

ANDREA CAROLINA MARTÍNEZ ALVARADO

**SEGUNDA DIMENSIÓN DEL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA TRIBUTARIA DE LAS
ENTIDADES TERRITORIALES**

(Maestría en derecho del Estado con énfasis en Derecho Tributario)

2019

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
FACULTAD DE DERECHO
MAESTRÍA EN DERECHO DEL ESTADO CON ÉNFASIS EN DERECHO TRIBUTARIO

Rector: **Dr. Juan Carlos Henao**

Secretaria General: **Dra. Martha Hinestrosa Rey**

Director Departamento

Derecho Fiscal: **Dra. Olga Lucía González**

Presidente de tesis: **Dra. Olga Lucía González**

Director de tesis: **Dr. Roberto Insignares Gómez**

Examinadores: **Dr. Julio Roberto Piza**

Dr. Jose Manuel Castro

TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCIÓN	VI
CAPITULO I.....	1
ASPECTOS TEÓRICOS DEL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA	1
1. PODER TRIBUTARIO Y AUTONOMÍA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES ...	1
1.1. Antecedentes	1
1.2. Conceptos a la luz de la legislación colombiana.....	4
2. EL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA COMO PRINCIPIO DE LA ORGANIZACIÓN TERRITORIAL DEL ESTADO.....	6
2.1. Análisis desde el punto de vista constitucional y legal	6
2.2. Análisis jurisprudencial de la Corte Constitucional y Consejo de Estado	7
3. EL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA COMO ATRIBUTO - POTESTAD DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES	9
3.1. Análisis desde el punto de vista constitucional y legal	9
3.2. Análisis jurisprudencial de la Corte Constitucional y Consejo de Estado	11
4. NÚCLEO ESENCIAL DE LA AUTONOMÍA TERRITORIAL.....	13

5. LÍMITES AL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES	18
CAPÍTULO II	21
ASPECTOS PRÁCTICOS DEL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA	21
1. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - SERVICIOS DE VIGILANCIA.....	21
2. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - TRANSPORTE DE GAS	36
3. ALUMBRADO PÚBLICO.....	68
CONCLUSIONES.....	81
REFERENCIAS.....	88

LISTA DE CUADROS**Pág.**

Cuadro 1. Funciones orgánicas de los gobiernos territoriales	6
Cuadro 2. Autonomía y descentralización. Ley 1454 de 2011	15

INTRODUCCIÓN

El Estado Colombiano se concibe como unitario, descentralizado y autónomo (Constitución Política, Art. 1), elementos que determinan una función instrumental por medio de la cual se realizan los fines del Estado. Es decir, mediante la unidad existe concentración del poder para efectos de una organización política y estatal, mientras que la descentralización garantiza que las instrucciones del poder central lleguen política y territorialmente.

Respecto de la autonomía, se tiene como un concepto complementario al de unidad, al depender de la existencia uno del otro. Desde la unidad, se dirigen y manejan los asuntos que trascienden los intereses meramente locales y regionales, mientras que la autonomía territorial, es la capacidad de cada uno de los niveles territoriales para dirigir y gestionar todos aquellos asuntos y materias que se encuentren en el ámbito de su interés.

En la práctica y en nuestro criterio, la fórmula constitucional entre unidad, descentralización y autonomía es una contradicción, que ha tratado de superarse por la Corte Constitucional como “complementaria”. Si bien esta ha sido la finalidad bajo la cual se concibió la Constitución Política de 1991, vemos que jurisprudencialmente se han construido tres corrientes— rígida, ecléctica y flexible a los cuales se contraponen el principio de unidad frente al de autonomía.

Así, la primera corriente se caracteriza por la prevalencia excesiva del principio de legalidad del tributo, por cuanto se le atribuía al legislador la fijación de todos los elementos de la obligación fiscal; la segunda, en la que se destaca el principio de autonomía tributaria de las entidades territoriales pues basta con la expedición de una ley que autorice la creación del tributo, en donde se señalen ciertos criterios y pautas generales para que las entidades territoriales fijen todos los elementos de la obligación en su nivel que la ley no definió, y la tercera sostiene que la ley habilitante debe contener mínimo la delimitación del hecho generador (Gómez Monterroza, Adrian; Paula, Machuca Sánchez; Rangel Mercado, Maria Fernanda, 2018).

De tal forma que, la presente tesis tiene como finalidad analizar el principio de autonomía frente a la potestad tributaria de las entidades territoriales a la luz casos prácticos en la jurisprudencia en los que se puede observar cómo actúa este principio en la facultad que tienen las entidades territoriales de aplicar o no una determinada modificación a los elementos estructurales de los tributos locales.

Este trabajo no pretende ser un tratado sobre el principio de autonomía de las entidades territoriales al que se han dedicado innumerables escritos contenidos entre doctrina de autor y jurisprudencia. Por el contrario, el núcleo de este trabajo consiste en demostrar al lector que la autonomía tributaria de las entidades territoriales tiene, por lo menos, dos dimensiones específicas referidas a la ley que crea el tributo y a la ley que modifica los elementos esenciales del mismo. La primera dimensión, en consecuencia, se concreta en la facultad de las entidades territoriales de adoptar o no un tributo creado por ley, con todas las atribuciones que, a partir del

desarrollo doctrinal y jurisprudencial del principio, se le han otorgado teóricamente a las entidades territoriales. La segunda dimensión, por su parte, se traduce en la supuesta facultad que tendrían las entidades territoriales de no aplicar una modificación o variación que la ley efectúa a alguno de los elementos del tributo ya adoptado y en aplicación dentro del ordenamiento tributario territorial.

Para ello, abordaremos tres casos prácticos en los que podremos observar la existencia de conflictos entre los elementos de un tributo definidos por la ley y el principio de autonomía tributaria de las entidades territoriales que aboga, en muchos casos, por la adopción de estas variaciones desechando la aplicación directa de las modificaciones.

CAPITULO I

ASPECTOS TEÓRICOS DEL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA

1. PODER TRIBUTARIO Y AUTONOMÍA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES

1.1. Antecedentes

El poder tributario y la autonomía de las entidades territoriales tienen su origen en el Estado soberano, la organización política y administrativa del Estado. El poder o potestad tributaria se define, en primer lugar por ejercicio de la soberanía del estado y segundo por la ley,

“como la facultad de dictar normas jurídicas de las cuales nace para ciertos individuos la obligación de pagar tributos. Por ende, la potestad tributaria es la facultad estatal de crear, modificar o suprimir tributos, lo que implica la posibilidad de dictar normas generadoras de contribuciones que la personas deben entregar coactivamente.” (Belisario Villegas, 2005).

Colombia a lo largo de su historia y aún hoy se constituye como República Unitaria, en las que: “las órdenes descienden desde el vértice (la capital) hasta la base (los municipios), a la vez, los recursos naturales, económicos, y humanos ascienden de la base al vértice. (Badía, 1975).”, lo que en nuestra opinión hace difícil contraponer el concepto de centralización con el de descentralización.

En el marco de un Estado Unitario, la potestad tributaria se predica principalmente de un órgano del poder central (Congreso), mientras que, en otras formas de organización de un Estado, por ejemplo, federal, la potestad puede ser predicado del órgano legislativo de una entidad territorial, de forma independiente. Luego, si al concepto de Estado Unitario se adiciona el concepto de autonomía, implicaría que esta potestad tributaria sea predicada de los sub-órganos o cuerpos legislativos creados a nivel territorial.

En Colombia, observamos por ejemplo que la Ley 4 de 1913, establecía que “solo pueden tener origen en la cámara de representantes el proyecto de ley que establezcan o supriman impuestos.” Con la Constitución de 1886 (45 años después), se mantuvo el criterio anterior, donde la potestad tributaria se manifestó en dos vías: *(i)* en el Congreso, pues éste tiene la potestad de crear leyes y específicamente “decretar impuestos extraordinarios cuando la necesidad lo exija” y *(ii)* la Ley es la que puede determinar de qué orden y modo se satisfacen las deudas adquiridas por la República, lo que no es más que una muestra de que a través del recaudo de impuesto, la República se financia para el pago de estas deudas.

De esta manera, antes de la Constitución de 1991, podemos afirmar que en la medida que el Estado se constituye como unitario - centralizado, la definición de autonomía territorial no podía predicarse, por una parte, porque el poder tributario se ejercía desde el Congreso, con la creación de la ley, que determinaba en quién recaía la potestad tributaria y por otra, porque administrativamente, todas las decisiones emanaban del poder central.

Con la Constitución de 1991, se trajo como novedad el concepto de descentralización y autonomía, así como otros postulados dentro de su articulado que le permite a las entidades territoriales administrar sus recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones (Constitución Política, Artículo 287). Henry Rodríguez Sosa, establece que la descentralización fue vista como una solución al conflicto armado, que logró descentralizar del gasto pero que ello no puede confundirse como una prueba de mayor autonomía de las entidades territoriales (Rodríguez S., 2003), lo que nos demuestra que sí existen verdaderos conflictos con la autonomía territorial y el principio de Estado Unitario.

En opinión de Paula Robledo Silva, no es a través del principio de jerarquía que deben examinarse las relaciones entre el centro y la periferia, en la medida que la Constitución primeramente en el artículo 1° no superpone el principio de unidad al de descentralización o autonomía, así como, en el artículo 288 que establece las reglas por seguir en el ejercicio de distribución de competencias y coloca como ejemplo la Sentencia de la Corte Constitucional C-506 de 1995 cuando manifiesta que el poder tributario es derivado, pues se someten a la ley, y establece:

“A nuestro juicio, esta doctrina se aleja del criterio de la naturaleza de la norma de atribución, pues ya hemos dicho que la Constitución de 1991, reconoce en los artículos 300 numeral, 4, 313 numeral 4, y 338, la potestad de las asambleas departamentales y los concejos distritales o municipales de decretar, de conformidad con la ley, los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. (...) En este sentido, es posible afirmar que más allá de una distinción entre poder originario tributario y

derivado lo que en realidad existe es una diferencia en los límites, razón por la cual proponemos sustentar la discusión bajo la premisa de que existe un poder originario limitado por la ley, en cabeza de las entidades territoriales a través de sus asambleas y concejos, en contraste con el poder originario del Congreso, cuyo único límite es la Constitución (Robledo Silva, 2010).”

1.2. Conceptos a la luz de la legislación colombiana

En Colombia, el poder tributario del Estado se desprende, entre otros, de los artículos 150 y 338 de la Constitución Política, según el cual es el Congreso encargado de hacer las leyes, de fijar las rentas nacionales, gastos, contribuciones fiscales y parafiscales. Esta potestad se comparte con las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, que podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales.

La forma unitaria del Estado constituye un límite a la autonomía territorial, es decir la autonomía territorial se predica en la medida que existe un Estado Unitario (Robledo Silva, 2010), soportado adicionalmente en el artículo 287 de la Constitución Política según el cual “las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses y dentro de los límites de la Constitución o la Ley.”

Con base en lo anterior, el principio de autonomía a la luz de la legislación colombiana se predica desde un punto de vista orgánico, de la organización político territorial del Estado

Colombiano; y desde un punto de vista atributivo, como facultad de las entidades territoriales para tomar decisiones en su organización.

Desde el punto de vista orgánico, se predica de la organización político territorial del Estado Colombiano, regulado a través de las Ley 388 de 1997, Ley 489 de 1998 y la Ley 1454 de 2011, por medio del cual las entidades territoriales tendrán autonomía para organizarse administrativamente siempre sujeto a las disposiciones constitucionales y de la ley para el efecto¹.

Desde el punto de vista atributivo, entendida esta como la facultad de las entidades territoriales para tomar ciertas determinaciones en su organización. En consecuencia, entendemos que, aunque el fin último de la Constitución Política fue supeditar la existencia de un estado unitario en conjunción con el principio de autonomía, lo cierto es que no ha sido pacífico determinar los límites de esta potestad o si se trata de una autonomía relativa, más aún, cuando jurisprudencialmente se sostiene que es una potestad sometida a otros principios como el de jerarquía o reserva de ley.

¹ Entre otras, ver: Ley 388 de 1997. *Parágrafo 4.* “La autonomía municipal estará determinada por el carácter prevaleciente de las disposiciones dictadas por las entidades de mayor ámbito en la comprensión territorial de sus competencias o de mayor jerarquía en materia de interés supramunicipal.”; Ley 489 de 1998. *Artículo 7.* “En el ejercicio de las facultades que se le otorgan (...) el gobierno será especialmente cuidadoso en el cumplimiento de los principios constitucionales y legales sobre la descentralización administrativa y la autonomía de las entidades territoriales (...)”; Ley 1454 de 2011. *Artículo 26.* “(...) Se entiende por competencia la facultad o poder jurídico que tienen la Nación, las entidades territoriales y las figuras de integración territorial para atender de manera general responsabilidades estatales. *Artículo 28.* Los departamentos y municipios tendrán autonomía para determinar su estructura interna y organización administrativa central y descentralizada, así como el establecimiento y distribución de sus funciones y recursos para el adecuado cumplimiento de sus deberes constitucionales.”

2. EL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA COMO PRINCIPIO DE LA ORGANIZACIÓN TERRITORIAL DEL ESTADO

2.1. Análisis desde el punto de vista constitucional y legal

Las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales son corporaciones político-administrativas del orden territorial, instituciones democráticas, de carácter colegiado y autoridades fundamentales de la administración pública, dado que son cuerpos deliberantes de representación popular, que tienen facultades de coadministración y control político sobre los respectivos gobiernos territoriales (Departamento Nacional de Planeación, 2011). Sus principales funciones orgánicas son:

Cuadro 1. Funciones orgánicas de los gobiernos territoriales

Funciones Orgánicas	
Asambleas Departamentales (Ley 819, Decreto 1222 de 1986)	Concejos Municipales (Ley 136 de 1994)
Corporaciones de carácter administrativo, de carácter colegiado no pertenecen a la Rama Legislativa del Poder Público.	
Expedir las normas orgánicas del presupuesto departamental y el presupuesto anual de rentas y gastos.	Tiene como funciones a nivel presupuestal la de dictar normas de presupuesto.
Expedir el Estatuto Orgánico del Presupuesto Departamental y las vigencias futuras.	Expedir el presupuesto anual.
Realizar actividades relacionadas con su facultad permanente de establecer y organizar los impuestos que se necesiten para atender a los gastos de la administración pública.	Adoptar los tributos y gastos locales y adoptar los planes y programas de desarrollo económico, social y de obras públicas. El numeral 7 del artículo 32 de la Ley 136 de 1994 señala que “corresponde a los Concejos establecer, reformar o eliminar tributos, contribuciones, impuestos y sobretasas, de conformidad con la Ley.”
Expedir normas pertinentes para reglamentar los aspectos administrativos del recaudo de gravamen del consumo y aquellas que sean necesarias para asegurar su pago, impedir su evasión y eliminar el contrabando.	Adoptar los planes y programas de desarrollo económico, social y de obras públicas.
Reformar o eliminar tributos, contribuciones, impuestos y sobretasas de conformidad con la ley	

Fuente: (Departamento Nacional de Planeación, 2011)

De esta forma, de las normas enunciadas se predica una potestad tributaria que desde el punto de vista orgánico queda en cabeza de las Asambleas y Concejos, así como de los gobernadores y alcaldes, lo cual se manifiesta en dos dimensiones (i) en la de crear el presupuesto anual determinado sus rentas y gastos y (ii) la de crear impuestos, tasas y contribuciones.

2.2. Análisis jurisprudencial de la Corte Constitucional y Consejo de Estado

Al hacer un análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado², encontramos puntos de conexión respecto de lo que se puede predicar del principio de autonomía de las entidades territoriales predicada desde el punto de vista orgánico, y cuyos criterios se resumen a continuación:

- i. Frente a las rentas de carácter endógeno, existe una competencia compartida entre Congreso como creador de leyes de carácter presupuestal y tributario y las Asambleas y Concejos, pues son estas últimas las que con base en los criterios de constitucionalidad (razonabilidad y proporcionalidad) pueden definir tributos de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos que se someten a los tributos en su jurisdicción.

- ii. Si bien la Corte ha hecho una distinción para efectos de determinar que sobre las rentas endógenas es donde reside la verdadera potestad tributaria de las entidades territoriales,

² Entre otras ver: Corte Constitucional Sentencia No. C – 358/2017; Sentencia No. C- 155/2016; C-957/2007; Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia No. 18744 del 12 de marzo de 2012. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Sentencia No. (00305-01) del 26 de marzo de 2009. C.P. Rafael Ostau de Lafont.; Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Sentencia No. (00374-1) del 5 de junio de 2008. C.P. Camilo Arciniegas Andrade.

las Asambleas y Concejos (órganos de representación popular) carecen de soberanía fiscal pues aun cuando puedan crear tributos, se deben sujetar al imperio de la ley para efectos de su creación, administración y apropiación.

- iii. El grado de autonomía de los entes territoriales varía, entonces, en el tiempo y la descentralización es un instrumento para alcanzar mayor autonomía. La autonomía territorial se encuentra ligada, además, al principio democrático, y a la concepción del municipio como célula primaria del ordenamiento territorial (artículo 311, Constitución Política), pero siempre se encontrará limitada y sujeta al imperio de la Ley.
- iv. Como criterios de parte del Consejo de Estado, que la autonomía de las entidades territoriales no es absoluta ni ilimitada pues está sometida al imperio de la ley, sin embargo, no debe olvidarse que para efectos de la gestión de los propios asuntos e intereses el legislador no debe invadir la esfera de competencias atribuidas igualmente a las entidades territoriales pues sería invadir el núcleo esencial de la autonomía de estas.

En complemento de estos criterios que se reúnen, la realidad práctica de la autonomía territorial desde un punto de vista orgánico ha traído como consecuencia que las entidades territoriales tengan un serio problema de financiación pues la mayoría de sus rentas son exógenas y las pocas endógenas no permiten que entidades territoriales, y en especial los municipios sean realmente autónomas, contradiciendo en mayor medida lo previsto en la Constitución Política³.

³ Cubides Durán, E. 2018. Simplificación tributaria territorial en Colombia. Revista de Derecho Fiscal. 12 (jun. 2018), 171-218.

3. EL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA COMO ATRIBUTO - POTESTAD DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES

3.1. Análisis desde el punto de vista constitucional y legal

La potestad tributaria de las entidades territoriales emana de los artículos 1 y 287 de la Constitución Política, por lo que al menos desde el punto de vista del ordenamiento jurídico se predica la autonomía de las entidades territoriales.

Otros artículos en los cuales se muestran las competencias que tienen las entidades territoriales desde el punto de vista de atribución de competencias son los artículos 121, 125, 164, 170 y 206 del Decreto 1222 de 1986, en el caso de las asambleas departamentales.

De los concejos municipales, se tienen como facultades en materia tributaria:

- i. Establecer o eliminar en su jurisdicción un impuesto de carácter territorial creado o autorizado por la Constitución y la Ley.
- ii. Determinar total o parcialmente los elementos de los tributos territoriales (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa), cuando estos no hayan sido determinadas en la creación o autorización de un tributo territorial.

- iii. Definir las tarifas que serán aplicadas en el municipio, dentro del marco autorizado por la ley.
- iv. Conceder exenciones o tratamiento preferencial en impuestos locales, conforme a las prioridades definidas en el Plan de Desarrollo Municipal.
- v. Fijar las tarifas de las tasas y contribuciones como recuperación de los costos de los servicios que se presten o por la participación en los beneficios que les proporcionen a los habitantes de los municipios.
- vi. Adecuar el monto de las sanciones y disminuir y simplificar el término de aplicación de los procedimientos acorde con la naturaleza de los tributos.
- vii. Otorgar descuentos en el monto a pagar a los contribuyentes que paguen dentro de los plazos establecidos con dicho propósito.

De las facultades descritas, la Corte Constitucional ha establecido que en tanto la autonomía impositiva se encuentra subordinada tanto a la Constitución como a la ley, para efectos de establecer un impuesto municipal se requiere siempre de una ley previa que autorice su creación, ya que solo cuando se ha creado legalmente un impuesto, los municipios adquieren el derecho a administrarlo, manejarlo y utilizarlo.

Sin embargo, compartimos la opinión dada por Cubides (2018), en el sentido que una entidad territorial en aras administrar sus recursos eficientemente, no deberían requerir

autorización legal, al menos en lo que respecta a los métodos de estimación objetiva del tributo, respetando los criterios de equidad y eficiencia.

3.2. Análisis jurisprudencial de la Corte Constitucional y Consejo de Estado

Los criterios previstos por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado⁴ con relación al principio de autonomía como atributo de las entidades territoriales, se resumen en los siguientes puntos:

- i. La autonomía es la capacidad de las entidades territoriales de gestionar sus propios intereses, pero en el marco de un ordenamiento jurídico, es decir de la Constitución y la Ley por lo que no debe entenderse este poder como propiamente soberano.
- ii. Al mismo tiempo el Gobierno central no puede interferir con asuntos que sean de exclusiva competencia de las entidades territoriales, pues la finalidad es de armonización no simplemente de una delimitación o separación entre los intereses nacionales de los de las entidades territoriales.

⁴ Ver entre otras: Corte Constitucional. Sentencia No. C-358/ 2017; Corte Constitucional Sentencia No. C-072/2014; Corte Constitucional Sentencia No. C-615/2013; Corte Constitucional. Sentencia No. C-957/2007; Corte Constitucional Sentencia C-195/1997; Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia No. 23164 del 18 de octubre de 2018; Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Sentencia No. (00987-01) del 1 de febrero de 2018. C.P. Oswaldo Giraldo López. Cambio de criterio jurisprudencial – 2014; Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia No. 21530 del 10 de agosto de 2017. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia No. 20007 del 2 de febrero de 2017. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia No. 21035 del 30 de marzo de 2016. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia No. 18984 del 23 de septiembre de 2012. C.P. Jorge Octavio Ramirez Ramirez; Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia No. 17796 del 6 de octubre de 2011. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

A modo de conclusión, a pesar de que constitucional y legalmente se encuentran definidas las competencias de las entidades territoriales en cuanto a la creación, administración y ejecución del presupuesto, así como de impuestos, tasas y contribuciones, en su desarrollo jurisprudencial, esta autonomía se ha visto limitada porque en principio si bien existe una sujeción al imperio de la ley, existe una fuerte influencia de otorgarles las entidades territoriales para fijar los elementos impositivos en la creación de tributos netamente territoriales.

4. NÚCLEO ESENCIAL DE LA AUTONOMÍA TERRITORIAL

El núcleo esencial de la autonomía territorial es el previsto por el artículo 287 de la Constitución Política, que, en criterio de la Corte Constitucional, se compone por los derechos y competencias que la propia Constitución Política atribuye de manera general a las entidades territoriales. En este sentido, por núcleo esencial se debe entender “aquella porción irreducible de autonomía que debe ser respetada por todos los poderes públicos en especial, por el legislador”. (Sentencia C- 517, 1992)

Ahora bien, en la conceptualización del núcleo esencial, la sentencia C-517 de 1992 presentó un primer problema en la medida que supeditó a la expedición de la Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial el núcleo esencial del principio de autonomía, y estableció:

“está constituido por los derechos y competencias que la propia Carta atribuye de manera general a las distintas entidades territoriales y de manera especial, a cada una ellas a través de todo el texto normativa”.

Luego, en opinión de Robledo Silva esta definición más que presentar una solución o una definición propia de núcleo resultó por ser genérica. Sobre el alcance del artículo 287, la Corte Constitucional dimensiona tres grandes aspectos: *(i)* la capacidad de autogestión – autogobierno de las entidades territoriales; *(ii)* la potestad de ejercicio de competencias y *(iii)* la capacidad de administrar sus propios recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

Respecto del primer y segundo aspecto:

“la Corte sostiene que con este derecho el constituyente buscó en avanzar el camino de la descentralización del Estado, pasando de una mera descentralización administrativa a una descentralización política que, dentro de los límites impuestos por el principio de unidad, permita el desarrollo de un criterio político para que los gobiernos territoriales manejen los asuntos que conciernan a su territorio y a su población de forma autónoma; En segundo lugar, otro de los derechos que atribuye el artículo 287 (Constitución Política) a las entidades territoriales es ejercer las competencias que les correspondan.” (Sentencia C- 517, 1992)

En tercer lugar, se encuentra el derecho que tienen las entidades territoriales a “administrar sus recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.” En palabras de la Corte, según esta atribución,

“los impuestos nacionales deben ser creados por la ley, los departamentos, por ordenanzas y los municipales por medio de acuerdos, sin que exista alguna razón constitucional para que una ley grave a la población de un municipio o departamento para el cumplimiento de las funciones específica de éste o de aquél.” (Sentencia C- 517, 1992)

Por último, se observa el derecho de las entidades territoriales a participar de las rentas nacionales 356 y 357 de la Constitución Política.

En general, la línea de la Corte Constitucional fue la de profesar que el núcleo esencial del principio de autonomía lo constituía también “cualquier otro elemento indispensable a la propia configuración del concepto.”

En el año 2001, mediante sentencia No C- 540 de 2001, la Corte introduce como novedad al concepto de núcleo esencial derecho, el que, si bien las entidades territoriales pueden elaborar sus propios presupuestos de rentas y gastos, este derecho se ve reducido en materia presupuestal (ley) debido a la mayor injerencia en la ley en estos asuntos.

Ahora bien, en el año 2011, se profirió la Ley 1454 de 2011, Ley que si recordamos la Corte Constitucional remitió para definir el núcleo esencial de las entidades territoriales. Ahora bien, de acuerdo con la citada Ley se define la autonomía y la descentralización como:

Cuadro 2. Autonomía y descentralización. Ley 1454 de 2011

Autonomía	Descentralización
<p>Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses dentro de los límites de la Constitución y la ley.</p> <p>Artículo 28. Los departamentos y municipios tendrán autonomía para determinar su estructura interna y organización administrativa central y descentralizada, así como el establecimiento y distribución de sus funciones y recursos para el adecuado cumplimiento de sus deberes constitucionales.</p> <p>Parágrafo. Los municipios son titulares de cualquier competencia que no esté atribuida expresamente a los departamentos o la nación.</p>	<p>La distribución de competencias entre la Nación, entidades territoriales y demás esquemas asociativos se realizará trasladando el correspondiente poder de decisión de los órganos centrales del Estado hacia el nivel territorial pertinente, en lo que corresponda, de tal manera que se promueva una mayor capacidad de planeación, gestión y de administración de sus propios intereses, garantizando por parte de la Nación los recursos necesarios para su cumplimiento.</p> <p>Artículo 21. Objetivos generales de la legislación territorial. La ley promoverá una mayor delegación de funciones y competencias del nivel nacional hacia el orden territorial, la eliminación de duplicidades de competencias entre la administración central y descentralizada y de los entes territoriales (...).”</p>

Fuente: Elaboración propia

Posteriormente, la sentencia No. C-155 de 2016 – sobre el principio de autonomía territorial en la configuración del impuesto de alumbrado público, observamos en un salvamento de voto, que se desconoce el núcleo esencial de la autonomía territorial, en los siguientes términos:

“En esta oportunidad, la Sala Plena desconoció que el impuesto de alumbrado público es una renta propia de los municipios de naturaleza endógena, y por lo mismo, el ámbito de regulación del legislador se reducía al máximo. Si bien, ello no implica que no se pueda modificar el tributo sí era necesario establecer la finalidad y la proporcionalidad de la medida, en aras de la salvaguardar la autonomía del ente territorial.

(...)

En este entendido, al cuestionarse en la demanda la alteración del impuesto de alumbrado público, la Sala Plena tenía el deber de realizar un control estricto de la intervención legislativa con el fin de establecer si la modificación de un gravamen de carácter endógeno afectaba o no la autonomía de las entidades territoriales. Ello por cuanto en sus orígenes y a pesar de ser una norma preconstitucional, la ley 97 de 1913 que creó entre otros, el impuesto de alumbrado público se limitó a autorizar el Concejo de Bogotá para establecer este tributo, cuyos elementos le competía determinar a ese órgano. Otro tanto hizo la Ley 84 de 1915, cuando extendió esta autorización a los demás municipios de manera que, al tener el carácter de impuesto, los municipios podían disponer libremente del mismo y darle el destino más conveniente para atender los servicios públicos municipales dentro del marco legal.”

La discusión que se plantea es que el impuesto de alumbrado público era una verdadera renta endógena en la que el Congreso como órgano legislativo que goza de potestad tributaria no podría haber entrado a delimitar el impuesto de la forma en que lo hizo, ya que interfería de esa forma directamente en el núcleo esencial de autonomía de las entidades territoriales para poder fijar los elementos de ese tributo.

Más allá del salvamento de voto y si estamos de acuerdo con él, podemos concluir que el núcleo esencial de la autonomía territorial deriva de la posibilidad que tienen las entidades territoriales de gestionar y administrar su forma de gobierno de administración local. Luego, el principio de autonomía en conjunción con el principio de descentralización, se resguarda el principio de unidad.

5. LÍMITES AL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES

Como se estableció a lo largo de este capítulo, el equilibrio entre los principios de unidad y autonomía lo representan los límites a los que están sometidos. Por un lado, el principio de autonomía debe desarrollarse dentro de los límites de la Constitución y la Ley, con lo cual se reconoce el principio de unidad y por el otro, el principio de unidad un espacio esencial de la autonomía cuyo límite lo constituye el ámbito en que se desarrolla esta última (Sentencia C-535, 1996).

Así, se presentan límites entre principios de forma formal y material. El principio de autonomía materialmente se encuentra limitado por el principio de legalidad formalmente. En este sentido, el principio de legalidad como límite formal, se caracteriza porque la manifestación del poder tributario se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas para la creación de tributos y obtener el recaudo de estos.

Se debe entender que la potestad tributaria de crear leyes creadoras de tributos es residual, en la medida que existen limitaciones recíprocas. Es el Congreso el que debe establecer la creación de los tributos y sus elementos (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable), pero a su vez, las Asambleas Departamentales y Concejos tienen la capacidad de adopción y por ejemplo de fijar la tarifa de estos tributos, siendo una competencia compartida en la organización del Estado jerárquica y descentralizada en la estructura del Estado Unitario.

A mayor abundamiento, las Asambleas Departamentales y Concejos Municipales se encuentran sometidos a la validez y eficacia de los actos administrativo que profieren, en el marco del ordenamiento jurídico que indica superioridad de las leyes frente a sus actos. Los Concejos no pueden tomar la potestad de forma arbitraria sino deben desarrollar todo en línea con la Ley, entendido bajo un concepto de razonabilidad, proporcionalidad y finalidad de las directrices del ejercicio administrativo.

Así, el alcance de esta autonomía vista desde el principio de legalidad se manifiesta principalmente en la percepción de recursos internos de las entidades territoriales, o rentas endógenas como lo definió la Corte Constitucional, en donde, la intervención del legislador como se dijo es limitada, pero sin duda termina de ser residual.

La residualidad afecta por ejemplo la autonomía cuando el Congreso decide hacer una modificación sustancial a un régimen impositivo, como lo hizo por ejemplo con el impuesto de industria y comercio o con el impuesto de alumbrado público, sobre la base argumentos de conveniencia y oportunidad. Sin embargo, cuando se trata de definir el destino de los recursos propios⁵ de una entidad territorial está limitada pues debe el Congreso debe justificar subjetiva y suficientemente cualquier cambio a esto.

En consecuencia, aunque la Constitución Política de Colombia establezca el núcleo esencial de la autonomía territorial, el desarrollo jurisprudencial de este principio plantea indiscutiblemente una preeminencia del principio unitario frente al de autonomía, lo cual conduce a que esta autonomía así definida se vea igual limitada.

⁵ Sujeto o limitado a las leyes nacionales y reglamentos sobre presupuesto.

Si hubiera que llegar a una solución respecto del ejercicio del principio de autonomía, para que este no fuera limitado se debería indudablemente acudir a dos soluciones: *(i)* político, atendiendo a las recomendaciones de la OCDE y *(ii)* orgánico constitucional, donde Colombia adopte un federalismo fiscal real. Explicamos:

Bajo las recomendaciones de la OCDE, es necesario reformar las formas de recaudos de impuestos a nivel subnacional, para aumentar los ingresos tributarios en departamentos y municipios. Se debe revisar la cartera de tributos, mejorar el desempeño de los impuestos a la propiedad, y por último establecer incentivos para recaudar impuestos nivel subnacional, por ejemplo, vinculando la cantidad de transferencias del centro con el esfuerzo fiscal de los gobiernos subnacionales (Romero Molina, 2018).

La adopción de un verdadero federalismo fiscal busca como objetivo la correcta distribución de funciones fiscales entre los diferentes niveles de gobierno, con la finalidad de satisfacer necesidades específicas de diferentes sectores de la sociedad.

“El punto tiene que ver con el grado de centralización o descentralización adoptado por cada país. Esto no implica desconocer la gravitación de un federalismo formal, sino en la configuración vertical de gobierno. Más bien se trata de explorar las relaciones intergubernamentales o entre niveles de decisión que la estructura vertical del sector público establece, tanto en países políticamente definidos como federales – como en aquellos de estructura jurídica unitaria (Piffano, 2004).”

CAPÍTULO II

ASPECTOS PRÁCTICOS DEL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA

A continuación, presentaremos tres ejemplos prácticos donde el principio de autonomía se encuentra en oposición con el principio de legalidad tributaria en la adopción de tributos por parte de las entidades territoriales.

1. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - SERVICIOS DE VIGILANCIA

En el caso de los servicios de aseo y vigilancia, se tiene que el artículo 462-1 del ET modificado por el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, trajo como consecuencia, que la no adopción de la base gravable especial a nivel territorial no hacía aplicable la norma [nacional] para efectos del impuesto de industria y comercio. Al respecto, este artículo establece:

“Artículo 462-1. Para los servicios integrales de aseo y cafetería, de vigilancia, autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, de servicios temporales prestados por empresas autorizadas por el Ministerio del Trabajo y en los prestados por las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado en cuanto a mano de obra se refiere, vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria o quien haga sus veces (...), la tarifa será del 16% en la parte correspondiente al AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), que no podrá ser inferior al diez por ciento (10%) del valor del contrato (...).

Parágrafo. La base gravable descrita en el presente artículo aplicará para efectos de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta, al igual que para los impuestos territoriales.” (Negrillas fuera de texto).

Como se observa, la norma define una base gravable especial para el impuesto sobre las ventas aplicable a los servicios de vigilancia, conformada por la porción cuantificable del AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad) y que, en cualquier caso, no podría ser inferior al 10% del valor del respectivo contrato. A su vez, su parágrafo extiende la determinación de la base gravable a los impuestos territoriales, sin referirse específicamente al impuesto de industria y comercio.

Con relación al impuesto de industria y comercio, el artículo 33 de la Ley 14 de 1983 definía la base gravable del impuesto, de la siguiente forma:

“Artículo 33: El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.

Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites:

1. Del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) mensual para actividades industriales, y
2. Del dos al diez por mil (2-10 x 1.000) mensual para actividades comerciales y de servicios.

Los municipios que tengan adoptados como base del impuesto los ingresos o ventas brutos podrán mantener las tarifas que en la fecha de la promulgación de esta Ley hayan establecido por encima de los límites consagrados en el presente artículo (...).”

En vigencia del citado artículo, el que la definición de base gravable no contemplara nada respecto de bases gravable especiales generó que los servicios de aseo y vigilancia se gravaran ordinariamente de acuerdo con lo establecido en cada Acuerdo Municipal, es decir, sin tener en cuenta la base gravable especial.

Lo anterior tiene sentido si consideramos que la base gravable como elemento de la obligación tributaria necesita unos criterios que permitan establecer la capacidad económica de los contribuyentes mediante la realización del hecho generador en cada nivel territorial. No obstante, en este caso la disposición de Ley estaba fijando la base gravable de forma exegeta por lo que no podía ser potestativo de la entidad territorial fijar una base gravable diferente.

Contrario sensu, esto no contraviene el principio de autonomía tributaria porque entendemos que la potestad es compartida entre legislador nacional y el territorial. En nuestra opinión, es evidente que el parágrafo del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, no constituye una norma autorizadora, porque no se está autorizando a los entes territoriales a desarrollar la base

gravable de los servicios de aseo, cafetería y vigilancia, ni tampoco faculta a estos para que sean libres de precisar a qué impuestos territoriales les es aplicable esta base gravable especial.

En efecto, la norma no hace ningún tipo de concesión, de manera que se limita a establecer una base gravable especial para todos los impuestos territoriales en lo que se refiere a los servicios de aseo, vigilancia y cafetería.

En virtud del artículo 27 del Código Civil cuando la ley sea clara, no se puede desatender su tenor literal a pretexto de consultar el espíritu de esta. Dado que el legislador no estableció ningún tipo de límite a la aplicación de la base gravable especial mencionada para los servicios de aseo, cafetería y vigilancia, no es permitido al interprete considerar que la base gravable especial debe restringirse a determinados impuestos territoriales. No hace falta que el legislador enumere de forma taxativa los impuestos territoriales a los cuales es aplicable esta base gravable especial pues al haber guardado silencio sobre el particular la redacción de la norma claramente permite entender que la base gravable especial del AIU es aplicable a la totalidad de los impuestos territoriales.

En consecuencia, el hecho que la norma sea sustantiva limita a las entidades territoriales a la simple adopción de la disposición en relación con el tributo correspondiente (impuesto de industria y comercio).

Con la Ley 1819 de 2016, la base gravable del impuesto de industria y comercio se cambió y estableció una nueva definición consistente en gravar la totalidad de ingresos ordinarios y

extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable y en el parágrafo 2, estableció lo siguiente:

“Seguirá vigente la base gravable especial definida para los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles, del artículo 67 de la Ley 383 de 1997, **así como las demás disposiciones legales que establezcan bases gravables especiales y tarifas para el impuesto de industria y comercio, entendiendo que los ingresos de dicha base corresponden al total de ingresos gravables en el respectivo periodo gravable. Así mismo seguirán vigentes las disposiciones especiales para el Distrito Capital establecidas en el Decreto-ley 1421 de 1993 (Resaltado nuestro)**”.

A mayor abundamiento, se modificó el artículo 462-2 del ET para establecer que específicamente para esta base gravable especial para los servicios de aseo y vigilancia aplicara a la retención en la fuente sobre el impuesto de industria y comercio y complementarios:

“Esta base gravable especial se aplicará igualmente al impuesto de Industria y Comercio y complementarios, para efectos de la aplicación de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta **y de la retención en la fuente sobre el impuesto de industria y comercio y complementarios**, así como para otros impuestos, tasas y contribuciones del orden territorial. (Resaltado nuestro)”

Así, el Congreso de la República se reservó para sí la definición y determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio, de manera que la modificación a la base

gravable contenida en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 es plenamente aplicable. Lo anterior se hizo palpable con la 1819 de 2016, pues se aclaró que las bases gravables serían las establecidas por ley y que específicamente para los servicios de aseo y vigilancia.

Es el caso, que la norma de la cual se desprende la base gravable para AIU en este tipo de servicios es una norma sustantiva, que modifica los servicios integrales de aseo, vigilancia y cafetería, para todos los impuestos de carácter territorial. Ello hace, que por competencia jerárquica las entidades territoriales, en este caso, los municipios, adopten la norma como consecuencia de este mandato jerárquico.

Respecto del a modificación realizada con la Ley 1819 de 2016, se aclaró que, para efectos de la determinación de la base gravable, es aplicable respecto de la determinación de la retención en el impuesto de industria y comercio.

A pesar de que no existe duda de lo anterior, surge otro conflicto que ha sido relevante nivel de Juzgados y Tribunales Administrativos, con relación a la adopción formal de la base gravable por parte de las entidades territoriales como parte de la salvaguarda del principio de autonomía y que deriva en un problema de aplicación de las normas:

Es el caso de la Sentencia No. 2015-00143-01 del 21 de junio de 2017, mediante el cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, estableció:

“Ahora cuando el legislador modifique alguno de los elementos de la obligación tributaria, es **potestad del Concejo adoptarla y reglamentarla con el fin de otorgar certeza a los contribuyentes frente a todos y a cada uno de los elementos del impuesto en aras de garantizar los principios de seguridad jurídica**, máxime si se recuerda el legislador no puede sustituir la competencia que le ha sido asignada a los órganos territoriales por la Constitución frente a los tributos territoriales.

De conformidad con lo que antecede, la Sala resalta que al contrario de los señalado el a quo **los conceptos demandados no contrarían ni inaplican lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, habida cuenta que el Concejo de Bogotá aún no ha adoptado lo allí previsto, razón por la que, mal haría la Administración Distrital de impuestos en dar aplicación de una norma que no ha sido adoptada y regulada por el órgano competente sin establecer con claridad el impuesto al que es aplicable y si se trata de una base gravable del tratamiento especial o un sistema de retención para las actividades de aseo, cafetería y vigilancia (Resaltado nuestro).**”

Al respecto, para el Tribunal Administrativo la potestad tributaria territorial radica en sus órganos legislativos siendo que las leyes nacionales deben adoptarse por medio de estos órganos, potestad que como se explicó viene constitucionalmente, pero que es una idea contraria al origen de la potestad tributaria legislativa. En otras palabras, esta potestad si bien originaria no puede colocarse en oposición con la potestad tributaria y la función legislativa como expresión del poder, la cual se encuentra radicada única y exclusivamente en el Congreso de la República.

En este aspecto es justo recordar que el ejercicio de la potestad tributaria de los entes territoriales puede tener como origen: i) una ley que agote la totalidad de los elementos del tributo; o ii) una ley de autorización en la que se permite a los entes territoriales desarrollar cada uno de los elementos del tributo.

Por su parte, la sentencia proferida por el juzgado 39 administrativo del Circuito de Oralidad de Bogotá D.C.⁶ estableció que la base gravable especial del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, no desvanece los atributos de especialidad normativa y autonomía del Distrito Capital, por las siguientes razones:

- i. La norma persigue un fin constitucionalmente legítimo, esto es que una actividad económica gravada como servicio, tiene una estructura de costo que de seguirse liquidando como lo venía haciendo, crea una situación contraria a la equidad y justicia tributaria.
- ii. La simplificación de la base gravable, parte de una presunción atada al AIU (administración, imprevistos y utilidades), que en ningún caso podrá ser inferior al 10% del valor del contrato, con lo cual se satisface el principio de eficiencia, al evitar tediosas y múltiples análisis contables y económicos para saber, cuáles son los hechos gravados y su cuantificación, para lo cual hoy basta tomar el valor del contrato.

⁶ Sección 4ª, del 30 de septiembre de 2015 en el expediente 11001333703920150014300 que declaró la nulidad de los conceptos CORDIS No. 2013EE72237 del 16 de abril de 2013 y CORDIS 2014EE233375 del 27 de octubre de 2014, expedidos por la Subdirección Jurídica Tributaria de la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital de Bogotá.

- iii. La base gravable especial sólo aplica a las actividades descritas en las normas sin extenderse a otros servicios, con lo cual, la rectificación de la base gravable por el legislador no deja sin fuerza normativa la general o inclusive especial, existente para otras actividades de servicio en ICA, actualmente vigentes en el Distrito Capital de Bogotá.

- iv. La base gravable general del artículo 154 del EOB sigue vigente, así como sus desarrollos del Decreto Distrital 352 de 2002, en cuanto no contravengan la base gravable especial del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012.

- v. Finalmente, busca la inmutabilidad del EOB bajo la tesis de especialidad normativa y autonomía de las entidades territoriales, no es de recibo. Baste con observarse el artículo 153 ibidem, según el cual, el establecimiento, determinación y cobro de tributos, gravámenes, impuestos, tasas, sobretasas y contribuciones en el Distrito se regirán por las normas vigentes sobre la materia con las modificaciones adoptadas en el presente Estatuto.”

Si bien los dos pronunciamientos resaltan los problemas de aplicación de las normas, lo que es claro es que la potestad tributaria y la autonomía normativa de las entidades territoriales se deben entender como una autonomía secundaria, lo que responde a una razón no constitucional sino administrativa. Esto es, porque la potestad que poseen las entidades territoriales es de carácter sublegal, bien porque las normas que profieren son actos administrativos o reglamentos. En palabras de Paula Robledo Silva:

“Nuestras entidades gozan de la capacidad para dictar normas jurídicas y esa autonomía normativa puede clasificarse atendiendo al tipo de normas que dicte el ente autónomo. Así, en el caso de los municipios se está en presencia de una autonomía normativa secundaria, puesto que éstos sólo son titulares de potestad normativa reglamentaria.”

Lo anterior tiene sentido, si se atiende a que esta potestad reglamentaria en cabeza de las entidades territoriales es para garantizar constitucionalmente que existirán ámbitos locales que no podrán ser cubiertos exclusivamente por el legislador, como parte de una estructura orgánica del Estado.

Se reitera que conforme al artículo 338 de la Constitución Política la facultad impositiva de los entes territoriales es de carácter derivado pues la facultad tributaria originaria le corresponde al Congreso de la República y ante al silencio de éste debe entenderse que no se han asignado facultades especiales a los entes territoriales. Tampoco, se puede entender que al haberse modificado uno de los elementos de los tributos territoriales –en este evento la base gravable- por parte del Congreso, se han vaciado las competencias de los entes territoriales sobre sus respectivos impuestos territoriales.

Con ocasión a lo anterior, el Ministerio de Hacienda a través de la Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial profirió el Concepto No. 2-2015-010038 el 19 de marzo de 2015, donde interpretó el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 en los siguientes términos:

“La base gravable descrita en el presente artículo aplicará para efectos de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta, al igual que para los impuestos territoriales”, debe dirigirse a entender que se está haciendo referencia al Impuesto de Industria y Comercio, pues dentro del ámbito territorial éste sería el tributo que grava la prestación de servicios de los que habla el artículo 46 (servicios integrales de aseo y cafetería, de vigilancia).

Adicionalmente, la Administración debe tener en cuenta que los efectos derogatorios de la Ley no requieren de la aprobación o refrendación de órganos colegiados de carácter territorial, pues de lo contrario se estaría aceptando que la potestad tributaria territorial está por encima de la potestad originaria del Congreso. **Así mismo, no puede sostenerse que la nueva base gravable especial para los servicios de aseo, cafetería y vigilancia está sujeta a la adopción y aprobación por parte de los Concejos Distritales o Municipales, pues ello supondría la imposibilidad de aplicar una base derogada directamente por la Ley y la imposibilidad de liquidar el impuesto de industria y comercio por una actividad gravada por virtud de la ley, lo cual atenta contra los fines del Estado Social de Derecho (Resaltado nuestro).”**

Asimismo, recientemente, la Sección Cuarta del Consejo de Estado No. 21896 del 19 de marzo de 2019, se pronunció sobre la determinación de la base gravable especial de los servicios de vigilancia da la razón al carácter sustantivo y exegético, en los siguientes términos:

“Conforme con lo anterior, se advierte que la base gravable general de ICA, en los términos de la Ley 14 de 1983, el Decreto 1333 de 1986 y el Acuerdo 0321 de 2011, es el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, sin embargo, ello no es óbice para que existan bases gravables especiales, como se hizo mención, que están autorizadas por la ley para su adopción e incorporación por parte de los entes territoriales, sin que ello desconozca el principio de predeterminación que consagra el artículo 338 de la Constitución Política.

Así, el aparte demandado no contraría lo establecido en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, compilado en el artículo 196 del Decreto Ley 1333 de 1986, pues si bien la base gravable del ICA para actividades industriales, comerciales y de servicios, es la referida anteriormente, no lo es menos que el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, al modificar el artículo 462-1, estableció una base gravable especial para los servicios ahí descritos, que por expresa disposición se hizo extensiva a los «impuestos territoriales», entre otros, al de industria y comercio, pues a través de este se grava la prestación de los mismos servicios señalados por el legislador, de manera que al Concejo Municipal de Cali le correspondía únicamente su aplicación, como lo efectuó a través del artículo 7 del Acuerdo 0357 de 2013.

En ese orden, contrario a lo expresado y decidido por el a quo, la Sala considera que el ente demandado no excedió las potestades consagradas en el artículo 287 Constitucional, en concordancia con los artículos 300-4, 313-4 y 338 ib., por el hecho de que la disposición acusada haya señalado una base gravable especial para algunos

servicios, que consiste en la parte correspondiente al AIU, teniendo en cuenta que el referido artículo 462-1 del ET así lo autorizó, motivo por el cual le correspondía al municipio, si a bien lo tenía, regularlo a través de la expedición del respectivo acuerdo, como en efecto lo hizo.

No sucede lo mismo con la tarifa establecida en el aparte de la norma demandada que, como lo puso de presente el mismo municipio en el recurso de apelación y el Ministerio Público, debe ser anulada, puesto que la Ley 1607 de 2012, solo autorizó la imposición de una base gravable especial para los servicios ahí descritos.

En efecto, conforme al precepto transcrito (artículo 33 de la Ley 14 de 1983), las tarifas del impuesto de industria y comercio que los municipios pueden imponer a sus contribuyentes para las actividades comerciales y de servicios deben estar en el rango del dos (2) al diez (10) por mil.

Teniendo en cuenta que la obligación tributaria en el impuesto de industria y comercio es ex-lege, los presupuestos para su nacimiento son imperativos y requieren la correspondencia y coincidencia, entre otros elementos, de la tarifa determinada dentro del rango prescrito por la ley.

En ese orden, como la facultad impositiva del municipio de Cali se restringe por lo dispuesto en la ley, es claro que la entidad territorial, al momento de fijar la tarifa del impuesto de industria y comercio para las actividades descritas en el artículo 7 del

Acuerdo 0357 de 2013, debió respetar los límites impuestos por el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 196 del Decreto 1333 de 1986. En suma, el municipio solo podía imponer una tarifa dentro del rango del dos (2) al diez (10) por mil para los servicios de aseo y cafetería, de vigilancia y de servicios temporales.”

En consecuencia, podemos concluir sobre la base gravable especial de los servicios de aseo y vigilancia que:

- i. El legislador nacional es el que crea y autoriza la creación de tributos en cabeza de las entidades territoriales fijando parte de sus elementos esenciales y autorizando la determinación de otros.
- ii. Es la entidad territorial la que debe por medio del acto normativo reglamentario terminar de definir y adoptarlo, ya que de esta forma se garantiza el principio de autonomía e igualmente mediante el principio de legalidad al momento de dar aplicación de una norma nacional al caso concreto y en la esfera del hecho generador que realiza en dicha entidad territorial.
- iii. La autonomía normativa de las entidades territoriales es secundaria y de rango sublegal. Por esta razón, es claro que fue el legislador el que estableció cuál sería la base gravable especial para los servicios de aseo y vigilancia aplicado de forma nacional y territorial. La diferencia está que para efectos de las entidades territoriales no podían estas definir

este elemento porque ya el legislador lo estaba realizando, luego la adopción legislativa es netamente formal y no sustancial.

- iv. Lo anterior no quiere decir que se vulnera el principio de autonomía de las entidades territoriales porque igual se conserva su potestad de administración sobre los tributos, lo que hace la norma sustantiva es delimitar el alcance en esa administración.

2. IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - TRANSPORTE DE GAS

La actividad de transporte de gas natural, entendida ésta como una actividad complementaria al servicio público domiciliario de gas natural, se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio, de conformidad con lo establecido en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, esto es, en puerta de ciudad sobre la base del valor promedio de los ingresos que correspondan al municipio.

Antes de la promulgación de la Constitución Política de 1991, el Decreto Legislativo 1056 de 1953⁷ previó una exención de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos sobre las actividades exploración y explotación del petróleo crudo y sus derivados. Posteriormente, esa exención se extendió por medio del artículo 16 del Código de Petróleos.

El Decreto Reglamentario del Código de Petróleos (Decreto 850 , 1965) estableció a su vez una exención de impuestos departamentales y municipales al petróleo y sus derivados, “incluyendo el gas como producto natural o como derivado de la destilación, o a cualquiera de sus formas componentes”.

Como se observa, la norma contenida en el Código de Petróleos no incluía al gas natural dentro de los productos cobijados dentro de la exención, por lo que, ante la amplia redacción del artículo 1° del decreto reglamentario, podría entenderse que las actividades relacionadas con el

⁷ Artículo 16. “La exploración y explotación del petróleo, el petróleo que se obtenga, sus derivados y su transporte, las maquinarias y demás elementos que se necesiten para su beneficio y para la construcción y conservación de refinerías y oleoductos, quedan exentos de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos, o indirectos, lo mismo que del impuesto fluvial (...).”

gas natural y el gas como derivado del petróleo, tales como el transporte, se encontraban, igualmente, exentas de todo impuesto directo o indirecto departamental o municipal.

El análisis de constitucionalidad del Código de Petróleos (Sentencia C-537, 1998), estableció que la prohibición que se impone a las entidades territoriales de gravar las actividades de petróleo y derivados es similar a la que se establece para la explotación de recursos naturales no renovables.

En vigencia del Código de Petróleos la Ley 141 de 1994, señaló que la explotación de recursos naturales no renovables no puede ser objeto de ningún gravamen⁸. En consecuencia, existe una confirmación legislativa de que las entidades territoriales no pueden establecer gravamen alguno a la explotación de recursos naturales no renovables, incluyéndose la actividad de exploración y explotación de gas.

Ahora bien, en relación con la actividad de transporte de gas natural, la Ley 142 de 1994, por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y que regulan la prestación de servicios públicos de gas. Así, los artículos 14. 21 y 14.28 de esta ley, definen dentro de las actividades de servicio público:

“14.21. Servicios públicos domiciliarios. Son los servicios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, telefonía pública básica conmutada, telefonía móvil rural, y distribución de gas combustible, tal como se definen en este capítulo.

⁸ Artículo 27. “Prohibición a las entidades territoriales. Salvo las previsiones contenidas en las normas legales vigentes, las entidades territoriales no podrán establecer ningún tipo de gravamen a la explotación de los recursos naturales no renovables.”

14.28. Servicio público domiciliario de gas combustible. **Es el conjunto de actividades ordenadas a la distribución de gas combustible, por tubería u otro medio, desde un sitio de acopio de grandes volúmenes o desde un gasoducto central hasta la instalación de un consumidor final, incluyendo su conexión y medición.** También se aplicará esta ley a las actividades complementarias de comercialización desde la producción y transporte de gas por un gasoducto principal, o por otros medios, desde el sitio de generación hasta aquel en donde se conecte a una red secundaria (Resaltado nuestro).”

De conformidad con las normas citadas siendo el servicio de transporte de gas como actividad complementaria al servicio público de distribución de gas, es un servicio público no domiciliario sometido a las reglas de la Ley 142 de 1994. Ahora bien, en dicha Ley, también se establece una prohibición en cabeza de los municipios que prohíbe gravar a los servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos, que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales y comerciales. Al respecto, el artículo establece:

“Artículo. 24. —Régimen tributario. Todas las entidades prestadoras de servicios públicos están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, pero se observarán estas reglas especiales:

24.1. Los departamentos y los municipios no podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales (...).”

En desarrollo de las normas citadas, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, regula los límites de la obligación tributario para la prestación de los públicos domiciliarios. Así, la norma indica:

“Artículo. 51.—Para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado.

En los casos que a continuación se indican, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

(1.) La generación de energía eléctrica continuará gravada de acuerdo con lo previsto en el artículo 7° de la Ley 56 de 1981.

(2.) En las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación y, **en la de transporte de gas combustible, en puerta de ciudad. En ambos casos, sobre los ingresos promedios obtenidos en dicho municipio (Negrillas fuera de texto)**”.

Como puede leerse, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, crea una regla de causación del impuesto de industria y comercio para la actividad complementaria de transporte de gas

combustible, señalando que el tributo se causará en puerta de ciudad; al igual que la base gravable del impuesto que será sobre los ingresos promedio obtenidos en el respectivo municipio.

Así, siendo el servicio de transporte de gas combustible un servicio complementario al servicio público domiciliario de distribución y, en consecuencia, un servicio público, la misma Ley 142 de 1994 permite que esta actividad se encuentre gravada como una actividad de servicios cuya regla especial de causación y base gravable es definida por el numeral 2° del artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

Ahora bien, el artículo 11 de la Ley 401 del 20 de agosto de 1997, expedida después de la Ley 383 de 1997, señala:

“Artículo. 11. —Con el propósito de asegurar una prestación eficiente del servicio público de gas, combustible que se transporte por red física a todos los usuarios del territorio nacional, las actividades distintas a su exploración. explotación y su procesamiento, se regirán por las disposiciones contenidas en la Ley 142 de 1994.

Parágrafo. 1°—Las actividades de exploración, explotación, procesamiento y transporte de petróleo crudo, así como de sus productos derivados no estarán sujetas a las normas de la Ley 142 de 1994. Dichas actividades continuarán reguladas por las normas especiales contenidas en el Código de Petróleos, el Decreto 2310 de 1974 y por las disposiciones que los complementan, adicionan o reforman.

Parágrafo. 2º—Las competencias previstas en la Ley 142 de 1994 en lo relacionado con el servicio público domiciliario, comercial e industrial de gas combustible, sólo se predicarán en los casos en que el gas se utilice efectivamente como combustible y no como materia prima de procesos industriales petroquímicos.”

Esta disposición reitera que el servicio público de transporte de gas se encuentra sometido a las reglas contenidas en la Ley 142 de 1994, exceptuando de dicho tratamiento a las actividades de exploración, explotación y procesamiento. En igual sentido, el artículo 11 prescribe que las actividades de exploración, explotación, procesamiento y transporte de petróleo crudo y sus derivados no se sujetan a las normas de la Ley 142 de 1994, por lo que se ha entendido que se rigen por lo contenido en el Código de Petróleos.

Una vez reseñadas y explicadas las normas que son objeto de nuestro estudio, a continuación, procederemos a efectuar el análisis jurisprudencial que incluye el estudio de los pronunciamientos de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado relacionados con el impuesto de industria y comercio en el servicio público de transporte de gas.

Para ello, estudiaremos los pronunciamientos de ambas Corporaciones respecto de la vigencia, constitucionalidad y aplicación del artículo 16 del Decreto 1056 de 1963:

i. Sentencia C-537 de 1998

En esta sentencia, la Corte Constitucional efectúa el estudio de constitucionalidad del artículo 16 del Decreto Legislativo 1056 de 1963 que establece la exención de toda clase de impuestos territoriales directos o indirectos a la exploración y explotación del petróleo, el petróleo que se obtenga, sus derivados y su transporte, las maquinarias y demás elementos que se necesitaren para su beneficio y para la construcción y conservación de refinerías y oleoductos.

La Corte analiza el artículo 16 desde dos puntos de vista:

1. La exención relacionada con la exploración y explotación del petróleo, el petróleo que se obtenga y sus derivados, y
2. Las exenciones en materia de impuesto de transporte del petróleo y sus derivados, las maquinarias y demás elementos que se necesitaren para su beneficio y para la construcción y conservación de refinerías.

En relación con el primero de los asuntos estudiados, la Corte se refiere al artículo 27 de la Ley 141 de 1994 que evidencia la incompatibilidad de establecer tributos en concomitancia con la institución de las regalías a los recursos naturales no renovables. Porque **existe una incompatibilidad entre el deber constitucional consagrado en el artículo 360, sobre la obligación de imponer una contraprestación económica, a título de regalía, causada por la explotación de un recurso natural, y el establecimiento de un impuesto**, pues, como dice la

sentencia, "la consagración de un impuesto que grave la explotación n de un recurso natural no renovable estaría sustrayendo ingresos del Estado cuya destinación está determinada por la propia Constitución" (artículos 360 y 361 de la C.P.)

Por consiguiente, exclusivamente respecto de la **exploración** de petróleo crudo y sus derivados, la Corte encuentra que la prohibición de establecer gravámenes de índole territorial se encuentra justificada en tanto existe una incompatibilidad manifiesta entre el establecimiento de regalías e impuestos; lo que no vulnera la autonomía tributaria de las entidades territoriales consagrada en la Constitución.

Sobre el transporte de crudo y sus derivados, concluye la Corte Constitucional, después de efectuar un análisis minucioso de la **autonomía tributaria de las entidades territoriales a la luz de las disposiciones de la Constitución, que el establecimiento de la exención en relación con el transporte del petróleo y sus derivados no vulnera la Carta, como quiera que proviene de una facultad propia del legislador y, sobre todo, porque en virtud del artículo 26 de la Ley 141 de 1994⁹, el impuesto al transporte de hidrocarburos fue cedido en favor de las entidades territoriales.**

Por su parte, para las actividades de maquinarias y demás actividades, señala el Alto Tribunal:

⁹ Esta norma se encuentra derogada por el artículo 160 de la Ley 1530 del 2012. Sin embargo, esta ley reproduce esta destinación respecto del impuesto al transporte por oleoductos y gasoductos, en el artículo 131 que cede esta renta en beneficio de los municipios.

“De acuerdo con el análisis hecho hasta ahora, existe el principio de que, si sobre la explotación se causan regalías, no es posible imponer otros gravámenes, por parte de las entidades territoriales. Pero, en relación con las materias en las que recae esta exención: la maquinaria y demás elementos que se necesitaren para el beneficio del petróleo y sus derivados y para la construcción y conservación de refinerías y oleoductos, la explicación es distinta, si se analiza sobre qué clase de impuestos recaería el recaudo. **En primer lugar, la exención no se está inmiscuyendo en los tributos propios de los municipios**, como los que se generan con los inmuebles en donde se desarrollen las actividades antes descritas, pues dichos inmuebles son objeto de los impuestos y contribuciones correspondientes, tales como predial, de valorización y demás, que se establezcan sobre ellos. En relación con la maquinaria, los impuestos que puedan causarse serían de índole diferente a los municipales o departamentales, pues corresponderían a los arancelarios. **Y el impuesto a industria y comercio, ya se explicó puede ser exigido con las limitaciones contenidas en la ley.** Entonces, no se observa sobre qué objeto recaería la exención prevista en el artículo demandado (Negrillas fuera de texto).”

Con base en lo mencionado, la Corte declara la exequibilidad del artículo 16 del Decreto 1056 de 1963. Esto es, es constitucional la exención establecida. Sin embargo, merece especial consideración, a efectos de este concepto, la siguiente frase:

La Corte precisa que lo anterior [refiriéndose a la incompatibilidad entre regalías e impuestos] no significa que la ley no pueda imponer ningún gravamen sobre ninguna

actividad relacionada con los recursos no renovables, pues **la regla general sigue siendo la amplia libertad del Legislador en materia tributaria, por lo cual bien puede el Congreso definir como hechos impositivos otras actividades económicas relacionadas con tales recursos, como su transporte, su exportación, etc.** (Negrillas fuera de texto).

ii. Consejo de Estado, Sección Cuarta Sentencia No. 12278 del 5 de octubre de 2001

En esta sentencia, el Consejo de Estado analiza la aplicación del artículo 16 del Decreto 1056 de 1963 en relación con la exploración y explotación de petróleo y gas, como quiera que el municipio de Neiva pretendía gravar con el impuesto de industria y comercio esta actividad.

Sostiene el Consejo de Estado que, al encontrarse vigente el artículo 16 del Decreto 1056 de 1963 y analizada su constitucionalidad por parte de la Corte Constitucional, es claro que existe incompatibilidad entre las regalías y el impuesto de industria y comercio, por lo que procede a declarar la nulidad de los actos demandados y a reconocer que la sociedad actora no se encontraba sometida al impuesto de industria y comercio por la exploración y explotación de petróleo y gas.

“Sobre la exención consagrada en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, se advierte que ciertamente ha sido analizada respecto de eventos como el antes citado y también frente a la actividad de **“explotación de gasoductos”**, donde ha sido criterio reiterado de esta corporación (Cfr. exps. 10.887, 7690, 5660, 3576, 3468, entre otros) el

considerar que se trata de una exención de carácter objetivo —en relación con la actividad—, dispuesta por el legislador atendiendo razones de política fiscal, social y económica, que la misma se encuentra vigente y no resulta válido su desconocimiento, pues no quedó insubsistente al entrar en vigencia el artículo 294 de la Constitución Política de 1991 (Negrillas fuera de texto).”

Igualmente, la Corporación se refiere específicamente a la explotación de gasoductos, asemejando dicha actividad a la de explotación por oleoductos, razón por la que esta sentencia se constituye en un antecedente de pronunciamientos posteriores en relación con el transporte de gas natural.

iii. Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia No. 16422 del 3 de septiembre de 2009

En este pronunciamiento, el Consejo de Estado señala abiertamente que la actividad de transporte de gas natural como servicio público, no se encuentra sometida al impuesto de industria y comercio. Principalmente, su opinión se basa en una supuesta derogatoria tácita del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 por efecto de lo contenido en el artículo 11 de la Ley 407 de 1997.

La Corporación, después de arribar a la conclusión de que el servicio de transporte de gas es un servicio público, sometido a las reglas de la Ley 142 de 1994, si bien no es un servicio público domiciliario, analiza el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y señala que, con esta

disposición, el servicio de transporte de gas estaría sometido al impuesto de industria y comercio.

No obstante lo anterior, como quiera que el artículo 11 de la Ley 401 de 1997 dispone que las actividades de exploración, explotación y procesamiento del petróleo crudo y sus derivados se rigen por las normas del Código de Petróleos y sus complementos y que el reglamentario del dicho Código incluyó dentro de la exención de cualquier clase de impuestos territoriales al gas ya sea natural o como derivado del petróleo, ha operado la derogatoria tácita del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, por lo que el transporte de gas natural no estaría sometido al impuesto de industria y comercio¹⁰, así:

“Por lo tanto, con fundamento en el artículo 11 de la Ley 407 (sic) de 1997, el transporte de petróleo crudo y de sus derivados, entre otras actividades, no se rige por la Ley 142 de 1994 y, por ende, por las leyes 14 de 1983 y 383 de 1997, sino por el Código de Petróleos (D. 1056/53), el Decreto 2310 de 1974 y las normas que complementan, adicionan o reforman aquellos.

Cabe advertir que lo previsto en el artículo 11 de la Ley 407 (sic) de 20 de agosto de 1997 prevalece sobre lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, por cuanto es una ley especial posterior a la 383 y conforme al artículo 2º de la Ley 153 de 1887 una norma es insubsistente no solo por disposición expresa del legislador sino por ser incompatible con una norma especial posterior.

¹⁰ Esta posición del Consejo de Estado había sido reiterada en sentencias anteriores. Sin embargo, siempre refiriéndose al transporte por oleoductos. Véase: C.E. Sec. Cuarta. Sentencia No. 16084, jun. 4/2009.

En este caso, entonces, **la norma que había gravado el transporte de gas combustible con el impuesto de industria y comercio (L. 383/97, art. 51) quedó derogada tácitamente, al mes siguiente, por el artículo 11 de la Ley 407 (sic) del mismo año**, norma posterior y especial, que, se insiste, de manera clara y perentoria dispuso que, entre otras actividades, el transporte de petróleo crudo y sus derivados se excluyen de la Ley 142 de 1994 y se rigen por el Código de Petróleos y las normas que los complementan, modifican o adicionan (...).”

Así las cosas, **con base en los artículos 16 del Decreto 1056 de 1953 y 1º del Decreto Reglamentario 850 de 1965, el transporte de gas natural está exento de impuestos departamentales y municipales directos o indirectos”** (Negrillas fuera de texto).

Cita el Consejo de Estado apartes de sentencias anteriores que afirman su posición en este pronunciamiento, si bien anteriormente, con excepción de la Sentencia del 5 de octubre del 2001 analizada en este documento, siempre se hizo referencia al transporte por oleoductos. No obstante, el Consejo de Estado afirma que la actividad de transporte por oleoductos se asimila a la de transporte por gasoductos.

Para el caso estudiado en esta providencia, el Alto Tribunal concluye:

“Comoquiera que (i) la demandante es una empresa de servicios públicos que se dedica a la actividad complementaria de transporte de gas por gasoducto; (ii) la Ley 407 de 1997

expresamente excluyó el transporte de petróleo y sus derivados del régimen tributario general de la Ley 142 de 1994 y lo sometió al Código de Petróleos y las normas complementarias, que se encuentran vigentes; (iii) el Código de Petróleos y el artículo 1° del Decreto 850 de 1965 claramente previeron que el transporte por oleoductos y gasoductos no puede ser gravado por las entidades territoriales —pues está gravado por la Nación— **de manera contundente debe concluirse que Transmetano no puede ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por la actividad de servicio de transporte de gas por gasoducto**” (Negrillas fuera de texto).

iv. Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia No. 19851 del 30 de agosto de 2016

En el año 2016 el Consejo de Estado modifica su posición en relación con el transporte de gas natural, expuesta en la Sentencia del año 2009 aquí analizada, y entiende que dicha actividad se encuentra sometida al impuesto de industria y comercio, basándose para ello en la Sentencia de la Corte Constitucional C-537 de 1998 que analizó la constitucionalidad del artículo 16 del Decreto 1056 de 1963 y en el hecho de que la exención establecida en dicho artículo únicamente se encontraría vigente en relación con las actividades que generan la aplicación del régimen de regalías por la incompatibilidad entre éste régimen y la imposición de tributos.

Adicionalmente, considera el Consejo de Estado que el Decreto 850 de 1965 es un decreto reglamentario que debe analizarse a la luz de la Constitución de 1991, por lo que no existe razón jurídicamente válida y que no vulnere las mismas disposiciones de la Carta que

permita concluir que la exención referida al gas, ya sea como producto natural o como derivado del petróleo, se refiera también a las actividades complementarias a la exploración y explotación.

Así lo dice claramente el Consejo:

“Sobre el particular, lo primero que corresponde precisar es que el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 expresamente dispone que el transporte del petróleo y de sus derivados quedan exentos de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos. El gas licuado del petróleo (GLP) es un derivado del petróleo y, por eso, esa actividad está asociada a la exploración y explotación de petróleo. La exención, por tanto, estaría limitada a esa actividad. No obstante, la Corte Constitucional fue enfática en precisar que esa exención no afecta la causación de impuestos territoriales como el impuesto de industria y comercio, que podría ser regulado por los municipios, dentro de los límites de la Ley, pues lo que, en realidad, se pretende garantizar es que no se impongan regalías e impuestos municipales sobre la actividad principal que es la de exploración y explotación del petróleo y sus derivados. Por lo tanto, en ese contexto debe entenderse el artículo 27 de la Ley 141 de 1994, en cuanto prohíbe a los municipios imponer gravámenes sobre los recursos naturales renovables. **El artículo 1º del Decreto 850 de 1963, que valga precisar, es un decreto reglamentario, prohíbe a los municipios establecer impuestos por el gas, como producto natural, o como derivado de la destilación del petróleo. Dado que es una norma proferida antes de la Constitución de 1991, debe interpretarse en consonancia con el artículo 294, pues, de acuerdo con esa norma, en**

la actualidad, ni la ley puede conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales.

(...).

Así, el Alto Tribunal retoma la posición de la Corte Constitucional, según la cual la exención del artículo 16 del Código de Petróleos no afecta la potestad tributaria de los municipios de gravar otras actividades relacionadas con la exploración y explotación de los recursos naturales no renovables:

Respecto de la incompatibilidad que habría entre el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, que alude a la exención de cualquier impuesto municipal sobre el transporte de petróleo y sus derivados, y el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que grava con el impuesto de industria y comercio el transporte de gas combustible, sea pertinente retomar lo que dijo la Corte Constitucional: la exención establecida en el artículo 16 demandado, para la explotación del petróleo y sus derivados, **no afecta a los municipios en el cobro de los impuestos de industria y comercio, impuestos en los que la materia imponible corresponde a todas las actividades comerciales, industriales y de servicio, que se cumplan en las respectivas jurisdicciones municipales.** De manera que, dado que fue el legislador, mas no el municipio, el que en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 reguló el impuesto de industria y comercio por el transporte de gas combustible, que incluye el gas licuado de petróleo, esta norma no se contrapone a la exención prevista en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, que debe interpretarse de manera restrictiva, tal como lo propuso la Corte Constitucional, en el

sentido de que tiene por objeto salvaguardar que no impongan sobre la exploración y explotación de los recursos naturales renovables impuestos territoriales y regalías, sin perjuicio del derecho que tienen los municipios de cobrar el impuesto de industria y comercio por las actividades industriales, comerciales y de servicios que se causen en determinada jurisdicción territorial.

v. *Consejo de Estado, sección cuarta, sentencia No. 20562 del 28 de septiembre de 2016.*

Siguiendo la argumentación expuesta en la sentencia del 30 de agosto del año 2016, el Consejo de Estado reafirma que la actividad de transporte de gas se encuentra sometida al impuesto de industria y comercio en los términos del artículo 51 de la Ley 383 de 1997. Esta conclusión no solo parte del pronunciamiento de la Corte Constitucional que analizó la constitucionalidad del artículo 16 del Decreto 1056 de 1963, sino de efectuar un estudio de la redacción del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 para entender que el artículo regula dos situaciones diferentes, así:

“De acuerdo con la anterior jurisprudencia, la Ley 142 de 1994 se aplica a las actividades que realicen prestación de servicios públicos domiciliarios, y a las actividades complementarias. Las actividades que están gravadas con el impuesto de industria y comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios, conforme con lo establecido en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 son: i) El servicio público domiciliario de distribución de gas combustible, el impuesto se causa en el municipio donde se presta el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado y

ii) **El transporte de gas combustible, el impuesto se causa “en puerta de ciudad” y se tasa sobre el ingreso promedio obtenido en el respectivo municipio**” (Negrillas fuera de texto).

Para el Consejo de Estado, es claro que los Decretos 1056 de 1963 y 850 de 1965 no regulan las actividades complementarias a la exploración y explotación del gas y del petróleo:

“En cuanto a la exención de los impuestos departamentales y municipales directos o indirectos al petróleo y sus derivados consagrado en los artículos 16 del Decreto 1056 de 1953 y 1 del Decreto Reglamentario 850 de 1965, la Sección concluyó que **el servicio público domiciliario de distribución de gas combustible y las actividades complementarias de ese servicio, no están reguladas en las citadas disposiciones, de manera que la actividad complementaria del transporte de gas realizada por la sociedad, se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio en el Municipio de Yumbo**” (Negrillas fuera de texto).

En nuestra opinión, se debe separar entre: (i) el servicio de transporte de gas combustible y (ii) el servicio público domiciliario de gas combustible y (iii) el servicio público domiciliario de distribución de gas combustible.

En concreto, el transporte de gas es una actividad complementaria al servicio público de gas domiciliario, que en virtud de la Ley 142 de 1994 comprende “todos aquellos servicios y

actividades complementarios a los que aplique la ley.” A diferencia de este servicio, el transporte de gas realizado por una red principal sin llegar a la vivienda del usuario no lo hace un servicio público domiciliario, posición que ha sido avalada por el Consejo de Estado.

La discusión se origina en la expedición del Decreto 1056 de 1963 y del Decreto 850 de 1965. Como se observa en la primera parte de este documento, el artículo 16 del Decreto 1056 de 1963 – Código de Petróleos-, crea una exención de todo tipo de impuestos territoriales de carácter directo o indirecto aplicable principalmente a actividades de exploración, explotación derivados, transporte y maquinaria de petróleo.

Dentro de estas actividades no se encuentra la de transporte de gas natural, por lo que inicialmente se podría entender que sobre esta no existe una exención en materia de impuestos territoriales.

Sin embargo, con la expedición del Decreto Reglamentario 850 se incluyó dentro la exención el gas como producto natural o derivado del petróleo, pero contrario sensu, no se puede asimilar el gas natural como un derivado del petróleo, debiéndose limitar el alcance de la exención a las disposiciones que gravan a las empresas de servicios públicos domiciliarios y establecen una regla de causación y base gravable especial para el transporte de gas natural.

En desarrollo de este artículo 24, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 crea una regla de causación especial para la actividad desarrolladas por las empresas de servicios públicos, este sí, de servicios domiciliarios. Sin embargo, también contempla una regla especial de causación del

impuesto de industria y comercio para las actividades de transporte de gas combustible. El estudio debe, necesariamente, enfocarse en dos aspectos, partiendo de la misma literalidad del precepto, así:

No obstante lo anterior, aún perviven las normas contenidas en el Código de Petróleos y, especialmente, en el Decreto 850 de 1965 que incluyó al gas natural dentro de la exención de toda clase de impuestos territoriales; y se evidencia una aparente contradicción entre la normativa del año 1965 que impide a las entidades territoriales establecer tributos al gas ya sea como producto natural o como derivado del petróleo y las disposiciones del segundo inciso del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 que señalan que el transporte de gas se encuentra gravado con el impuesto de industria y comercio en puerta de ciudad y sobre el ingreso promedio facturado en el respectivo municipio.

De antemano, advertimos que no encontramos contradicción entre dichos preceptos, porque, tanto el Código de Petróleos como el Decreto 850 de 1965 fueron expedidos con anterioridad a la Constitución de 1991 que señala, en lo que nos atañe, dos principios o disposiciones que guían nuestro estudio, así:

- **Existe incompatibilidad entre las regalías por la explotación de recursos naturales no renovables y la imposición de tributos a una misma actividad:**

Como fue explicado en el apartado de análisis jurisprudencial, la Constitución y la Ley 141 de 1994 señalan que los recursos naturales no renovables se encuentran sometidos a la

institución de las regalías y, en especial el artículo 27 de la Ley 141 de 1994 prohíbe establecer tributos a las actividades que se encuentran sometidas a dicho régimen.

Por ello, el artículo 16 del Código de Petróleos y el artículo 1° del Decreto 850 de 1965, deben ser interpretados de manera armónica con las normas de índole constitucional y legal que fueron expedidas con posterioridad a su vigencia y, en ese sentido, la exención que en dichos artículos establece únicamente podría predicarse de la exploración tanto de petróleo como de gas natural, actividades que se someten al régimen de regalías.

Esta ha sido también la posición del Consejo de Estado en reciente jurisprudencia, en particular la contenida en las identificadas con los Expedientes 19851 y 20562. En Sentencia del 30 de agosto del 2016, el Consejo de Estado fue enfático al afirmar:

Sobre el particular, lo primero que corresponde precisar es que el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 expresamente dispone que el transporte del petróleo y de sus derivados quedan exentos de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos. El gas licuado del petróleo (GLP) es un derivado del petróleo y, por eso, esa actividad está asociada a la exploración y explotación de petróleo. **La exención, por tanto, estaría limitada a esa actividad.** No obstante, la Corte Constitucional fue enfática en precisar que esa exención no afecta la causación de impuestos territoriales como el impuesto de industria y comercio, que podría ser regulado por los municipios, dentro de los límites de la Ley, pues lo que, **en realidad, se pretende garantizar es que no se impongan regalías e impuestos municipales**

sobre la actividad principal que es la de exploración y explotación del petróleo y sus derivados (Negrillas fuera de texto).

En igual sentido debe interpretarse el artículo 1° del Decreto 850 de 1965, es decir, de una forma restrictiva y bajo el entendido de que la exención allí regulada únicamente es predicable de la exploración y explotación del gas natural, pero que no puede extenderse a las demás actividades complementarias o posteriores a éstas.

- **La Constitución de 1991 consagra la autonomía tributaria de las entidades territoriales y prohíbe al legislador conceder tratamientos preferenciales o exención a tributos que son propiedad de las entidades territoriales:**

En específico se hace relevante esta consideración, pues las normas del Código de Petróleos y su decreto reglamentario, en relación con la exploración y explotación, son justificadas por la incompatibilidad entre regalías e impuestos aquí evidenciada; pero la exención respecto de las demás actividades relacionadas y complementarias, tales como el transporte, la distribución y, especialmente, la del transporte de gas, sin duda se yuxtapone a la prohibición constitucional de establecer tratamientos preferenciales a tributos de propiedad de las entidades territoriales, aunado lo anterior a la especial contemplación que merece el principio de autonomía de las entidades territoriales.

En la Sentencia C-537 de 1998, ya referenciada en este documento, la Corte Constitucional afirma que “la regla general sigue siendo la amplia libertad del Legislador en

materia tributaria, por lo cual bien puede el Congreso definir como hechos impositivos otras actividades económicas relacionadas con tales recursos, como su transporte, su exportación, etc.”.

Con igual énfasis, el Consejo de Estado en la Sentencia del 30 de agosto del 2016:

“El artículo 1° del Decreto 850 de 1963, que valga precisar, es un decreto reglamentario, prohíbe a los municipios establecer impuestos por el gas, como producto natural, o como derivado de la destilación del petróleo. **Dado que es una norma proferida antes de la Constitución de 1991, debe interpretarse en consonancia con el artículo 294, pues, de acuerdo con esa norma, en la actualidad, ni la ley puede conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales.** (...) Respecto de la incompatibilidad que habría entre el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, que alude a la exención de cualquier impuesto municipal sobre el transporte de petróleo y sus derivados, y el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que grava con el impuesto de industria y comercio el transporte de gas combustible, sea pertinente retomar lo que dijo la Corte Constitucional: la exención establecida en el artículo 16 demandado, para la explotación del petróleo y sus derivados, **no afecta a los municipios en el cobro de los impuestos de industria y comercio, impuestos en los que la materia imponible corresponde a todas las actividades comerciales, industriales y de servicio, que se cumplan en las respectivas jurisdicciones municipales** (Negrillas fuera de texto.)”.

Por último, debe hacerse visible la vaguísima definición de la exención del artículo 1° del Decreto 850 de 1965, pues únicamente hace referencia al gas como producto natural o como derivado del petróleo sin que, a diferencia de lo que sucede con el artículo 16 del Decreto 1056 de 1963 que lista ciertamente las actividades objeto de la exención.

Ha sido principio en materia tributaria, reconocido por los Altos Tribunales¹¹ y las autoridades administrativas, que las exenciones, beneficios o excepciones en materia tributaria, son de interpretación restrictiva. Baste con citar la sentencia de la Corte Constitucional C-304 del 2013:

“[m]áxime si se tiene en cuenta que las excepciones en materia tributaria son de interpretación restrictiva y se deben expresar taxativamente en la ley”.

Muestra de ello también es la Sentencia del Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Exp. 1227, oct. 27/1999:

“Las normas de exención de impuestos o contribuciones, por constituir una excepción al principio general de tributación de algún gravamen, son de interpretación restrictiva, de manera que se aplican solamente a los sujetos o a los eventos que expresamente hayan sido mencionados en la norma, sin que sea posible hacer una interpretación extensiva o analógica para englobar personas o situaciones similares que se beneficien de la exención. De igual manera, las

¹¹ Sobre la interpretación de las normas tributarias, ver, entre otras, la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, Exp. 15919, abr. 17/2008.

enumeraciones que contemplan las normas tributarias de exención deben ser consideradas como taxativas, y no pueden ser incorporadas a ellas otras expresiones, así fueran justificadas por razones de vecindad jurídica o funcional.”

En virtud de este principio de interpretación restrictiva de las exenciones tributarias, no encontramos asidero en efectuar una interpretación, por el contrario, amplia de la exención del artículo 1° del Decreto 850 de 1965, incluyendo dentro de ella al transporte de gas natural, máxime frente a los pronunciamientos del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional que acotan la exención únicamente a la exploración y explotación y reconocen el poder de configuración de las entidades territoriales, su autonomía tributaria y la prohibición de establecer tratamientos preferenciales a los tributos que son de su propiedad.

En consecuencia, como quiera que estas actividades siguen rigiéndose por el Código de Petróleos que las excluyó de todo impuesto de índole territorial y que su decreto reglamentario amplió esta exención al gas ya sea natural o como derivado del petróleo, se entiende que el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 quedó derogado tácitamente y, en consecuencia, el transporte de gas no estaría sometido al impuesto de industria y comercio.

Nos apartamos de esta posición, como quiera que de la lectura del artículo 11 de la Ley 401 de 1997 no puede arribarse a tal conclusión, dado que la norma se refiere expresamente al servicio público de gas señalando que las actividades distintas a su exploración, explotación y procesamiento se rigen por las disposiciones de la Ley 142 de 1994. En consecuencia:

Si bien podría entenderse que el artículo 11 de la Ley 401 de 1997 al incluir a los derivados del petróleo, sacarlos de la aplicación de la Ley 142 de 1994 y reafianzar su sometimiento a las disposiciones del Código de Petróleos, abarcaría al gas en su forma de derivado del petróleo; cierto es que afirma el empleo de los preceptos de la Ley 142 de 1994 a las actividades diferentes a la exploración, explotación y procesamiento del gas natural.

Así, y dado que la Ley 142 de 1994 y la Ley 383 de 1997 son anteriores a la Ley 401 de 1997, se entiende claramente que las demás actividades relacionadas con el gas natural siguen dentro del ámbito normativo de sus disposiciones y, por ello, se encuentran sometidas al impuesto de industria y comercio, siguiendo lo aquí ampliamente explicado.

Entender que el artículo 11 de la Ley 401 de 1997 deroga tácitamente el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y, en una especie de reviviscencia de la interpretación amplia de la exención del artículo 1° del Decreto 850 de 1965, deja al transporte de gas natural sin gravamen de carácter territorial como el impuesto de industria y comercio, es desconocer abiertamente los pronunciamientos de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado que han establecido claramente que la exención únicamente puede pervivir en relación con las actividades que son sometidas al régimen de regalías, por la única condición de su incompatibilidad con los impuestos.

Merece especial consideración, una vez emitida nuestra opinión sobre el caso concreto según la cual el transporte de gas natural como servicio público se encuentra sometido al impuesto de industria y comercio siguiendo las regulaciones de causación especial y base

gravable especial de la Ley 383 de 1997, establecer si existe lugar a la aplicación directa del precepto del artículo 51 de la mencionada ley, en ausencia de acuerdo municipal que incorpore esta disposición a la normativa tributaria territorial interna.

La discusión surge como consecuencia, justamente, del principio de autonomía tributaria territorial y del ejercicio del poder tributario de dichas entidades.

En este aspecto es justo recordar que el ejercicio de la potestad tributaria de los entes territoriales puede tener como origen: *(i)* una ley que agote la totalidad de los elementos del tributo; o *(ii)* una ley de autorización en la que se permite a los entes territoriales desarrollar cada uno de los elementos del tributo.

Es evidente que el artículo 51 de la Ley 383 de 2012 a señalar cuál es la base gravable y la causación en el servicio de transporte de gas, no constituye una norma autorizadora, porque no se está autorizando a los entes territoriales a desarrollar la base gravable de este servicio, ni tampoco faculta a estos para que sean libres de precisar a qué impuestos territoriales les es aplicable esta base gravable especial. Por el contrario, la norma no hace ningún tipo de concesión, de manera que se limita a establecer una base gravable especial y una causación diferente para el impuesto de industria y comercio.

Ahora bien, en la medida que el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 es una norma de carácter sustantivo su aplicación es obligatoria para los órganos territoriales, por el simple hecho de que el legislador se reservó para sí la facultad de determinar la base gravable de los impuestos territoriales. Se reitera que conforme al artículo 338 de la Constitución Política la facultad

impositiva de los entes territoriales es de carácter derivado pues la facultad tributaria originaria le corresponde al Congreso de la República y ante al silencio de éste debe entenderse que no se han asignado facultades especiales a los entes territoriales. Tampoco, se puede entender que al haberse modificado uno de los elementos de los tributos territoriales –en este evento la base gravable- por parte del Congreso, se han vaciado las competencias de los entes territoriales sobre sus respectivos impuestos territoriales.

Así mismo, es de considerar que la modificación de uno de los elementos del tributo –en este caso todos los tributos de carácter territorial- no exige la intervención de las autoridades territoriales, toda vez que la Constitución Política establece que el ejercicio de la facultad tributaria del Congreso es primaria y originaria y en esa medida la modificación introducida en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 es un imperativo legal de carácter obligatorio para los entes territoriales.

En materia del impuesto de industria y comercio el carácter imperativo del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 es más evidente en tanto la Ley 14 de 1983 estableció las bases legales de este impuesto y su complementario de avisos y tableros, de manera que los Concejos Municipales deben acatar todo lo concerniente a los elementos de este tributo que sea ordenado o dispuesto por el Congreso de la República, más aun cuando la totalidad de los elementos del impuesto de industria y comercio fueron definidos por el Legislador en la referida Ley 14 de 1983.

Sobre este particular, no sobra recordar que en la Sentencia 9456 del 15 de octubre de 1999 el Consejo de Estado se refirió al ejercicio de la potestad impositiva por parte del Congreso de la siguiente manera:

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

Conforme a lo anterior, en tanto el Congreso no regule la totalidad de los elementos del tributo, surge la potestad tributaria de los entes territoriales, quienes entonces podrán adoptar en su respectiva circunscripción el tributo creado por el Congreso y establecer a través de las corporaciones de elección popular los demás elementos esenciales del tributo.

Es evidente que el Congreso de la República se reservó para sí la definición y determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio, de manera que la modificación a la base gravable contenida en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 es plenamente aplicable.

Sin perjuicio de lo aquí expuesto, llamamos la atención de la sentencia No. 21866 del 31 de octubre de 2018, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en la que establece,

que todas las actividades previstas por el Código de Petróleo se encuentran exentas en referencia al gas natural incluyendo el impuesto de industria y comercio. Al respecto estableció:

“(…) Sobre este punto en particular, el Consejo de Estado ha señalado que “con base en los artículos 16 del Decreto 1056 de 1953 y 1° del Decreto Reglamentario 850 de 1965, el transporte de gas natural está exento de impuestos departamentales y municipales directos e indirectos” (30).

De acuerdo con el anterior criterio, que de nuevo se reitera, la Sala concluye que el transporte de gas por gasoducto no puede ser objeto de gravamen, pues se encuentra vigente el artículo 16 del Código de Petróleos, que en armonía con lo dispuesto en el artículo 1° del Decreto Reglamentario 865 de 1965, consagra que dicha actividad está exenta de todos los impuestos departamentales y municipales, inclusive, el de industria y comercio. Lo anterior, porque la citada norma no fue derogada expresa ni tácitamente por la Ley 14 de 1983, y, por el contrario, su vigencia fue reafirmada por el artículo 27 de la Ley 141 de 1994.”

Discernimos de esta postura por lo anteriormente recalado, pero, sobre todo, porque de las normas autorizadoras se desprende que las entidades territoriales si tienen la potestad de gravar el transporte de gas como servicio público domiciliario, previstas las condiciones de la norma y no como afirma esta sentencia, en la cual, con independencia de la actividad, todo transporte de gas se encuentra exento del impuesto de industria y comercio.

Con base en lo expuesto en este documento, consideramos válido concluir que:

Se debe entender que la exención de impuestos directos e indirectos contemplada en el Decreto 1056 de 1963 y el Decreto 850 de 1965, solo se puede predicar en relación con las actividades exploración y explotación que se encuentren sometidas al régimen de regalías.

Lo anterior, en tanto dichas normas fueron expedidas antes de la expedición de la Constitución Política de 1991 y debe necesariamente armonizarse con el régimen vigente que prohíben al legislador crear tratamientos exceptivos a las rentas que son de propiedad de las entidades, tales como el impuesto de industria y comercio.

En consecuencia, lo establecido tanto en la Ley 142 de 1994 – que permite que las empresas de servicios públicos- y en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 – que crea una regla especial de causación para el transporte de gas y define, igualmente, una base gravable especial-, son plenamente aplicables.

De esta manera las empresas que prestan el servicio público de transporte de gas no existen exenciones aplicables a dicha actividad y la Ley 383 de 1997 definió una base gravable y causación especial para este servicio.

En conjunción con lo anterior, el artículo 11 de la Ley 401 de 1997 no puede ser interpretado para reconocer la existencia de la exención al transporte de gas natural ya que el mismo artículo reconoce que las actividades diferentes a la explotación, exploración y

procesamiento siguen rigiéndose por la Ley 142 de 1994. Es decir, no excluye de dicho tratamiento a la actividad de transporte de gas.

Por ello, consideramos que la actividad de transporte de gas natural por gasoductos se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio en los términos del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, esto es, que se causa en puerta de ciudad sobre el valor del ingreso promedio del correspondiente municipio.

Por último, somos de la opinión de que, en ausencia de regulación expresa en determinado municipio, esto es, que, si el municipio no ha adoptado lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, esta norma es aplicable de manera directa sin necesidad de adopción a la normativa tributaria territorial interna.

3. ALUMBRADO PÚBLICO

El tercer ejemplo que da un margen de discusión entre el principio de legalidad y el principio de autonomía territorial o entre el poder originario y derivado es con relación al impuesto de alumbrado público. La principal discusión que se da en torno a la acción de gravar el servicio de alumbrado público como un impuesto o como una contribución.

El origen del impuesto de alumbrado público surge con la autorización para la creación del impuesto en cabeza del Concejo Municipal de Bogotá en la Ley 97 de 1913 y se extendió posteriormente con la Ley 84 de 1915. Con la entrada en vigor de la Constitución Política de 1991, el concepto de servicio público cambió para establecer tres elementos importantes *(i)* la sujeción de los servicios públicos a la ley *(ii)* la responsabilidad del Estado en su prestación y *(iii)* el rol de las entidades municipales para entregar el servicio. A continuación, algunos de los artículos de referencia:

“Artículo 365. (...) Los servicios públicos estarán sometidos al régimen jurídico que fije la ley, podrán ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas o por particulares.” (Constitución política de Colombia, 1991)

“Artículo 367. (...) Los servicios públicos domiciliarios se prestarán directamente por cada municipio, cuando las características técnicas y económicas del servicio y las conveniencias generales lo permitan y aconsejen, y los departamentos cumplirán funciones de apoyo y coordinación.”

“Artículo 311. Al municipio como entidad fundamental de la división política-administrativa del Estado le corresponde prestar los servicios públicos que determine la ley (...).”

Siendo el municipio el medio orgánico y administrativo por el cual se deben prestar esencialmente los servicios públicos, fueron la Ley 142 de 1994 y el Decreto 2424 de 2006 los que regularon legalmente el servicio de energía eléctrica como servicio público, manteniéndose siempre la premisa de que es el municipio o distrito el responsable de prestar directa o indirectamente el servicio de alumbrado público.

Un punto importante en la potestad tributaria de las entidades territoriales recae en la delimitación de las competencias y el concepto de descentralización de la Ley 488 de 1999, porque el aspecto orgánico se debe armonizar con el sustancial y en el artículo se conjuga en el ejercicio efectivo de la prestación de un servicio público. En este sentido, el concepto de descentralización bajo esta ley es:

“En el ejercicio de las facultades de esta Ley y en general en el desarrollo y reglamentación de la misma, el Gobierno será especialmente cuidadoso en el cumplimiento de los principios constitucionales y legales sobre la descentralización administrativa y la autonomía de las entidades territoriales. **En consecuencia, procurará desarrollar disposiciones y normas que profundicen en la distribución de las competencias entre los diversos niveles de la administración siguiendo en lo**

posible el criterio de que la prestación de los servicios corresponda a los municipios, el control sobre dicha prestación a los departamentos y la definición de planes, políticas y estrategias a la Nación. Igualmente al interior de las entidades nacionales descentralizadas el gobierno velará porque se establezcan disposiciones de delegación y desconcentración de funciones, de modo tal que sin perjuicio del necesario control administrativo los funcionarios regionales de tales entidades posean y ejerzan efectivas facultades de ejecución presupuestal, ordenación del gasto, contratación y nominación, así como de formulación de los anteproyectos de presupuesto anual de la respectiva entidad para la región sobre la cual ejercen su función.” (Resaltado nuestro)

Jurisprudencialmente hasta el 2008 consolidó la posición de que la ley debía autorizar la creación del tributo, pero, los elementos del impuesto de alumbrado público debían ser definidos por el Concejo Municipal. Por ejemplo, la Corte Constitucional mediante sentencias números C-504 de 2002 y C-1055 de 2004, estableció este criterio en cabeza de las entidades territoriales para definir los elementos del impuesto de alumbrado público. Así, la primera de estas sentencias indicó:

“La ley que cree o autorice la creación de un tributo territorial debe gozar de una precisión tal que acompañe la unidad económica nacional con la autonomía fiscal territorial, en orden a desarrollar el principio de igualdad frente a las cargas públicas dentro de un marco equitativo, eficiente y progresivo”.

Sin embargo, se presentó un problema respecto del ejercicio de esta potestad en conjunto con la delimitación del tributo, ya que en muchos casos no se armonizaba la regulación nacional con la municipal, generándose abusos en el cobro del impuesto, especialmente, cuando se trataba de empresas de rubros específicos. Luego, si bien se entendía que debían ser los municipios los responsables por delimitar los aspectos del impuesto del alumbrado público resultó necesario que desde el gobierno central se delimitara la forma del cobro.

Un ejemplo de ello, la actividad de petróleos, donde por mucho tiempo se tuvo a las petroleras como sujetos pasivos del impuesto o en su defecto, el ejercicio de actividades de petróleos en el municipio, cuando contrariamente el hecho imponible del impuesto es el servicio o ser usuario potencial del servicio.

Posteriormente, entre los años 2008 y 2009, la Sección Cuarta del Consejo de Estado rescató el concepto de “República Unitaria” en contraposición a la noción del poder tributario derivado de las entidades territoriales, según el cual al legislador les está reservada la creación del tributo y la definición de -al menos- el hecho generador para que dentro de los parámetros legales pudiesen las entidades territoriales fijar los otros elementos.

Esta posición creó un vacío legal pues en tanto la ley no define los elementos del tributo no podían las entidades territoriales llenar ese vacío sin incurrir en una vulneración del principio de legalidad o potestad tributaria legislativa en cabeza del Congreso de la República. En palabras de Rodrigo Yepes Sevilla:

“Esta concepción condujo a la paradoja consistente en que no obstante que la Corte Constitucional reconoció la vigencia del impuesto de alumbrado público en el ordenamiento legal, mediante juicio de validez frente a la Carta Política contenido en la sentencia citada, el máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo concluyó que, no obstante su vigencia, resultaba inaplicable en la práctica, habida cuenta de la ausencia de definición de los elementos del tributo por parte del legislador, y de ausencia de competencia de los concejos para llenar esos vacíos por vías de acuerdos municipales, so pena de configurar nulidad por violación del artículo 338 de la Constitución Política. El fallo en momento, bajo la tesis de la expresión “inaplicable”, contradijo el análisis de constitucionalidad que sobre el particular había efectuado el Tribunal Constitucional.” (Yepes, 2015)

Nuevamente, la Sección Cuarta del Consejo de Estado volvió a la postura inicial según la cual, las entidades territoriales en virtud del artículo 338 de la Constitución Política tienen la potestad tributaria de determinar los sujetos activo y pasivo y las bases gravables y las tarifas de los impuestos. Un ejemplo de esto es la Sentencia No. 18677 del 11 de febrero de 2014, que estableció:

“En consecuencia, la posición reiterada de la Sala frente a las facultades que en materia tributaria detentan las entidades territoriales, y, específicamente, en relación con el impuesto sobre el servicio de alumbrado público, constituyen un precedente judicial con fundamento en el que los jueces deben decidir las controversias que se susciten alrededor del tributo en cuestión, como acertadamente lo hizo el Tribunal”

Y añadió los siguientes criterios:

- i. “ La creación de tributos es competencia privativa del legislador, quien debe determinar el hecho imponible;
- ii. A partir de la Constitución de 1991 el principio de reserva de ley debe armonizarse con el principio de autonomía de las entidades territoriales;
- iii. En virtud del principio de autonomía, una vez creado el tributo, los concejos municipales están facultados para definir sus elementos fundamentales, teniendo en cuenta el hecho imponible definido por el legislador, y los parámetros que señale la ley de creación.”

Posteriormente, con la Ley 1753 de 2015, el tributo pasó de ser un impuesto a una contribución especial de destinación específica, que revivió la discusión respecto de la vulneración el principio de autonomía de las entidades territoriales. Dicho artículo establecía:

“Los costos y gastos eficientes de todas las actividades asociadas a la prestación del servicio de alumbrado público serán recuperados por el municipio o distrito que tiene a cargo su prestación a través de una contribución especial con destinación específica para la financiación de este servicio. Dichos costos y gastos se determinarán de conformidad con la metodología que para tales efectos establezca el Ministerio de Minas y Energía o la autoridad que delegue.

Serán sujetos pasivos de la contribución del servicio de alumbrado público quienes realicen consumos de energía eléctrica, bien sea como usuarios del servicio público domiciliario de energía eléctrica o como auto generadores y, en los casos en que no se realicen consumos de energía eléctrica, los propietarios de los predios y demás sujetos pasivos del impuesto predial que se encuentren dentro de la jurisdicción del respectivo municipio o distrito. Lo anterior, teniendo en cuenta los criterios de equidad y progresividad.

El Ministerio de Minas y Energía o la autoridad que delegue determinará la metodología que contengan los criterios técnicos a considerar por parte de los concejos municipales y distritales para realizar la distribución del costo a recuperar entre los sujetos pasivos, para lo cual deberá tener en cuenta los principios definidos en este artículo (...)

En Sentencia No. C-155 de 2016, que analizó la constitucionalidad de la contribución especial [arriba citada], analizó entre otros planteamientos, los cargos a los que se refería la demanda se basaban en la violación y desconocimiento del principio de autonomía. Sin embargo, la sentencia expuso que no existía violación a este principio en tanto el legislador:

- i. “Determinó que las contribuciones están encaminadas en su régimen al propósito de recuperación de los costos de los servicios que les presten o (la) participación en los beneficios que les proporcionen.

- ii. No limitó al legislador en la escogencia de la tipología de los tributos de las entidades territoriales, pudiendo optar libremente por la creación de impuestos, tasas o contribuciones.
- iii. En este sentido, si el legislador crea tasas o contribuciones para el nivel territorial, debe atender el propósito constitucional de recuperar los costos o retribuir la participación de los obligados en los beneficios; y como consecuencia de esto:
- iv. Necesariamente deberá definir una destinación específica para los recursos recaudados mediante tasas y contribuciones, sin que se pueda suponer con ello pretende invadir el ámbito de autonomía de las entidades, sino hacer realidad la cualificación constitucional de este tipo de tributos.”
- v. Por último, la sentencia explicaba que la creación de una contribución de alumbrado público no vulneraba el artículo 359 de la Constitución Política pues el jurisprudente determinó que esta prohibición era para impuestos de carácter nacional, y específicamente el impuesto derivado del servicio público no domiciliario de alumbrado público. Al respecto, la sentencia indicó: “Se estableció jurisprudencialmente que la destinación de los recursos de este impuesto para sufragar los gastos derivados de la prestación de este servicio no va en contra de la prohibición contenida en el artículo 359 de la Constitución Política, siempre y cuando el legislador no establezca la tarifa, ni conceda exenciones directamente.”

Por su parte, la Sentencia C-272 de 2016 que declaró inexecutable el artículo 191 de la Ley 1753 de 2015, en referencia al principio de autonomía sí estableció el que una contribución especial por alumbrado público debe entenderse de forma armónica con la potestad legislativa, situación que no se lograba en el caso analizado, pues la contribución generaba una invasión indebida y limita la autonomía de las entidades territoriales para la gestión y administración de sus fuentes endógenas de financiación.

En nuestra opinión, en la primera esencia de la Corte, esta se contradice pero finalmente dan con el punto de discusión, es decir, la contribución especial sí estaba siendo creada para sufragar directamente los costos del servicio de alumbrado público lo que cambiaba la finalidad del tributo, es decir, mientras los impuestos territoriales se sufragaban y son pagados como verdaderas fuentes endógenas del municipio, la contribución iba directamente a sufragar el servicio de alumbrado público poniendo a la entidad territorial como administrador -responsable del mismo y no como beneficiario.

Posteriormente, el artículo 349 de la Ley 1819 de 2016 trajo el impuesto de alumbrado público y fijó los elementos de la obligación tributaria, en los siguientes términos:

“Los municipios y distritos podrán, a través de los concejos municipales y distritales, adoptar el impuesto del alumbrado público. En los casos de predios que no sean usuarios del servicio domiciliario de energía eléctrica, los concejos municipales y distritales podrán definir el cobro del impuesto de alumbrado público a través de una sobretasa del impuesto predial.

El hecho generador del impuesto de alumbrado público es el beneficio por la prestación del servicio de alumbrado público. Los sujetos pasivos, la base gravable y las tarifas serán establecidos por los concejos municipales y distritales.

Los demás componentes del impuesto de Alumbrado Público guardarán principio e consecutividad con el hecho generador definido en el presente artículo. Lo anterior, bajo los principios de progresividad, equidad y eficiencia.

Parágrafo 1. Los municipios y distritos podrán optar, en lugar de lo establecido en el presente artículo, por establecer, con destino al servicio de alumbrado público, una sobretasa que no podrá ser superior al 1 por mil sobre el avalúo de los bienes que sirven de base para liquidar el impuesto predial.

Esta sobretasa podrá recaudarse junto con el impuesto predial unificado para lo cual las administraciones tributarias territoriales tendrán todas las facultades de fiscalización, para su control y cobro.

Parágrafo 2. Dentro de los seis (6) meses siguientes a la expedición de la presente ley, el Gobierno Nacional reglamentará los criterios técnicos que deben ser tenidos en cuenta en a la determinación del impuesto, con el fin de evitar abusos en su cobro, sin perjuicio de la autonomía y las competencias de los entes territoriales.”

El estudio de constitucionalidad del artículo 351 de la Ley 1819, la Corte Constitucional declaró exequible el artículo (Sentencia C-130, 2018), ya que el principio de autonomía no se vulnera de manera desproporcionada e irrazonable porque la finalidad del legislador al fijar los elementos de la obligación tributaria fue determinar los presupuestos técnicos sobre el cual se regulan aspectos técnicos para el cobro de este impuesto en consonancia con los criterios de subordinación, desarrollo y complementariedad por las entidades territoriales.

La reglamentación de los criterios técnicos para la determinación del impuesto fue definida por el Decreto 943 de 2018, en el que se destaca al igual que las reglamentaciones anteriores, la responsabilidad de los municipios de la prestación del servicio de alumbrado público, de la siguiente forma:

“Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación de este, con el fin de lograr un gasto financiero y energético responsable. De conformidad con lo anterior, los municipios o distritos deberán garantizar la continuidad y calidad en la prestación del servicio de alumbrado público, así como los niveles adecuados de cobertura.”

Sin embargo, el período de transición que otorgó el artículo 349 de la Ley 1819 de 2016, originó problemas para efectos de la adopción y en consecuencia de la aplicación directa de la

ley. Esto trajo como consecuencia que se demandara la nulidad simple de estos Acuerdos y la exigibilidad del tributo de acuerdo con las normas locales.

En nuestra opinión esto no implica la falta de competencia de parte de los concejos municipales para adoptar y regular el impuesto, pero si implica una pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo, es decir, del Acuerdo Municipal o Resolución que creó o adoptó el impuesto. En ese punto, se crea un vacío legislativo sobre el cual el impuesto no es exigible y debe la entidad territorial adoptar el Acuerdo de acuerdo con las normas nacionales.

En consecuencia, se puede concluir en el caso del impuesto de alumbrado público:

- i. La misma Corte en sentencia C-130/18 confirma que es facultad del Gobierno de reglamentar ciertos criterios técnicos para la determinación del tributo y que por esta razón no invade la autonomía territorial, pues las mismas normas vigentes mantienen el reconocimiento de autorización o creación del tributo por parte de las entidades territoriales, pero igualmente reconoce que deben evitarse el abuso de competencias por parte de estos.
- ii. A partir del período 2011 hasta la actualidad la línea del Consejo de Estado se reconceptualiza con las sentencias que clasificaron la autonomía de las entidades territoriales para definir los elementos de la obligación tributaria en parcial-limitada o parcial- reforzada, dependiendo del contenido de la ley autorizante. En el primer caso, se trata de autonomía parcial-limitada cuando la ley autoriza el tributo territorial y fija

algunos elementos esenciales, situación en la cual los entes territoriales tiene la posibilidad de establecer los elementos que la ley no definió. En el segundo caso, se trata de autonomía parcial -reforzada cuando la ley solo otorga la autorización a los entes territoriales para que ellos fijen los elementos de la obligación tributaria, caso en el cual la ley autorizante debe contener como mínimo la delimitación del hecho generador.

- iii. Si bien es cierto que el tributo generado por el servicio de alumbrado público en Colombia no ha sido, en principio, el de mayor interés para el legislador o la doctrina, también lo que es en torno a su análisis se han generado importantes discusiones sobre la armonización del principio de reserva de ley y de autonomía de las entidades territoriales en materia tributaria, en particular a partir de la Carta Política de 1991, cuestión no menor a la hora de definir el grado de descentralización del Estado Colombiano y que se ha extendido al análisis de prácticamente todos los tributos de orden territorial.

CONCLUSIONES

1. En un Estado Unitario, descentralizado y autónomo, las entidades territoriales deberían poder ejercer la potestad tributaria de forma plena, en tanto las disposiciones en la Constitución Política consagran tanto el principio de legalidad o de reserva de ley, como el principio de autonomía siendo que en la ponderación de ambos principios, sea válido decir que el principio de legalidad primará en muchos casos.

2. La segunda dimensión del principio de autonomía territorial implica tomar la línea jurisprudencial para tratar de construir premisas jurídicas en forma de precedente que nos permite identificar cuál es el verdadero sentido del principio de autonomía territorial de los municipios. Para nosotros, estas premisas son:
 - a. El principio de legalidad o de reserva de ley prima sobre el principio de autonomía de las entidades territoriales. Esto es, que los actos proferidos por las entidades territoriales son de carácter secundario o de rango sublegal. Esto significa que ante la modificación de uno de los elementos estructurales de la base gravable de un tributo de carácter local, la autonomía tributaria de las entidades territoriales se encuentra claramente limitada por la ley, que modifica o define específicamente un aspecto del tributo que no había sido contemplado en la regulación inicial efectuada por la entidad.

- b. No es cierto que las entidades territoriales tengan plena autonomía para fijar los elementos de los tributos, pues bajo el principio de reserva de ley, se fijan los lineamientos de un determinado impuesto o contribución y luego sobre esos lineamientos el Concejo Municipal puede adoptar el tributo.
 - c. En este punto, compartimos la opinión de Ramón de los Ríos en cuanto a la necesidad de la expedición de una ley por medio de la cual se determinen con exactitud las competencias normativas de Nación y entes locales para regular los elementos esenciales de los tributos territoriales, con la finalidad de preservar el principio de autonomía territorial. (De los Ríos, 2019)
 - d. El principio de autonomía prima sobre el principio de legalidad, cuando es la misma ley la que protege el principio, bien sea por un mandato directo o en la creación de un tributo, es decir, cuando se superponen leyes del mismo rango que puedan afectar la autonomía de las entidades territoriales primara el principio de autonomía territorial.
3. El problema está en su implementación práctica, la falta de presupuesto y robustez de las entidades territoriales degenera en que en el *case-by-case* práctico sean los jueces los que determinen sobre la base de corrientes jurisprudenciales sí la entidad territorial o el contribuyente tenían la razón, y en tanto esas decisiones no formen un precedente, no existirá una premisa con fuerza de ley que pueda respaldar al principio constitucional de autonomía.

4. Veamos en los casos prácticos, esta situación:

a. Servicios de Aseo y Vigilancia

Frente a los servicios de aseo y vigilancia, podemos observar como la transición en el tiempo permitió establecer que, al encontrarse en la Ley, se daba una discusión a nivel territorial pues los municipios no querían dar aplicación a la base gravable especial sobre la base de no adopción formal de la norma.

El principio de autonomía territorial se predica constitucionalmente desde un Estado Unitario Descentralizado. De esta forma, la autonomía territorial es secundaria y de rango sublegal. Sin duda alguna, se le otorga a las entidades territoriales la opción de adoptar los tributos locales que son creados por ley, tomando en consideración las limitaciones que la misma ley les impone. Sin embargo, la autonomía tributaria territorial deja de ser tal cuando se ve enfrentada a una disposición de orden legal que modifica, altera o crea elementos diferentes, es especial, de las bases gravables de tributos que ya se encuentran en aplicación en el régimen tributario local.

Tal como lo explicamos en el caso en cuestión, la negativa de los municipios de adoptar la base gravable especial de los servicios de aseo y vigilancia creada por la Ley 1607 del 2012, es una muestra clara de la interpretación errónea que se le ha otorgado a la autonomía tributaria territorial según la cual el tributo, una vez creado y adoptado por la

entidad territorial, se convierte en una suerte de propiedad del régimen tributario local intocable e inmodificable, ni siquiera por una ley.

Sin embargo, la autonomía tributaria territorial encuentra su primer límite en la más básica y simple expresión del poder legislativo: la ley. En ella se encuentran contenidos los elementos del tributo que pueden ser adoptados, incluso permitiéndole a las entidades territoriales complementar algunos de esos elementos. Pero no es solo y únicamente eso. La autonomía tributaria no puede transgredir la ley y, con ello, las entidades territoriales entender que las modificaciones que la ley realice a un tributo local necesariamente requieren de adopción a riesgo de no ser aplicadas.

Esto es lo que llamamos la segunda dimensión del principio de autonomía de las entidades en contraposición con la primera que se presenta como la clara facultad de las entidades territoriales de adoptar un tributo creado por la ley. La segunda dimensión, en consecuencia, se presenta como la supuesta posibilidad de las entidades territoriales de aplicar o no una modificación, variación o alteración de los elementos de un tributo ya adoptado en el régimen tributario local. Sin embargo, para nosotros no existe tal facultad. Al contrario, esa segunda dimensión del principio parecería no existir como atribución sino como obligación de las entidades-

b. Transporte de Gas

En el caso del transporte de gas, se yuxtaponen diferentes normas de carácter nacional frente al cual existe una primera Ley (383 de 1997) que creó una regla de causación del impuesto de industria y comercio para la actividad complementaria de transporte de gas, así como, la Ley 143 de 1994 que grava el servicio público domiciliario de distribución de combustible versus la Ley 401 de 1997 que creó una exención al transporte de gas natural y los Decretos 1056 de 1963 y 850 de 1965.

En este caso particular, la potestad tributaria se debatía jurisprudencialmente, porque unos pronunciamientos afirmaban una exención total de los servicios de transporte de gas por aplicación de los Decretos 1056 de 1963 y 850 de 1965, mientras otros pronunciamientos afirmaban que se encontraban gravados en virtud de las leyes posteriores que se citaron.

Sin embargo, en nuestra opinión la actividad de transporte de gas natural por gasoductos se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio, porque la Ley 383 de 1997 prevalece sobre las disposiciones de exención en los Decretos enunciados, sobre el cual, el impuesto de industria y comercio se causa en puerta de ciudad sobre el valor de los ingresos promedio del correspondiente municipio.

Asimismo, somos de la opinión de que, en ausencia de regulación expresa en determinado municipio, esto, que, si el municipio no ha adoptado lo dispuesto en el

artículo 51 de la Ley 383 de 1997, esta norma es aplicable de manera directa sin necesidad de la adopción a la normativa tributaria territorial interna. Esto, como quiera que se trata de una modificación de la base gravable del impuesto de industria y comercio que debe ser aplicada directamente aún frente a la inexistencia de acuerdo que lo adopte. Negar esta posibilidad en virtud de la aplicación de la primera dimensión del principio de autonomía tributaria territorial es desconocer el primer límite de dicha autonomía que se encuentra contenido en la ley misma.

c. Alumbrado Público

En relación con el impuesto de alumbrado público, a raíz de la Ley de Plan de Desarrollo del 2015, se cambió la naturaleza del tributo de alumbrado público como impuesto a contribución, lo que generó conflictos respecto del ejercicio de autonomía territorial desde los elementos que pueden fijar las entidades territoriales y que la ley no definió.

Sin embargo, el período de transición que otorgó el artículo 349 de la Ley 1819 de 2016, originó problemas para efectos de la adopción y en consecuencia de la aplicación directa de la ley. Esto trajo como consecuencia que se demandara la nulidad simple de estos Acuerdos y la exigibilidad del tributo de acuerdo con las normas locales.

En nuestra opinión esto no implica la falta de competencia de parte de los concejos municipales para adoptar y regular el impuesto, pero si implica una pérdida de ejecutoriedad del acto administrativo, es decir, del Acuerdo Municipal o Resolución que

creó o adoptó el impuesto. En ese punto, se crea un vacío legislativo sobre el cual el impuesto no es exigible y debe la entidad territorial adoptar el Acuerdo de acuerdo con las normas nacionales.

Se observa, en consecuencia, que el tributo, por efectos de una disposición legal pudo haber dejado de existir en una determinada entidad territorial , lo que obligaría a éstas a adoptarlo conforme lo señala la ley. Este caso es extremo pues la ley incorpora una norma que dejaría sin efectos los acuerdos municipales si es que estos no han cumplido con las instrucciones que ésta consagra. En ese sentido, la ley no solo no ha modificado o variado algún elemento del tributo, sino que ha despojado a la entidad territorial de la potestad de seguir gravando con el impuesto determinado hecho gravable imponiéndole una carga que deberá llevar si es que quiere que el impuesto continúe en aplicación.

De manera que el legislador ha dispuesto dejar sin vigencia los acuerdos que no cumplan las condiciones, lo que de tajo implica una aplicación directa de la norma legal sobre los acuerdos retirándoles su vigencia y haciendo que estos decaigan.

REFERENCIAS

- Badía, J. F. (1975). *Estado Unitario, el Federal y el Estado Regional*. Madrid: Tecnos.
- Belisario Villegas, H. (2005). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Astrea.
- Cubides, D. E. (2018). Simplificación tributaria territorial en Colombia. . *Revista de Derecho Fiscal* . , 171-218.
- De los Ríos, R. R. (2019). El caso del poder impositivo territorial en el aspecto espacial del Impuesto de Industria y Comercio en la ciudad de Medellín. *Revista de Derecho Fiscal* .
- Departamento Nacional de Planeación. (2011). *Guía para la Gestión Pública Territorial. Los Concejos Municipales: Actores Clave en la Gestión del Desarrollo para Municipios*. Bogotá: Departamento Nacional de Planeación.
- Duque Cante, N. (2017). Importancia de la Categorización Territorial para la Descentralización y las Relaciones Intergubernamentales en Colombia. *Universidad de Externado. Revista de Derecho del Estado No. 38*, 67-95.
- Gómez Monterroza, Adrian; Paula, Machuca Sánchez; Rangel Mercado, Maria Fernanda. (2018). El poder Tributario de las entidades territoriales en Colombia: un análisis jurisprudencial. *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*, 691-717.
- Piffano, L. P. (2004). *Notas sobre el federalismo fiscal enfoques positivos y normativos*. Buenos Aires: Universidad Nacional de la Plata.
- Robledo Silva, P. (2010). *La Autonomía Municipal en Colombia*. Bogotá: Universidad Externado.
- Rodríguez S., H. (2003). La descentralización en Colombia, a propósito de la Ley 1715 de 2001. *Revista de Derecho Fiscal*.
- Rojas Santana, L. C. (2017). Análisis Comparado entre la Descentralización Administrativa Colombiana y Chilena. *Revista A&D No. 47*, 160-171.
- Romero Molina, C. A. (2018). Recomendaciones de la OCDE sobre tributación en los gobiernos subcentrales: una aproximación al caso colombiano. *Instituto Colombiano de Derecho Tributario No. 78*, 353-389.
- Suelt Cock, V. (7 de Marzo de 2008). *La Organización Territorial Colombiana frente a la Tendencia Contemporánea de Configuración Federal*. Obtenido de Scielo: <http://www.scielo.org.co/pdf/esju/v10n1/v10n1a6.pdf>

Yepes, S. R. (2015). Reflexiones sobre la contribución especial de alumbrado público creada por el Plan Nacional de Desarrollo, Ley 1753 de 2015. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*.

Legislación

- Constitución política de Colombia, Artículo 241 (1991).
- Decreto 850 (Presidencia de La República. 1965).
- Decreto Legislativo No. 1056 (Presidencia de La República. 1953).
- Ley 141 (Congreso de La República 1994).

Jurisprudencia

Sentencia C- 517 (Corte Constitucional. Dr. Ciro Angarita Baron 1992).

Sentencia C-535, C-535 (Corte Constitucional 16 de Octubre de 1996).

Sentencia C-537 (Corte Constitucional. M.P. Dr. Alfredo Beltrán Sierra. 1998).

Sentencia C-130 (Corte Constitucional. M.P. José Fernando Reyes Cuartas 2018).