

Análisis al estatuto tributario de Bugalagrande Valle del Cauca

Leidy Johanna García Hincapié, Martha Leonor Ramírez Peña

Trabajo para optar por el grado de maestría en tributación

Universidad de Manizales

Maestría en Tributación

2020

Análisis al estatuto tributario de Bugalagrande Valle del Cauca

Leidy Johanna García Hincapié

Martha Leonor Ramírez Peña

Trabajo para optar por el grado de maestría en tributación

Tutores: Phd: Rubiela Jiménez A – Asesor metodológico  
Mg; Luis Fernando Gómez Montoya – Asesor Temático

Universidad de Manizales

Maestría en Tributación

2020

## Contenido

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	6
<b>CAPÍTULO I</b> .....	8
<b>DIAGNÓSTICO</b> .....	8
Planteamiento del problema .....	8
Descripción del problema .....	8
Objetivos de la investigación.....	17
Objetivo general.....	17
Objetivos específicos.....	17
Justificación .....	17
<b>CAPÍTULO II</b> .....	19
<b>ANTECEDENTES Y MARCO TEÓRICO</b> .....	19
Antecedentes .....	19
Marco Teórico .....	24
Hacienda Pública .....	24
Tributación en Colombia.....	30
Normatividad relacionada con la tributación territorial en Colombia.....	35
Poder Tributario.....	42
Principio de Reserva de Ley.....	49
<b>CAPÍTULO III</b> .....	56
<b>ASPECTOS METODOLÓGICOS</b> .....	56
Diseño de la Investigación.....	56
Línea de Investigación:.....	56
Contribución a la línea de investigación de la Maestría .....	56
Técnicas e instrumentos de recolección de la información .....	56
Tratamiento y análisis de la información .....	57
<b>CAPÍTULO IV</b> .....	58
<b>DESCRIPCIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS</b> .....	58
Análisis al estatuto de rentas del municipio de Bugalagrande .....	58
Parte sustantiva.....	59
Parte procedimental.....	60
Parte sancionatoria.....	63

Sistematización de los tributos contenidos en el estatuto tributario del municipio de Bugalagrande en relación con el cumplimiento de la constitución y la ley .....	65
Propuesta de modificación al código de rentas del municipio de Bugalagrande .....	71
Eliminación de tributos que no gozan de reserva de ley. ....	71
Reubicación de tributos que cumplen el principio de reserva de ley.....	72
Cobros indebidos por expedición de paz y salvos, certificados y otros conceptos no tributarios .....	74
<b>CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....</b>	<b>76</b>

**LISTA DE TABLAS**

Tabla 1. <i>Tributos con reserva de ley</i> .....	67
Tabla 2. <i>Tributos sin reserva de ley</i> .....	69
Tabla 3. <i>Propuesta de eliminación de tributos que no gozan de reserva de ley</i> .....	70
Tabla 4. <i>Contribución de la valorización y participación plusvalía Ley 388 de 1997</i> .....	72

## INTRODUCCIÓN

En el artículo primero de la Carta Política de Colombia se enuncian unos principios que protegen al ciudadano en el marco del estado de derecho, que se desprenden de las relaciones establecidas como derechos y obligaciones.

Para la realización de esta investigación se aborda un principio de mucha importancia en el ámbito tributario como es el principio de reserva de ley y para ello la Carta Política, expedida en el año 1991, da vía a la creación de los tributos como elemento vital para la financiación de las cargas públicas.

En este sentido, La Corte Constitucional se ha visto abocada a precisar el concepto poder tributario por ausencia de apoyo normativo por parte del legislador, Gómez et al (2018) refieren en su trabajo de investigación al respecto:

En lo referente al poder tributario de los entes locales tiene como fundamento los artículos 150, 338, 287 de la Carta con los cuales, la corte ha generado distintos y variados pronunciamientos. Así las cosas, el choque entre los principios de Estado unitario y autonomía de las entidades territoriales ha tenido un amplio desarrollo jurisprudencial a falta de sustento normativo que regule las competencias tributarias nacionales y territoriales de manera armónica. (pág. 694)

El presente trabajo de investigación se centra en abordar el principio de reserva de ley para contrastar su debido cumplimiento en los tributos condensados en el estatuto tributario municipal de Bugalagrande, tomando como perspectiva de análisis la Carta Magna y la jurisprudencia emitida por las altas cortes (Corte Constitucional y Consejo de Estado).

El trabajo se encuentra planteado en cuatro capítulos:

Capítulo 1. El planteamiento del problema, los objetivos de la investigación y justificación.

Capítulo 2. Antecedentes y marco teórico, donde se hace un recorrido por diferentes tópicos que sustentan el principio de reserva de ley.

Capítulo 3. Aspectos metodológicos

Capítulo 4. Descripción, análisis y discusión de los resultados, conclusiones y recomendaciones.

Es así, como pretende construir desde el marco normativo del tributo, una perspectiva o mirada que dé cuenta de la viabilidad de los acuerdos emitidos por el concejo municipal del municipio de Bugalagrande en el Valle del Cauca,

Esto en aras, de observar y analizar cómo se acciona una hoja de ruta del ámbito tributario en la municipalidad, y desde la conceptualización y jurisprudencia de la ley de reserva, enfocar el patrón de ejecución presupuestal que el municipio ha desarrollado.

De igual manera, se toma un lapso de tiempo que sirve de referente para determinar los aciertos en cuanto a la puesta en marcha de la dinámica presupuestal del ente territorial en mención.

## CAPÍTULO I

### DIAGNÓSTICO

#### **Planteamiento del problema**

##### Descripción del problema

El concejo municipal de Bugalagrande mediante acuerdo municipal 026 de 2016 expide y modifica el estatuto tributario del año 2007, su fecha de aprobación es el 30 de diciembre de 2016 y al 29 de diciembre de 2016 se regulan cambios en términos procedimentales y sancionatorios para los municipios a través de la Ley 1819 de 2016.

A posterior cambio e impacto normativo, la administración frente al acuerdo 026 (2016) se plantea dos necesidades: i) establecer mecanismos de aplicabilidad y de fácil receptibilidad para el contribuyente en la puesta en marcha del régimen tributario y municipal y el ejercicio del adecuado recaudo y aplicación de tarifas. ii) la necesidad de un documento como herramienta normativa y en un solo cuerpo jurídico para estar acorde a la actualidad normativa por los cambios que trajo la Ley 1819 de 2016. (pág. 1)

El 30 de noviembre de 2018 el concejo aprueba el acuerdo 088, introduciendo los cambios a las dos necesidades planteadas anteriormente. Quedan visibilizados para la administración y los contribuyentes en aplicabilidad dos acuerdos para manejo del régimen tributario. En vista de la situación el alcalde en uso de sus facultades constitucionales y legales el 31 de diciembre de 2018 a través del decreto 100 de 2018 compila los dos acuerdos mencionados.

Frente al panorama descrito se puede acotar que en un estatuto tributario se pueden contemplar los tributos que a nivel territorial influyen en su quehacer hacendístico,



permitiéndole generar recursos al municipio a través del tributo, como bien lo afirma Insignares y Piza (2015).

Desde el punto de vista instrumental el tributo es una herramienta fundamental para el Estado y particularmente para la política fiscal, habida cuenta de que le permite cumplir con las finalidades clásicas de financiar los gastos e inversiones públicas y, adicionalmente, lograr otros propósitos de carácter económico o social, y por si fuere poco, constituyen la pieza maestra de la redistribución de la riqueza y por esa vía, la forma de contribuir a mejorar la equidad como objetivo esencial de la sociedad. (pág. 273).

Se debe tener en cuenta que el término tributo en Colombia no está definido sino construido a partir de unos criterios de tipo constitucional, enunciados en el artículo 95 de la Constitución Política y que refiere sobre el deber para todo ciudadano de engrandecer la nación, en cuyo numeral 9 afirma: “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.

En esa construcción señalada y a partir del cumplimiento de unos presupuestos previstos en la ley, el artículo 1 del estatuto tributario esboza la obligación tributaria sustancial. Cuyo significado en un lenguaje práctico se define como aquella obligación que tienen todos los ciudadanos de tributar al estado y que surge con la Constitución Política.

Se evidencia una relación muy estrecha entre el ciudadano y el Estado a través del tributo. Su valor radica en que dicho vínculo es de gran valor social porque es a través de los tributos como se generan, de forma más directa, los recursos para que éste apalanque su gasto público y fortalezca la capacidad económica para cumplir con el bien común. Cuando

se habla de Estado, se hace clara alusión a nación, distrito capital, departamento o municipio. Los tributos del orden nacional se clasifican en: tributos administrados por la DIAN, tributos no administrados por la DIAN, tributos a nivel departamental, tributos a nivel de distrito capital y tributos a nivel municipal. (Vasco, s.f.)

Desde este sentido territorial, cada ente debe generar un presupuesto de ingresos acorde a sus tributos el cual depende del cumplimiento tributario por parte de los ciudadanos y la capacidad de la administración tributaria de administrarlos, dando como resultado que los planes propuestos se puedan cumplir. (Vasco, s.f.)

El tributo entendido como deber legal se desarrolla para ambas partes y funciona como un comportamiento de tipo obligatorio. La connotación que se deriva de un procedimiento tributario lleva a concluir las consecuencias cuando el ciudadano no cumple con este deber, así se encuentra esbozado en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 que afirma:

Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluido su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.

Ahora bien, los tributos constituyen una carga impositiva que el estado establece para el cumplimiento de los fines de presupuesto y distribución de riquezas necesarias para la

realización de programas de inversión e intervención social que acercan los conceptos de equidad y justicia.

Por lo anterior, el gobierno nacional debe colocar un especial cuidado en el control y reducción del déficit fiscal por el impacto de tipo económico que tiene sobre las finanzas públicas. En Rojas et al. (2016) se afirma que:

La propuesta de la Comisión no es por lo tanto una propuesta de reforma que solo busca aumentar el recaudo; sus recomendaciones en materia tributaria apuntan sobre todo a lograr una mayor equidad de la política fiscal en lo relativo a los impuestos, a una mayor simplicidad y eficiencia. (pág. 9)

Por ello, el manejo del tributo requiere una administración más amplia, que conlleva al surgimiento del tema de la descentralización, como mecanismo al que el estado debe recurrir para apalancarse y poder llegar hasta el lugar más recóndito de su territorio.

A pesar de que se venía vislumbrando esta necesidad desde la constitución de 1886, solo es hasta el año 1991 que la Carta Política de Colombia, en su artículo primero promulga y hace realidad un proceso de descentralización administrativa:

“Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general.”

El propósito de esta descentralización fue transformar el excesivo poder central establecido en la Constitución de 1886, dando paso a la autonomía de las entidades territoriales lo cual facilita la administración a nivel territorial.

Rojas et al. (2016) destaca que es de vital importancia el manejo de los impuestos territoriales. Primero le da un alcance significativo al fortalecimiento del sistema tributario; segundo, el empleo de políticas de recaudo monitoreables redundan en promover la inversión pública y de este modo, se evita la presión del ente territorial sobre los recursos del Estado.

Los artículos 313, 338 y 363 de la Carta Magna, otorgó facultades precisas a los concejos municipales en la elaboración de los diferentes instrumentos financieros, entre ellos el estatuto tributario, que a su vez es la carta de navegación del ente territorial en materia tributaria.

Según la DAF (2020) en el oficio con radicado 2-2020-019488 del 15 de mayo de 2020, indica los aspectos que se deben tener en cuenta para la elaboración de un estatuto tributario de índole territorial:

Un estatuto tributario debe contener básicamente dos partes: la primera que hace referencia a los impuestos municipales que se pretenden adoptar con la descripción de cada uno de sus elementos sustanciales, es decir, sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, causación, base gravable y tarifa; la segunda, referida a las normas de procedimiento, obligaciones de los contribuyentes y responsables, fiscalización, liquidación, sanciones, cobro, discusión, devoluciones. (págs. 1-2)

Desde el punto de vista normativo la primera parte de un estatuto tributario territorial a la que se refiere la DAF se encuentra establecido en el numeral 4 del artículo 313 y el artículo 338 de la Carta Magna y para el manejo de la segunda parte se debe apalancar en el

artículo 59 de la ley 788 de 2002 donde se indica que los municipios deben adoptar el procedimiento tributario nacional.

Aquí se deben identificar de los impuestos directos, específicamente el impuesto predial unificado, ley 44 de 1990 y, los diferentes impuestos indirectos que el ente municipal, basados en los principios generales, cuenta para su jurisdicción. Debe incluirse un espacio para definir rentas de destinación específica, tasas e ingresos no tributarios.

Para el cabal cumplimiento de sus funciones los municipios requieren de la elaboración de un presupuesto, en su formulación utiliza unos rubros específicos, entre ellos ingresos corrientes y representados en ingresos tributarios y no tributarios.

Los ingresos tributarios se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones. Los impuestos pueden ser directos e indirectos y hacen parte del cálculo de los ingresos tributarios constituyéndose como la fuente más directa de recaudación. Los ingresos corrientes tributarios son la carga más alta en ingresos dentro del presupuesto.

Las fuentes para el cálculo de los ingresos no tributarios son: las multas, rentas contractuales y transferencias del sector descentralizado.

Esta atribución a los concejos municipales se encuentra trazada en el numeral 10 del artículo 32 de la ley 136 de 1994: “Dictar las normas orgánicas de presupuesto y expedir anualmente el presupuesto de rentas y gastos, el cual deberá corresponder al Plan Municipal o Distrital de Desarrollo, de conformidad con las normas orgánicas de planeación”.

En el párrafo 2 y 3 de la ley en mención, se encuentran dos variables a tener en cuenta:

PARÁGRAFO 2.- Aquellas funciones normativas del municipio para las cuales no se haya señalado si la competencia corresponde a los alcaldes o los concejos, se entenderá asignada a estas corporaciones, siempre y cuando no contraríe la Constitución y la ley.

PARÁGRAFO 3.- A través de las facultades concedidas en el numeral siete, no se autoriza a los municipios para gravar las rentas que el sector exportador haga al exterior.

Todo ente Territorial debe contar con su Estatuto Tributario y de Rentas, debidamente ajustado a la Constitución y a la ley, permitiéndole generar ingresos y administrarlos a través de su oficina de Hacienda Pública y, a la vez ésta debe estar dotada de personal y equipos tecnológicos aptos y suficientes para llevar a cabo la recaudación y la fiscalización de estos.

Esta investigación toma de referencia la estructura de las rentas del municipio de Bugalagrande aprobado en el decreto 100 de 2018, artículo 40, integrándolo de la siguiente manera:

Para ingresos tributarios corrientes, impuestos directos contiene: impuesto predial unificado, ley 44 de 1990; sobretasa ambiental CAR, ley 99 de 1993. impuestos indirectos: impuesto de industria y comercio, ley 14 de 1983; además contempla retención en la fuente a título de impuesto de industria y comercio, con la salvedad que este concepto no es un tributo; impuesto de avisos y tableros, ley 14 de 1983; impuesto de publicidad exterior visual, ley 140 de 1994; impuesto de delineación urbana, ley 97 de 1913; impuesto de espectáculos públicos, decreto ley 1333 de 1986; impuesto de sobretasa a la gasolina motor, ley 488 de 1998; impuesto de alumbrado público, decreto 2424 de 2006 (págs. 9-10).

Como rentas con destinación específica: contribución especial de seguridad Fondos de Seguridad de las Entidades Territoriales, FONSET; ley 418 de 1997 y sus

modificaciones; estampilla pro-bienestar del adulto mayor, ley 1276 de 2009; estampilla pro cultura, ley 666 de 2001; sobretasa bomberil, ley 1575 de 2012; degüello de ganado mayor y menor (pág. 10).

Como rentas contractuales: participación a la plusvalía, ley 388 de 1997; contribución de valorización, ley 388 de 1997; participación sobre vehículos automotores 20%, ley 488 1998; compensaciones de cesiones obligatorias y cesión de suelo con otros inmuebles; alquiler y utilización del espacio público; alquiler de maquinaria y equipo (pág. 10).

Y como última categoría de las rentas en el municipio se encuentran las tasas: sanciones, multas e intereses; aprovechamientos, recargos, ocupación del espacio público; expedición de constancias, autenticaciones, certificados, paz y salvos (predial), permisos traslado de enseres o semovientes; derechos de explotación de rifas; licencia de construcción, Artículo 99, ley 388 de 1997, decreto 1469 de 2010; comparendo ambiental (págs. 10-11).

Dado que la base fundamental de la administración estatal son los entes territoriales, estos cuentan con autonomía fiscal, política y administrativa, claro está, acorde a la Constitución y a la ley, tal como lo predica el artículo 311:

Al municipio como entidad fundamental de la división político-administrativa del Estado le corresponde prestar los servicios públicos que determine la ley, construir las obras que demande el progreso local, ordenar el desarrollo de su territorio, promover la participación comunitaria, el mejoramiento social y cultural de sus habitantes y cumplir las demás funciones que le asignen la Constitución y las leyes.

El propósito de esta investigación aplicada es analizar si en la enunciación y normatividad del acuerdo que rige actualmente la tributación en el municipio de Bugalagrande, tiene inmersos los principios legales en que se funda el sistema tributario colombiano, específicamente el principio de reserva de ley.

Los municipios al formular su código de rentas se cobijan en el principio de autoimposición, que blinda al ciudadano frente al estado para la emisión de tributos por parte de éste. Por consiguiente, un ente territorial actuando como sujeto activo puede crear un tributo sin la debida autorización por desconocimiento de la norma que al final terminan siendo asumidos por los sujetos pasivos (contribuyentes).

A causa de la presunción de legalidad el sujeto pasivo cumple el deber de declarar y pagar su tributo porque así lo determina la norma; al mismo tiempo éste puede identificar que el tributo no cumple el principio de reserva de ley, donde se pueden dar dos situaciones: i) podrá consecuentemente adelantar trámites de tipo judicial en contra del ente territorial. ii) el ente territorial se ve abocado a la eliminación del tributo en su código de rentas y la vez asume las consecuencias financieras que involucra la devolución de los dineros recaudados.

Este trabajo de investigación pretende una revisión, análisis y sistematización de los tributos del estatuto de rentas del municipio de Bugalagrande, el cual permite verificar el cumplimiento o no del principio de reserva de ley con el análisis desde el marco teórico, basado en la constitución y la jurisprudencia, de las altas cortes.

De lo expuesto anteriormente parte la propuesta de la pregunta de investigación:



¿Cuáles son las modificaciones que se deben realizar al estatuto de rentas vigente a diciembre 31 de 2019 del municipio de Bugalagrande respecto al cumplimiento del principio de reserva de ley y la normatividad vigente?

### **Objetivos de la investigación**

#### **Objetivo general.**

Evaluar el código de rentas del municipio de Bugalagrande frente al cumplimiento del principio de reserva de ley y la normatividad vigente al año 2019.

#### **Objetivos específicos.**

1. Analizar el estatuto de renta del municipio de Bugalagrande
2. Sistematizar los tributos contenidos en el estatuto tributario municipal frente al cumplimiento de la constitución y la ley.
3. Proponer modificación al código de rentas del municipio de Bugalagrande.

### **Justificación**

Dentro del alcance del artículo 311 de la Constitución Política los municipios son la base fundamental de la administración del estado y cuentan con una autonomía de tipo fiscal, política y administrativa, logrado en la descentralización que permitió la Constitución de 1991.

La guía básica de tributos municipales (2018) se refiere al artículo 338 donde se encuentra el manejo de los tributos de tipo municipal así, i) de allí nace la competencia de los municipios de imponer contribuciones de tipo fiscal o parafiscal; ii) como también la de fijar los elementos del tributo a través de acuerdos. (pág. 11)

Para este trabajo investigativo se ha tomado como referencia el municipio de Bugalagrande ubicado en el Valle del Cauca, con el fin de generar unos aportes de tipo

académico, económico y legal que impactan en buena forma a la administración municipal, quien puede promover la modificación del actual estatuto tributario en cabeza del concejo municipal y al igual que será de gran importancia para el país, para la región y para los contribuyentes, ya que les permite tener una claridad respecto al paquete de tributos locales dentro de su municipio con una seguridad que cumplan el principio de reserva de ley.

Para la maestría en tributación, el investigador que requiera ampliar el área de los impuestos territoriales a nivel municipal, en el cumplimiento del principio de reserva de ley desde la constitución y su alcance a nivel territorial. De igual forma mitigar el impacto económico al ente territorial en el caso que se demuestre por parte de los contribuyentes que un tributo no cumpla el principio de reserva de ley.

## CAPÍTULO II

### ANTECEDENTES Y MARCO TEÓRICO

#### **Antecedentes**

La presente investigación está enmarcada en el cumplimiento del principio de reserva de ley en los términos del artículo 338 de la Constitución Política de Colombia con el fin de identificar su aplicación en los tributos incluidos en un estatuto tributario municipal con argumentación de tipo legal e investigativa en el tópico de principio de reserva de ley.

Los antecedentes investigativos se basan y se relacionan con investigaciones concernientes al desarrollo del principio de reserva de ley en el país y para ello se cuenta con dos investigaciones de tipo nacional y una de tipo internacional.

Ocampo et al. (2019) en su tesis de grado “los tributos territoriales de los municipios del departamento de Risaralda, a la luz del principio de reserva de ley” valúan el cumplimiento del principio de reserva de ley en los tributos de los municipios del departamento de Risaralda, donde se resalta la utilidad de este principio tanto para el ente municipal como para el contribuyente.

Tratándose de los contribuyentes el trabajo resulta ser un importante referente, al permitirles la claridad en cuanto al cumplimiento, o no, del principio de reserva de ley de los tributos locales a los que se encuentran sometidos; y a partir de lo cual, según el caso, podrían esos responsables: i) validar la sujeción a dichos tributos, ii) emprender los procesos legales a fin de conseguir la restitución de los valores indebidamente pagados y/o iii) realizar las acciones judiciales tendientes al retiro de los tributos que desconocen del referido principio constitucional. (pág. 14)

Esta investigación arroja un resultado interesante que se enfoca en el análisis de los 39 tributos encontrados en los municipios del departamento de Risaralda: 24 cumplen con el principio de reserva de ley y los 15 restantes se apartan de esa exigencia constitucional. Adicionalmente el estatuto tributario del municipio no incluye tributos que si gozan del principio estudiado.

De acuerdo con lo anterior proponen, para los municipios, varias recomendaciones que permitirían:

i) la exclusión de tributos y otros cobros sin reserva de ley, ii) el ajuste normativo de los tributos con reserva de ley, en virtud de nuevas disposiciones como, por ejemplo, la Ley 1819 de 2016, iii) la armonización de las disposiciones tributarias en relación con la realidad económica de cada jurisdicción municipal, iv) evitar desgastes y esfuerzos administrativos innecesarios en cuanto a la atención que deba darse a litigios judiciales y v) brindar a los contribuyentes y funcionarios de la administración seguridad jurídica en torno al régimen normativo aplicable a los tributos de cada jurisdicción municipal. (pág. 72)

Aroca Lara (2005) realiza su tesis orientada con el siguiente título “Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial”, dentro de sus resultados, basado en las leyes formales y las leyes materiales para proceder a la aplicación del principio de reserva de ley en el ámbito tributario, se encuentra:

Existe reserva formal de ley en la medida en que la facultad para crear tributos la tiene exclusivamente el legislador, con excepción de las facultades del presidente en los estados de excepción, por lo que ninguna

otra norma que pueda entenderse como ley podrá, de su propia cuenta, fijar un nuevo gravamen. (pág. 75)

En otra de sus conclusiones refuerza la importancia del principio de reserva de ley como “garantía constitucional para los ciudadanos”:

La reserva de ley busca fortalecer dos valores representativos de la democracia: la representatividad y la seguridad jurídica, lo que la lleva a convertirse en égida de todo andamiaje jurídico de un Estado. En Colombia, fuera de otras reservas existe la tributaria, por lo que las cargas fiscales se estructuran con ciertos límites que, en principio, serían imposibles de superar. (pág. 77)

A nivel internacional el tema en cuestión fue desarrollado por Peña (2009), “Evolución de los principios de legalidad y reserva de ley tributarios en el constitucionalismo ecuatoriano”, en cuanto al principio de reserva de ley existe similitud con el manejo de las leyes de tipo formal en Colombia. En el caso ecuatoriano su máximo órgano legislativo es la asamblea nacional que en su constitución en el artículo 120 numeral 7 dispone la atribución de “Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados” el cual refuerza el principio de legalidad y en su artículo 301 apalanca claramente el principio de reserva de ley “Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y

regularán de acuerdo con la ley. Apalancada en estos dos artículos aporta su visión en la siguiente conclusión:

El principio de reserva de ley, que se materializa por medio de la emanación de una ley formal coadyuva a garantizar la propiedad y los derechos individuales que reconoce la Constitución a los contribuyentes, es decir en el caso particular del Ecuador, los impuestos deben ser obligatoriamente creados por los assembleístas por medio de una ley. (pág. 63)

Como también anota el cumplimiento del objetivo del principio de reserva de ley,

El principio de reserva de ley tiene una connotación especial a la hora de la creación de los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales de mejoras, ya que existe la necesidad de exigir que estos tributos sean justos (establecidos considerando la capacidad contributiva de los sujetos pasivos), justificados o pertinentes, y que no exista la posibilidad de que la Administración Tributaria actúe con discrecionalidad. Es ahí en donde la reserva de ley cumple su objetivo, garantizando los derechos de los contribuyentes y su propiedad privada. Y por otro lado la Administración Tributaria al cumplir con su fin recaudatorio, deberá respetar el principio de legalidad tributario, generando seguridad para los contribuyentes dentro del proceso de aplicación y recaudación. (pág. 64)

Hace una precisión a la esencia del principio de reserva de ley comparado con el principio de legalidad para mostrar la importancia de ambos en materia tributaria,

Finalmente, en general luego del presente estudio se puede concluir también que tanto el principio de legalidad como el principio de reserva de ley en

materia tributaria han sufrido modificaciones y ajustes, además se han flexibilizado, pero en ningún momento han perdido su esencia, esto debido a varias razones y circunstancias de diversa índole (social, política, económica, etc.) pero que vienen siendo imprescindibles para el desarrollo, la creación y la aplicación de los tributos. (pág. 66)

El principio de reserva de ley ha sido abordado por muchas investigaciones asociado al aporte preciso y claro a nivel jurisprudencial donde se concluye:

El alcance del principio de reserva de ley enmarcado desde la constitución política con base al artículo 338 está orientado a dos juicios: i) la primera una seguridad jurídica dada en el límite que recae sobre el poder legislativo (congreso), órgano representativo como expresión de la voluntad popular, para lo que concierne con el nacimiento y regulación de los tributos así mismo la definición de sus elementos fundamentales y asegurando su existencia por medio de una ley; ii) Este principio en materia tributaria es exclusivo para la creación de los tributos de acuerdo al paralelo entre los artículos 150 y 338 de la Carta Política evitando la autoimposición.

El principio de reserva de ley a cargo del legislador por mandato constitucional puede ser replicado a las entidades territoriales dentro de su ámbito de autonomía siempre y cuando el texto legal así lo determine los cuales serán aplicados a través de leyes, ordenanzas o acuerdos.

La importancia del principio de reserva de ley para la formulación de un estatuto tributario en un municipio, el cual permitirá identificar la realidad jurídica y tributaria de cada tributo y en caso de que no se cumpla indefectiblemente generará ajustes de tipo jurídico a favor del contribuyente.

## **Marco Teórico**

### **Hacienda Pública.**

La hacienda pública ha sido una temática estudiada por diversos autores de los cuales se derivan diferentes interpretaciones que generan definiciones técnicas que intentan conceptualizar sobre ella.

Algunos estudiosos la asumen como una disciplina y otros, la sitúan desde el punto de vista del manejo de los recursos, es así como Puentes González (2014) se refiere a ésta desde varias perspectivas a saber: la enfoca como una disciplina, un conjunto de recursos públicos, una plataforma organizacional que se ocupa de la obtención y uso de los recursos públicos. (pág. 1); Restrepo (2015) afirma del tema que es una “vastísima materia” (pág. 21) y la delimita en dos elementos. El primero lo define así: “El estudio del sector público como receptor de recursos fiscales y como inversor de los mismos” y el segundo como “la Hacienda Pública es una disciplina autónoma pero profundamente vinculada a otras ciencias y artes” (pág. 8).

En la introducción de su libro hacienda pública, Puentes González (2014) referencia en diferentes apartes el concepto y señala que mucho antes de que se sistematizara el ideario, que constituye la esencia del concepto de la hacienda pública como praxis, ésta ya se encontraba presente en la vida de las sociedades, porque era el instrumento por medio del cual los intereses colectivos encontraban posibilidades de realización.

Conecta en los siguientes términos su definición para una sociedad moderna: “En los tiempos modernos y producto de la organización y la sistematización de las ideas que constituyen el corpus de la disciplina de la hacienda pública, se le ha atribuido a esta la virtud de servir para solucionar grandes problemas que las fuerzas económicas, dejadas a su libre albedrío, no pueden resolver”.



A simple vista el concepto de hacienda pública tiene muchos matices para abordarlo, Puentes González (2014) aporta con una atractiva practicidad el término, en dos definiciones que abren la posibilidad de dejarlo con una amplia claridad, paso seguido lo hace a partir de dos esquemas y empieza por la palabra hacienda así:

El concepto de hacienda pública está conformado por dos compendios: hacienda y pública. El primero hace referencia al conjunto de recursos, incluida la gestión, con los cuales cuenta una unidad económica, una familia o un Estado para solventar su existencia, evolución y crecimiento con el propósito de disfrutar de un estado de bienestar cada vez mejor. En este propósito se encuentran presentes los recursos y los usos que se les dan, con claros y precisos objetivos de mejorar el bienestar de todos los asociados.

(pág. 2)

Seguidamente, define el término público para darle entrada al papel que juega el estado y la sociedad y lo define en los siguientes términos:

El segundo elemento, es decir, lo público, tiene que ver con lo de todos, lo colectivo, lo común a todos, lo que no es de nadie en particular. Por lo tanto, la tenencia, la propiedad y el disfrute se rigen por principios y valores distintos de los que orientan el sistema de propiedad privada.

Adicionalmente, en lo público intervienen actores cuyo origen y naturaleza son distintos de los que intervienen en el mercado, por lo que sus decisiones siguen ciertos parámetros y están más orientadas por criterios políticos que por criterios puramente económicos. (pág. 2)

Jaramillo (2014) permite a través de sus aportes ver con claridad el papel del estado, sus poderes y deberes constitucionales y para ello como lo menciona en Colombia, nuestra sociedad está representada por un gobierno y a través de la Carta Magna se le confiere un poder de representación, de dirección y de defensa. (pág. 100)

El estado para cumplir con los poderes o deberes constitucionales debe contar con un patrimonio colectivo, el cual lo precisa así: “Aquel patrimonio es lo que constituye la Hacienda Pública. Puede definirse ésta diciendo que es el conjunto de bienes materiales de que disponen los que gobiernan las entidades políticas, para atender a la satisfacción de las necesidades colectivas” (pág. 100).

Cuando se habla de hacienda pública en torno a ella, aparecen conceptos que enriquecen su significado. Es el caso de un recurso teórico como el de la ciencia de la hacienda pública o ciencia de las finanzas y ciencia fiscal, que al definirlos logra hacer las distinciones con hacienda pública, Jaramillo (2014) lo referencia y abre la posibilidad de no confundirlos:

La Hacienda Pública es cosa distinta de la Ciencia de la Hacienda Pública, llamada también Ciencia de las Finanzas y Ciencia Fiscal. Ésta es el conjunto de reglas y principios que determinan la manera de constituir, administrar e invertir el patrimonio público. En la constitución del patrimonio público, la Ciencia Fiscal estudia la manera de formarlo, analizando detalladamente las distintas fuentes de ingresos que componen el Tesoro o el Erario Público, así de aquellos que emanan de los bienes de la comunidad misma, como de los que provienen del tesoro de los particulares. En la administración del expresado patrimonio, la Ciencia Fiscal estudia la organización que debe darse al manejo y recaudación de los dineros

públicos, señalando las normas para que aquellas funciones se desempeñen con la mayor eficacia, equidad y economía.

Atrás quedan una serie de definiciones de estudiosos del tema y ahora se puede colegir que, si se habla de hacienda pública, cada gobernante debe conocerla a profundidad buscando de modo responsable fortalecerla.

La rama legislativa entra a jugar un papel significativo en este menester. Debe ir ajustando el proceso de las finanzas públicas a los cambios que va exigiendo una economía globalizada que definitivamente permea la economía nacional y donde se busca poner unos límites al gobierno para evitar la imposición inconstitucional.

Es para cualquier administración presidencial y para el desarrollo de su plan de gobierno la cartera de Hacienda el punto de partida que le asegura su éxito político y social.

El concepto de hacienda pública tiene tres objetivos fundamentales con los cuales evidencia la misión que le ha entregado la Constitución Nacional al estado, el de manejar con esmerada responsabilidad los recursos públicos para lograr su fortalecimiento a través de la inversión y apalancado en ellos mostrar su gestión. Estos objetivos son redistribución, estabilidad y desarrollo económico.

Al tener en cuenta el objeto central de la hacienda pública aunado a unos objetivos enmarcados por la constitucion, Restrepo Salazar (2015) la precisa como una realidad inherente que va desde percibir unos recursos de tipo fiscal para luego invertirlos, cumpliendo con los tres objetivos fundamentales, dando como resultado el suministro de los bienes colectivos, que hoy es mucho mas exigente por los derechos de los ciudadanos enmarcados en la Constitucion Politica.

Para cumplir los objetivos, el estado cuenta con el respaldo constitucional de crear los tributos para apalancar el sostenimiento del gasto y la inversión pública esbozada exactamente en el artículo 338 de la Carta Magna. Este tema se tocará en profundidad en el aparte sobre tributación en Colombia.

El artículo en mención da paso a referirse a la descentralización administrativa que atañe exclusivamente a las entidades territoriales, para ello se toma como referencia la constitución de 1991. Anterior a ésta, el país contaba con la constitución de 1886 donde el modelo de estado era centralizado. Con el avance alcanzado a través de 1991 se le traslada a las entidades territoriales competencias del poder central para cumplir con fines esenciales del estado, extendiendo su cobertura que le permite a la población favorecerse en un menor tiempo.

La palabra descentralización se define como entregar o transferir por parte del estado el manejo de oficios a entidades del orden territorial para llegar al fortalecimiento de los fiscos locales. Todo ello en aras de la construcción de la democracia que permite el desarrollo de las regiones, porque son ellas realmente las que conocen la dinámica de su situación económica y social posibilitando la búsqueda de soluciones a sus diferentes situaciones locales, que pueden ser manejadas desde la entidad territorial. Cabe resaltar también, que existen situaciones de un perfil más complejo que conviene sean manejadas con la ayuda del estado.

Como infiere Vásquez (2017) la descentralización suena ideal pero en la realidad el país se va encontrando con situaciones que se han enmarcado dentro de la historia con factores de tipo político, que no permiten un mejor panorama en este aspecto que indefectiblemente afectan las regiones en situaciones de atraso y desigualdad. (pág. 29)

El proceso de descentralización a pesar de los esfuerzos de tipo jurídico entre la constitución de 1886 a la de 1991, por las mismas necesidades regionales que lo exigen, ha entrado en un retroceso porque según algunos investigadores se ha permeado por unos actores de tipo electoral a nivel nacional y local, que solo buscan su interés individual ante el legislativo para que se genere material de tipo jurídico ajustado a unos intereses políticos.

Antes del año 1991 el Estado era particularmente centralizado, por este sistema se hacía difícil el manejo de situaciones generadas desde el punto de vista económico, social y político, donde se incluyera el municipio más próximo hasta el más apartado en la geografía colombiana.

Después de muchos devenires de tipo jurídico la Carta Magna del año 1991 en su artículo primero, viene a definir a Colombia como un estado social de derecho organizado en forma de república unitaria pero descentralizada y con autonomía de sus entidades territoriales.

Frente a los hechos expuestos anteriormente Molina (2015) argumenta:

El surgimiento de nuevos servicios públicos, el incremento poblacional, entre otros factores, resultaron claves en la elección de un modelo descentralizado por las naciones. Fundamentos del modelo de descentralización como la participación ciudadana en los procesos de elección de gobernantes y la cercanía de estos con las comunidades, hicieron más eficiente la provisión de bienes y servicios públicos para las localidades, lo que demostró la importancia del proceso a la hora de gobernar y ejecutar los recursos. (pág. 66).

Molina (2015) con sus argumentos lleva a comprender el beneficio de la descentralización tanto para el Estado como para la misma ciudadanía con la posibilidad de

elegir popularmente a sus gobernadores, diputados, alcaldes, ediles, donde cada uno de estos ciudadanos ha puesto en conocimiento de la ciudadanía sus programas de gobierno y desde la óptica administrativa de los entes territoriales el manejo presupuestal propio. (pág. 66)

Colombia cuenta actualmente con 1123 municipios, 32 departamentos y 5 distritos y las elecciones de tipo popular que se hacen cada 4 años que permiten sostener la figura de descentralización.

### **Tributación en Colombia.**

Para hablar de tributación en Colombia se debe partir de la definición de tributo y para esto es preciso remitirse al artículo 338 de la Carta Política, allí el concepto tributo no está definido como tal, pero luego en el enunciado del artículo 150 numeral 12, se logra apreciar de una manera clara que una de las funciones del Congreso es establecer contribuciones de tipo fiscal y parafiscal.

Los dos artículos mencionados tocan la esencia de este, pero no entregan una definición clara al respecto; en el camino recorrido desde la Constitución de 1991 hasta la fecha las altas cortes, por medio de la jurisprudencia, han hecho un camino para aterrizar el término de una forma más precisa.

Como señalan Insignares y Piza (2015) se confirma lo dicho anteriormente: “El tributo es la figura medular del derecho tributario. Sin embargo, no existe una definición constitucional o legal del concepto, sino que su construcción ha sido una elaboración doctrinal a partir de los atributos que surgen de los preceptos constitucionales”.

Ahora nuevamente se vuelve al papel que juegan las cortes en la definición, para el año de 1993 la corte constitucional con la sentencia C-228 esboza un tinte genérico sobre el tributo:

El tributo, en estricto sentido, es un aporte razonable que debe hacer toda persona, social por naturaleza, fundamentado en el consenso de la voluntad general por medio de la ley. Es erróneo mirar el tributo como un desembolso en el vacío, pues su naturaleza es la de una inversión que el asociado hace en un momento determinado para conformar un patrimonio común que será luego distribuido por el Estado a la sociedad civil en bienes y servicios; en otras palabras, la justicia legal es condición para que se realice la justicia distributiva.

Sin embargo, al comparar el concepto dado en la sentencia con el artículo 338 de la Constitución se encuentra que la Corte trata el concepto tributo como un sinónimo de contribuciones de tipo fiscal y parafiscal.

Ahora al revisar el recorrido que hace la Corte Constitucional en esta materia desde el año 1991 hasta el año 2015 la lleva a dejar plasmado en la sentencia C-260 el concepto de tributo definiéndolo desde cuatro perspectivas que ofrecen mayor claridad, así:

El concepto de tributo en la Constitución y como ha sido entendido por la Corte, comprende: i) un sentido amplio y genérico, pues en su definición están contenidos los impuestos, tasas y contribuciones; ii) constituye un ingreso público destinado al financiamiento de la satisfacción de las necesidades por parte del Estado a través del gasto; iii) tiene origen en la ley como expresión de la “potestad tributaria” derivada del “poder de imperio”, además de ser una manifestación del principio de representación popular; y iv) su naturaleza es coactiva.

Después de una concienzuda investigación Insignares y Piza (2015) detallan con precisión las características esenciales del tributo, enmarcándolas en cinco ítems, donde concluyen que el tributo es de tipo unilateral, porque así lo define la constitución, para la financiación del gasto público. Es un ingreso de naturaleza pecuniaria, de carácter público, establecido por ley, los supuestos deben ser representativos de capacidad económica, dirigido a satisfacer las necesidades económicas del estado y demás entes públicos. (pág. 277)

Dejando atrás la definición de tributo aparece en el contexto la necesidad de identificar la clasificación de éste y es aquí donde nuevamente se encuentra que la constitución no las define conceptualmente, para identificarlas se debe volver al artículo 338 y a la jurisprudencia que las cortes ofrecen a través de sus sentencias.

La Corte en la sentencia C-621 de 2013 reconoce una definición de tributo, así: “los tributos son prestaciones que se establecen por el Estado en virtud de la ley, en ejercicio de su poder de imperio, destinados a contribuir con el financiamiento de sus gastos e inversiones en desarrollo de los conceptos de justicia, solidaridad y equidad”.

Aporta la clasificación de los tributos, de la siguiente forma: “Con base en que tributo es un género que contiene diferentes especies, y aunque la Constitución no tiene una terminología unívoca, a partir de los términos consignados en el artículo 338 de la Constitución la jurisprudencia de esta Corte ha concluido que los tributos pueden ser de tres clases: impuestos, las tasas y las contribuciones”.

Así las cosas, para definir cada tributo es imperante recurrir nuevamente a los conceptos de la corte y soportar sus definiciones desde el punto de vista jurídico, ante la situación ya planteada, donde la constitución se queda corta si dejar de lado que la corte,



para emitir un concepto debe apoyarse en ella y en este caso debe partir del artículo 338 y en la sentencia C-621 aporta una definición más desarrollada de impuesto, así:

Respecto de los “impuestos” se ha establecido que sus elementos definitorios son: i) Tienen un carácter general, es decir, se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado; ii) No guardan relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente; iii) Una vez pagado, el Estado dispone de él de acuerdo a criterios y prioridades de las funciones que presta, no siendo un parámetro el interés o beneficio particular del contribuyente; iv) Su pago no es opcional ni discrecional. Puede forzarse mediante la jurisdicción coactiva; v) Aunque se tiene en cuenta la capacidad de pago del contribuyente ello no se hace para regular la oferta y la demanda de los servicios ofrecidos con los ingresos tributarios, sino para graduar el aporte social de cada ciudadano de acuerdo con su disponibilidad; vi) No se destinan a un servicio público específico, sino a las arcas generales, para atender todos los servicios necesarios.

Ahora se pasa a la definición de las tasas y para ello se recurre a la sentencia C-402 de 2010 la cual aporta en uno de sus apartes la siguiente ilustración:

Aquellos ingresos tributarios que se establecen en la ley o con fundamento en ella (origen ex lege), a través de los cuales el ciudadano contribuye a la recuperación total o parcial de los costos en que incurre el Estado, para asegurar la prestación de una actividad pública, la continuidad en un servicio de interés general o la utilización de bienes de dominio público. Por su propia naturaleza esta erogación económica se impone unilateralmente

por el Estado a manera de retribución equitativa de un gasto público, que no obstante ser indispensable para el contribuyente, tan sólo se origina a partir de su solicitud.

Para las contribuciones la corte constitucional en la sentencia C-621 de 2013 clarifica el concepto así:

Son gravámenes obligatorios que no tienen el carácter de remuneración de un servicio prestado por el Estado, no afectan a todos los ciudadanos sino únicamente a un grupo económico determinado, tienen una destinación específica en cuanto se utilizan para el beneficio del sector económico que soporta el gravamen, no se someten a las normas de ejecución presupuestal y son administrados por órganos del mismo renglón económico o que hacen parte del presupuesto general de la Nación.

Así se concluye que los tributos en Colombia a nivel nacional están categorizados en impuestos, tasas y contribuciones, donde los principales tributos del orden nacional se encuentran distribuidos así y en orden de importancia:

Tributos administrados por la DIAN: impuesto sobre la renta y su complementario de ganancias ocasionales, impuesto sobre las ventas, impuesto de patrimonio (transitorio), impuesto para preservar la seguridad democrática (transitorio), impuesto de timbre nacional, gravamen a los movimientos financieros; Tributos Aduaneros: gravámenes arancelarios, derechos compensatorios, derechos antidumping, medidas de salvaguardia, impuesto sobre las ventas en importaciones, otros no asignados a diferentes entidades, como sucede con el impuesto al oro y al platino.

Tributos no administrados por la DIAN, los principales son los siguientes: impuesto al turismo, tributos por salida al exterior: tasa aeroportuaria e impuesto de timbre,

contribución al instituto nacional del transporte, impuestos al cine, tributos sobre hidrocarburos y minas: impuesto a la gasolina y acpm, regalías petrolíferas, minería, impuesto al carbón, entre otros; contribuciones sociales: de previsión social, de pensiones, de cajas de compensación familiar; cuota de compensación familiar, sobretasa al acpm, tasas y contribuciones, para vigilancia y control: de la contraloría general de la república, superintendencia de sociedades, superintendencia financiera de Colombia y superintendencia nacional de salud, tasa por utilización de puertos, derechos por traducción, peajes y otras tasas.

### **Normatividad relacionada con la tributación territorial en Colombia.**

Para la definición de tributo se han expresado los lineamientos a partir de la constitución nacional y apoyados en conceptos de la corte constitucional, ahora es sustancial abordar la normatividad relacionada con la tributación territorial en Colombia, haciendo especial énfasis al manejo del proceso descentralizador que propone la constitución de 1991 la cual trae cambios a nivel territorial y es necesario que la ley haga demarcaciones de manejo.

Hay que expresar que la línea tributaria en Colombia requiere especial cuidado en su estudio porque no se cuenta con una ley que resuma específicamente el tema, Delgado (2016) aporta al respecto su opinión personal en su artículo el rompecabezas tributario en la Constitución colombiana:

Las disposiciones constitucionales sobre asuntos tributarios están dispersas en varios capítulos de la Carta, lo cual dificulta la armónica interpretación de algunas de ellas. Por imprecisión en la redacción, las altas cortes, vía jurisprudencia, se han visto obligadas a clarificar la intención del constituyente en materia de poder tributario. (pág. 93)

A continuación, se inicia el recorrido por la constitución nacional apoyados en conceptos de la corte constitucional y se inicia con el artículo 287 donde se abre la puerta al régimen de autonomía reconocida a las entidades territoriales, claro está, con unos límites que se van a ir identificando en lo corrido de este escrito. En el numeral tres se refiere específicamente a “Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”. Para ello la Corte amplia en su sentencia C-0631, 2005 el alcance de la autonomía de las entidades territoriales:

El Art. 287 del Estatuto Superior establece que las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud, tendrán los siguientes derechos: i) gobernarse por autoridades propias; ii) ejercer las competencias que les correspondan; iii) administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones; iv) participar en las rentas nacionales. Cabe destacar que esta corporación ha distinguido las instituciones jurídicas de la autonomía territorial y la descentralización administrativa territorial y ha señalado que con fundamento en el principio democrático la primera otorga un mayor campo de acción al ente respectivo, en orden a la gestión de sus propios intereses.

El artículo 294 dispone una prohibición “La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317”.

Ahora se remite en su orden al artículo 313, aparece una figura pública de vital importancia dentro del municipio como son los concejos municipales o también conocidos como cuerpos coadministrativos, aquí se colige que el Departamento Nacional de Planeación (DNP) en su documento llamado guías para la gestión pública territorial los define como “actores claves en la gestión del desarrollo de los municipios” y el numeral cuatro del artículo 313 esboza una de sus competencias que es de tipo tributario “Votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales”.

Se continúa con el artículo 317 donde se expone que solo los municipios pueden gravar la posesión de la propiedad inmueble y un porcentaje de estos tributos será destinado al manejo y conservación del ambiente y de los recursos naturales renovables. Para explicar el artículo es necesario observar el aporte de la corte constitucional en esta materia a través de la Sentencia No. C-013/94:

La ley a que se remite la norma no crea un nuevo impuesto, sino que la expresión constitucional "destinará un porcentaje de estos tributos", que equivale a afirmar que el gravamen no se aumenta para el propietario del bien inmueble, sino que un porcentaje de ese monto -que no puede exceder del promedio de las sobretasas existentes- se destina a las entidades encargadas del manejo y conservación del ambiente y de los recursos naturales renovables, bajo la orientación trazada por los planes de desarrollo de los municipios del área de su jurisdicción. Con ello se evita la descoordinación fiscal, al someterla al principio de planeación municipal, consagrado en la Carta Política.

Del inciso del artículo 317 también aporta lo siguiente:

Cuando el inciso 2o. del artículo 317 superior se refiere a que el porcentaje que determine la ley no podrá exceder el promedio de las "sobretasas existentes", está haciendo alusión a los ingresos a favor de las corporaciones autónomas regionales, a los cuales denomina "sobretasa". La Constitución, sea cual fuere la denominación del tributo, legitimó el recaudo existente a favor de las Corporaciones Autónomas Regionales, con lo cual por el Estatuto Superior hay expresa autorización para que se cobre el tributo en cuestión.

El artículo 338 de la Constitución Nacional fija la facultad impositiva territorial y se establecen los elementos del tributo, en su texto el artículo reza que "en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales, y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos".

El artículo 363 fija los principios en los que se funda el sistema tributario nacional el cual debe ser replicado a nivel territorial, como son: equidad, eficiencia y progresividad. Y en su inciso dos imprimen un carácter de irretroactividad de las leyes tributarias. En la sentencia C-776 de 2013 la corte da respuesta a un demandante sobre la liquidación del IVA en el exterior, en uno de sus apartes ofrece claridad entre los principios referidos en este artículo,

Hay una concurrencia entre los principios de progresividad y equidad -en la medida en que ambos se refieren a la distribución de las cargas que impone el sistema tributario y los beneficios que éste genera-, una diferencia

importante entre ellos consiste en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación, relativo a la forma como una disposición tributaria afecta a los diferentes obligados o beneficiarios a la luz de ciertos valores constitucionales, mientras que el principio de progresividad mide cómo una carga o un beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con los demás.

Abordado el sistema tributario desde la constitución nacional se da paso a las leyes promulgadas desde el año 1983 a 2016 donde se encuentran varias disposiciones que deben tenerse en cuenta a nivel territorial especialmente para los municipios como son la ley 14 de 1983, el decreto 1333 de 1986, la ley 136 de 1994, la ley 788 de 2002, la ley 1551 de 2012 y la ley 1819 de 2016, sin olvidar que el año 1991 es promulgado el estatuto superior que trae cambios a nivel constitucional ajustando el proceso descentralizador del estado.

En 1983 se dicta la ley 14 con la cual se trata de fortalecer las finanzas regionales y locales, cuenta con ocho capítulos. Junguito et al. (1996) opinan en su estudio que por las recomendaciones de la misión de finanzas intergubernamentales en el tema de descentralización de las entidades territoriales es promulgada desde dos puntos de vista,

Esta medida jurídica buscaba incrementar algunas rentas, tanto departamentales como municipales, y dotar de mayor autonomía fiscal a las entidades territoriales. En el caso departamental hubo cambios en el impuesto al consumo de licores y cigarrillos. Por otro lado, respecto a las finanzas municipales, se actualizaron los avalúos catastrales que son la base del impuesto predial, además se dio una mayor autonomía para la fijación de

las tarifas, y se unificaron las tasas y bases del impuesto de industria y comercio. Además, se estableció un impuesto local para los vehículos privados. (pág. 2).

La ley en referencia contiene ocho capítulos, a continuación, se entrega el contenido por capítulo. En el capítulo I describe las normas sobre catastro, impuesto predial e impuesto de renta y complementarios; el capítulo II contiene todo lo concerniente a impuesto de industria y comercio; el capítulo III contiene todo lo pertinente a impuesto de industria y comercio al sector financiero; en el capítulo IV se encuentran las disposiciones acerca del impuesto de circulación y tránsito y de timbre en torno a los vehículos automotores; el capítulo V se refiere al impuesto al consumo de licores; el capítulo VI dispone el Impuesto al consumo de cigarrillos y el capítulo VII impuesto a la gasolina; capítulo VIII disposiciones varias.

En el año 1986 es promulgado el código de régimen municipal más conocido como el decreto ley 1333 que consta de once títulos y 386 artículos, donde según Henao (2015) se hace una “codificación de las disposiciones constitucionales y legales vigentes para la organización y el funcionamiento de la administración de los municipios”. (pág. 30).

Después de promulgada la Constitución Nacional y hacer sus aportes en materia tributaria municipal se vienen varios cambios y se empieza por la ley 136 de 1994 por la cual se fijan normas tendientes a modernizar la organización y el funcionamiento de los municipios. Se encuentra específicamente el artículo 32 numeral 6 donde se entrega una atribución a los concejos municipales que señala “Establecer, reformar o eliminar tributos, contribuciones, impuestos y sobretasas, de conformidad con la ley”.



Luego es emitida la ley 788 de 2002 por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial y en su artículo 59 obliga a los departamentos y municipios a aplicar los procedimientos establecidos en el estatuto tributario nacional.

Se hace un recorrido y se llega al año 2012 donde se señala y ratifica una de las funciones de los concejos municipales prevista en el artículo 313 de la Constitución Nacional como es “establecer, reformar o eliminar tributos, contribuciones, impuestos y sobretasas, de conformidad con la ley” por medio de la ley 1551 de 2012 en su artículo 18 numeral 6.

Y se llega al año 2016 donde viene un cambio significativo para los municipios en el concepto de servicios a través del artículo 345 de la Ley 1819 de 2016, el cual modifica el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 compilado en el artículo 199 del Decreto Ley 1333 de 1986; el cambio dispone que todas las actividades en ejercicio de las profesiones liberales quedan gravadas con el impuesto de industria y comercio; el texto es el siguiente:

Se consideran actividades de servicio todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien la contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer sin, importar que en ellos predomine el factor material o intelectual.

Por medio del concepto 22256 de 2016 la dirección general de apoyo fiscal (DAF), hace un aporte para identificar el grupo de personas a quien implica esta modificación,

De la lectura de la norma encontramos que, al tratarse de una definición más genérica, comprende entonces TODAS aquellas obligaciones de hacer, a

cargo de personas naturales o jurídicas o sociedades de hecho y demás sujetos pasivos, sin la exigencia de relación laboral con el contratante, pero que generen contraprestación en dinero o en especie. En ese orden de ideas, la nueva definición comprende todos los servicios prestados por personas naturales, incluidos los que se ejecutan en ejercicio de una profesión.

También indica que deben hacer los municipios a partir del año 2017 en sus estatutos tributarios para aplicar el cambio a través de tarifas:

Significa lo anterior que, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, los municipios deben verificar sus estatutos tributarios en el sentido de establecer las tarifas correspondientes a las actividades que resulten gravadas a partir de la nueva definición de la actividad de servicios del artículo 345 de la Ley 1819 de 2016, de tal forma que los contribuyentes conozcan las reglas de tributación y de retención en la fuente, si el municipio tiene adoptado este sistema de recaudo anticipado.”

### **Poder Tributario.**

#### ***Poder tributario y soberanía.***

El artículo 338 de la constitución política confiere al poder legislativo la facultad de crear o establecer tributos con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto y la inversión pública. Esta facultad va ligada a la soberanía que el pueblo le confiere en las elecciones por voto popular y de acuerdo con el artículo 3 del Estatuto Superior que reconoce al pueblo como su soberano, en los siguientes términos: “La soberanía reside exclusivamente en el pueblo, del cual emana el poder público. El pueblo la ejerce en forma directa o por medio de sus representantes, en los términos que la Constitución establece.”

### ***Poder tributario originario y poder tributario derivado***

Al abordar dos conceptos de tipo constitucional como son poder tributario y soberanía con el fin de entender el papel del Estado y el de las entidades territoriales, aunque son autónomos en su momento deben asociarse, para ello Insignares (2015) basado en la teoría del profesor Sainz de Bujanda, el poder tributario se encuentra dividido en dos proyecciones: “una denominada poder originario, cuyo fundamento se encuentra en el Estado titular de la soberanía, y la otra, llamada poder derivado cuyo origen es la Constitución y la ley”. Sin embargo, basándose en la constitución de 1991, artículos 300.4, 313.4, y 338, afirma: “en Colombia, en virtud de la Constitución vigente, tan originario es el poder tributario del Estado como el de los entes territoriales, ya que todos encuentran un reconocimiento expreso en el texto constitucional”

Insignares (2015) habla sobre la materialización del poder tributario en los siguientes términos:

En lo atinente a la materialización del poder tributario, podemos destacar que al tener este una dimensión normativa se identifica con su labor legislativa, caracterizándose por ser una actuación genérica, abstracta, indisponible, irrenunciable e impredecible que no se extingue con su ejercicio, y que recae en el congreso de la república, responsable de la creación de leyes, las cuales en nuestro sistema jurídico pueden ser adoptadas por las asambleas departamentales o concejos municipales o distritales quienes en su jurisdicción a través de la expedición de actos administrativos (ordenanzas y acuerdos), pueden adoptar, en el marco de un debate democrático, los tributos que el congreso defina para la financiación

propia de las entidades territoriales, las cuales gozan de plena autonomía en la gestión, más no en la creación de esta fuente de recursos. (pág. 61).

Sin embargo, en consonancia con la Constitución y con el concepto del poder tributario, en el país se dan situaciones de tipo normativo que emanan de la Constitución y son los estados de excepción aprobados en la Ley 137 de 1994, donde el ejecutivo puede intervenir por urgencia para establecer tributos temporales en caso de estado de guerra exterior o conmoción interior, estado de emergencia económica, social y ecológica.

Retomando la idea del poder tributario general según Ocampo et al. (2019):

En ese entendido entonces, el poder tributario está referido a la facultad del estado para crear o establecer tributos, de cuyo ejercicio se provee de los recursos necesarios para el cumplimiento de los fines encomendados por la constitución política (pág. 23).

Ahora analizado el poder tributario a nivel general se puede perfectamente hablar de una división la cual ha sido analizada y expresada por investigadores del tema tributario. Algunos autores no comparten esta división como tal, es el caso de Insignares (2015) que en tal sentido entrega su opinión al respecto:

Ello explica el hecho de que haya tenido acogida en nuestro país la distinción doctrinal entre poder originario y derivado, la cual, como ya lo hemos advertido, no consideramos una distinción adecuada, según nuestro parecer, en el fundamento democrático no existe un poder derivado sino un poder tributario con unos límites que emanan de la Constitución y la ley. (pág. 65)

En otro aparte Insignares (2015) sustenta y precisa la anterior ponencia,

En ese sentido, es posible afirmar que más allá de una distinción entre poder tributario originario 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. (pág. 66)

Otros autores conciben que el poder tributario tenga la división en un poder tributario originario que se desprende del poder legislativo y de un poder tributario derivado que de una forma concreta recae en las entidades territoriales; el artículo 150 de la Carta Política otorga el poder tributario inicialmente en cabeza del Congreso pero luego a través de los artículos 287,300, 313, y 338 se va reconociendo este poder a las asambleas departamentales, concejos municipales y distritales, de una forma limitada.

Aroca Lara (2005) se refiere al poder tributario derivado desde la siguiente perspectiva:

Denota la posibilidad que tienen los concejos municipales y las asambleas departamentales como máximos representantes populares a nivel territorial, para adoptar los tributos de carácter local que hayan sido previamente originados por una ley nacional, es decir, existen gravámenes que beneficiaran directamente a las finanzas territoriales, estos gravámenes deberán ser creados por una ley de la República, pero se faculta a las corporaciones territoriales para que los adopten o no en su jurisdicción, dependiendo de la conveniencia, inconveniencia y eficacia que muestren sus

particulares locales, de esta manera se deriva de la ley la facultad de adopción en el ámbito territorial. (págs. 21-22)

Como es de observar en Colombia no hay una delimitación constitucional clara para el estado ni para los entes subnacionales en el manejo del poder tributario y en este caso no queda más que recurrir a la jurisprudencia de las altas cortes para conseguir tener una claridad de las facultades fiscales de éstos.

***Poder tributario Territorial de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Constitucional.***

Respecto a las posturas de la Corte Constitucional Insignares (2015) entrega su ponencia:

El estudio de fallos proferidos sobre el tema muestra que la Corte Constitucional no ha asumido una posición unívoca en la línea jurisprudencial, encontrándose así disposiciones tan diversas como contradictorias, que van desde aquellas en que se niega de forma categórica la existencia de un poder tributario a nivel local, hasta las que admiten sin lugar a dudas la titularidad de dicho poder por parte de las entidades territoriales. (pág. 81)

Desde los aportes de Cubides (2017) basado en Marín y unidos al entendimiento del poder tributario territorial se pueden identificar las diferentes posturas en las providencias de la Corte:

- Tesis que niegan el poder tributario de los entes territoriales por conceptos como el principio de reserva de ley basadas en el artículo 338 constitucional, prevalencia al principio de unidad nacional sobre el de autonomía y el derecho a la igualdad.

- Tesis mixtas como las referenciadas a ausencia de un legislador orgánico u otras con referencia al libre albedrío del legislador en la definición de los elementos del tributo
- La tesis positiva

Concerniente al poder tributario Cubides (2017) toma su posición que denomina tesis positiva donde indica que el legislador crea el tributo territorial, establece lineamientos de éste y, posteriormente el ente subnacional procede a su desarrollo a través de las ordenanzas o acuerdos fijando los elementos del tributo basado en el artículo 338 de la Carta Magna. (pág. 75)

***Poder tributario Territorial de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado***

La posición jurisprudencial de esta sala hasta 2009 como lo referencia Cubides (2017) “mantuvo una postura centralista, año en el cual la postura mayoritaria cambió hacia una visión más descentralizada del poder fiscal” (pág. 71)

Al respecto y para Cubides (2018) “Hoy en día, el Consejo de Estado reconoce el poder fiscal de las entidades territoriales, el cual se ve supeditado a la ley de manera parcial limitada o parcial reforzada” (pág. 177)

Es importante identificar la posición anterior la cual es muy amplia y precisa en la sentencia CE-17749 de 2012 donde expresa su posición con el poder tributario territorial desde las perspectivas que el autor relata “parcial-limitada” o “parcial-reforzada” así:

En otras palabras, la posición vigente de esta Sección se ha inclinado por reconocer que el artículo 338 de la Carta Política faculta a las asambleas departamentales y a los concejos municipales y distritales a imponer

contribuciones fiscales o parafiscales a través de ordenanzas o acuerdos, pero esa facultad está supeditada solo a la Ley de creación del tributo. Además, esa supeditación puede ser parcial-limitada o parcial-reforzada. En efecto, la potestad impositiva de las entidades territoriales será parcial-limitada cuando la ley fija ciertos elementos del tributo para que sea la entidad territorial la que establezca los que faltan. Será parcial-reforzada cuando la ley solo autoriza a la entidad territorial a crear el tributo porque en esos casos le permite fijar todos sus elementos. En este último caso, ha dicho la corte constitucional que la ley que crea el tributo debe establecer, como mínimo, el hecho generador.

Al tiempo la Corte Constitucional con sus aportes jurisprudenciales le permite a esta sala ir ajustando sus intervenciones de una manera más coherente con la Constitución y para ello Ocampo et al (2018) lo evidencian como “un claro punto de encuentro entre la jurisprudencia constitucional y la administrativa del Consejo de Estado, hecho que en si podría considerarse como una manifestación de seguridad jurídica en cuanto al poder tributario de los entes territoriales” (pág. 29)

Las conclusiones de este vasto e importante tema y en apoyo al análisis de Cubides (2017) se puede señalar con claridad que la ley le ha dado la potestad al legislador para crear el tributo y sus elementos y define en su creación en que momento el ente territorial interviene para completarlo según sea el caso o también en el caso de adoptar el tributo o abstenerse de hacerlo; que al no existir un criterio único para la creación de tributos por parte de las entidades territoriales se puede llegar a imponer cargas tributarias no soportadas en la ley.



### **Principio de Reserva de Ley**

La Constitución Política de Colombia en su artículo primero fija la definición sobre Colombia como un Estado Social de Derecho donde el ciudadano es el eje central de la política social y económica del país.

Así lo expresa la Corte Constitucional en su Sentencia C-445 de 1995,

ESTADO SOCIAL DE DERECHO-Principios tributarios.

La función de las autoridades es no sólo proclamar los derechos fundamentales sino, y tal vez, sobre todo, hacer efectivos esos derechos en la vida cotidiana de las personas. Sólo de esa manera se puede lograr que la igualdad entre las personas sea real y efectiva.

Además, se enfoca a la necesidad del estado por los recursos para cubrir unos derechos básicos,

Ahora bien, para poder desarrollar sus actividades, cumplir sus fines y realizar los valores que encarna el ordenamiento constitucional, las autoridades públicas requieren permanentemente de recursos, puesto que no sólo ciertas necesidades sólo pueden ser satisfechas mediante prestaciones públicas sino que, además, muchos de los derechos fundamentales que en apariencia implican un deber estatal de simple abstención -los llamados derechos humanos de primera generación o derechos civiles y políticos- en la práctica requieren también intervenciones constantes del Estado.

Y como para lograrlo desempeñan un papel importante el poder legislativo y las cortes,

En efecto, el goce de estos derechos por las personas requiere, por ejemplo, una eficaz administración de justicia y una diligente labor de la Fuerza

Pública, a fin de que se garantice una convivencia pacífica entre los colombianos.

Uno de los sentidos que la Corte Constitucional da en esta definición va ligado a los principios fundamentales que rigen la relación de valores del Estado con sus ciudadanos que deben ser salvaguardados. La Carta Política en los artículos 1 y 13 los agrupa en dignidad humana, el trabajo, la solidaridad e igualdad y los cuales no son objeto de negociación porque nacen con el ser humano y son inherentes a él y, a la vez regularizando en igualdad de condiciones el acceso a los servicios básicos.

En el contexto de los valores anteriores y por la relación de solidaridad entre el Estado y el ciudadano se va a derivar una correlación de tipo tributario, la cual también se rige por unos principios que regulan el sistema tributario como son la legalidad, igualdad, equidad, eficiencia, progresividad, irretroactividad, unidad de materia y capacidad contributiva, los cuales se pueden confrontar con los artículos 13, 58, 338, 363 del Estatuto Superior.

Después de dilucidar un poco la relación Estado-ciudadano y adentrándose al principio de reserva de ley Aroca Lara (2005) acerca su definición con un carácter clásico:

Se refiere a la necesidad de adecuar ciertas conductas a los mandatos legales y constitucionales, es decir, la necesidad de aducir un soporte legal para la realización de actos administrativos o para la ejecución de operaciones administrativas. (pág. 16).

Insignares (2015) entrega su definición y la ostenta “como exigencia de que determinadas materias sean objeto de regulación, precisamente a través de disposiciones o normas con el rango de ley”.

La Corte Constitucional en su sentencia C-507-14 entrega su concepción diferenciando los límites de los poderes legislativo y ejecutivo en esta materia,

Es una institución jurídica, de raigambre constitucional, que protege el principio democrático, al obligar al legislador a regular aquellas materias que el constituyente decidió que fueran desarrolladas en una ley. Es una institución que impone un límite tanto al poder legislativo como al ejecutivo. A aquél, impidiendo que delegue sus potestades en otro órgano, y a éste, evitando que se pronuncie sobre materias que, como se dijo, deben ser materia de ley.

La investigación propuesta debe apalancarse en el principio de reserva de ley que es fundamental para cualquier campo; el social, económico y ambiental. Para la revisión de un estatuto tributario municipal se debe recurrir al sistema tributario colombiano porque de allí ha surgido en concordancia con toda la normatividad jurídica de la que actualmente se cuenta. En el tópico sobre normatividad tributaria territorial se encuentran las disposiciones o normas que lo soportan.

Es así como comprendido el principio de reserva de ley se pasa en adelante a su incidencia en materia tributaria partiendo del origen del tributo el cual debe atender unos formalismos en su creación fundamentados en el poder legislativo (Congreso de la República) quien es responsable de crearlo, disciplinarlo y modificarlo a través de la ley. El legislador a través de la ley crea la imposición y si en caso de que el tributo sea territorial puede decidir si le da potestad de disciplinar los elementos estructurales que falte definir como son el sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, la base gravable y la tarifa.

El principio de reserva de ley tributaria se encuentra contemplado en el artículo 338 de la Constitución Política determinando que corresponde al congreso en tiempo de paz la

configuración de las contribuciones (tributos). Para crear un tributo el legislador necesita emitir una ley y a la vez describir los elementos básicos de la obligación tributaria respaldada en el artículo 150.12 de la Carta Política: “establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”.

En la sentencia C-569 de 2000 de la Corte Constitucional se puede apreciar de una manera clara el alcance del artículo 338:

"El principio de legalidad del impuesto, recogido por el artículo 338 de nuestra Carta Política, enuncia que el ejercicio del poder de imposición sólo corresponde a las corporaciones públicas que ostentan la representación popular. Este principio se concibe como una garantía en favor de los contribuyentes, a quienes se les reconoce el derecho ejercido a través de sus elegidos, de verificar la necesidad de las contribuciones públicas y de consentirlas. Históricamente surge a la vida jurídica como garantía política, con la inclusión en la Carta Magna inglesa de 1215 del principio "no taxation without representation". Hoy en día es universalmente reconocido y constituye uno de los pilares del estado democrático.

Se podría entrar en una similitud de los conceptos principio de reserva de ley y principio de legalidad, Restrepo y Gómez (2017) dejan clara la diferencia entre los dos principios y para mayor claridad se traen sus aportes al respecto:

El mandato constitucional, de sólo crear tributos a través de leyes, configura la autonomía popular de imponerse a los contribuyentes los tributos que ellos deseen, esto es conocido como reserva de ley y se concreta en que si un municipio desea decretar un tributo para su jurisdicción sólo podrá hacerlo si

hay una ley que cree ese tributo o lo autorice. El principio de legalidad, en cambio, supone de manera imperativa el respeto de la ley por parte de los demás órganos, exige un alineamiento por parte de los entes administrativos a lo que dice la ley, por lo que si un ente territorial emite un acto administrativo contrario a lo que diga la ley, podría ser demandado por no sometimiento a la norma superior; lo anterior, El principio de reserva de ley en materia tributaria comporta una actuación legislativa en el surgimiento o creación del tributo. (pág. 16)

Ahora bien, para identificar la presencia del principio de reserva de ley a nivel municipal la Carta Política en su artículo 311 entrega una definición política de municipio y sus alcances, constituyéndose éste en la estructura de tipo local más cercana a la población,

Al municipio como entidad fundamental de la división político-administrativa del Estado le corresponde prestar los servicios públicos que determine la ley, construir las obras que demande el progreso local, ordenar el desarrollo de su territorio, promover la participación comunitaria, el mejoramiento social y cultural de sus habitantes y cumplir las demás funciones que le asignen la Constitución y las leyes.

La Constitución Nacional al definir el concepto de municipio le entrega unas funciones de tipo social que debe cumplirlas y para esto se debe recurrir a unos recursos que en parte vendrían por vía tributo. Al revisar el principio de reserva de ley tributaria todo tributo debe estar soportado legalmente por solicitud de los artículos 150 numeral 12 y 338 de la Carta Magna, donde se faculta al legislador para crear, modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos y definir los elementos de este.

Parafraseando a Insignares la competencia de crear tributos solo le corresponde al legislador el cual lo hace mediado por una ley, las entidades territoriales no tienen la capacidad de crearlos y es solo cuando la ley les autorice determinar algún elemento del gravamen que no haya sido fijado por ésta. (pág. 129).

Apoyados en la jurisprudencia de la corte constitucional se recurre a la exposición en la sentencia C 594 de 2010 sobre el soporte constitucional para la creación de tributos “El artículo 338 de la Constitución Política desarrolla el postulado de que no existe impuesto sin representación”. A renglones seguidos expresa “la norma constitucional, además de enunciar el principio de reserva legal en materia fiscal, objeto de posterior desarrollo, consagra el de legalidad tributaria que preside la creación de los gravámenes”. Y de la competencia de las entidades territoriales manifiesta:

Solo excepcionalmente, respecto de la tarifa de las tasas y contribuciones, este mismo artículo de la Carta autoriza que la competencia para fijarla sea atribuida a otras autoridades, siempre que, en la ley, la ordenanza o el acuerdo respectivo, se fije el sistema y el método para determinarla. Del principio de legalidad tributaria se deriva el de certeza del tributo, conforme al cual no basta con que sean los órganos colegiados de representación popular los que fijen directamente los elementos del tributo, sino que es necesario que al hacerlo determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de esos componentes esenciales.

También aporta las consecuencias por el incumplimiento de esta limitante,

Esta exigencia adquiere relevancia a la hora de dar aplicación y cumplimiento a las disposiciones que fijan los gravámenes, pues su inobservancia puede dar lugar a diversas situaciones nocivas para la

disciplina tributaria como son la generación de inseguridad jurídica; propiciar los abusos impositivos de los gobernantes; o el fomento de la evasión “pues los contribuyentes obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado

Soportado el principio de reserva de ley desde la Carta Política, la jurisprudencia e investigadores y para corroborar la limitación que tienen las entidades territoriales en el manejo de los gravámenes Restrepo y Gómez (2017) expresan la incidencia de los tributos a nivel territorial y su propósito:

Se utiliza la palabra territorial para referirse a los tributos de carácter departamental y municipal, son aquellos creados o autorizados por ley y adoptados por el departamento o municipio, a través de una ordenanza departamental o un acuerdo municipal; el recaudo, administración, fiscalización, el cobro está a cargo del ente territorial; en general, los recursos obtenidos por el recaudo de éstos, va al presupuesto del departamento o municipio para garantizar el funcionamiento de sus actividades normales. (pág. 15)

Se concluye que un ente territorial no está facultado para crear la imposición, es una potestad exclusiva del legislador y únicamente en la medida que no lo hiciera la potestad tributaria recae en el concejo municipal siempre sosteniendo el principio de legalidad.

## CAPÍTULO III

### ASPECTOS METODOLÓGICOS

#### **Diseño de la Investigación**

La investigación que se propone desarrollar tiene el siguiente diseño: i) de enfoque documental soportada en la información que se toma de los documentos existentes, entre ellos: leyes, jurisprudencia, decretos; ii) de tipo descriptivo donde se busca a partir de los fundamentos tributarios como son hacienda pública, tributación en Colombia, tributación territorial, poder tributario, principio de reserva de ley y específicamente este último se encuentre debidamente aplicado en el estatuto tributario municipal de Bugalagrande, Valle del Cauca; iii) de tipo propositivo porque esta investigación se propone generar una propuesta de modificación al código de rentas para el municipio indicando los ajustes necesarios que correspondan al cumplimiento de la norma tributaria para los municipios.

#### **Línea de Investigación:**

Es de tipo Tributación e impacto social

#### **Contribución a la línea de investigación de la Maestría**

El aporte de este trabajo a la línea de investigación de la Maestría consiste en analizar de acuerdo con el principio de legalidad el Estatuto Tributario y de Rentas del municipio de Bugalagrande, a la luz del sistema tributario colombiano, cuyo referente legal es la Constitución Política de 1991.

#### **Técnicas e instrumentos de recolección de la información**

De acuerdo con los objetivos de la investigación, se determinaron las siguientes técnicas de recolección de datos:



i) Análisis documental: Se procedió a realizarla mediante una revisión bibliográfica a la normativa legal vigente, textos relacionados con el principio de reserva de ley, documentos investigativos sobre modificaciones a estatutos de renta realizados en otros municipios y bases teóricas. ii) Análisis sistematizado: se procedió a realizar una matriz con cada uno de los tributos contenidos en el estatuto para luego verificar su procedencia legal soportados en la jurisprudencia que lleva a identificar si el tributo cumple el principio de reserva de ley o es ineficaz.

### **Tratamiento y análisis de la información**

Los datos documentales tomados del decreto 100 de 2018 se manejarán a través de una matriz donde se cruce cada uno de los tributos allí contenidos con las leyes y decretos de creación y la jurisprudencia relacionada con los tributos territoriales. Con este recurso se analizará si cada tributo cumple el principio de reserva de ley y de esta manera finalizar con el cumplimiento de los objetivos planteados a través de unas conclusiones y recomendaciones.

## CAPÍTULO IV

### DESCRIPCIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS

#### **Análisis al estatuto de rentas del municipio de Bugalagrande**

El concejo municipal de Bugalagrande mediante el acuerdo 026 de 30 de diciembre de 2016 expide y modifica el estatuto de rentas; luego expide el acuerdo 088 de noviembre 30 de 2018 donde se busca modificar el acuerdo 026 para incluir los cambios a nivel municipal planteados por la ley 1819 de 2016 y el 31 de diciembre de 2018 se compila el Acuerdo Municipal 026 de diciembre 30 de 2016 y el Acuerdo 088 de noviembre 30 de 2018 a través del decreto 100.

En el artículo primero del estatuto actual se dispone el objeto de este,

En el presente estatuto se establece el marco regulatorio que rige las rentas del Municipio de Bugalagrande Valle del Cauca y que corresponde a los tributos establecidos por el derecho público en el ámbito municipal y teniendo por objeto la definición general de las mismas en el ámbito municipal, la administración, determinación, liquidación, discusión, cobro, recaudo, devolución, control y fiscalización de los tributos, la competencia para ejercer y aplicar el régimen de infracciones y sanciones y adopta el procedimiento tributario del régimen nacional al régimen municipal. (pág. 2)

El estatuto se encuentra dividido en tres libros, el primer libro contiene la parte sustantiva, el segundo la parte procedimental y el tercero la parte sancionatoria.

### **Parte sustantiva.**

El libro primero denominado parte sustantiva inicia por su título preliminar seguido de cinco títulos, a continuación, se realizará un breve reconocimiento de cada uno de ellos y su contenido.

En el recorrido por la parte preliminar se encuentra que está dividido en cinco capítulos que inicia con las disposiciones generales seguido de los elementos sustantivos de la estructura tributaria y en este caso por principios generales, definiciones generales y en su capítulo quinto la estructura de las rentas municipales.

El capítulo cinco contiene un título primero llamado impuestos indirectos que se encuentra dividido en dos capítulos; el primero impuesto predial unificado, mecanismo de aportes voluntarios; segundo título, actualización del registro del contribuyente del impuesto predial.

El segundo título llamado impuestos indirectos se divide en once capítulos, con la particularidad que no se encuentra registrado en su orden el tercer capítulo; los impuestos indirectos que contiene el estatuto son: el impuesto de industria y comercio y su sistema especial de declaración sugerida, sistema de retención en el impuesto de industria y comercio (rete-ica), información exógena o medios magnéticos, impuesto complementario de avisos y tableros, impuesto de publicidad exterior visual ley 140 de 1994, impuesto de delineación urbana, impuesto de espectáculos públicos decreto ley 1333 de 1986, impuesto de sobretasa a la gasolina motor y cierra este libro con el impuesto de alumbrado público.

El título tercero se refiere a las rentas con destinación específica dividido en cinco capítulos, así: contribución especial de seguridad, estampilla pro bienestar adulto mayor ley 1276 de 2009, estampilla pro cultura ley 666 de 2001, sobretasa bomberil ley 1575 de 2012 que incluye dos títulos: industria y comercio, impuesto predial unificado y normas

comunes y finaliza con las regalías por la explotación de recursos naturales no renovables “materiales de construcción” (gravas, piedra, arenas, productos pétreos, recebo y cascajo de los pozos, minas y canteras).

El título cuarto contempla las tasas y está dividido en seis capítulos, así: derechos de explotación de juegos de suerte y azar, rifas, licencia de construcción, otras rentas y tasas-alquiler o arrendamiento de bienes inmuebles municipales, comparendo ambiental y concurso económico para el servicio de estratificación. Este título tiene la particularidad que en el contenido no refiere el segundo capítulo.

Por último del libro primero se encuentra el título quinto que corresponde a los ingresos no tributarios y se encuentra dividido en nueve capítulos, así: ocupación de vías y lugares de uso público, rotura de vías y espacio público, tarifas de la secretaría de planeación municipal, alquiler de maquinaria y equipo, rentas ocasionales, contribución de la valorización, participación sobre vehículos automotores 20% ley 488 de 1998, participación a la plusvalía ley 388 de 1997, compensaciones de cesiones obligatorias y cesión de suelo con otros inmuebles.

### **Parte procedimental.**

El libro segundo en un estatuto tributario corresponde a la parte procedimental Prieto (2003) basado en Devis Echandía ilustra al respecto del proceso como:

conjunto de actos coordinados que se ejecutan por o ante los funcionarios competentes del órgano judicial del Estado, para obtener, mediante la actuación de la ley en un caso concreto, la declaración, defensa, o la realización coactiva de los derechos que pretendan tener las personas privadas o públicas. (pág. 812).

El artículo 29 de la carta magna impone la aplicación del debido proceso a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas, en este orden de ideas, se entiende que en todo procedimiento y proceso administrativo frente al procedimiento tributario intervienen tres sujetos siendo estos: el juez de lo contencioso administrativo (Consejo de Estado, tribunales y jueces administrativos), la administración y el contribuyente tributarios.

La aplicación de los tributos se adelanta mediante procedimientos administrativos regulados por la ley 1437 de 2011 que expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo el cual consagra el procedimiento como etapa que antecede al control jurisdiccional de los actos de la administración pública, en su artículo 2° dispone que: “Las autoridades sujetarán sus actuaciones a los procedimientos que se establecen en este Código, sin perjuicio de los procedimientos regulados en leyes especiales. En lo no previsto en los mismos se aplicarán las disposiciones de este Código”.

La ley 383 de 1997 que tiene como fin unificar el régimen procedimental a nivel nacional, en su artículo 66 impone a los municipios ajustar sus normas al estatuto tributario nacional y dicta:

Los municipios y distritos, para efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional.

La ley 788 de 2002 por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial en su artículo 59 dicta la aplicación del procedimiento tributario territorial para los entes territoriales.

Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluido su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos; esta norma promueve el mecanismo adecuado de recaudo y facilita las condiciones óptimas para los administrados.

A continuación el análisis del libro segundo del Decreto 100 de diciembre 31 de 2018 el cual recopila la parte procedimental en diez títulos e inicia con disposiciones generales, continua con liquidaciones, discusión de los actos de administración, procedimiento para imponer sanciones, nulidades de los actos administrativos, régimen probatorio, extinción de la obligación tributaria y responsabilidad por el pago del impuesto, acuerdos de pago, prescripción de la acción de cobro y termina esta parte procedimental con el cobro coactivo.

El primer título de este libro que corresponde a su parte procedimental se encuentra dividido en tres capítulos: el primero derechos y deberes y obligaciones formales, el

segundo declaraciones tributarias y termina con un procedimiento para la fiscalización, determinación y discusión de los tributos municipales.

El título segundo liquidaciones; en este título se pueden identificar cuatro capítulos, liquidaciones oficiales, liquidación de corrección aritmética, liquidación de revisión, liquidación de aforo.

En el título tercero, discusión de los actos de administración, el título cuarto procedimiento para imponer sanciones, título quinto nulidades de los actos administrativos y dentro de este título se encuentra la revocación directa de los actos administrativos según la ley 1437 de 2011 art. 93; revocación directa, estatuto tributario nacional art. 736 a 738-1 y recursos contra los actos administrativos ley 1437 de 2011 art. 74 de la misma ley. El título sexto contempla el régimen probatorio y se encuentra dividido en cinco capítulos: prueba documental, prueba contable, prueba testimonial, inspecciones tributarias y la confesión.

El título séptimo comprende la extinción de la obligación tributaria y responsabilidad por el pago del impuesto y en el capítulo primero se encuentran formas de extinción de la obligación tributaria, solución o pago.

El título octavo, acuerdos y pagos, título noveno prescripción de la acción de cobro y finaliza este libro con su título décimo, prescripción de la acción de cobro.

### **Parte sancionatoria.**

Al hacer la revisión del libro tercero parte sancionatoria contiene el título primero, aspectos generales sanciones; desde el artículo 665 hasta el 692 se encuentra el estatuto acorde al estatuto tributario nacional como lo determina el artículo 59 de la ley 788 de 2002.

La corte constitucional en su sentencia C-1114 de 2003 considera:

En ese marco, consagrar que el procedimiento tributario nacional se aplique también como procedimiento tributario territorial, es una decisión legítima en cuanto no limita injustificadamente la autonomía de las entidades territoriales. Esto es así porque, por una parte, la misma Carta ha establecido que las competencias que en materia tributaria se reconocen a tales entidades, se ejercen de acuerdo con la Constitución y la ley. De este modo, nada se opone a que el Congreso determine el procedimiento tributario a aplicar en tales entidades.

El ministerio de hacienda a través de la DAF en su manual de fiscalización (2007) indica las facultades que les competen a los entes subnacionales deben aplicar el procedimiento expuesto en el libro V del estatuto nacional, como son: determinación (fiscalización y liquidación); discusión (recursos); devoluciones; imposición de sanciones; cobro administrativo coactivo. (pág. 51).

En cuanto a las sanciones contempladas dentro del decreto 100 de 2018 y que se encuentran acordes al estatuto tributario nacional en su orden: actos en los cuales se pueden imponer sanciones, prescripción de la facultad sancionatoria, sanciones en UVT, incremento de las sanciones por reincidencia, procedimiento sancionatorio especial, independencia de procesos, sanciones por mora en el pago de impuestos y retenciones, sanción por mora en la consignación de valores recaudados, sanciones relativas al manejo de la información, sanción por no enviar información o enviarla con errores, sanción por clausura y sanción por incumplirla, sanción por extemporaneidad por la presentación de la declaración antes del emplazamiento o auto de inspección tributaria, sanción por extemporaneidad en la presentación de las declaraciones con posterioridad al



emplazamiento o auto que ordena inspección tributaria, sanción por no declarar, sanción por corrección de las declaraciones, sanción por inexactitud, sanción por corrección aritmética, sanción por omitir ingresos o servir de instrumento de evasión, sanción por improcedencia de las devoluciones o compensaciones, sanción a contadores públicos, revisores fiscales y sociedades de contadores, sanción por irregularidades en la contabilidad, sanción de declaratoria de insolvencia, corrección de errores en el pago o en la declaración por aproximación de los valores al múltiplo de mil más cercano.

Dentro de la parte sancionatoria se hallan dos sanciones vigentes que a nivel nacional fueron derogadas: i) sanción por no informar o información incorrecta, al cruzarla con el estatuto tributario nacional en su artículo 650-2, éste fue derogado por el artículo 376 de la ley 1819 de 2016. ii) sanción por inscripción extemporánea o de oficio, al cruzarla con el estatuto tributario nacional en su artículo 668 éste fue derogado por el artículo 376 de la ley 1819 de 2016.

Dentro de las sanciones analizadas se encuentra la sanción inherente a la responsabilidad penal por no consignar los valores recaudados por concepto de la sobretasa a la gasolina y la cual se encuentra soportada en el artículo 125 de la ley 488 de 1998.

La sanción referente a corrección de errores e inconsistencia en las declaraciones y recibos de pago se encuentra contemplada en la circular 000118 de octubre del 2005 de la Dirección de impuestos nacionales- DIAN.

### **Sistematización de los tributos contenidos en el estatuto tributario del municipio de Bugalagrande en relación con el cumplimiento de la constitución y la ley**

A través de las siguientes tablas se hace una presentación pormenorizada de los tributos y otros cobros consagrados en el estatuto tributario del municipio de Bugalagrande, con el fin de identificar que se encuentren sustentados dentro de la ley para así determinar el

cumplimiento del principio de reserva de ley. A continuación, los tributos contenidos en el estatuto de rentas:

1. Impuesto predial unificado
2. Impuesto de industria y comercio
3. Impuesto complementarios de avisos y tableros
4. Impuesto de publicidad exterior visual ley 140 de 1994
5. Impuesto de delineación urbana
6. Impuestos de espectáculos públicos decreto ley 1333 de 1986
7. Impuesto de sobretasa a la gasolina motor (pág. 9)
8. Impuesto de alumbrado público
9. Contribución especial de seguridad
10. Estampilla pro-bienestar adulto mayor ley 1276 de 2009
11. Estampilla procultura. Ley 666 de 2001
12. Sobretasa bomberil. Ley 1575 de 2012
13. Regalías por la explotación de recursos naturales no renovables "materiales de construcción" (gravas, piedra, arenas, productos pétreos, recebo, y cascajo de los pozos, minas y canteras)
14. Derechos de explotación de juegos de suerte y azar
15. Rifas
16. Licencia de construcción
17. Alquiler o arrendamiento de bienes inmuebles municipales
18. Comparendo ambiental
19. Ocupación de vías y lugares de uso público
20. Rotura de vías y espacio público

21. Tarifas de la secretaria de planeación municipal
22. Alquiler de maquinaria y equipo
23. Rentas ocasionales - coso municipal: rentas ocasionales - sector eléctrico"
24. Contribución de la valorización
25. Participación sobre vehículos automotores 20% ley 488 de 1998
26. Participación plusvalía ley 388 de 1997
27. Compensaciones de cesiones obligatorias de cesión de suelo y otros niveles

De los 27 tributos que contiene el estatuto de rentas, 18 gozan del principio de reserva de ley (véase tabla 1) y 9 de ellos no gozan de este principio (véase tabla 2) por cuanto no existe una ley que los cree o respalde, empero según el artículo 88 de la ley 437 de 2011 estos tributos al no gozar del principio de reserva de ley hay una presunción de legalidad hasta cuando no se declaren nulos. Es importante citar el artículo en mención para reforzar la opinión: “Los actos administrativos se presumen legales mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Cuando fueren suspendidos, no podrán ejecutarse hasta tanto se resuelva definitivamente sobre su legalidad o se levante dicha medida cautelar”.

**Tabla 1.** *Tributos con reserva de ley*

No .	CLASE	NOMBRE	RESERVA DE LEY
1	Impuesto	Impuesto predial unificado	Ley 44 de 1990, Ley 55 de 1985, Ley 75 de 986
2	Impuesto	Impuesto de industria y comercio	Decreto Ley 1333 de 1986, Ley 1819 de 2016
3	Impuesto	Impuestos complementarios de avisos y tableros	Ley 97 de 1913 Ley 84 de 1915 Ley 14 de 1983 Art 37 Decreto ley 1333 de 1986 Art 200,

4	Impuesto	Impuesto de publicidad exterior visual ley 140 de 1994	Ley 140 de 1994 Art 14
5	Impuesto	Impuesto de delineación urbana	Decreto ley 1333 de 1986 Art 233
6	Impuesto	Impuestos de espectáculos públicos decreto ley 1333 de 1986	Ley 181 de 1995 Art 77, Ley 47 de 1968 Ley 30 de 1971
7	Impuesto	Impuesto de alumbrado público	Ley 97 de 1913, Ley 84 de 1915, Ley 1819 de 2016
8	Impuesto	Impuesto sobretasa a la gasolina motor	Ley 488 de 1998 y ley 788 de 2002
9	Contribuciones	Contribución especial de seguridad	Ley 418 de 1997 Art 120 y 121 modificada Ley 1106 de 2006 art 6 Ley 1421 de 2010 art 1 y 7
10	Contribuciones	Estampilla pro bienestar adulto mayor ley 1276 de 2009	Ley 687 2001 modificada Ley 1276 de 2009
11	Contribuciones	Estampilla pro cultura. Ley 666 de 2001	Ley 37 de 1997 art 38 Ley 666 de 2001
12	Contribuciones	Sobretasa bomberil. Ley 1575 de 2012	Ley 1575 de 2012
13	Tasas	Derechos de explotación de juegos de suerte y azar	Ley 12 de 1932 art. 7.1 Ley 643 de 2001 Decreto 1333 de 1986 art. 227
14	Tasas	Rifas	Ley 12 de 1932 art. 7.1 Ley 643 de 2001 Decreto 1333 de 1986 art. 227
15	Tasas	Licencia de construcción	Ley 9 de 1989 art. 48 Ley 388 de 1997 art. 99 Ley 812 de 2003 art. 108 Decreto 1469 de 2010
16	Tasas	Comparendo ambiental	Ley 1801 de 2016 art. 111

17	Ingresos no tributarios	Contribución de la valorización	Ley 23 de 1887 Ley 19 de 1888 Ley 113 de 1937 Ley 63 de 1938 Ley 1 de 1943 Ley 41 de 1961 Ley 48 de 1968 Ley 105 de 1993 art 23 Ley 812 de 2003
18	Ingresos no tributarios	Participación plusvalía ley 388 de 1997	C.P. ART 82 Ley 388 de 1997 art. 74 Decreto 1599 de 1998 Decreto 1788 de 2004 Decreto 2181 de 2006

**Fuente:** elaboración propia a partir de la normatividad citada

Cabe resaltar que el impuesto sobretasa a la gasolina motor en términos generales es un tributo que pertenece a la clase de Impuestos, Medina (2017) presenta dos consideraciones:

i) estos tributos son impuestos, toda vez que el objeto gravado es el consumo como capacidad económica y no existe vinculación entre el pago del gravamen y una actividad administrativa directa de los sujetos activos que pueda considerarse un beneficio directo; esta situación permite concluir que se descarta el equívoco de clasificarlos como tasas a partir de la denominación fijada por el legislador; ii) son impuestos absolutamente autónomos, porque el nombre “sobretasa” sugiere que se trata de un recargo adicional a otro – impuesto - principal. (pág. 467).

Adicionalmente se puede concluir que se trata de un impuesto indirecto por cuanto el tributo “permite repercutir el pago en un tercero; lo señalado se verifica en el hecho de que los distribuidores minoristas deben cancelar la sobretasa a la gasolina motor corriente o extra y al ACPM al responsable mayorista”. (pág. 467).

Para identificar el no cumplimiento del principio de legalidad se proyectó la tabla 2 con los siguientes apoyos: la jurisprudencia de las cortes y los conceptos de la DAF para así

reforzar el análisis de cada tributo e identificar la inobservancia del principio de reserva de ley.

**Tabla 2.** *Tributos sin reserva de ley*

No	Clase	Nombre	No reserva de ley
1	Contribuciones	Regalías por la explotación de recursos naturales no renovables "materiales de construcción" (gravas, piedra, arenas, productos pétreos, recebo, y cascajo de los pozos, minas y canteras)	Sentencias C-221 de 1997, C-1043 de 2003, C-14224 de 2005: ilegalidad de impuesto de arena, cascajo y piedra Concepto DAF 05420 de 2005
2	Ingresos no tributarios	Ocupación de vías y lugares de uso público	Sentencias C-1043 de 2003, C-15556 de 2007
3	Ingresos no tributarios	Rotura de vías y espacio público	Sentencia C-1043 de 2003, C-15374 de 2007
4	Tasas	Alquiler o arrendamiento de bienes inmuebles municipales	Sentencia C-402 de 2010. No es un tributo, es un costo por servicios públicos donde el municipio recibe una contraprestación en dinero por la prestación de servicios. Concepto DAF 05902 de 2007
5	Ingresos no tributarios	Tarifas de la secretaria de planeación municipal	Sin fundamento legal conocido. El artículo 16 Ley 962 de 2005 refuerza el concepto como cobros indebidos.
6	Ingresos no tributarios	Alquiler de maquinaria y equipo	Sentencia C-402 de 2010. No es un tributo, es un servicio que surge de un vínculo contractual entre el municipio y el contratante. Concepto DAF 05902 de 2007
7	Ingresos no tributarios	Compensaciones de cesiones obligatorias de cesión de suelo y con otros inmuebles	Sentencia n° 25000-23-24-000-2007-00235-02 de 2014. Es decir, que las cesiones son una contraprestación a la que están obligados los propietarios de los terrenos al solicitar la respectiva licencia para urbanizar o edificar, de allí que sea concebida como una carga mas no como un impuesto
8	Ingresos no tributarios	Rentas ocasionales - coso municipal	No se encuentra jurisprudencia al respecto. El nuevo código de policía contempla la figura de coso municipal pero como un albergue para reserva de animales. No es un tributo, es un servicio por el uso del albergue.
9	Ingresos no tributarios	Participación sobre vehículos automotores 20% ley 488 de 1998	Ley 488 de 1998 Decreto 2654 de 1998

**Fuente:** elaboración propia a partir de la normatividad y jurisprudencia citada

### Propuesta de modificación al código de rentas del municipio de Bugalagrande

A partir del análisis del estatuto de rentas del municipio de Bugalagrande frente al cumplimiento de los principios constitucionales y legales y de haber hecho una sistematización de los tributos, se propone que en el capítulo VI título V ingresos no tributarios deben realizarse unos cambios que a continuación se refiere.

#### Eliminación de tributos que no gozan de reserva de ley.

Para los tributos que no gozan de reserva de ley ubicados en el título IV tasas y V de ingresos no tributarios se sugiere su retiro del estatuto de rentas.

**Tabla 3.** *Propuesta de eliminación de tributos que no gozan de reserva de ley.*

No	Clase	Nombre	No reserva de ley
1	Contribuciones	Regalías por la explotación de recursos naturales no renovables "materiales de construcción" (gravas, piedra, arenas, productos pétreos, recebo, y cascajo de los pozos, minas y canteras)	Sentencias C-221 de 1997, C-1043 de 2003, C-14224 de 2005: ilegalidad de impuesto de arena, cascajo y piedra Concepto DAF 05420 de 2005
2	Ingresos no tributarios	Ocupación de vías y lugares de uso público	Sentencias C-1043 de 2003, C-15556 de 2007
3	Ingresos no tributarios	Rotura de vías y espacio público	Sentencia C-1043 de 2003, C-15374 de 2007
4	Tasas	Alquiler o arrendamiento de bienes inmuebles municipales	Sentencia C-402 de 2010. No es un tributo, es un costo por servicios públicos donde el municipio recibe una contraprestación en dinero por la prestación de servicios. Concepto DAF 05902 de 2007
5	Ingresos no tributarios	Alquiler de maquinaria y equipo	Sentencia C-402 de 2010. No es un tributo, es un servicio que surge de un vínculo contractual entre el municipio y el contratante. Concepto DAF 05902 de 2007
6	Ingresos no tributarios	Compensaciones de cesiones obligatorias de cesión de suelo y con otros inmuebles	Sentencia nº 25000-23-24-000-2007-00235-02 de 2014. Es decir, que las cesiones son una contraprestación a la que están obligados los propietarios de los terrenos al solicitar la respectiva licencia para urbanizar o edificar, de allí que sea concebida como una carga mas no como un impuesto
7	Ingresos no tributarios	Rentas ocasionales - coso municipal	No se encuentra jurisprudencia al respecto. El nuevo código de policía contempla la figura de coso municipal, pero como un

			albergue para reserva de animales. No es un tributo, es un servicio por el uso del albergue.
8	Ingresos no tributarios	Participación sobre vehículos automotores 20% ley 488 de 1998	Ley 488 de 1998 Decreto 2654 de 1998

**Fuente:** elaboración propia a partir de la información plasmada en el Decreto 100 de 2018

Sin embargo, en este grupo de conceptos que no gozan del principio de legalidad se encuentran dos conceptos que no son tributos: i) alquiler de maquinaria y equipo, ubicado en el cuerpo de los ingresos no tributarios, no es un tributo según la sentencia C-402 de 2010 y concepto DAF 05902 de 2007 sino que es un servicio que surge de un vínculo contractual entre el municipio y el contratante. ii) alquiler o arrendamiento de bienes inmuebles municipales, ubicado en el cuerpo de las tasas, no es un tributo según sentencia C-402 de 2010 y concepto DAF 05902 de 2007, es un costo por servicios públicos donde el municipio recibe una contraprestación en dinero por la prestación de servicios.

Los dos anteriores conceptos se sugiere tenerlos en cuenta solo como rubros del presupuesto de ingresos del municipio.

### **Reubicación de tributos que cumplen el principio de reserva de ley.**

Dentro de los tributos se encuentran dos conceptos en el capítulo VI y VII, título V ingresos no tributarios: contribución de la valorización y participación plusvalía ley 388 de 1997, donde:

i) contribución de la valorización según los antecedentes normativos se identifica como una contribución; Valentín (2017) se refiere respecto al tributo:

Hoy en día la jurisprudencia (Sentencia C-155 de 2003) lo enmarca dentro de la categoría de contribuciones especiales, señalando que: la contribución de valorización no es un impuesto, porque no grava por vía general a todas



las personas, sino un sector de la población que está representado por los propietarios o poseedores de inmuebles que se benefician, en mayor o menor grado, con la ejecución de una obra pública. (pág. 494 a 499)

ii) El tributo participación plusvalía ley 388 de 1997 tiene una connotación constitucional porque fue creado desde el artículo 82 como una contribución y como lo expresa la Corte Constitucional en su sentencia C-517/07 expresa que la plusvalía tiene raigambre constitucional, toda vez que el artículo 82 de la Carta señala "que las entidades públicas participarán en la plusvalía que genere su acción urbanística"

Con base a lo anterior se sugiere la reubicación de la contribución de la valorización y la participación a la plusvalía Ley 388 de 1997 en el cuerpo de las contribuciones y no como ingreso no tributario.

**Tabla 4.** *Contribución de la valorización y participación plusvalía Ley 388 de 1997*

Tributo	Reserva de ley	
Contribución de la valorización	Ley 23 de 1887 Ley 19 de 1888 Ley 113 de 1937 Ley 63 de 1938 Ley 1 de 1943 Ley 41 de 1961 Ley 48 de 1968 Ley 105 de 1993 art 23 Ley 812 de 2003	La contribución de valorización, según se deduce del inciso 1 del art. 317 de la Constitución, es un gravamen especial que recae sobre la propiedad inmueble y que puede ser exigido no sólo por los municipios, sino por la Nación o cualquier otro organismo público que realice una obra de beneficio social y que redunde en un incremento de la propiedad inmueble. Sentencia C-155/03

Participación plusvalía ley 388 de 1997	C.P. ART 82 Ley 388 de 1997 art. 74 Decreto 1599 de 1998 Decreto 1788 de 2004 Decreto 2181 de 2006	Sentencia C-517/07: La plusvalía tiene raigambre constitucional, toda vez que el artículo 82 de la Carta señala "que las entidades públicas participarán en la plusvalía que genere su acción urbanística" y, en líneas generales, se puede decir que grava el aumento de valor que tienen los bienes raíces como consecuencia de ciertas acciones urbanísticas.
---	--	--

**Fuente:** elaboración propia a partir de la normatividad y jurisprudencia citada

## **Cobros indebidos por expedición de paz y salvos, certificados y otros conceptos no tributarios**

### ***Expedición de paz y salvos, certificados.***

En los ingresos no tributarios Capítulo III tarifas de la secretaria de planeación municipal se encuentran una serie de tarifas que no pertenecen a la categoría tributaria, específicamente en el artículo 354 que se refiere a estas como “además de las ya contempladas en el presente estatuto, el municipio recaudará tasas por los siguientes conceptos” y los reconoce como servicios de planeación.

A través de la siguiente normatividad en el caso específico de paz y salvos, certificados, formularios, inscripciones son considerados como cobros indebidos: i) Artículo 16 de la ley 962 de 2005 establece: “Ningún organismo o entidad de la Administración Pública Nacional, departamental, distrital o municipal, podrá cobrar por la realización de sus funciones valor alguno por concepto de tasas, contribuciones, certificaciones, formularios o precio de servicios que no estén expresamente autorizados por la ley o mediante norma expedida por las corporaciones públicas del orden territorial.(...)”; ii) la DAF en el concepto 05902 de 2007 ratifica lo anterior.

***Otros conceptos no tributarios.***

En el caso de los costos por los siguientes servicios: inspección de inmuebles, visita técnica realizada por profesional para la expedición certificada de concepto, inscripción de profesionales para los arquitectos o ingenieros civiles, tarjeta de operación se consideran un servicio que surge de un vínculo contractual entre el municipio y el contratante. Por lo tanto los anteriores conceptos se sugiere llevarlos como rubros del presupuesto de ingresos del municipio.

En el caso de los cobros por el concepto de rotura de vías para acometidas domiciliarias y rotura de vías para extensión de redes el Consejo de Estado los aborda como ilegales a través de la sentencia 15374 de 2007.

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Las entidades municipales del país cuentan con una publicación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través de la DAF, denominada "Compilación de normas tributarias municipales (tomo II)" como un apoyo de tipo normativo tributario vigente desde la constitución nacional, estas son normas generales aplicables a los municipios y la compilación de normas por cada tributo.

El municipio de Bugalagrande contiene en su estatuto tributario un total de 27 tributos y otros cobros, de los cuales 18 cumplen con el principio de reserva de ley y el resto no cumple con esta exigencia constitucional.

Si bien es cierto la entidad municipal para formular los tributos en su estatuto tributario parte del principio de presunción de legalidad asegurando el cobro, también es cierto que el contribuyente cuenta con el derecho de interponer la demanda respectiva para pedir la nulidad, restablecimiento del derecho y la reparación amparado en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 que a renglón seguido dice: "Toda persona que se crea lesionada en un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo particular, expreso o presunto, y se le restablezca el derecho; también podrá solicitar que se le repare el daño."

De los 9 tributos y otros cobros que se alejan del principio de legalidad según el análisis referido se concluye que la entidad territorial debe: i) analizar el ingreso por cada uno de estos cobros, ii) las consecuencias de tipo jurídico que pueden enfrentar en caso de una demanda por parte del contribuyente; iii) y el impacto de tipo financiero que conlleva un reintegro de este tipo.

Desde el análisis de los tributos contemplados en el estatuto actual se recomienda que algunos sean eliminados y otros reubicados desde los siguientes tópicos:

- a) Eliminación de los tributos que no cumplen el principio de reserva de ley: i) Regalías por la explotación de recursos naturales no renovables "materiales de construcción" (gravas, piedra, arenas, productos pétreos, recebo, y cascajo de los pozos, minas y canteras) ; ii) Ocupación de vías y lugares de uso público; iii) Rotura de vías y espacio público; iv) Compensaciones de cesiones obligatorias de cesión de suelo y con otros inmuebles, v) Rentas ocasionales - coso municipal y la eliminación de los conceptos vi) alquiler o arrendamiento de bienes inmuebles municipales y alquiler de maquinaria y equipo estos últimos por considerarse un servicio que surge de un vínculo contractual entre el municipio y el contratante; se recomienda eliminarlos del estatuto de rentas y tenerlos en cuenta solo como rubros del presupuesto de ingresos.
- b) Reubicación de tributos que cumplen con el principio de reserva de ley como es el caso de la contribución de la valorización y la participación a la plusvalía Ley 388 de 1997 que son contribuciones y actualmente hacen parte del cuerpo de ingresos no tributarios siendo adecuado ubicarlos en el cuerpo de las contribuciones;
- c) Eliminar del estatuto los cobros indebidos por expedición de paz y salvos, certificados apoyados en el artículo 16 de la Ley 962 de 2005 en su caso la administración debe ponerlos a disposición de los usuarios de una forma gratuita.
- d) En el caso de otros conceptos no tributarios se recomienda sean llevados como rubros del presupuesto de ingresos del municipio entre ellos: inspección de inmuebles, visita técnica realizada por profesional para la expedición certificada de concepto, inscripción de profesionales para los arquitectos o ingenieros civiles, tarjeta de operación por considerarlos un servicio que surge de un vínculo contractual.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aroca Lara, C. (2005). Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial. Bogotá: Departamento de publicaciones, Universidad Externado de Colombia.
- Bernardo, U. (abril de 2018). Guía Básica de tributos municipales. Instituto de Estudios del Ministerio Público- IEMP.
- Colombia, C. P. (20 de julio de 1991). Constitución Política de Colombia. *Gaceta Constitucional No. 116*. Bogotá.
- Contraloría General de la República. (Febrero-Marzo de 2014). Economía Colombiana. *La ciencia de la Hacienda Pública y la intervención del Estado en la economía de los pueblos*. Bogotá.
- Cubides Durán, E. (2017 2a edición). Poder tributario de las entidades territoriales. En J. R. Piza (Ed.), *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano* (pág. 734). Bogotá, Colombia.
- Cubides Durán, E. A. (2017). Poder Tributario de las entidades territoriales. En J. R. Piza, *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano* (pág. 734). Bogotá: Julio Roberto Piza Rodríguez.
- Cubides Durán, E. A. (Enero-Junio 2018). Simplificación tributaria territorial en Colombia. *Revista del Derecho Fiscal No. 12*, 171-218.
- DAF. (15 de Mayo de 2020). Oficio No. 1-2020-032002. *Estructura Código de Rentas Municipal*. Bogota D.C., Colombia.
- Decreto 100 de 2018. (31 de Diciembre de 2018). *Estatuto tributario y de rentas del municipio de Bugalagrande*. Bugalagrande, Valle del Cauca, Colombia.
- Decreto 624 de 2018. (30 de marzo de 1989). Decreto 624 de 2018. *Diario Oficial 38756 de Marzo 30 de 1989*. Bogotá D.C.
- Delgado Perea, A. (2016). El rompecabezas tributario en la Constitución colombiana. *Revista de Derecho Fiscal No. 8*, 93 - 109.
- Fedesarrollo. (2016). *Comisión de expertos para la equidad y competitividad tributaria*.
- Gallego Vasquez. (2017). La fortaleza fiscal territorial: reflexiones sobre una descentralización inconclusa. En U. E. Colombia, *Los Tributos Territoriales en el Ordenamiento Jurídico Colombiano. Un análisis crítico*. (págs. 27-58). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Giraldo et al. (2009). *Finanzas Públicas en América Latina: La economía política*. Bogotá: Ediciones Desde Abajo.
- Gómez Monterroza, L. A., Machuca Sánchez, P. A., & Rangel Mercado, M. F. (2018). Monterroza, L. A. G., Sánchez, P. A. M., & Mercado, M. F. R. (El poder tributario de las entidades territoriales en Colombia: un análisis jurisprudencial. . *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*.

- Henao, H. J. (2015). *El poder municipal*. (ESAP, Ed.) Bogotá, Colombia.
- Insignares, R., & Piza, J. R. (2015). *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Bogotá: U externado de Colombia.
- Junguito, R., Melo, L., & Misas, M. (22 de Enero de 1995). Descentralización y finanzas públicas: Colombia 1967 - 1994. *ESPE*, 7-38.
- López Garavito, L. F. (1992). *Historia de la hacienda y el tesoro en Colombia 1821 - 1900*. Santafé de Bogotá, Colombia: Banco de la República. Recuperado el Octubre de 2019
- Medina Salazar, A. (2017). Sobretasa a la gasolina y al ACPM. En C. d. Hinestrosa, *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano Un análisis crítico* (pág. 465 a 486). Bogotá: Julio Roberto Piza.
- Ministerio de hacienda y crédito público. (2007). Manual de fiscalización para entidades territoriales. Bogotá, D.C.: Imprenta nacional de Colombia.
- Molina, J. E. (2015). La descentralización en Colombia, ¿Realidad o espejismo? Consideraciones. *Revista CEA*, 1(1), 65-74.
- Moroy, C. A. (2003). El proceso y el debido proceso. *Vniversitas*, 812.
- Ocampo, N., Valencia, N., & Pineda, R. (2018). Los tributos territoriales de los municipios del departamento de Risaralda, a la luz del principio de reserva de ley.
- Peña Toledo, T. G. (31 de Octubre de 2009). Evolución de los principios de legalidad y reserva de ley tributarios en el constitucionalismo ecuatoriano. Quito, Ecuador.
- Prieto Monroy, C. A. (2003). El proceso y el debido proceso. *Vniversitas*, 812.
- Puentes González, G. (2014). *Hacienda Pública*. Bogotá: Universidad del Rosario.
- Restrepo Salazar, J. C. (2015). *Hacienda Pública*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Rojas et al, S. (2016). *Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria*. Bogotá, D.C.: Fedesarrollo.
- Sarduy Gonzáles, M., Leyva Ferreira, G., & de la Paz Martínez, Y. (2006). *Hacienda Pública*. La Habana: Félix Varela.
- Valentín Malagón, N. (2017). Contribución de valorización. En J. R. Piza, *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano Un análisis crítico* (pág. 734). Bogotá: Nomos impresores.
- Vasco, R. (s.f.). *Derecho tributario colombiano*. Armenia, Quindío, Colombia.
- Vásquez, J. E. (2017). La fortaleza fiscal territorial: reflexiones sobre una descentralización inconclusa. En *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano Un análisis crítico*.