentos, para adoptar la sobretasa a la gasolina motor. De igual manera, creó como contribución nacional la sobretasa al ACPM, y estableció los elementos de estos gravámenes (...) De esta manera, el hecho generador de la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM establecido por el artículo 188 de la Ley 488 de 1998, estaba dado exclusivamente por el consumo de gasolina motor extra y corriente nacional o importada, y por el consumo de ACPM nacional o importado en la jurisdicción de cada departamento, o en el Distrito Capital de Santafé de Bogotá. Ahora, el artículo 19 del Acuerdo 26 de 1998 adoptó en el Distrito Capital la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM de que trata la Ley 488 de 1998 “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales”. (...) De la redacción de norma distrital resulta clara la intención de acoger la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM en los términos de ley incluyendo todos los elementos de la obligación tributaria establecidos por el Congreso de la República. Posteriormente, el artículo 118 de la Ley 488 de 1998, que establece el hecho generador de la sobretasa a la gasolina, fue adicionado con un párrafo por el artículo 3 de la Ley 681 de 2001 (...) Luego de la referida adición, el hecho generador de la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM se amplió, pues la norma señaló que para efectos del gravamen se entendía por gasolina: “la gasolina corriente, la gasolina extra [ya señalados en el artículo 118 de la Ley 488 de 1998], la nafta o cualquier otro combustible o líquido derivado del petróleo, que se pueda utilizar como carburante en motores de combustión interna diseñados para ser utilizados con gasolina.” El artículo 3 de la Ley 681 de 2001 fue incorporado a la Ley 488 de 1998, pues precisamente fue expedido para adicionar con un párrafo el artículo 118 de esta última ley, y por lo tanto, hace parte de ese cuerpo normativo.»

**PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA - Alcance / FACULTAD O AUTONOMÍA IMPOSITIVA O FISCAL DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Alcance y límites. Reiteración de jurisprudencia / CREACIÓN DE TRIBUTOS EX NOVO - Competencia exclusiva del legislador / PRINCIPIO LEX SUPERIOR DEROGAT INFERIORI - Aplicación / JERARQUÍA NORMATIVA DEL SISTEMA JURÍDICO - Alcance / PRINCIPIO DE JERARQUÍA NORMATIVA DEL SISTEMA JURÍDICO - Aplicación. Prohibición a los entes territoriales de cambiar la periodicidad del impuesto de industria y comercio prevista en la ley. Reiteración de jurisprudencia / MODIFICACIÓN LEGAL DE LOS ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA - Efectos. Conlleva la derogatoria de las disposiciones locales que regulen el respectivo impuesto, tasa o contribución / ESTABLECIMIENTO DE EXENCIONES O BENEFICIOS TRIBUTARIOS POR LAS ENTIDADES TERRITORIALES – Procedencia respecto de tributos de su propiedad / HECHO GENERADOR DE LA**



**SOBRETASA AL CONSUMO DE GASOLINA MOTOR Y ACPM EN LA LEY 681 DE 2001 - Vigencia y obligatoriedad. La ampliación del hecho generador de la sobretasa, por parte de la Ley 681 de 2001, es obligatoria en todo el territorio nacional desde la promulgación de esta ley, sin que para el efecto se requiriera la expedición de un nuevo acuerdo municipal que la acatara, pues la misma no puede ser contrariada por una norma local**  
*Problema jurídico* «La Sala resolverá si la nafta hacía parte del hecho gravable de la sobretasa a la gasolina motor en el Distrito para el periodo en discusión, por cuanto debió haber sido incorporado mediante acuerdo distrital y no a través de un decreto compilatorio»

**Tesis:** «De acuerdo con el principio de legalidad de los tributos, no puede haber impuesto sin representación. Por ello, la Constitución autoriza únicamente al Congreso de la República, Asambleas Departamentales y Concejos Municipales y Distritales para establecer impuestos, contribuciones y tasas dentro del marco establecido en los artículos 300, 313 y 338 de la Constitución Política. Para el ámbito territorial, las anteriores normas constitucionales disponen que los elementos de los tributos, esto es: Los sujetos activos y pasivos, hechos generadores, bases gravables y tarifas, deben fijarse directamente por la ley y la ordenanza en el caso de los impuestos departamentales, o por la ley y el acuerdo en el caso de los impuestos municipales o distritales. En todo caso, le corresponde a la ley dictada por el Congreso de la República la creación “ex novo” de los tributos. Así se deriva de los artículos 300 numeral 4 y 304 numeral 4 de la Constitución Política, los cuales facultan a las Asambleas y a los Concejos municipales y Distritales a decretar los tributos y contribuciones necesarios, de conformidad con la Ley (...) La Constitución consagra la autonomía fiscal de las entidades territoriales, pero esta autonomía no es ilimitada, pues deriva de la Constitución y la Ley. Ello implica que si el congreso ha fijado los elementos del tributo, las asambleas y concejos no pueden apartarse de lo dispuesto por la Ley. Su autonomía podrá ejercerse a partir del silencio del legislador, pero en ningún caso, contrariando lo dispuesto en la Ley (...) Reconociendo expresamente el marco de autonomía que la Constitución les concede a los Concejos Municipales y Distritales y Asambleas Departamentales, incluso en el campo tributario, sus atribuciones deben ejercerse de acuerdo con la Carta política y la ley, por lo que sus disposiciones -Acuerdos y Ordenanzas- no pueden desconocer o incumplir dichas normas, por ser jerárquicamente superiores. En el presente caso, el artículo 118 de la Ley 488 de 1998 -adoptado en Bogotá por el Acuerdo 26 de 1998- fue adicionado con un párrafo contenido en el artículo 3 de la Ley 681 de 2001 en el que amplió el hecho generador de la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM, incluyendo dentro del concepto de gasolina y como objeto del tributo, a la gasolina corriente, gasolina extra, la nafta y cualquier otro combustible o líquido derivado del petróleo que se pueda usar como carburante en motores de combustión interna diseñados para ser utilizado con gasolina. Cabe señalar que el artículo 15 de la Ley 681 de 2001 indicó que la norma rige a partir de su publicación en el Diario Oficial, lo que ocurrió el 9 de agosto de 2001. A partir de su promulgación, la Ley 681 es obligatoria en todo el territorio nacional. Si el Distrito Capital expidiese normas en las que estableciera un hecho generador de la sobretasa a la gasolina motor diferente del previsto en las Leyes 488 de 1998 y 681 de 2001; se preferirá la norma superior, en virtud del principio “Lex superior derogat inferiori”. Sobre este particular, la Corte Constitucional en sentencia C-037 de 2000, expreso lo siguiente: “La unidad del sistema jurídico, y su coherencia y armonía, dependen de la característica de ordenamiento de tipo jerárquico de que se reviste. La jerarquía de las normas hace que aquellas de rango superior, con la Carta Fundamental a la cabeza, sean la fuente de validez de las que les siguen en dicha escala jerárquica. Las de inferior categoría, deben resultar acordes con las superiores, y desarrollarlas en sus posibles aplicaciones de grado más particular. En esto consiste la connotación de sistema de que se reviste el ordenamiento, que garantiza su coherencia interna. La finalidad de esta armonía explícitamente buscada, no es otra que la de establecer un orden que permita regular conforme a un mismo sistema axiológico, las distintas situaciones de hecho llamadas a ser normadas por el ordenamiento jurídico. (...) En el mismo sentido se ha pronunciado esta Sección al

definir situaciones en las que una norma local modificó alguno de los elementos del hecho generador que ha sido establecido en la ley por el congreso. En aquellos casos en los que algunos municipios decidieron modificar la causación del impuesto de industria y comercio para señalar que el periodo sería bimestral en lugar de anual, como dispone la Ley, la Sala ha reiterado la imposibilidad de los entes territoriales de cambiar el elemento temporal del hecho generador establecido legalmente (...) Las normas de los entes territoriales que regulan los elementos de la obligación tributaria no pueden ser contrarias a la Ley ni a la Constitución. Si un departamento, municipio o distrito adopta un tributo podrá establecer aquellos elementos del mismo que no hayan sido fijados por el Congreso de la República; pero si la Ley determinó los sujetos de la obligación tributaria, el hecho generador, bases gravables o tarifas, las ordenanzas y acuerdos deberán estar conformes con la norma superior. De lo anterior se deduce que, si la Ley modifica los elementos de la obligación tributaria, se derogan también aquellas disposiciones locales que regulen el impuesto, tasa o contribución. La Sala debe advertir, que en desarrollo de la autonomía de los entes territoriales, éstos pueden establecer exenciones o beneficios tributarios en relación con los tributos de su propiedad, por razones de política fiscal. En este caso, el Distrito Capital no ha aprobado, como bien podría hacerlo, alguna norma que excluya del gravamen a la Nafta. De acuerdo con todo lo expuesto se concluye que el Distrito Capital adoptó mediante Acuerdo 26 de 1998 la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM en los términos de la Ley 488 de 1998, esto es, atendiendo al hecho generador allí establecido. El artículo 3 de la Ley 681 de 2001 adicionó el artículo 118 de la Ley 488 de 1998 ampliando el hecho generador de la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM, conteniendo dentro del concepto de gasolina a la nafta, entre otros productos. Esta modificación es obligatoria en todo el territorio nacional desde la promulgación de la Ley, el 9 de agosto de 2001, incluyendo el Distrito Capital, sin que se necesite un nuevo acuerdo del Concejo para acatar lo dispuesto por el Congreso de la República. Es por ello que el Decreto 352 de 2002, "Por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital, y las generadas por acuerdos del orden distrital", no fue el que incorporó el consumo de nafta como hecho generador de la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM. Fue la Ley 681 de 2001, que no podía ser contrariada por la norma local.

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre la facultad o autonomía impositiva o fiscal de las entidades territoriales se citan, entre otras, las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 24 de noviembre de 2016, radicado 52001-23-31-000-2010-000153-01(21120), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; 11 de mayo de 2017, radicado 05001-23-31-000-2008-01088-02(20500), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 13 de julio de 2017, radicado 05001-23-31-000-2009-00194-01 (20302), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y 20 de septiembre de 2018, radicado 08001-23-31-000-2010-00777-01(20223), C.P. Milton Chaves García. También se citan las sentencias C-037 de 2000 y C-587 de 2014 de la Corte Constitucional.

[Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de 21 de febrero de 2019, C. P. Milton Chaves García, radicación: 25-000-23-27-000-2008-00086-01 \(22628\)](#)

**5. Se prohíbe a las entidades territoriales gravar los juegos de suerte y azar con impuestos diferentes a los autorizados en la ley, pues estos sólo resultan aplicables respecto de las loterías foráneas.**

**Síntesis del caso:** La Secretaría de Hacienda Municipal de Cali, profirió Resoluciones 130.32.01.05.04.003, 130.32.01.05.04.004, 130.32.01.05.04.005, 130.32.01.05.04.006, 130.32.01.05.04.007, 130.32.01.05.04.009, por los años 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012 respectivamente, mediante el cual impuso sanción a la sociedad Apuestas Azar S.A. por no declarar el impuesto "sobre billetes, tiquetes, boletas de rifas, apuestas y premios", por los periodos correspondientes a los años 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012. No obstante de haberse interpuesto el recurso de reconsideración contra cada una de estas, la demandada confirmó las sanciones.

**SANCIÓN POR NO DECLARAR / IMPUESTO A JUEGOS PERMITIDOS / PÉRDIDA DE VIGENCIA DE LA NORMA / DEROGATORIA DE LA NORMA / EFECTOS DE LA DEROGATORIA DE LA NORMA / MONOPOLIO RENTÍSTICO / JUEGOS DE SUERTE Y AZAR / IMPUESTO SOBRE LOS JUEGOS DE SUERTE Y AZAR / MODALIDADES DE JUEGOS DE SUERTE Y AZAR / TITULARIDAD DE LA EXPLOTACIÓN DE LOS JUEGOS DE SUERTE Y AZAR / IMPROCEDENCIA DE LA SANCIÓN TRIBUTARIA**

**Problema jurídico:** ¿Son procedentes la sanciones por no declarar el impuesto "sobre billetes, tiquetes, boletas de rifas, apuestas y premios"?

Tesis: "[L]a Ley 12 de 1932 que en su artículo 7 creó el impuesto de juegos permitidos, en los siguientes términos: "Con el objeto de atender al servicio de los bonos del empréstito patriótico que emita el Gobierno establécese los siguientes gravámenes: (...) 2. Un impuesto del cinco por ciento (5 por 100) sobre el valor de los billetes de rifas y del diez por ciento (10 por 100) del valor de los billetes de lotería que componen cada sorteo. (...) Si bien, este impuesto fue establecido con carácter temporal, cuya finalidad era arbitrar recursos para la guerra con Perú, el mismo fue restablecido por la Ley 69 de 1946 en su artículo 12, así: ARTICULO 12 Restablécese el impuesto del diez por ciento (10%) sobre el valor de cada boleta o tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos a que se refiere el ordinal 1º del artículo 7º de la Ley 12 de 1932. Tras lo anterior, este impuesto fue entregado a los municipios y al Distrito Especial de Bogotá, mediante el artículo 3º de la Ley 33 de 1968, en la forma como sigue: "Artículo 3. A partir del 1º. de enero de 1969 serán propiedad exclusiva de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá los siguientes impuestos que se causen en sus respectivas jurisdicciones: (...) c) El impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas, y premios de las mismas, a que se refieren las Leyes 12 de 1932 y 69 de 1946 y demás disposiciones complementarias. Luego, el Decreto Ley 1333 de 1986 (régimen político y Municipal), estableció en su artículo 227 que el impuesto se encontraba vigente de conformidad con la Ley 69 de 1946 y, al hilo de esto, señaló el artículo 228 que el impuesto era de propiedad exclusiva de los municipios y del Distrito Especial de Bogotá. Sin embargo, conforme con el pronunciamiento de la Corte Constitucional todas estas disposiciones perdieron vigencia, lo que resulta muy relevante en el caso concreto. La primera de ellas, artículo 7 de la Ley 12 de 1932 por haberse establecido con carácter transitorio (C-521 de 1997) y, los otros preceptos, Ley 69 de 1946 artículo 12, Ley 33 de 1968 artículo 3º literal c) y los artículos 227 y 228 el Decreto Ley 1333 de 1986 en virtud de la expedición de la Ley 643 de 2001 "por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar". (...) [E]s de tener en cuenta que la citada Ley 643, estableció en su artículo 1º, el monopolio rentístico, que se concreta en la facultad exclusiva del Estado para explotar, administrar, operar, controlar y fiscalizar, todas las modalidades de juegos de suerte y azar, cuyo alcance en los términos de la Ley es el siguiente: "ARTICULO 5o. DEFINICIÓN DE JUEGOS DE SUERTE Y AZAR. Para los efectos de la presente ley, son de suerte y azar aquellos juegos en los cuales, según reglas predeterminadas por la ley y el reglamento, una persona, que

actúa en calidad de jugador, realiza una apuesta o paga por el derecho a participar, a otra persona que actúa en calidad de operador, que le ofrece a cambio un premio, en dinero o en especie, el cual ganará si acierta, dados los resultados del juego, no siendo este previsible con certeza, por estar determinado por la suerte, el azar o la casualidad. (...) La ley determinó como titulares de esas rentas a los departamentos, el Distrito Capital y los municipios, salvo por los recursos destinados a la investigación en áreas de la salud que pertenecen a la nación (artículo 2º). En esa medida, las señaladas entidades territoriales perciben rentas por la explotación de todas las modalidades de juegos de suerte y azar. Tal como lo destacó la Corte, en el artículo 49, la ley, expresamente prohibió que los juegos de suerte y azar fueran gravados por las entidades territoriales con tributos “distintos” a los establecidos en la Ley 643 de 2001, la cual solo autorizó en su artículo 48 un impuesto sobre las loterías foráneas (...) Visto esto en contexto, resulta claro que a excepción de este impuesto sobre las loterías foráneas (autorizado por la propia ley para los departamentos y el Distrito Capital), los departamentos, municipios y Distritos, tienen prohibido gravar los juegos de suerte y azar. (...) [E]l alcance que fue establecido de la Ley 643 de 2001, en el sentido de dejar sin vigencia las normas que establecieron el impuesto y otorgaron su titularidad a los municipios y al Distrito de Bogotá, descarta de suyo que, la previsión del artículo 60: “...sin perjuicio de la aplicación del régimen tributado (sic) vigente, sea la de mantener el impuesto, como lo plantea la entidad demandante, en tanto, que continuar los municipios exigiendo el impuesto a partir de la Ley 643, contravendría flagrantemente la prohibición contenida en su artículo 48 que prohíbe a las entidades territoriales gravar los juegos de suerte y azar, con impuestos diferentes a los autorizados en la propia ley, que como se advirtió en apartes anteriores, solo resulta predicable respecto de las loterías foráneas en los términos previstos en el artículo 49 ibídem.”

[Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia 19 de mayo de 2022, C. P. Myriam Stella Gutiérrez Arguello, radicación: 76-001-23-33-000-2013-01002-01 \(25763\)](#)