

**Doble Tributación Interna presente en las relaciones entre la legislación tributaria y
la jurisprudencia en los tributos territoriales de Colombia. El caso de la tributación
Departamental**

Lorena Arias Osorio

Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Administrativas

Tesis de grado para optar al título de Magister en Tributación

Director de Tesis:

Mg. Jairo Serna Restrepo

Universidad de Manizales

Maestría En Tributación

2020

Tabla de Contenido

Resumen.....	5
Capítulo 1. Aspectos generales.....	6
1. Formulación del Problema.....	6
1.1 Pregunta de Investigación	8
1.2 Objetivo General	9
<i>1.2.1 Objetivos Específicos</i>	<i>9</i>
Capítulo 2. Antecedentes y Marco Teórico.....	10
2.1 Antecedentes	10
2.2 Marco Teórico	15
2.2.1 <i>Doble Tributación Internacional Conceptos y Principios</i>	<i>15</i>
<i>2.2.2. Principios Constitucionales de la Obligación Tributaria Territorial</i>	<i>17</i>
<i>2.2.3 Principios de la Organización del Sistema Tributario Territorial.....</i>	<i>22</i>
<i>2.2.4 Tributos Departamentales</i>	<i>24</i>
Capítulo 3. Aspectos metodológicos.	65
3.1 Tipo de investigación	65
3.2 Procedimiento.....	66
3.3 Procedimiento de análisis.....	67
Capítulo 4. Resultados y discusión	69
4.1 Descripción de los impuestos que se encuentran en el Sistema Tributario Territorial Colombiano relacionados con la tributación departamental.	69
4.2 Relación de hecho generador y sujeto pasivo de los tributos territoriales a la luz de la Constitución Nacional y las normas legales vigentes como principales conceptos sobre los cuales se puede configurar la Doble Tributación Interna.....	71
4.3 Identificar los supuestos de doble tributación, desde el marco de la legislación tributaria y la jurisprudencia.	72
<i>4.3.1 Relaciones encontradas en la Legislación Tributaria Territorial Colombiana.</i>	<i>72</i>
<i>4.3.2 Relaciones encontradas en la jurisprudencia colombiana</i>	<i>73</i>
<i>4.3.3 Relaciones “De Significado” encontradas mediante el análisis hermenéutico efectuado con el Atlas Ti.</i>	<i>77</i>
Conclusiones	79

<i>Causas:</i>	80
<i>Efectos</i>	82
Referencias bibliográficas	83

Índice de tablas.

Tabla 1. Relaciones encontradas en la aplicación de la tasa efectiva de tributación.	36
Tabla 2. Origen Legal y Descripción de los Tributos Departamentales.....	69
Tabla 3. Principales Impuestos Departamentales en donde se Configura Doble Tributación Interna.....	71
Tabla 4. Relaciones encontradas en la lectura comprensiva de la Legislación Tributaria Territorial Colombiana.....	72
Tabla 5 Relaciones encontradas en la lectura de la jurisprudencia Colombiana.	73
Tabla 6. Relaciones “De Significado ” encontradas mediante el análisis hermenéutico efectuado con el Atlas Ti.....	¡Error! Marcador no definido.7

Resumen

Dado que los tributos territoriales pasan desapercibidos para el contribuyente, hasta el punto de considerar solamente el ICA, esta investigación pretendió poner en evidencia que, en el ejercicio fiscal territorial de Colombia, sucede un fenómeno que se denomina Doble Tributación Interna. Este ejercicio fue posible, a partir de la revisión documental adoptada como metodología de investigación con la que se realizó un análisis contrastivo entre la legislación vigente y la jurisprudencia relacionada, haciendo el análisis de contenido mediante la herramienta Atlas ti.

De acuerdo con los hallazgos, se pudo reconocer que casos como la liquidación del impuesto de industria y comercio, el hecho de pagar impuesto vehicular por la propiedad y por la circulación, la multiplicidad de sujetos pasivos en el impuesto al consumo, entre otros, ponen en escena que; en el ejercicio de la tributación territorial, un mismo hecho imponible, causa obligaciones en tributos diferentes y afecta más de un contribuyente, de igual manera un sujeto pasivo puede ser responsable tributario en varias jurisdicciones y varios sujetos pasivos pueden ser responsables de una misma obligación.

Palabras clave: Doble tributación, tributos territoriales, marco legislativo, jurisprudencia.

Capítulo 1. Aspectos generales

1. Formulación del Problema

Se considera concurrencia y/o doble tributación aquella situación en la cual, coinciden un mismo hecho generador o un mismo sujeto pasivo sobre un mismo tributo o sobre tributos aparentemente distintos, pero esencialmente iguales.

Partiendo de estos supuestos de concurrencia y/o doble tributación, identificar la existencia de este fenómeno en los tributos de orden territorial, puede ser un hecho pertinente para el campo de la Tributación (Departamental, Distrital y Municipal en Colombia)

Frente a la doble titulación, la sala Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia 18751 (2014), afirma que “Para que opere la doble tributación ha de existir identidad de los sujetos, de objeto, del impuesto y del período tributario” .

Así mismo, ha de entenderse que, para que para que ocurra este fenómeno deben concurrir ya sea un mismo hecho económico o sujeto pasivo en diferentes tributos, esta situación muchas veces es evidente, mientras que en la mayoría de los casos se determina luego del análisis hermenéutico de la literatura relacionada a cada impuesto, que incluso pueden partir de una errada interpretación de la norma, efectuada por las diferentes administraciones tributarias territoriales.

Desde la perspectiva doctrinal y constitucional, la tributación territorial plantea múltiples interrogantes, desde la expedición de la Constitución de 1991, las entidades territoriales tratan de cumplir con las directrices que provienen de la nación y operan con las inconsistencias y vacíos que este proceso conlleva.

El reto sería descentralizarse, ser autónomos y entre las principales preocupaciones están la falta de consenso doctrinal y jurídico, la disminución en la recaudación, y la evasión fiscal. Esta preocupación se refleja en la siguiente cita: “Esta dinámica, suscita la aparición, anomalías o fenómenos tributarios que perfeccionan el círculo vicioso existente entre la recaudación y la evasión fiscal”. (Tributos Departamentales - Departamento de Apoyo Fiscal. Ministerio de Hacienda, 2007, p 44).

Al respecto, el discurso doctrinal de la hacienda pública, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, (2007), reconoce el fenómeno de incidencia o traslación del impuesto, según el cual “los impuestos de acuerdo con su clase, pueden dar lugar a la existencia de dos contribuyentes, uno que es denominado de jure o legal y otro que es el contribuyente de facto o destinatario económico del gravamen” (p. 18), es en este aspecto donde se refleja la existencia de doble contribución.

El impacto fiscal de la ocurrencia de estos fenómenos, es directamente proporcional a la disminución del recaudo y al aumento de la evasión fiscal territorial, entendiendo el impacto fiscal como el “efecto producido por la ley, en cuanto señala quién es el sujeto pasivo de la contribución, sobre el cual recaerá, la obligación de pagar el tributo” (Impuestos Departamentales. Dirección de Apoyo Fiscal. Ministerio de Hacienda 2007, p. 19).

Es así que luego de efectuar múltiples observaciones, intuitivamente se podría decir que, de modo silencioso y casi automático, se produce otro fenómeno que para efectos del presente estudio se denomina: Fenómeno de la doble tributación interna, que puede ocurrir cuando:

- Un mismo hecho imponible, genera obligaciones tributarias en tributos diferentes
- Un mismo hecho imponible, genera más de un contribuyente
- Un sujeto pasivo es responsable tributario en varias jurisdicciones

- Un mismo tributo posee más de un sujeto pasivo.

De la revisión realizada en torno al fenómeno de la doble tributación y sumado a ello, la identificación de manera intuitiva de una doble tributación de carácter interno en el Sistema de Tributación Territorial Colombiano, se propone la siguiente pregunta de investigación:

1.1 Pregunta de Investigación

¿Cuáles son las relaciones encontradas entre la legislación tributaria y la jurisprudencia que permiten reconocer la Doble Tributación Interna presente en el Sistema Tributario Territorial Colombiano a partir de los hechos generadores, los supuestos y los sujetos pasivos en el caso de la tributación departamental?

1.2 Objetivo General

Determinar las relaciones encontradas entre la legislación tributaria y la jurisprudencia que permiten reconocer la Doble Tributación Interna presente en el Sistema Tributario Territorial Colombiano a partir de los hechos generadores, los supuestos y los sujetos pasivos en el caso de la tributación departamental.

1.2.1 Objetivos Específicos

- Describir los impuestos que se encuentran en el Sistema Tributario Territorial Colombiano relacionados con la tributación departamental.
- Relacionar los elementos: hecho generador y sujeto pasivo de los tributos territoriales a la luz de la Constitución Nacional y las normas legales vigentes como principales conceptos sobre los cuales se puede configurar la Doble Tributación Interna.
- Identificar los supuestos de doble tributación desde el marco de la legislación tributaria y la jurisprudencia.

Capítulo 2. Antecedentes y Marco Teórico

2.1 Antecedentes

En el contexto internacional se reconocen algunos hechos que permiten reconocer el fenómeno de la doble tributación. Tal es el caso del estudio realizado por Vicente de la Casa (2014), quien identificó el fenómeno de la doble tributación, en su investigación en torno a La Concurrencia y Articulación de los Impuestos Locales con otros Tributos del Sistema Fiscal Español, en el cual analiza la estructura de la administración española y sus fuentes de financiación.

De igual modo el autor se remite a lo ya publicado en 1999 por López Espadafor acerca de La Doble Imposición Interna. En esta monografía se analizan los distintos problemas que plantea el hecho de que sobre una misma manifestación de riqueza incidan dos o más impuestos. Ante tal colisión de tributos se analizan en primera instancia, los problemas constitucionales que presentan las acumulaciones de impuestos y, en segundo lugar, los mecanismos legales que se establecen para atenuar la carga fiscal en los casos de doble imposición, consistentes normalmente en la deducción de la cuota de un impuesto para cuantificar la deuda tributaria del otro, lo cual se realiza en muchas ocasiones en base y no en cuota, no eliminándose en estos casos totalmente la doble imposición, quedando sólo mitigada en parte .

En México, Covarrubias Rivera (2012), publicó un estudio acerca de la doble tributación en ese país, concluyendo que la concurrencia tributaria entre la federación, estados y municipios, sobre las mismas fuentes, actos u objetos gravables, conduce a lo que conocemos como una doble tributación en perjuicio de los contribuyentes.

Para su estudio trae a colación algunos autores que reafirman puntos de su estudio, tal es el caso de Arrijo Vizcaíno (1982) que identifica las causas de fondo de la doble tributación:

- La ausencia de un sistema constitucional definido que delimite con precisión los campos de acción fiscal de la federación, de los estados y municipios

- El abuso, principalmente del legislador federal ordinario, de determinadas fuentes de ingresos altamente redituables que son gravadas en repetidas ocasiones por el mismo sujeto o varios sujetos

Covarrubias Rivera (2012), afirma que la concurrencia de facultades impositivas es un problema que no ha sido posible resolver, al no estar delimitados por campos exclusivos de imposición lo que conduce en doble tributación. Si bien es cierto existe una verdadera preocupación por que las leyes tributarias cumplan los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad, es cierto que la cantidad de cargas sobre un mismo ingreso conduce a un abuso tributario.

El artículo 73 Constitucional de México, establece una serie de fuentes de riqueza que solo pueden ser gravadas por la federación, sin embargo, el mismo artículo autoriza a las federaciones para crear contribuciones sobre fuentes distintas a las relacionadas inicialmente y que al no estar prohibidas para los estados y municipios, se convierten en el campo propicio para la doble tributación.

Este problema se ha querido resolver por medio de la ley de coordinación fiscal, la cual pretende que se creen impuestos federales con participación a los estados y municipios, este sistema tiene por objeto regular las actividades fiscales estatales y municipales, así como establecer bases de cálculo para la distribución de participaciones, esta ley pretende ante todo fortalecer la economía regional y en particular la de los municipios.

Parafraseando a Flores Zavala (2012), señala que la doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya se los establezca a una misma entidad, o bien concurren en esa fuente dos o más entidades diversas, así:

- Cuando una misma entidad impositiva establece dos o más gravámenes sobre una misma fuente de impuestos.
- Cuando concurren en una misma fuente dos estados soberanos
- Cuando la federación y los estados que la integran gravan la misma fuente en dichos estados.
- Cuando concurren en el gravamen los estados miembros de la federación y los municipios que la integran.

El autor también reseña en su estudio, a Margáin (2012) para resaltar que, cuando la misma entidad establece más de un impuesto sobre el mismo objeto, se presume la aparición de una doble tributación. Sin embargo, como la tributación hace referencia al ingreso es decir al objeto de la tributación y no a la fuente, entonces no se puede considerar inconstitucional o fuera de la ley en tanto que solo hay un tributo por cada una de las fases del proceso.

Sostiene que el sistema de coordinación fiscal se encuentra en la doctrina legislativa de Argentina ya que en este país surgió la tesis de que para un solo territorio debe existir un solo impuesto, según esto, la federación crea los impuestos y otorga participación a los estados y municipios.

Covarrubias Rivera (2012) concluye que la doble tributación está permitida en México, siempre y cuando la concurrencia de las contribuciones no sea en áreas específicamente restringidas a la federación o entidades federativas, sin embargo prevé que se avecinan cambios para fortalecer las finanzas públicas, tanto de las federaciones como de los municipios, mediante

el otorgamiento de facultades para imponer contribuciones modificando, la ley de coordinación fiscal y otros ordenamientos, con lo cual el fenómeno de la doble tributación aparecerá con más fuerza, derivando en una mayor carga tributaria y por ende en un mayor abuso tributario.

Uno de los estudios recientes más completos relacionados con el fenómeno de la concurrencia tributaria fue realizado por Cofone, titulado *La Economía de la Doble Imposición Tributaria* (2011), que afirma que la doble imposición es aquella que se da cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos (o más) veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo, y por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario (Villegas, 2001).

De acuerdo con la doctrina alemana y el Tribunal Federal suizo, para que haya existencia de doble imposición, se requiere identidad tanto en el sujeto gravado como en el hecho imponible y en el tiempo, así como diversidad de los sujetos fiscales (Cofone, 2011)

En definitiva, lo central de la doble imposición es que una determinada manifestación de capacidad contributiva sea gravada dos o más veces, sin importar el nomen juris de los tributos (García Vizcaíno, 1996).

Cofone (2011), al citar a Seligman (1923) expresa que la doble imposición es simplemente gravar dos veces la misma persona o la misma cosa. Esta postura afirma que el contribuyente que paga dos impuestos a una misma autoridad se encuentra en una situación muy similar al que paga dos impuestos a autoridades distintas.

En la misma línea, la doctrina en derecho tributario ha señalado, que la doble imposición genera dos problemas. Primero, instancias burocráticas innecesarias, con los consecuentes costos administrativos adicionales. Segundo, la presión fiscal desincentiva la inversión (Pages & Galtes, 2004).

Como sustento de su estudio, Cofone, retoma el estudio por Heller (1998) denominado Tragedia de los Anticomunes, una situación hipotética según la cual, intentando solucionar la tragedia de los comunes, se produce una exageración en la fragmentación de los títulos de propiedad. Demasiados propietarios sobre un mismo bien se bloquean entre ellos, paralizando los mercados y destruyendo riqueza.

Para su estudio pone de ejemplo el funcionamiento de los negocios en Moscú luego de la caída de la Unión Soviética, en la cual hay demasiados organismos con facultad para otorgar permisos para la utilización de un mismo negocio, y dado que muy pocas personas lograban acumular el número necesario de permisos para poder ocupar un negocio frente a la calle, los quioscos que vendían los mismos bienes en la calle tenían mucha clientela.

En su estudio, Cofone (2011) compara la tragedia de los anticomunes con lo que sucede en el caso la doble imposición, pues se verifican las condiciones tanto al nivel de los supuestos como al nivel de las consecuencias. El autor concluye que la doble tributación no es per se inconstitucional, en tanto que no está taxativamente prohibida y el monto de la carga tributaria total sea razonable y no confiscatorio.

Bajo la doble imposición, al igual que bajo cualquier tragedia de los anticomunes, varios individuos son perjudicados y –desde un punto de vista estricto– ninguno es beneficiado, ya que genera pobreza en las sociedades en las que existe.

El problema de la doble tributación, puede ser solucionado por el Estado, teniendo un criterio único de atribución del poder tributario, o haciendo coparticipes a las diferentes autoridades tributarias, sin embargo este requiere de unas reglas claras y unos criterios definidos, el autor afirma que no existe una solución fácilmente implementable, los acuerdos entre entidades territoriales para crear un mecanismo de coparticipación acarrea altos costos de

transacción, al igual que una reforma constitucional, sin embargo serían menores a los costos generados por la doble tributación, que son asumidos por el estado y por el contribuyente.

2.2 Marco Teórico

2.2.1 Doble Tributación Internacional Conceptos y Principios

Actualmente, evitar la doble tributación internacional tiene una gran relevancia, principalmente porque los gobiernos, en aras de fortalecer sus economías, buscan incentivar el comercio y la inversión extranjera, implementando medidas y estableciendo convenios para eliminar la doble tributación.

Existen diferentes posturas teóricas, que incluso afirman que no existe la doble tributación, por cuanto las rentas obtenidas representan una obligación tributaria en el territorio en donde se produjeron y de donde provinieron, esto se debe a que las diferentes administraciones tributarias tienen el derecho a exigir el pago del tributo en tanto que las dos proporcionaron la infraestructura y los medios para la producción de la riqueza.

Organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y Organización de Naciones Unidas (ONU), no solo reconocen la existencia de la doble tributación, como un fenómeno en el cual un mismo sujeto es gravado por administraciones fiscales diferentes, adicionalmente propenden por crear mecanismos para eliminarla, dichos mecanismos consisten básicamente en el desarrollo de modelos de convenio, los cuales son utilizados por las diferentes naciones.

Evans (1999) afirma que la doble tributación puede ser económica o jurídica. Económica cuando, sin lugar a dudas, exista identidad de causa o hecho imponible: renta, capital, consumo y básicamente cuando hay unidad o diversidad de sujetos activos; unidad de causa o hecho imponible y unidad o diversidad de sujetos pasivos.

Así mismo, existe doble imposición jurídica cuando al cargo del mismo sujeto pasivo se determina dos (o más) veces el mismo impuesto. La doble imposición jurídica y económica simultáneas, están prohibidas expresamente o taxativamente por las disposiciones fiscales. (Pp. 47- 55)

Los principios que rigen la doble tributación internacional son:

Residencia y Fuente: como su nombre lo indica, el principio de residencia admite que el país grave como renta mundial, todas las rentas en donde el sujeto pasivo tiene su residencia. El principio de fuente admite que el estado grave todas las rentas que se originen en su territorio. La doble tributación sucede, porque se aplican estos dos principios, al criterio de *imputación tributaria* por ejemplo, en Colombia, se grava la renta de fuente nacional, y la renta de fuente extranjera de los colombianos y de los residentes en Colombia. Decreto 624 de 1989 "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales", artículos 9, 10,12 y 20.

No obstante, dado que la doble tributación internacional es un fenómeno complejo, solo se configura cuando convergen los siguientes elementos:

- Identidad de la naturaleza del gravamen, es decir, que se presenten dos impuestos iguales o por lo menos equivalentes.
- Que haya un mismo hecho generador del impuesto.
- Simultaneidad en el periodo de tiempo en el que ocurre el hecho gravable.
- Identidad en el sujeto sobre quien recae el tributo, es decir, que los impuestos sean soportados por un mismo sujeto.
- Que más de un Estado ejerza su potestad tributaria, es decir, que haya convergencia de dos o más autoridades fiscales

En Colombia los antecedentes relacionados con el fenómeno de La Doble Tributación Interna, se encuentran dispersos en la jurisprudencia del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional, debido a los múltiples casos de doble tributación resueltos vía interpretación de la ley en sentencia judicial.

2.2.2. Principios Constitucionales de la Obligación Tributaria Territorial

Acerca de la obligación tributaria territorial existen diversas opiniones, según algunos autores se afirma que las entidades territoriales son autónomas para crear impuestos tasas y contribuciones, pues así lo establece la Constitución Política de Colombia de 1991, artículo 313, cuando afirma: “En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales”, otros afirman que la autonomía impositiva territorial solo abarca las tasas y contribuciones, y otros afirman que no tienen autoridad tributaria alguna.

Sin embargo, el origen de toda obligación tributaria, reposa en la ley. En el caso del estado Colombiano, en la Constitución Política de Colombia, 1991; particularmente en los artículos: 287, 338 el artículo 300 y 313; se otorga la potestad de imponer contribuciones fiscales o parafiscales en tiempos de paz.

De la lectura integral de estos artículos se desprende que, en el límite de la ley, el poder tributario de las entidades territoriales esta “Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”, son estas dos las funciones derivadas del poder dado, responsabilidades que comparten, la Nación, los Departamentos y los Municipios (Constitución Política de Colombia, 1991, Artículo 287).

Esta afirmación se suscita luego de la lectura de las leyes que dan origen a las obligaciones tributarias territoriales en las cuales el concepto “autoriza” se repite con acentuada

frecuencia, es decir que el legislador (la ley) da origen al tributo, por tanto a la obligación tributaria, y autoriza a las entidades territoriales para que, en uso de sus facultades, lo adopten en sus respectivas jurisdicciones; la autonomía territorial consiste en adoptar o no el tributo en su jurisdicción, en cuyo caso queda facultada para “complementar” los elementos del tributo que no hayan sido determinados por el legislador, así como administrar el tributo. No se trata entonces de una autoridad derivada, como muchos afirman, se trata de una facultad dada a las entidades territoriales, para que a través de la tributación cumplan con los fines del estado.

Es así que la Corte Constitucional en Sentencia C- 540 de 2001, al analizar la tensión tributaria que se produce entre el principio unitario del Estado Colombiano y el principio de autonomía de sus entidades territoriales, se recordó que, cuando la Constitución, define al Estado colombiano como “República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales”, quiere significar que, la autonomía de las entidades territoriales no consiste en la simple transferencia de funciones y responsabilidades del centro al nivel territorial, sino que se manifiesta como un poder de autogobierno y autoadministración. (Constitución Política de Colombia, 1991, Artículo,2)

En cuanto al fundamento axiológico de la autonomía territorial en un Estado unitario, la Sentencia explica que aquella emana del principio democrático, porque las autoridades territoriales se constituyen a partir del voto directo y universal de las comunidades.

Y en lo referente a la adecuada coordinación del principio unitario y el autonómico, señaló que autonomía, al ser gubernamental y administrativa, se refería no sólo a la facultad de dirección política, sino también a la potestad de gestión de los recursos propios de la entidad territorial en función de sus propios intereses, que debe ejercerse conforme a la Constitución Política de Colombia, 1991, Artículo 287 , pues este define las competencias propias de los entes

territoriales, y los aspectos allí previstos se consideran indispensables para la configuración del concepto de autonomía, entendida esta como un componente esencial del orden constitucional.

De lo anterior se deriva que la facultad legislativa para definir el ámbito de la autonomía territorial está limitada tanto por la imposición constitucional que salvaguarda la autonomía territorial como por los principios fundamentales del municipio y los de coordinación, concurrencia y subsidiariedad (Constitución Política de Colombia, 1991, Artículos, 288, 311).

Con relación a las facultades tributarias de los entes territoriales, más concretamente con la potestad de imposición de gravámenes, la Sentencia C-04 de 1993, refiriéndose a la autonomía impositiva de los municipios, la Corte sostuvo que la misma se encontraba subordinada tanto a la Constitución como a la ley.

Más adelante, en la Sentencia C- 467 de 1993 la Corte Constitucional, reiteró esta posición al indicar que, aunque de la lectura del artículo 338 superior, parecería deducirse una total autonomía impositiva de los municipios, no podía asumirse de manera literal, , pues dicha disposición debía interpretarse en íntima relación con el artículo 287-3 de la Carta Constitucional conforme a la cual "las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la Ley" (Constitución Política de Colombia, 1991, Artículos 338, 287-3)

Para efectos de establecer un impuesto municipal se requiere siempre de una ley previa que autorice su creación y que sólo cuando se ha creado legalmente el impuesto, los municipios adquieren el derecho a administrarlo, manejarlo y utilizarlo.

Esta posición jurisprudencial posteriormente fue precisada, al explicar que, en virtud del principio unitario, no podía hablarse de una "Soberanía fiscal" de las entidades territoriales, no obstante, su autonomía les permitía establecer o suprimir impuestos creados por la ley, en

relación con los intereses nacionales (Constitución Política de Colombia, 1991, Artículos. 287-3 y 313-4)

La Corte Constitucional avanzó en el examen de la llamada autonomía impositiva de los entes territoriales, en lo relativo a su competencia para la determinación de los elementos de la obligación tributaria, es así que, en Sentencia C-537 de 1995, resolvió una demanda en la cual se alegaba la inconstitucionalidad en torno a la aparente indeterminación e indefinición de los elementos sustanciales del tributo, en este caso la corte sostuvo que, en virtud de lo dispuesto en la Constitución Política de Colombia de 1991, la ley que crea una determinada contribución, debe definir directamente todos los elementos esenciales del tributo.

No obstante, dentro de la interpretación de las normas constitucionales, son las entidades territoriales que, en concordancia con los tributos creados por la ley, puedan a través de las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales o distritales, fijar los elementos de la contribución respectiva.

La evolución de la línea jurisprudencial, tuvo un hito importante en la Sentencia C-1097 de 2001; en esa oportunidad se sometió a evaluación de constitucionalidad el artículo 38 de la Ley 397 de 1997, que facultaba a los entes territoriales para crear la estampilla procultura.

La anterior sentencia concluyó que mientras en los tributos de linaje nacional, el Congreso goza de poderes plenos, en lo que se refiere a los tributos territoriales, su competencia es compartida con las asambleas y concejos (a menos que se quiera soslayar el principio de autonomía territorial que se promueve en la Constitución Política de Colombia de 1991, indicó que, para el plano territorial la ley había previsto “La existencia de un tributo documentario –la estampilla- a ser concretado en sus componentes básicos por las asambleas y concejos, esto es,

en lo atinente a la fijación de: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa”.

Ahora bien, la Sentencia C-1097 de 2001, se refirió a las posibles desigualdades regulatorias que presumiblemente adoptarían las distintas entidades territoriales y a la repercusión de esta disparidad normativa en la órbita del derecho a la igualdad de los contribuyentes, afirmando que: “sin embargo, en presencia de dichas sindicaciones se impone observar que, tratándose de tributos territoriales la igualdad debe entenderse dentro de cada jurisdicción y no con referencia al plano nacional”.

Una nueva precisión de esta línea jurisprudencial se produjo en la Sentencia C- 227 de 2002, donde la Corte Constitucional al referirse al “grado de generalidad” en la autonomía territorial y el principio de legalidad tributaria, determino que solo la ley autoriza a establecer tributos a las entidades territoriales.

Se afirma que:

El grado de generalidad que puede tener la ley de autorizaciones “corresponderá al Congreso de la República la creación de los tributos del orden territorial y el señalamiento de los aspectos básicos de cada uno de ellos, los cuales serán apreciados en cada caso concreto en atención a la especificidad del impuesto, tasa o contribución de que se trate. Por su parte, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales establecerán los demás componentes del tributo, dentro de los parámetros generales o restringidos que fije la correspondiente ley de autorización”.

Consolidando esta posición jurisprudencial, en Sentencia C-538 de 2002, la Corte Constitucional, consideró que si bien era cierto que en relación con los tributos nacionales el legislador debía fijar todos los elementos esenciales del tributo, también lo era que “Frente a los

tributos territoriales el Congreso no puede fijar todos sus elementos porque estaría invadiendo la autonomía de las entidades territoriales que estaría contradiciendo lo estipulado en la Constitución Política de Colombia, 1991, Artículo 338. según el cual, 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.

De este modo, la fijación de los parámetros básicos implica reconocer que ese elemento mínimo es la autorización que el legislador da a las entidades territoriales para la creación del tributo.

Agrega además que, “tratándose de recursos propios de las entidades territoriales, no hay razón para que el legislador delimite cada uno de los elementos del tributo, pues de esa forma cercenaría la autonomía fiscal de que aquellas gozan por expreso mandato constitucional”.

En este mismo orden de ideas, en la Sentencia C-944 de 2003, la Corporación sostuvo que la competencia de los entes territoriales para establecer y regular los tributos debía ejercerse dentro de los límites señalados en la Constitución y la ley, lo cual significaba que la potestad impositiva regional y local era relativa, por lo cual, el legislador podía “Señalar ciertas pautas, orientaciones y regulaciones o limitaciones generales para su ejercicio”.

En conclusión, según lo planteado por la Corte Constitucional en Sentencia C-944 de 2003, la posición jurisprudencial acerca de la autonomía tributaria de las entidades territoriales, se origina en la ley, esta autonomía se reduce a adoptar o no, el tributo en cada jurisdicción, en los “Términos, orientaciones y regulaciones o limitaciones generales, para el ejercicio de la facultad impositiva territorial”.

2.2.3 Principios de la Organización del Sistema Tributario Territorial

Constitucionalmente, el sistema tributario colombiano, tiene como principal objetivo, la redistribución de la riqueza a través de la implementación de contribuciones que permiten el cubrimiento de las necesidades de la sociedad, de acuerdo con la Constitución Política de Colombia. 1991, debe seguir los siguientes principios:

Equidad: este principio hace referencia a que todos los individuos deben contribuir con el Estado de acuerdo a su capacidad de pago; es decir, que el Estado colombiano puede ejercer su capacidad impositiva, sin realizar cobros arbitrarios a los contribuyentes, esto es, que cada individuo pueda responder a dicha imposición de acuerdo con los ingresos que percibe.

Eficiencia: este principio señala que un impuesto es eficiente, si es posible recaudar grandes cantidades de recursos en tanto que los costos en los que se debe incurrir para su efectivo recaudo son bajos. Desde otra perspectiva, este principio también hace referencia a la oportunidad con que el impuesto se recauda, es decir, que su aplicación debe hacerse en el momento es que sea más fácil el pago para el contribuyente.

Progresividad: este principio indica que la carga tributaria debe distribuirse entre los contribuyentes dependiendo de su capacidad de pago, es decir quien más tiene, más paga; el principio de progresividad, en términos generales y en adición al principio de Equidad, pretende reducir algunas de las diferencias inherentes entre los aportantes de mayor capacidad contributiva y los de menor capacidad.

No retroactividad: nos indica que los impuestos son aplicados a partir del momento de entrada en vigencia de la ley o decreto que le dio origen o que le implementó una modificación al mismo, y no desde fechas anteriores.

Por su parte, el sistema tributario territorial encuentra su enfoque principal en el régimen de descentralización que rige al país de acuerdo a la Constitución Política de Colombia de 1991,

en consonancia con los principios que allí se establecen. Este marco constitucional, señala al Congreso de la República, como el órgano natural de regulación legislativa en materia tributaria y como único posible creador de impuestos. De esta facultad deriva que las entidades territoriales deban adoptar estos parámetros legales y emitir actos administrativos sobre disposiciones tributarias locales conforme al marco legislativo y a los elementos estructurales de los tributos.

2.2.4 Tributos Departamentales

2.2.4.1 Impuesto al Consumo de Cervezas, Refajos y Mezclas

Por tradición la cerveza ha sido la bebida de mayor consumo en Colombia, presuntamente por esta razón el Gobierno Nacional estimo que, adicional a la carga establecida por el ejercicio de esta actividad económica, su “consumo” también debería ser gravado, al considerar este como un indicio de riqueza; por lo tanto, el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, es de “propiedad de la nación, no obstante su producto se encuentra cedido a los Departamentos y al Distrito Capital de Santafé de Bogotá, en proporción al consumo de los productos gravados en sus respectivas jurisdicciones”. Artículo 185 de la Ley 223 de 1995.

La literatura y jurisprudencia relacionada con el análisis de este impuesto, hace énfasis en el aspecto material, porque es anterior al hecho generador, lo que deriva en que la obligación tributaria nace antes de realizarse el presupuesto determinado en la ley, esto se debe a que quien declara y paga el impuesto es el fabricante o importador, quien a través de la cadena de comercialización traslada o repercute el impuesto al consumidor final.

Precisiones metodológicas relacionadas con los Impuestos al Consumo administrados por los departamentos.

- Se considera que el hecho generador de los impuestos al consumo administrados por los departamentos es el “consumo”, en complemento con la entrega en fábrica y la nacionalización. En consecuencia, el sujeto pasivo es el consumidor, el productor y el importador y solidariamente todos aquellos que intervengan en la cadena de comercialización.
- En la práctica, existen dos opciones, excluyentes, para que los departamentos de Colombia tengan la posibilidad de obtener rentas tributarias o ingresos patrimoniales respectivamente, derivados, en todo caso, de los licores destilados. La primera, a través del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, que grava el consumo, y que es de propiedad de la Nación y su producto se encuentra cedido a los departamentos. El alcohol potable solo puede generar beneficios sobre quienes ejerzan el monopolio, no hace parte del régimen tributario.
- Las modificaciones realizadas por la Ley 1819 de 2016, en relación con los impuestos al consumo administrados por los departamentos, no afectaron elementos como: hecho generador, sujeto pasivo, ni causación del impuesto; no obstante, en los artículos 347 y 348 de la Ley 1819 de 2016, se modificó la estructura tarifaria del impuesto al consumo se enumeró un componente específico y otro el ad valorem, se mencionan porque si podrían incidir en la ocurrencia de una doble tributación, y porque, tangencialmente suscitaron discusiones y nuevas maneras de abordar el análisis del impuesto.
- El Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros es una cuenta especial dentro del presupuesto de la Federación Nacional de Departamentos creada por el artículo 217 de la Ley 223 de 1995, para depositar allí el recaudo de los impuestos al

consumo de productos extranjeros. Los importadores al momento de la introducción de las mercancías al país, declaran y pagan ante dicho fondo el impuesto al consumo de productos extranjeros y en el momento en que tales productos son introducidos a cada entidad territorial, el importador o distribuidor tiene la obligación de declararlos ante la respectiva Secretaría de Hacienda. La Distribución de los pagos efectuados se realiza en proporción al consumo efectuado en cada departamento o en el distrito capital, consumo que se debe acreditar con las declaraciones presentadas. Sentencia CE- 17273 (2010).

2.2.4.1.1 Hecho Generador del Impuesto al Consumo de Cervezas, Refajos y Mezclas.

El hecho generador del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas se encuentra establecido en el artículo 186 de la Ley 223 de 1995: Está constituido por el consumo en el territorio nacional de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas. No generan este impuesto las exportaciones de cervezas, sifones, refajos, mezclas de bebidas, fermentadas con bebidas no alcohólicas.

Como ya se comentó, alrededor de este hecho generador, existe una amplia discusión relacionada con el aspecto material y el objeto imponible, en el sentido de que la obligación tributaria nace antes que el hecho generador, lo que por supuesto contraria, lo que hasta el momento ha sido la premisa de esta investigación, según la cual: “La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo” Decreto 624 de 1989 *"Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales"*, artículo 1..

Dicha condición no se cumple en este impuesto, ya que el legislador en el Artículo 188 de la Ley 223 de 1995, al determinar que la obligación tributaria nace de la entrega en fábrica (para nacionales) y en la nacionalización aduanera (para extranjeros) y no en el consumo, lo que une el hecho generador a la causación; trasladando así el objeto material del impuesto a la causación del mismo, razón por la cual el análisis incluye una lectura armónica de estos dos artículos.

De acuerdo con lo anterior, la causación en el caso de productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo. En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país.

Al respecto el Consejo de Estado en el fallo 23408 de 2018, afirmó:

(...) Ello obedece al carácter indirecto del impuesto al consumo, indicativo de que, por facilidades de recaudación, el sujeto pasivo de la obligación tributaria no es el mismo titular del hecho gravado y de la capacidad contributiva sujeta al gravamen, sino una persona que, por su situación especial dentro de las distintas relaciones jurídicas y económicas, está en capacidad de repercutir el tributo sobre el titular de la capacidad económica que el legislador quiere gravar.

En el desarrollo de este fallo, la corporación, cita un aparte de la exposición de motivos de la Ley 1559 de 2012, en donde se define la base gravable para efectos de Industria y Comercio para productos gravados con el impuesto al consumo, y se recuerda que la intención del legislador era que la obligación tributaria de todos los impuestos de consumo de

administración departamental, estuviese a cargo del consumidor y no de los productores e importadores, en razón a la eficiencia del recaudo; ya que en este tipo de impuestos se torna compleja la relación con los contribuyentes consumidores, por tanto la causación y consecuentemente el pago por cuenta de un futuro consumo, se debe trasladar hasta cuando se realice el hecho generador.

Lo anterior implica que el elemento material del impuesto no sea el consumo sino la entrega en fábrica y/o la nacionalización del producto; veamos cómo influye esta apreciación en el cambio de la línea jurisprudencial del Consejo de Estado en fallo No. 23408 de 2018, con respecto al cálculo de la base gravable del tributo, por supuesto desde la óptica del hecho generador:

(...) En esas condiciones, el consumo «corresponde al elemento de la realidad que manifiesta la capacidad contributiva a partir de la cual puede describirse la acción que genera el nacimiento de la obligación tributaria sustancial». No obstante, la ley asoció la causación del impuesto a un acto anterior al consumo, como es la «entrega» de los productos en fábrica o en planta para su distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo, y la «introducción al país» de los productos importados. Así pues, las situaciones que impiden la comercialización y el consumo del producto por parte de los sujetos pasivos o responsables del tributo, deben verse reflejadas en la carga impositiva que asumen, pues el impuesto pagado no podrá ser recuperado con su venta. Así lo corrobora el manejo contable de este impuesto, la autoridad técnica precisó en Concepto 009 de 2009, que el impuesto al consumo constituye "un anticipo pagado, que va a ser recuperado cuando se efectúe la venta al

consumidor final", lo cual, en casos como las devoluciones o dadas de baja no se verifica.

(...)

Queda claro entonces que, el concepto y/o postura que se adopte, con respecto al aspecto material de este hecho generador, tiene implicaciones directas en la determinación del tributo y por tanto en la base gravable, tanto que implicó el cambio de línea jurisprudencial del Consejo de Estado y en la actualidad se considera viable disminuir la base gravable del tributo con las devoluciones, destrucciones y los demás conceptos ya mencionados.

Para el caso de la doble tributación interna, es claro que el hecho generador es un complemento entre el consumo y la entrega en fábrica y/o nacionalización, que se configura si y solo si estos dos conceptos se armonizan y complementan.

2.2.4.1.2 Sujeto Pasivo del Impuesto al Consumo de Cervezas, Refajos y Mezclas

Son sujetos pasivos del impuesto al consumo de cerveza, refajos y mezclas, todos aquellos que hayan sido determinados por el legislador, en el Artículo 187 de la Ley 223 de 1995:

Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos del impuesto los transportadores y los expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden.

Evidentemente son responsables de este tributo, el productor para los nacionales y el importador para los extranjeros (al Fondo Cuenta) y por tanto responsables de la obligación tributaria; así lo ratifican los Artículos 10 del Decreto Reglamentario 1640 de 1996, el Artículo 6 del Decreto Reglamentario 2141 de 1996, y el artículo 52 de la Ley 788 del 2002, al establecer la entrega en fabrica el momento en el que nace la obligación tributaria, su liquidación y recaudo, del impuesto al consumo de cervezas (...).

No obstante, lo anterior, este hecho no limita la posibilidad de que los distribuidores sean responsables solidarios del impuesto, es más, es tradición en las autoridades fiscales de orden departamental, obligar al pago del tributo a los transportadores y expendedores para determinar la procedencia de la mercancía, quizás, por los altos niveles de contrabando, y seguramente por lo dispuesto en el artículo 215 de la Ley 223 de 1995, en donde se establecen las obligaciones de los responsables o sujetos pasivos.

Como se evidencia en el artículo antes citado, y teniendo en cuenta el aspecto material del hecho generador como la causa, momento en el cual se realiza el hecho generador, entonces en este impuesto existen sujetos pasivos complementarios, el productor y/o importador, y el distribuidor, por asumir las responsabilidades formales y el consumidor, por cuanto en el repercute la carga tributaria en efectivo; los demás actores al recuperar costo del impuesto en la cadena de comercialización.

Algunos autores sostienen que, para este impuesto, el legislador designó como contribuyentes de derecho, a los productores, importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores, quienes trasladan su carga económica a los consumidores finales, contribuyentes de hecho, vía precio de venta.

2.2.4.1.3 Supuestos de Doble Tributación Interna relacionados con el impuesto al consumo de cervezas, refajos y mezclas

Causa: Ocurrencia del fenómeno de la doble tributación por que un mismo hecho generador, produce varios impuestos, en un mismo espacio de tiempo o vigencia.

Los impuestos al consumo administrados por los Departamentos constituyen la más clara evidencia, de la existencia de Doble Tributación Interna de varias maneras; en principio el IVA

que también grava el consumo, concurre aquí en que posee el mismo hecho generador, es decir que las cervezas están gravadas por el consumo y por el consumo de cerveza.

No obstante, existen posturas divergentes al respecto, según Sánchez Peña (2016),:

Es preciso advertir que el hecho de que estos impuestos se superpongan al IVA no implica necesariamente un escenario de doble imposición jurídica, pues la estructura legal de estos impuestos difiere en cuanto al presupuesto elegido por el legislador, siendo el IVA un impuesto general al consumo que grava la venta de bienes corporales muebles, la prestación de servicios en el territorio nacional, la importación de bienes y los juegos de suerte y azar; mientras que los impuestos al consumo específicos, como su nombre lo indica, gravan selectivamente algunos bienes y/o servicios; dicho de otra manera, su materia imponible recae sobre consumos específicos (Sánchez Peña, 2016, p. 241).

Este argumento permite corroborar que la obligación tributaria nace en el mismo momento para el IVA y para el impuesto nacional al consumo. Además para el impuesto al consumo, adicionalmente quien asume la carga tributaria es quien consume el producto, y lo hace en el mismo momento de la compra, por lo tanto, se da a plenitud el fenómeno de la Doble Tributación Interna porque “evidentemente” tres impuestos diferentes concurren sobre el mismo hecho generador, así lo reconoce el legislador en el Decreto 624 de 1989 *"Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales"*, artículo 512.

El impuesto se causará al momento del desaduanamiento del bien importado por el consumidor final, la entrega material del bien, de la prestación del servicio o de la expedición de la cuenta de cobro, tiquete de registradora, factura o documento equivalente por parte del responsable al consumidor final.

2.2.4.1.4 Ocurrencia del fenómeno de la doble tributación porque un impuesto posee y/o genera multiplicidad de sujetos pasivos.

En la práctica, el hecho de que el legislador haya señalado varios sujetos pasivos para este impuesto, ha derivado en manifestaciones fenomenológicas tales como percusión y/o repercusión del impuesto en toda la cadena de comercialización; en el contexto de esta investigación, también abre el espacio para la aparición del fenómeno de la Doble Tributación Interna, por cuanto varios sujetos pasivos son responsables de este mismo tributo; el productor o importador, causa el impuesto al distribuidor, este lo traslada al transportador y este a su vez al expendedor y por último al consumidor quien por repercusión termina siendo responsable.

Es decir que si la responsabilidad es compartida y/o subsidiaria, existe el riesgo de que una administración tributaria de orden departamental requiera la factura a un expendedor y este termine asumiendo la obligación tributaria a fin de evitar sanciones, decomisos y/o cierre del establecimiento, es decir Doble Tributación Interna, porque coinciden varios sujetos pasivos diferentes como obligados al pago del impuesto.

2.2.4.1.5 Metodología del Cálculo de la Tasa de Tributación Efectiva

Con el ánimo de evidenciar como opera la doble tributación interna, se trae a colación el estudio realizado por Rincón-Castro y Delgado-Rojas, denominado: ¿Cuánto tributan efectivamente el consumo, el trabajo y el capital en Colombia?, a través de la aplicación de la metodología de la tasa efectiva de tributación, se calculan las tasas efectivas promedio de tributación sobre el consumo y los ingresos de los factores de producción, trabajo y capital, para Colombia, en el período comprendido entre 1994 y 2016 (pág. 2)

Esta metodología utiliza como fuente estadística, agregados macroeconómicos - macrodatos- para el cálculo de tasas efectivas promedio.

La tasa efectiva de tributación es la relación entre el recaudo de un impuesto i y su base gravable:

A. Tasa efectiva sobre el consumo

La tasa efectiva promedio sobre el consumo se define como (por motivos de presentación, se omite el índice de tiempo t en todas las definiciones),

$$\tau_c = \frac{NP-IVAK}{CH + (CG - WG) - INP} \quad (1)$$

INP: Impuestos menos subvenciones sobre los productos

IVAK: IVA pagado en la compra de "bienes de inversión"

CH: Gastos de consumo final de Hogares y ISFLSH

CG: Gastos de consumo final del Gobierno

WG: Gastos en sueldos y salarios del Gobierno

INP: Impuestos menos subvenciones sobre los productos

El numerador es el valor de los "impuestos menos subvenciones sobre los productos" (INP) en las estadísticas del DANE, que en el argot de finanzas públicas se denominan "impuestos indirectos", menos el impuesto al valor agregado IVA pagado en la compra de "bienes de inversión" (IVAK). El denominador o base gravable potencial es el valor del consumo de los hogares (CH) y del gobierno (CG-WG), netos de los pagos por INP.

Precisiones:

- El rubro INP contiene los impuestos estrictamente relacionados con el consumo de bienes y servicios, como el IVA, el impuesto sobre el consumo de bienes específicos, como cerveza y licores, tabaco, combustibles, entre otros. También incluye impuestos sobre importaciones y exportaciones, en particular, la contribución cafetera, el GMF; así como impuestos sobre la producción y transferencia de bienes, los derechos de explotación de ciertos bienes y servicios, por ejemplo, loterías, las contribuciones para fondos de estabilización y de fomento

en donde algunos de estos tributos no son, desde un punto de vista técnico, impuestos sobre el consumo, pero se incluyen dentro de esta categoría, lo que se soporta de acuerdo los estimativos para el año 2016, en donde aproximadamente el 86% del rubro INP corresponde a recaudos cuya "causa" y "hecho generador" son el consumo. (pág.106),

Tabla 1

Relaciones encontradas en la aplicación de la tasa efectiva de tributación

Impuesto	Hecho generador	IVA	Impuesto Nacional al Consumo	Impuesto al Consumo Específico (Departamental)
Cervezas	Consumo	X	X	X
Licores	Consumo	X	X	X
Tabaco	Consumo	X	X	X
Combustibles	Consumo	X	X	X

Fuente: Elaboración propia

Como el numerador de la ecuación (1) son los impuestos sobre el consumo de bienes y servicios, es necesario sustraer el IVA pagado por la compra de bienes de inversión, IVAK, ya que no son impuestos que tengan esta naturaleza, que luego se sumarán al numerador, cuando se calcule la tasa efectiva sobre los ingresos del capital.

Teniendo en cuenta que en las cuentas nacionales el consumo público incluye el consumo de bienes y servicios y los salarios públicos y la definición calcula sólo la carga tributaria relacionada con el consumo, se requiere sustraer los gastos salariales públicos.

Las cuentas nacionales reportan el consumo después de impuestos, se deben restar los impuestos indirectos de la base gravable del consumo. (pág., 107)

El cálculo de la tasa efectiva de consumo requiere disminuir los impuestos “agregados” en el precio de cada producto, esta disminución de agregados, es lo que permite evidenciar la realización de la doble tributación interna, dado que existe, identidad de sustancia tributaria en el

hecho generador, pues claramente se grabando el mismo hecho económico en diferentes tributos. De lo contrario, no sería necesario decantar información o disminuir los impuestos agregados relacionados con el consumo.

2.2.4.2 Impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares y alcoholes potables.

Encontramos el origen normativo del impuesto al consumo de licores en el numeral 35 del artículo 23 de la Ley 88 de 1910, el cual establecía que se “monopolizará en beneficio de su Tesoro, (...) la producción, introducción y venta de licores destilados embriagantes, o gravar esas industrias en la forma que lo determine la ley, si no conviene el monopolio”.

De igual modo el artículo 1 de la Ley 33 de 1968 determinó que, a partir del 1 de enero de 1969, la renta del impuesto a los licores destilados de producción nacional, sería de propiedad exclusiva de los departamentos (...), aunque se conserva el carácter de renta nacional, cedida a los departamentos. Pero fue el artículo 61 de la Ley 14 de 1983, quien, nombró por primera vez este tributo como, el impuesto al Consumo de licores destilados. En el Decreto 1222 de 1986, que creo el código de régimen departamental, se retoma y recopila todas las normas relacionadas, ratificando las condiciones ya mencionadas y se extiende la imposición hacia “licores destilados, nacionales o extranjeros, vinos, vinos espumosos o espumantes, aperitivos y similares”.

Es la Ley 223 de 1995, en el artículo 202 y siguientes, quien determina con exactitud, los elementos sustanciales del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares.

Posteriormente la Ley 788 de 2002, modifica la base gravable y la tarifa, incorporando elementos técnicos para determinación de esta obligación tributaria. Por último, la Ley 1816 de 2016 también modifica la base gravable y la tarifa, incorporando en estos elementos, el componente ad valorem, así:

Base gravable:

- a) Componente específico: volumen de alcohol del producto expresado en grados alcoholimétricos y
- b) Componente ad valorem: precio de venta al público por unidad de 750 centímetros cúbicos.

Tarifa:

- a) Componente Específico: \$220 por cada grado alcoholimétrico en unidad de 750 centímetros cúbicos o su equivalente. Para vinos y aperitivos vínicos será de \$150 en unidad de 750 centímetros cúbicos o su equivalente.
- b) Componente ad valorem: 25% sobre el precio de venta al público, antes de impuestos y/o participación, certificado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (en adelante DANE). Para vinos y aperitivos vínicos será del 20% sobre el precio de venta al público sin incluir los impuestos, certificado por el DANE.

Según la exposición de motivos, lo que pretende Ley 1816 de 2016, es que la tributación sea más justa para la industria licorera local, ya que al establecer un esquema diferencial que no genera discriminación para los productos extranjeros, se garantiza el cumplimiento de los compromisos adquiridos en tratados internacionales, cuando se afirma que se debe tributar a partir del precio de venta debido a los perjuicios que esta clase de productos causan a la salud pública.

En todo caso, todos los argumentos normativos resaltan que es una renta de orden nacional cedida a los departamentos y que puede ser ejercida bajo la figura de monopolio rentístico en participación o bajo el régimen impositivo, figuras son excluyentes entre si y que parten del supuesto del mayor beneficio para cada departamento.

2.2.4.2.1. Hecho Generador del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares y alcoholes potables.

El artículo 202 de la Ley 223 de 1995 señala que el hecho generador: “Está constituido por el consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, en la jurisdicción de los departamentos”, en complemento se cita el artículo 204, sobre la causación, el impuesto se causa en el momento de entrega del producto bien sea en fábrica, en planta para su distribución, venta o permuta o también para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.

En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país.

Para efectos del impuesto al consumo de que trata este capítulo, los licores, vinos, aperitivos y similares importados a granel para ser envasados en el país recibirán el tratamiento de productos nacionales. Al momento de su importación al territorio aduanero nacional, estos productos sólo pagarán los impuestos o derechos nacionales a que haya lugar.

Nuevamente el legislador, confunde hecho económico u objeto imponible con hecho generador, pues de la realización del hecho generador, deriva el nacimiento de la obligación tributaria y por ende de las obligaciones formales; está claro que el “consumo” por sí solo, no logra generar completamente la consecuencia jurídica relacionada con el nacimiento de la obligación tributaria, pues faltarían las responsabilidades formales que acompañan dicha responsabilidad, la cual se da en los momentos en los que la ley dice que hay causación, y porque doctrinalmente, lo que constituye manifestación de riqueza y por ende nacimiento de la obligación tributaria no es el consumo sino la entrega en fábrica o planta y/o la nacionalización del producto .

De acuerdo con lo anterior el cambio de línea jurisprudencial del Consejo de Estado, según el cual el hecho generador del impuesto al consumo de cerveza, es el consumo, y no la entrega de fábrica y/o nacionalización, se considera pertinente recordar el pronunciamiento de la sala cuarta en fallo 18999 (2018), al conceptuar acerca de la legalidad del estatuto de rentas del Departamento del Meta:

(...) La Ley 223 de 1995 determina como hecho gravado el consumo de licores, y la causación la fija como el momento en que nace la obligación de pagar el tributo. En estricto sentido, lo que define como hecho gravado (el consumo), es en realidad lo que la doctrina ha denominado como objeto imponible o materia imponible. Es decir, aquella manifestación económica, que es parte de la realidad y que el legislador toma para establecer el tributo y sus elementos.

El consumo no es el hecho gravado porque no es la circunstancia fáctica cuyo acaecimiento genera a la obligación tributaria ya que, como lo dice el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, el tributo nace en el momento en que el productor entrega el producto en fábrica o en planta, para los nacionales, o en el momento en que el licor entra al país, para los extranjeros. Hasta ese momento el consumo no se ha producido y de hecho es posible que se produzca o no, lo que resulta irrelevante para efectos del nacimiento de la obligación fiscal. En consecuencia, lo que la ley denomina “causación” es en realidad la descripción del hecho generador.

La confusión entre el aspecto material y objeto imponible ha dado lugar a múltiples problemas jurídicos relacionados con que después de verificarse la entrega en fábrica o la nacionalización del producto, se presentan contingencias que conllevan a cuestionar el nacimiento de la obligación tributaria, al no configurarse el nacimiento de la obligación tributaria, es decir el consumo.

Está claro que el diseño del impuesto no responde a preceptos doctrinales y si a preceptos relacionados con el aseguramiento del recaudo, pero esto no es óbice para trasladar las confusiones doctrinales a la realidad del impuesto, lo cierto es que de todas maneras, el hecho generador, es decir el Consumo tal y como está establecido y diseñado, es lo que da origen a la obligación tributaria por hacerse efectivo en el momento del consumo (pago), pues ningún actor dentro de la cadena de comercialización pierde la oportunidad de repercutir el impuesto, y esto sucede tanto para los nacionales como para los extranjeros, de modo que en términos reales es el consumidor quien asume la carga tributaria, no obstante es crucial el papel de los productores y/o importadores, pues sin su actuación el consumo no sería posible, de modo que existe una relación de complementariedad entre estos dos actores para la consumación del hecho generador.

2.2.4.2.2 Sujeto Pasivo del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares y alcoholes potables.

La sujeción pasiva de este impuesto está regulada por el artículo 203 de la Ley 223 de 1995, la cual define que “Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden”. (Subrayado propio).

Como se expresó anteriormente para esta investigación, la realización del hecho generador deriva en el nacimiento de la obligación tributaria, por lo tanto, el sujeto pasivo es quien realiza el hecho generador en este caso el productor para los producidos en el país y el importador para los extranjeros. De la lectura de la norma citada, resalta la capacidad del legislador para responsabilizar a varios sujetos por la misma obligación tributaria.

El diseño del impuesto, impide determinar con exactitud cuál es el hecho generador, y por ende, quien es el sujeto pasivo, no obstante, esta investigación considera que así como la realización del hecho generador es un complemento de la actuación de los productores, importadores y consumidores, así también sucede con el sujeto pasivo, es decir que en este impuesto la sujeción pasiva es un complemento de las actuaciones realizadas por el productor, importador y, solidariamente con ellos, los distribuidores, transportadores y expendedores al detal, y por supuesto los consumidores, por el diseño se concluye que todos son responsables de esta obligación tributaria.

2.2.4.3 Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado

El impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco elaborado es quizá, el ejemplo más claro de impuesto indirecto, de carácter suntuoso no indispensable, tanto que no podría hablarse de obligación pues el sujeto pasivo decide asumir libremente la carga tributaria, por demás bastante onerosa; es también un impuesto nacional cedido a los Departamentos mediante la Ley 19 de 1970, aspecto reiterado en la Ley 14 de 1983. Posteriormente con la expedición de la Ley 223 de 1995, se configuraron todos los elementos esenciales de este tributo.

Las modificaciones realizadas por la Ley 1819 de 2016, no afectaron elementos como: hecho generador, sujeto pasivo, ni causación del impuesto; no obstante, en los artículos: 347 y 348, se modificó la estructura tarifaria del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco al definir que el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado tiene un componente específico y uno ad valorem; se mencionan porque, tangencialmente suscitaron discusiones y nuevas maneras de abordar el análisis del impuesto, que podrían incidir en la ocurrencia de una doble tributación, y por tanto serán ampliadas más adelante.

2.2.4.3.1 Hecho Generador del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado.

El hecho generador del impuesto al consumo de cigarrillo se encuentra determinado en el artículo 207 de la Ley 223 de 1995: “Está constituido por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, en la jurisdicción de los departamentos”, es decir que el hecho económico, indicador de capacidad contributiva que es objeto de gravamen, es el “consumo” del producto suntuario. Sin embargo, el aspecto material del impuesto está determinado en la causación, según el artículo 209 de la Ley 223 de 1995, de modo que cualquier análisis al hecho generador, debe incluir tanto el consumo como la causación.

Es así como, tanto el consumo como la causación, son los hechos que al realizarse dan lugar al nacimiento de esta obligación tributaria; para los productos nacionales, cuando el productor entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo; en el caso de productos extranjeros, cuando se introducen al país. Tanto para nacionales como para extranjeros, se entiende que ocurrió para fines de consumo dentro del territorio de las respectivas jurisdicciones departamentales o del Distrito capital, anteriormente, “Independiente de las circunstancias individuales de quien ejecute el acto gravado”. Sentencia Corte Constitucional C-197/97.

En el fallo 21357 de 2018, el Consejo de Estado, al citar la exposición de motivos de la Ley 1559 de 2012, quién consideró que como este impuesto se genera sobre el consumo y no sobre la producción, importación o distribución; quienes realizan estas actividades no son los titulares de la capacidad económica, ni quienes realizan el hecho generador, puesto que no consumen los bienes, y que su actuación se limita a declarar y pagar el impuesto al consumo.

El hecho de que el legislador haya reglamentado la causación frente a un presupuesto de facto, distinto del hecho generador que es apenas la salida de fábrica o la importación, se debe a que la relación jurídica con todos los contribuyentes consumidores es compleja. Adicionalmente

sería contrario a derecho la argumentación de que el consumo se da cuando el producto sale de fábrica, no solo por lo anteriormente explicado, sino porque serían productos que tendrían dos momentos de consumo, cuando salen de fábrica y cuando se consumen y dos consumidores distintos; obviamente es un imposible, por cuanto el consumo no se puede dar si no una sola vez en un mismo producto; obviamente el legislador no dijo eso, dijo directamente en qué momento se da la causación y cuál es el hecho generador. El tratamiento contable del impuesto al consumo, como un anticipo pagado, ratifica que el productor o importador asume de manera anticipada una carga que será recuperada vía precio, por lo anterior, sería lógico inferir, que uno es el hecho generador del impuesto de industria y comercio por la producción, importación o distribución, y otro muy distinto el consumo, lo que indica que la obligación tributaria se genera por el mismo hecho económico y en el mismo momento fiscal.

Ahora bien, es evidente que uno es el hecho imponible y otro distinto, la causación, sin embargo, en el caso del impuesto al consumo de cigarrillos, estos conceptos son complementarios, independientemente de que el legislador haya confundido, en el artículo 207 de la Ley 223 de 1995, el concepto de hecho generador, con el objeto o materia imponible, y que por tanto, el hecho imponible, o consumo de cigarrillos en el territorio del departamento, solo puede realizarse plenamente, cuando ocurren los hechos previstos en el artículo 209 de la misma ley (Causación).

Lo anterior está inspirado en el cambio de línea jurisprudencial efectuado por el Consejo de Estado, que mediante Sentencia 21357 (2018), afirma que el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado supone, una “presunción” de consumo, y que, si bien la entrega de los productos en fábrica o su introducción al territorio nacional causa el impuesto, eventos posteriores como las dadas de baja, devoluciones y destrucción de mercancía, que impiden la

materialización del consumo, pueden afectar la base gravable del tributo, y que por tanto si se prueba que el producto no se consumió, entonces no se configuró el hecho generador.

El Consejo de Estado, en Sentencia 21357 (2018), analizó el caso en el que se discutía si la demandante podía disminuir la base gravable del impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, con los valores registrados por concepto de devoluciones, productos dados de baja y cambio de destino. En esa oportunidad, la Sección estableció que no basta con la entrega de los productos en fábrica o su introducción al territorio nacional – causación - toda vez que la administración debía considerar eventos posteriores que podían impedir el consumo y que incidían en la realización del hecho generador y por ende, en su base gravable.

En este pronunciamiento se aclaró que es importante valorar las situaciones o circunstancias que impiden la comercialización de los productos, toda vez que ellas repercuten de manera directa en la carga impositiva de los contribuyentes de jure o deudores legales, quienes no podrían recuperar vía precio, lo que de manera anticipada pagaron a la administración por la mercancía distribuida o introducida al país. En cada caso la administración y/o el juez, deben analizar las situaciones que impidieron la materialización del consumo, tales como devoluciones, bajas y destrucción, toda vez que ellas afectan directamente la posibilidad de recuperar el costo vía precio. Un razonamiento contrario afectaría las cargas fiscales de productores e importadores, quienes no solamente tendrían que asumir los costos de producción, distribución y comercialización, sino del consumo de un producto que no pudo ser integrado a la cadena de comercialización a través de la venta. El tratamiento contable del impuesto al consumo, como un anticipo pagado, ratifica que el productor o importador asume de manera anticipada una carga que será recuperada vía precio.

Para finalizar, es preciso mencionar que, la determinación del aspecto material está marcada por la amplitud del concepto de “tabaco elaborado”, que luego de múltiples consideraciones, fue definido, por el legislador en el Decreto Reglamentario 2903 de 2006, con lo cual este aspecto quedó plenamente constituido.

2.2.4.3.2 Sujeto Pasivo del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado

El artículo 208 de la Ley 223 de 1995 reglamenta que “Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden”.

Desde la premisa de que el sujeto pasivo es quien realiza el aspecto material del hecho generador, que en este caso fue definido por el legislador en la causación, la cual consiste en la entrega en fábrica o planta de los productos gravados para cualquiera de las formas de consumo contempladas en la ley, se podría inferir que la calificación de contribuyentes, responsables de esta obligación tributaria la tienen los productores para los nacionales y los importadores para los productos extranjeros, como responsables principales quien debe asumir todas las demás obligaciones tributarias. Ahora bien, si partimos de la doctrina de que el sujeto pasivo es aquel que realiza el hecho material del hecho generador, entonces indiscutiblemente el sujeto pasivo es el consumidor, por hacer realidad el presupuesto determinado por el legislador como origen de la obligación. Para esta investigación, la sujeción pasiva les compete a todos los actores mencionados, ya que todos son responsables de hecho o facto en las diferentes fases de la comercialización.

Se considera que el Consejo de Estado y la Corte Constitucional, en Sentencia unificada C-664 (2009) al declarar la exequibilidad de la expresión "tabaco elaborado" contenida en los artículos 207, 210, 211 y 212 de la Ley 223 de 1995, comparten esta consideración, cuando expresan, que como en el caso del impuesto al consumo, opera el fenómeno de la traslación del impuesto, encontramos dos contribuyentes, esto es, el contribuyente de jure o deudor legal y el contribuyente de facto o destinatario económico del gravamen. Los productores o importadores son los contribuyentes de derecho, que trasladan la carga económica del tributo al consumidor final en el precio de venta. Así las cosas, ha sido aceptado por la jurisprudencia tanto del Consejo de Estado como de la Corte Constitucional, para el caso del impuesto al consumo, los sujetos pasivos que son contribuyentes, trasladan esta carga económica al consumidor del bien, a través del precio, vía comercialización y venta.

Entendiendo que la intención del legislador es la de asegurar el recaudo, y que por tanto dispuso que el consumidor final del producto no respondiera directamente ante el fisco por el gravamen, a pesar de ser quien soporta la carga económica del impuesto; sino que estableció como sujetos pasivos jurídicos del tributo, a los productores y a los importadores, llama la atención que se limita a denominar responsables, sin diferenciar con claridad a que título estas personas se verán sujetas al impuesto, esto ha dado pie, a un sinnúmero de interpretaciones jurídicas, de la cual a la fecha no se conoce consenso, y por supuesto promueve la ocurrencia de fenómenos como la Doble Tributación Interna, pues en un mismo tributo, concurren varios sujetos pasivos.

2.2.4.3.3 Supuestos de Doble Tributación Interna relacionados con el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado

Los impuestos al consumo administrados por los departamentos constituyen una evidencia, de la existencia de Doble Tributación Interna de varias maneras; en principio el IVA que también grava el consumo, concurre aquí en que posee el mismo hecho generador, es decir que las cervezas están gravadas por el consumo y por el consumo de cerveza. No obstante, existen posturas divergentes como las expuestas por Sánchez Peña (2016)

La doble tributación interna ocurre porque la obligación tributaria nace en el mismo momento para el IVA y para el impuesto al Consumo, adicionalmente quien asume la carga tributaria es quien consume el producto, y lo hace en el mismo momento de la compra, por tanto se da a plenitud el fenómeno de la doble tributación interna, porque dos impuestos diferentes concurren sobre el mismo hecho generador, un ejemplo claro es el impuesto nacional al consumo al no generar descuentos en el impuesto sobre las ventas (IVA).

En sentencia del Consejo de Estado 18999 (2018), el demandante expresó,

La importación de licores extranjeros se convierte en una actividad gravada con tres tributos distintos: aranceles de importación, impuesto sobre las ventas e impuesto al consumo, lo que les exige un flujo de caja más gravoso y desconoce el hecho de que en muchas ocasiones el impuesto pagado no es recuperable.

En el texto se puede apreciar que el legislador señaló varios sujetos pasivos para este impuesto; este hecho ha derivado en la ocurrencia de un fenómeno denominado por la hacienda pública como traslación, el cual consiste en trasladar la obligación, a través de la cadena de comercialización, hasta quien en efecto sea el responsable, es decir el consumidor.

También abre el espacio para la aparición de la Doble Tributación Interna, cuando el legislador reglamentó que la responsabilidad es “solidaria” entre todos los actores de la cadena de comercialización, y omitió definir la responsabilidad de cada uno de ellos, esto da pie a que

varios o todos los actores, deban asumir la obligación tributaria, por ejemplo que una administración tributaria de orden departamental requiera la factura a un expendedor y este termine asumiendo la obligación tributaria a fin de evitar sanciones, decomisos y/o cierre del establecimiento.

En Colombia la responsabilidad solidaria en materia tributaria está regulada en el Decreto 624 de 1989 *"Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales"*, artículo 793, no obstante la responsabilidad solidaria deriva en doble tributación interna, pues en este artículo se utiliza la siguiente expresión: responden con el contribuyente (...), lo cual indica que la responsabilidad tiene más de un responsable, como se evidencia especialmente en los impuestos al consumo administrados por los departamentos.

Al respecto el concepto DIAN 40423 de 2003, expresa que:

La responsabilidad solidaria y la responsabilidad subsidiaria dispuestas por la ley para el pago de obligaciones fiscales, opera por las circunstancias y sobre los factores que de manera expresa en ella se determine a cada sujeto a quien se haga extensiva esta responsabilidad. Es de precisar que la responsabilidad solidaria hace referencia a la obligación conjunta sobre una misma prestación, aunque en materia fiscal esta se encuentra limitada, de modo que cada uno de los responsables, principal o solidario, puede ser reconvenido desde la exigibilidad de la obligación sustancial y con ello, nace la posibilidad de ejercer en su contra el cobro coactivo.

Por su parte la Corte Constitucional en sentencia C-140 de 2007, sostiene que:

La relación jurídica tributaria sustancial nace entre el Estado y los directamente responsables, el efecto de la solidaridad consiste en extender el ámbito de la responsabilidad tributaria, de manera que pueda ser exigida directamente a otros sujetos distintos del

principalmente obligado, la exigibilidad de la obligación surge coetáneamente para ellos y para el deudor principal. De cualquier manera, la solidaridad, al ser dispuesta por la ley, tiene el efecto de hacer radicar obligaciones en cabeza de terceros diferentes al principalmente obligado.

De lo anterior se puede concluir que existe una relación y una especie de aceptación de esta solidaridad en la asunción de la obligación tributaria, una motivación de ganancia futura que llevó a la aceptación de la responsabilidad, tanto para los impuestos nacionales como para los territoriales para el caso el impuesto al consumo, por lo que la responsabilidad solidaria, deriva en la ocurrencia de la doble tributación.

Tal como lo establece el Decreto 624 de 1989 *"Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales"*, artículo 792: "Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial", el hecho generador lo realizan complementariamente el productor o importador y el consumidor, y solidariamente los demás actores de la cadena de comercialización.

El hecho de que el legislador en el artículo 214 de la Ley 223 de 1995, prohíba de manera expresa, "gravar la producción, importación, distribución y venta de los productos gravados con los impuestos al consumo de qué trata este Capítulo con otros impuestos, tasas, sobretasas o contribuciones, con excepción del impuesto de industria y comercio", constituye el reconocimiento tácito de que existe doble tributación, es más, es una invitación a ejercerla, por cuanto la producción se realiza para la comercialización, para el consumo, en tal sentido para efectos tributarios, producción y consumo, son sinónimos y complementarios.

2.2.4.4. Impuesto de Registro

El impuesto de registro uno de los impuestos que menos ha cambiado desde su origen, continúa siendo causado por el registro de un documento que refleja un acto mercantil. Es un impuesto directo, de causación instantánea. Es una renta cedida a los departamentos mediante la Ley 8 de 1909 y la Ley 44 de 1990, como ya se había mencionado, fueron los artículos 226 y siguientes de la Ley 223 de 1995, los que desarrollaron a plenitud los elementos esenciales del tributo, mismos que continúan vigentes en la actualidad.

Dado de que el impuesto de registro transversaliza el ámbito mercantil, el marco normativo es complementado por las Leyes 488, 510, 546, 550 de 1999; 788 de 2000, el código civil y el código de comercio en el decreto Ley 410 de 1971 y los decretos reglamentarios 650 y 2141 de 1996 y 3071 de 1997, Ley 1579 de 2012 y el Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016. Por todo este aparato jurídico, encontramos que este impuesto tiene muchas complejidades y modos, aspectos que, presuntamente, pueden facilitar la ocurrencia de Doble Tributación Interna.

2.2.4.4.1 Hecho Generador del impuesto de registro

El hecho generador del impuesto de registro está regulado por el artículo 226 de la Ley 223 de 1995 y por el artículo 2.2.2.1 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, cuando se enuncia que se constituye mediante la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio, generando el impuesto en la instancia de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos.

Es así que el hecho generador del impuesto de registro, se verifica con la realización del hecho gravado, es decir en el momento en que el sujeto pasivo hace la solicitud de inscripción en el registro según lo estipulado en el artículo 228 de la Ley 223 de 1995, no obstante, queda plenamente realizado cuando el funcionario competente verifica el pago, condición sin la cual no

se podrá realizar el registro adquiriendo así, todos los efectos legales. Es decir que se paga antes de que se formalice la obligación tributaria.

Es importante resaltar otro aspecto que determina el hecho generador de este tributo, la existencia de actos objeto de registro que no tienen cuantía, aspecto que llama la atención en cuanto que “Un derecho apreciable pecuniariamente” es un derecho que se cuantifica; lo contradictorio es que la misma definición legal establece que “No incorporan derechos apreciables pecuniarios”, sin embargo cuando generan obligaciones tributarias por cuanto producen beneficios (no cuantificables) y tienen efectos jurídicos, si son objeto de registro, tal como lo establece el artículo 6 del decreto 650 de 1996:

Desde el punto de vista doctrinal, el nacimiento de la obligación tributaria del impuesto de registro, se da cuando se realiza el hecho generador, que en este caso son prácticamente, (desde el punto de vista de esta investigación), casi todas las acciones empresariales; fácilmente estos actos empresariales se pueden cruzar con otros que ya generaron otras obligaciones tributarias, pero como quedan camufladas en el ejercicio comercial, pasan prácticamente desapercibidas, de allí la afirmación que inicialmente realiza esta investigación cuando dice que una de las principales características de los impuestos territoriales es que son invisibles y por tanto asumidos sin mayores discusiones.

2.2.4.4.2 Sujeto Pasivo del impuesto de registro

El sujeto pasivo del impuesto de registro está regulado en el artículo 227 de la Ley 223 de 1995, “Son sujetos pasivos los particulares contratantes y los particulares beneficiarios del acto o providencia sometida a registro. Los sujetos pasivos pagarán el impuesto por partes iguales, salvo manifestación expresa de los mismos en otro sentido”, esta investigación ha sido reiterativa

en afirmar que la sujeción pasiva, es de quienes realizan el hecho generador y que por tanto contrae la obligación tributaria, en este impuesto esta responsabilidad la asumen en partes iguales quienes, en su ejercicio comercial deban registrar, los actos que estén contemplados como tal en la ley, y que genere un beneficio pecuniario para los sujetos pasivos.

De igual modo, encontramos que esta sujeción pasiva es compartida, así lo determina, el artículo 233 de la Ley 223 de 1995 (Liquidación y Recaudo del Impuesto), el artículo 12 del decreto 650 (Declaración y pago), y el artículo 8 del decreto reglamentario 2141 de 1996 (Lugares y plazos para la presentación), los cuales a propósito de la liquidación, extienden la sujeción pasiva hasta las oficinas de registro de instrumentos públicos y/o las cámaras de comercio, a quienes denominan como “responsables” de presentar declaración ante la autoridad competente del departamento, dentro de los primeros 15 días calendario de cada mes y a girar los dineros recaudados en el mes anterior.

Al respecto la Corte Constitucional mediante Sentencia C-091 de 1997, al declarar exequible el Inciso 1 del artículo 233 de la Ley 223 de 1995, señala:

Existen entonces dos clases de sujetos pasivos el primero o principales es decir quienes solicitan el registro y el sujeto pasivo sustituto que corresponden a las oficinas de registro público y/o cámaras de comercio, los primeros pagan el tributo de conformidad con lo liquidado por la administración territorial correspondiente, sus obligaciones se restringen al pago del mismo y allí se agota su obligación, podría decirse que son los únicos sujetos pasivos de este tributo pues hacen realidad el hecho generador del mismo, no obstante la ley también denominó como sujeto pasivo sustituto a las oficinas de registro y/o la cámaras de comercio respectivas, ya que estos efectúan las otras responsabilidades de la obligación tributaria, otros deberes formales de

la obligación tributaria tales como declaración, información y las sanciones a que haya lugar pues presenta la declaración

Nuevamente se encuentra una forma complementaria de asumir la sujeción pasiva, en los impuestos territoriales, en primer lugar, en partes iguales por quienes hacen realidad el hecho generador y en segundo lugar, por quienes realizan las obligaciones formales, de presentación, liquidación y pago, en este caso las oficinas de registro y las cámaras de comercio.

2.2.4.4.3 Supuestos de Doble Tributación Interna relacionados con el impuesto de registro

Esta investigación intuitivamente consideró que, por la complejidad de este impuesto, fácilmente se podría dar una doble tributación entre este y otros impuestos como el de timbre, pero al visualizar el hecho generador del impuesto de timbre, se evidencia que cuando: cuya cuantía sea superior a seis mil (6.000) Unidades de Valor Tributario, UVT, en los cuales intervenga como otorgante, aceptante o suscriptor una entidad pública, una persona jurídica o asimilada, o una persona natural que tenga la calidad de comerciante, que en el año inmediatamente anterior tuviere unos ingresos brutos o un patrimonio bruto superior a treinta mil (30.000) Unidades de Valor Tributario, UVT, entonces como todos los actos denominados como causantes del impuesto de registro son en sí instrumentos públicos, al ser instrumentos públicos y superar los montos establecidos en el Decreto 624 de 1989 *"Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales"*, se verían obligados a asumir las dos obligaciones, no obstante el legislador previó esta situación y reglamentó en el parágrafo del artículo 226 de la Ley 223 de 1995 que: Cuando el documento esté sujeto al impuesto de registro de que trata la presente ley, no se causará impuesto de timbre nacional. Argumento legal que soporta la existencia de La Doble Tributación Interna, por cuanto, de no existir identidad de hechos generadores, no tendría sentido la reglamentación efectuada en el artículo 226 de la Ley 223 de 1995.

Con respecto al tema de la doble tributación, el Consejo de Estado en Sentencia 13142 de 2003, desestimó los argumentos de la demanda que consideró que el artículo 10 del decreto reglamentario 650 de abril 3 de 1996, violaba los artículos 226 a 236 de la Ley 223 de 1995 y 189 numeral 11 de la Constitución Política, entre otros, porque que el hecho de que algunos actos deban inscribirse tanto en el registro mercantil como en el civil, no representa una doble tributación, como si lo puede hacer, el disponer que el impuesto se pagara en la Oficina de Instrumentos Públicos, sobre la totalidad de la base gravable.

A manera de ejemplo se hace la siguiente liquidación:

De acuerdo con la ley:

Impuesto de registro por la transferencia de la propiedad del inmueble:

Base gravable \$50.000.000

Tarifa: 1%

Impuesto: \$500.000

Impuesto de registro sobre la constitución de la sociedad:

Base gravable: \$150.000.000 (capital menos inmueble)

Tarifa: 0.7%

Impuesto: \$1.050.000

Valor total de impuesto \$1.550.000

De acuerdo con el reglamento:

Impuesto de registro sobre la totalidad del acto

Base gravable: \$200.000.000 (valor total)

Tarifa: 1%

Valor total del impuesto: \$2.000.000

A juicio de la Sala, el hecho de que el reglamento haya suprimido la palabra "solamente" contenida en la ley y haya agregado los calificativos "la totalidad" y "sobre el total de la base gravable", no modifican la consecuencia jurídica de la ley, que es que la inscripción de un acto, contrato o negocio jurídico sometido a doble registro, pague una sola vez todo el impuesto en la instancia definida en la ley como momento de causación y sobre el total de la base gravable en los términos previstos igualmente en la ley, a la tarifa que corresponda para la instancia de su causación.

El ejemplo anterior evidencia como la concepción del tributo de registro, trae implícita la ocurrencia de la doble tributación interna, claramente la inscripción de un acto mercantil genera la obligación tributaria, en el ejercicio comercial requiere tanto de la idea de la empresa como del capital y los bienes inmuebles, por lo tanto, la inscripción no debería generar una doble obligación.

2.2.4.5 Impuesto Departamental sobre Vehículos Automotores

El impuesto Sobre Vehículos Automotores, es un impuesto directo, del cual podemos encontrar el origen normativo en el impuesto de timbre nacional que gravaba la propiedad de un vehículo particular y en el impuesto circulación y tránsito, que gravaba la utilización de las vías públicas; estos dos impuestos fueron fusionados en el artículo 179 de la Ley 223 de 1995, a partir de este momento nos encontramos en presencia del Impuesto Sobre Vehículos Automotores; dicho impuesto ya fusionado, fue cedido a los departamentos mediante el artículo 139 de la Ley 488 de 1998, en la cual se desarrollaron todos los elementos estructurales del tributo; de igual modo la Resolución 1111 de 2013, regulo todos los aspectos relacionados con la preservación del ambiente y emisión de gases.

Por su parte, la Ley 1819 de 2016, modificó la tarifa de este impuesto, y aclaró que los sujetos pasivos podrían presentar declaración privada y liquidación del impuesto, de igual modo autorizó amnistía que alivió la carga para los contribuyentes morosos y permitió la depuración de la cartera de los municipios y departamentos.

Al hablar del impuesto Sobre Vehículos Automotores, que administran los departamentos, se refiere al 80% de lo recaudado, y que recae sobre la propiedad de vehículos particulares; recordemos que el 20% restante es administrado por los municipios y se causa por la circulación o utilización de la infraestructura vial y sobre posesión de vehículos públicos.

Adicionalmente, es importante tener en cuenta que el hecho generador de particulares y públicos es el mismo, es decir la propiedad y/o posesión de vehículo automotor, y que hace parte del patrimonio y que no es objeto de impuesto de registro, sin embargo, debe ser inscrito en Registro Único Nacional de Tránsito RUNT.

2.2.4.5.1 Hecho generador impuesto departamental sobre vehículos automotores

El hecho generador del impuesto sobre vehículos automotores, fue establecido por el legislador en el artículo 140 y 141 de la Ley 488 de 1998, así: “Constituye hecho generador del impuesto, la propiedad o posesión de los vehículos gravados”. Para determinar la propiedad o posición, el legislador previó que los vehículos automotores, aunque no están sujetos al impuesto de timbre o registro, si debían deben registrarse en el Registro Único Nacional de Tránsito RUNT que es “La base de datos centralizada que contiene información sobre todos los vehículos en el país, todos los conductores de vehículos, los seguros de los mismos, las infracciones de tránsito cometidas por los conductores, los accidentes de tránsito, las empresas de transporte público, entre muchos otros datos”.

2.2.4.5.2 Sujeto pasivo impuesto departamental sobre vehículos automotores

El sujeto pasivo del impuesto sobre vehículos automotores, está reglamentado en el Artículo 142 de la Ley 488 de 1998, le asigna la responsabilidad del impuesto al propietario o poseedor de los vehículos gravados. Ha sido consigna de esta investigación determinar como sujeto pasivo a quien haga realidad el hecho generador del impuesto, en este caso se tendría que decir que es el propietario o poseedor de un automotor.

Llama particularmente la atención el que el legislador no determina un solo sujeto pasivo, del porque acude a la figura de “propietario o poseedor”, la secretaria distrital de Bogotá en Concepto 1001 de 2003 (pág. 63), afirma que esto se debe a la facilidad de negociación de los automotores, los cuales pueden contar con varios propietarios en un mismo año, o pueden presentar una situación de no registro del acto de traspaso, por lo cual uno es el propietario inscrito y otro la persona poseedora del bien, para garantizar el cumplimiento de los deberes tributarios, la responsabilidad se encuentra a cargo de propietario o poseedor, de igual modo, las acciones de determinación o cobro pueden iniciarse contra estos dos sujetos pasivos, de manera opcional o conjunta.

Estas dos figuras están previstas en los artículos 669 y el 762 del código civil, desde este punto de vista, el poseedor y propietario solo se distinguen, en que el propietario tiene un título que así lo acredita, mientras que el otro ostentara el título si una autoridad judicial así lo designa.

De quien es entonces la responsabilidad tributaria; este asunto ha sido resuelto por las administraciones tributarias departamentales, endilgando la responsabilidad tributaria a quien este registrado como propietario del vehículo, en la práctica no ha sido posible asignarle esta responsabilidad al poseedor, quien por lógica tratará de abstraerse de esta obligación.

Adicionalmente la ley no tiene un desarrollo jurídico que permita responsabilizar a dos sujetos pasivos de una sola obligación tributaria, ni las administraciones tributarias departamentales cuentan con otro mecanismo que no sea el registro, para conocer quién es el titular del bien.

De modo que, en caso de traspaso, para que se extinga la sujeción pasiva, es necesario registrar el traspaso del bien en el Registro Único Nacional de Transito RUNT y cumplir con todas las formalidades a que haya lugar, pues mientras una persona figure como propietaria en esta base de datos, seguirá siendo responsable o sujeto pasivo de esta obligación tributaria.

2.2.4.5.3 Supuestos de Doble Tributación Interna relacionados con el impuesto departamental sobre vehículos automotores

Cualquier novedad no reportada en el RUNT puede y da lugar a la ocurrencia de la doble tributación así:

Primer caso: Un vehículo fue vendido y la responsabilidad tributaria deberá ser asumida por comprador y vendedor en proporción al tiempo de usufructo; si el comprador cambia de residencia, el año siguiente el vendedor y comprador pagan el impuesto. Como el vendedor omitió actualizar la información del vehículo en el RUNT y es consciente de ello, paga el impuesto en donde inicialmente estaba matriculado el vehículo, y allí inicia los trámites de traslado. Si quien compró el vehículo si lo matriculo en una nueva administración, por tanto paga donde reside, en este caso, dos personas asumieron el pago y para este hecho no existe restricción, es la placa la que está registrada y como cada administración tributaria es autónoma y no se comunica con las demás, es posible pagar cuantas veces considere el contribuyente, adicionalmente como el proceso de solicitud de la devolución es engorroso, pues el 80% deberá

solicitarlo al departamento y el 20% al municipio, en la mayoría de los casos, los contribuyentes desisten de reclamar la devolución.

Segundo caso: es un caso clásico de doble tributación interna pues un mismo hecho generador produce obligación tributaria en dos tributos diferentes, el primero la posesión del vehículo automotor y el segundo el rodamiento del mismo, es así que, de la totalidad del pago del impuesto, el 80% se genera por la propiedad y es administrado por el departamento, y el 20% restante corresponde al rodamiento y es administrado por el municipio, hecho que se evidencia en la liquidación sugerida.

2.2.4.6 Impuesto al Degüello de Ganado Mayor

Como la mayoría de los tributos administrados por los departamentos el impuesto de Degüello de Ganado Mayor fue cedido en el artículo 1° de la Ley 8ª de 1909 Posteriormente, el artículo 9 de la Ley 56 de 1918, estableció que los departamentos pueden fijar libremente la cuota del impuesto, aspectos que fueron ratificados en el artículo 3 de la Ley 31 de 1945, así mismo fijo la territorialidad y las sanciones aplicables a la materia. Por su parte el Decreto Ley 1222 de 1986, en los artículos 161 y 162, replicó las disposiciones establecidas, e incorporó a la anterior normativa que “Las rentas sobre degüello no podrán darse en arrendamiento”.

En el marco normativo existe la autorización para hacer efectiva la imposición del gravamen en sus correspondientes jurisdicciones, por esta razón los elementos sustanciales del tributo son desarrollados por cada entidad territorial.

2.2.4.6.1 Hecho Generador del impuesto al degüello de ganado mayor

Tal y como se comentó anteriormente, el hecho generador y los demás elementos del tributo, no están literalmente establecidos por el legislador, por esta razón, la literatura relacionada y la jurisprudencia, se remiten a la Sentencia C-080/96 de la Corte Constitucional en la cual se expresa que el hecho generador del impuesto sobre degüello de ganado mayor.

Tal y como lo expresa la Corte, el hecho generador es el sacrificio de la res en el departamento. Producto de la simple observación, podemos decir que es un impuesto que recae sobre propiedad de cabezas de ganado, como manifestación de riqueza, las cuales son dispuestas por el ganadero o comerciante, para el sacrificio, en tal sentido podría considerarse como un impuesto directo, no obstante como esta obligación se traslada al consumidor vía precio final, se considera como indirecto, esto por dos razones, la primera tiene que ver con los orígenes del impuesto, que en sus inicios gravaba el consumo, al considerar la carne como un artículo suntuoso que denotaba riqueza, la segunda se refiere a que el sacrificio de la res tiene un fin comercial que es la venta principalmente para consumo.

2.2.4.6.2 Sujeto Pasivo del impuesto al degüello de ganado mayor

Siendo consecuentes con la doctrina, sujeto pasivo es quien realiza el presupuesto determinado por la ley como hecho generador, entonces en este caso, el sujeto pasivo es el propietario de la res sacrificada, es sobre el quien recaen todas las obligaciones tributarias, tanto las formales como la de pagar en efectivo el impuesto. No obstante, para esta investigación, en realidad quien asume la carga tributaria es el consumidor, por lo tanto, también podría nominarse como sujeto pasivo.

2.2.4.6.3 Supuestos de Doble Tributación Interna relacionados con el impuesto al degüello de ganado mayor

Desde el punto de vista doctrinal y apegándonos a la lectura, podríamos hablar de doble tributación, entre el hecho generador del impuesto sobre degüello de ganado mayor y el impuesto de industria y comercio, por cuanto la actividad del ganadero es la venta y comercialización de ganado. En tal sentido estaría asumiendo dos cargas tributarias por el desarrollo de su actividad empresarial, por un lado con el departamento por el sacrificio del ganado, por otro lado con el municipio por comercializarlo, entendiéndose que el sacrificio se hace para la comercialización, no para donación, consumo propio, publicidad (...), más aun si se tiene en cuenta que, las exenciones a la actividad primaria que están exentas del ICA, dependen de si son adoptadas por las administraciones territoriales y de los procesos de fiscalización y determinación de estas, no obstante, no es posible probar esta duplicidad de tributación a través de la lectura comprensiva, o de los otros medios empleados por esta investigación.

2.2.4.7 Impuesto a loterías foráneas y sobre premios de lotería y juegos de suerte y azar

Precisiones metodológicas.

Antes de entrar en materia, y aunque parezca obvio, es necesario precisar que nos encontramos en presencia de dos impuestos, está el impuesto a loterías foráneas y el impuesto sobre premios de lotería y juegos de suerte y azar, los cuales aunque guardan similitudes, serán analizados de manera individual.

En la actualidad, este ejercicio está reglamentado en la Ley 643 de 2001, el cual le permite a las entidades territoriales desarrollar esta actividad mediante dos modalidades, por un lado a través del monopolio rentístico y de otro a través del régimen tributario, figuras sustancialmente diferentes y excluyentes entre sí. En el caso que nos ocupa, nos enfocaremos en el régimen tributario. Esta renta, constituye una importante fuente de financiación para el sector salud, en especial del régimen subsidiado.

El origen normativo del régimen tributario relacionado con las loterías y los juegos de azar se encuentra en el Decreto Reglamentario 1977 de 1989 y en la Ley 1° de 1961, que en términos generales establecían que el sujeto pasivo, era el directo responsable, tanto del impuesto a las loterías foráneas, como del impuesto sobre los premios de lotería y juegos de suerte y azar. Pero fue la Ley 643 de 2001, quien modificó sustancialmente esta actividad, tanto para el ejercicio monopolístico, como para el régimen tributario, que quedo reglamentado en el artículo 48, con todas las disposiciones pertinentes para tal fin.

En la lectura del artículo 48 de la Ley 643 de 2001, se evidencia lo manifestado anteriormente, en relación a que, estamos en presencia de dos impuestos, el primero a las loterías foráneas que grava la venta de loterías en la jurisdicción del departamento o distrito en el que se vende y el segundo el impuesto Sobre Premios de Lotería y juegos de suerte y azar, que recae sobre el ingreso obtenido en razón de un premio de lotería.

2.2.4.7.1 Hecho Generador del impuesto a las loterías foráneas.

De la lectura del artículo 48 de la Ley 643 de 2001, se infiere que establece que el hecho generador de este impuesto es “La venta de loterías foráneas en jurisdicción de los departamentos y del Distrito Capital”, por lo tanto es allí donde nace la obligación tributaria, de allí que las administraciones tributarias territoriales, derivan que el hecho generador recae sobre una lotería foránea, no propia, de otra jurisdicción, previsión que estableció el legislador con miras a no producir una doble tributación en tanto que las loterías propias de cada jurisdicción también están gravadas, por el mismo hecho generador pero esta vez ya no “foráneo” sino propio de su ejercicio monopolístico.

2.2.4.7.2 Sujeto Pasivo del impuesto a las loterías Foráneas

El sujeto pasivo de esta obligación tributaria, está regulado en el artículo 48 de la Ley 643 de 2001, al determinar que: “Los ganadores de premios de lotería pagarán a los departamentos o al Distrito Capital, según el caso, un impuesto del diecisiete por ciento (17%) sobre el valor nominal del premio, valor que será retenido por la lotería responsable u operador autorizado al momento de pagar el premio”.

Es decir que el ganador del premio es el sujeto pasivo, que no constituye el hecho generador pues no vende sino que compra el billete de lotería que es donde se origina esta obligación. Para el caso de este impuesto, las empresas de lotería u operadores autorizados es sobre quienes recae la obligación tributaria formal de presentar declaraciones ante la administración departamental correspondiente y por supuesto el pago del impuesto.

2.2.4.7.3 Supuestos de Doble Tributación Interna relacionados con el impuesto a las loterías foráneas.

El impuesto a las loterías foráneas, es un claro ejemplo de cómo es que opera el fenómeno de La Doble Tributación Interna, en la tributación territorial, pues si bien es cierto, se establecen dos conceptos diferentes, el primero la venta de la lotería (10%) y el segundo la ganancia del premio de lotería (17%), es claro que la legislación origina dos obligaciones tributarias sobre un mismo hecho económico, que incluso sucede en un mismo espacio de tiempo.

2.2.4.7.4 Hecho Generador del impuesto sobre los premios de lotería y juegos de suerte y azar

El hecho generador de este impuesto, se originó en el artículo 2 de la Ley 143 de 1938, actualmente está regulado por el artículo 48 de la Ley 643 de 2001 que establece:

“(…) Los ganadores de premios de lotería pagarán a los departamentos o al Distrito Capital, según el caso, un impuesto del diecisiete por ciento (17%) sobre el valor nominal del premio, valor que será retenido por la lotería responsable u operador autorizado al momento de pagar el premio”

De la lectura de la norma transcrita se observa que el hecho generador del impuesto es la ganancia de un premio de lotería y o juego de azar, entendida esta como la manifestación de riqueza, que da origen a la obligación tributaria, como el impuesto se genera en el momento en que se hace efectivo el pago del premio, entra en la categoría de impuesto directo.

2.2.4.7.5 Sujeto pasivo del impuesto sobre los premios de lotería y juegos de suerte y azar

Dado que es quien realiza el hecho generador entonces, es obvio que la responsabilidad de sujeto pasivo le corresponde al ganador del premio de lotería y/o juego de suerte y azar.

2.2.4.7.5 Supuestos de Doble Tributación Interna relacionados con el impuesto sobre los premios de lotería y juegos de suerte y azar

Este es un caso clásico de doble tributación pues estos dos impuestos sustancialmente, comparten un solo hecho generador; es decir, el ejercicio de loterías y demás juegos de suerte y azar, ya está grabado por las entidades territoriales, imponer un impuesto adicional, es redundar puesto que ello equivale a grabar la renta obtenida, que ya está grabada en el impuesto de renta como ganancia ocasional.

De la lectura de la norma transcrita se observa que el hecho generador del impuesto es la ganancia de un premio de lotería y o juego de azar, entendida esta como la manifestación de

riqueza, que da origen a la obligación tributaria, como el impuesto se genera en el momento en que se hace efectivo el pago del premio, entra en la categoría de impuesto directo.

Capítulo 3. Aspectos metodológicos.

3.1 Tipo de investigación

El presente estudio se enmarca en una investigación cualitativa en cuanto su pretensión es comprender un fenómeno, que en este caso se refiere a la doble tributación en el sistema tributario territorial colombiano.

Para ello se vale del análisis documental, desde un alcance interpretativo ya que se hace un ejercicio inferencial tomando como base dos documentos: la legislación tributaria referida a la tributación territorial y la jurisprudencia en torno a ella.

Según Alfonzo (1994), la investigación documental es un procedimiento científico, un proceso sistemático de indagación, recolección, organización, análisis e interpretación de información o datos en torno a un determinado tema.

Teniendo en cuenta que estudiar la tributación y en este caso el Sistema Tributario Territorial Colombiano se requiere del reconocimiento de otros aspectos tales como los hechos generadores y los sujetos e instituciones sobre los cuales recaen los impuestos, es por ello que el marco teórico se convierte en el primer acercamiento a la revisión documental, teniendo en cuenta que en este caso particular de esta investigación se convierte como el primer acercamiento a los datos.

Tiene un alcance interpretativo en cuanto se requiere además de la lectura comprensiva de los documentos legales tanto tributarios como jurídicos, supone un ejercicio inferencial para develar de los aspectos que componen el sistema tributario territorial, en primer lugar la doble tributación, los hechos generadores de este fenómeno, los sujetos pasivos de tal manera que se puedan presentar las relaciones encontradas en este sentido en ambos documentos.

La herramienta de análisis cualitativo que apoyó todo el ejercicio de análisis fue el Atlas ti con el que se pudo realizar la comparación entre los documentos de análisis y llegar a la construcción de una red semántica.

3.2 Procedimiento

Con el fin de dar respuesta a los objetivos específicos planteados, se llevó a cabo el siguiente procedimiento:

Para dar respuesta al primer objetivo acerca de indagar algunas investigaciones relacionadas con la tributación territorial colombiana, que hicieran referencia a la Doble Tributación Interna, aspecto que no fue posible encontrar información relevante, pero si se pudieron encontrar algunos resultados relacionados con la doble tributación si se encontraron estudios efectuados en otros contextos.

En cuanto al segundo objetivo específico que consistía en identificar los hechos generadores de la doble tributación en los impuestos referidos al sistema tributario territorial y de manera específica, la tributación departamental, se analizaron casos como la liquidación del impuesto de industria y comercio, el hecho de pagar impuesto vehicular por la propiedad y por la circulación de un vehículo, la multiplicidad de sujetos pasivos en el impuesto al consumo, evidencian que en ejercicio de la tributación territorial existe un fenómeno que esta investigación denominó como: doble tributación interna. En todos los casos, se observó como un mismo hecho imponible, causa obligaciones en tributos diferentes, genera más de un contribuyente, Un sujeto pasivo puede ser responsable tributario en varias jurisdicciones y varios sujetos pasivos pueden ser responsables de una misma obligación.

Para el tercer objetivo que permitiera dar respuesta a la pregunta de investigación, se procedió entonces a efectuar la lectura comprensiva de la legislación que regula el ejercicio fiscal territorial y de la jurisprudencia relacionada, allí se pudieron identificar relaciones evidentes y lógicas que comprueban la ocurrencia del fenómeno de doble tributación en la tributación territorial colombiana.

Este ejercicio permitió organizar los resultados en tres aspectos:

1. Las relaciones encontradas en la lectura comprensiva de la legislación que regula el ejercicio fiscal territorial colombiano, señalando relaciones lógicas relacionadas con la posible ocurrencia de la Doble Tributación Interna.
2. Las relaciones encontradas en la lectura de la jurisprudencia colombiana, en su mayoría de la sala cuarta del Consejo de Estado.
3. Las relaciones encontradas mediante el análisis hermenéutico efectuado con el atlas ti.

3.3 Procedimiento de análisis

El proceso de análisis de datos se considera hermenéutico debido a que la pretensión de la herramienta basada en la teoría fundada pretende interpretar el discurso en este caso escrito, con el fin de identificar algunas categorías y tendencias que para el caso del presente estudio pudiera corroborar la Doble Tributación Interna en las relaciones encontradas en los dos tipos de textos analizados.

El proceso llevado a cabo consistió en almacenamiento de documentos primarios, codificación y creación de redes, que hicieron parte de la lectura comprensiva, señalando – (codificando) - en el documento legal, el artículo que hace referencia al hecho generador o al sujeto pasivo de cada tributo, (codificación literal, lógica), sin acudir a la deducción o inducción,

esto con el fin de proporcionarle la mayor objetividad posible al hacer uso del atlas ti como recurso hermenéutico.

Los resultados del análisis hermenéutico efectuado por el atlas ti, son extensos y concluyentes para reconocer que la doble tributación interna es un fenómeno que sucede en el Sistema Tributario Territorial Colombiano. Para efectos, solo se mostrará la red obtenida del análisis hermenéutico efectuado por el atlas ti a los hechos generadores, pues se considera que logra evidenciar y demostrar, mediante las relaciones de significado encontradas, que existe concurrencia entre algunos hechos generadores.

Capítulo 4. Resultados y discusión

4.1 Descripción de los impuestos que se encuentran en el Sistema Tributario Territorial Colombiano relacionados con la tributación departamental.

Como pudo apreciarse en el desarrollo del marco teórico los siguientes tributos se encuentran debidamente amparados por el principio de reserva de ley para ser aplicados desde el orden departamental:

Tabla 2

Origen Legal y Descripción de los Tributos Departamentales

Nombre	Ley(es) que lo sustentan	Breve descripción
Impuesto al Consumo de Cervezas, Refajos y Mezclas	Artículo 186 de la Ley 223 de 1995: el hecho generador <i>Está constituido por el consumo en el territorio nacional de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas. No generan este impuesto las exportaciones de cervezas, sifones, refajos, mezclas de bebidas, fermentadas con bebidas no alcohólicas</i>	Obligación tributaria que nace en el consumo de cerveza, refajos y mezclas, no obstante esta obligación se traslada vía precio final al consumidor, pues es pagada inicialmente por el productor o exportador
Impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares y alcoholes potables.	Artículo 202 de la Ley 223 de 1995 el hecho generador: <i>“Está constituido por el consumo de licores, vinos, aperitivos, y similares, en la jurisdicción de los departamentos”</i>	Este impuesto se genera en el consumo esta clase de bebidas, y en la utilización del alcohol potable para la fabricación de licores.
Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado	Artículo 207 de la Ley 223 de 1995: el hecho generador <i>“Está constituido por el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, en la jurisdicción de los departamentos”</i>	El impuesto al consumo de cigarrillos y tabacos, nace como una medida de salud pública para desincentivar su consumo.
Impuesto de Registro	Artículo 226 de la ley 223 de 1995 y por el artículo 2.2.2.1 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016.	Este impuesto se genera, como una forma para legalizar actividades mercantiles.

Hecho generador. *Está constituido por la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio. Cuando un acto, contrato o negocio jurídico deba registrarse tanto en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos como en la Cámara de Comercio, el impuesto se generará solamente en la instancia de inscripción en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos.*

Impuesto Departamental sobre Vehículos Automotores	Artículo 140 de la ley 488 de 1998. <i>“Constituye hecho generador del impuesto, la propiedad o posesión de los vehículos gravados”</i>	El impuesto vehicular departamental, se origina en la posesión del bien, el usufructo del mismo constituye un impuesto adicional administrado por los municipios
Impuesto al Degüello de Ganado Mayor	Artículo 161 del Decreto 1222 de 1986. <i>Los Departamentos pueden fijar libremente la cuota del impuesto sobre degüello de ganado mayor.</i>	Esta obligación tributaria se genera en cada cabeza de ganado de res sacrificada.
} Impuesto a loterías foráneas	Artículo 48 de la ley 643 de 2001, <i>“La venta de loterías foráneas en jurisdicción de los departamentos y del Distrito Capital”</i>	El impuesto a las loterías foráneas se causa en la venta de loterías de otras jurisdicciones departamentales
Impuesto sobre los premios de lotería y juegos de suerte y azar	Artículo 2 de la ley 143 de 1938, actualmente está regulado por el artículo 48 de la ley 643 de 2001. <i>Los ganadores de premios de lotería pagarán a los departamentos o al Distrito Capital, según el caso, un impuesto del diecisiete por ciento (17%) sobre el valor nominal del premio, valor que será retenido por</i>	Este impuesto se genera sobre el premio obtenido en el juego de lotería o de suerte y azar.

la lotería responsable u operador autorizado al momento de pagar el premio”

Fuente: Elaboración propia.

4.2 Relación de hecho generador y sujeto pasivo de los tributos territoriales a la luz de la Constitución Nacional y las normas legales vigentes como principales conceptos sobre los cuales se puede configurar la Doble Tributación Interna.

Tabla 3.

Principales Impuestos Departamentales en donde se Configura Doble Tributación Interna

Impuesto	Hecho generador	Sujeto pasivo
Impuesto al Consumo de Cervezas, Refajos y Mezclas y el Consumo de Licores, Vinos, Aperitivos y Similares Vs impuesto al consumo nacional	Realización de impuesto nacional al consumo artículos 512-1 y siguientes del estatuto tributario. El servicio de expendio de (...) bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas.	Artículo 187 Y 223 (para licores) de la Ley 223 de 1995: <i>Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los <u>productores</u>, los <u>importadores</u> y, <u>solidariamente con ellos</u>, los <u>distribuidores</u>. Además, son responsables directos del impuesto los <u>transportadores</u> y los <u>expendedores al detal</u>, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden</i>
Hecho Generador Impuesto al Consumo de Cigarrillo y Tabaco Elaborado Vs IVA	Realización hecho generador IVA. Parágrafo 5, artículo 420 Estatuto Tributario. La venta e importación de cigarrillos y tabaco elaborado, nacional y extranjero, estará gravada a la tarifa general. El impuesto generado por estos conceptos, dará derecho a impuestos descontables en los términos del artículo 485 de este Estatuto. Artículo 1, Decreto 4676 de 2006 y Artículo 5 del Decreto 127/2010.	208 de la Ley 223 de 1995 reglamenta que “ <i>Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los <u>productores</u>, los <u>importadores</u> y, <u>solidariamente con ellos</u>, los <u>distribuidores</u>. Además, son responsables directos los <u>transportadores</u> y <u>expendedores al detal</u>, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden”</i>
Impuesto vehicular municipal y departamental	Un mismo hecho generador, produce dos impuestos, el primero por la posesión	RUNT desactualizado produce múltiples sujetos pasivos que

(departamental y el segundo asumen y pagan la misma
por el usufructo o rodamiento obligación tributaria
(municipal)

Fuente: Elaboración propia.

4.3 Identificar los supuestos de doble tributación, desde el marco de la legislación tributaria y la jurisprudencia.

4.3.1 Relaciones encontradas en la Legislación Tributaria Territorial Colombiana.

La lectura comprensiva, que incluyó textos de la legislación regulatoria del ejercicio fiscal territorial colombiano, sus correspondientes notas de vigencia, conceptos de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia y otros ya citados, permitió identificar, supuestos de doble tributación, lo cual evidenció las siguientes relaciones:

Tabla 4.

Relaciones Encontradas en la Legislación Tributaria Territorial Colombiana.

IMPUESTO	CONDICIÓN	RELACIÓN
Impuestos Departamentales		
Impuesto al Consumo de Cervezas, Refajos y Mezclas	al de Un mismo hecho imponible, genera obligaciones tributarias en tributos diferentes o en el mismo tributo	Impuesto al Consumo (Específicos o Departamentales) Vs. IVA
Impuesto al Consumo de Licores, vinos, Aperitivos y Similares y Alkoholes Potables	al de Un mismo hecho imponible, genera obligaciones tributarias en tributos diferentes o en el mismo tributo	Impuesto al Consumo (Específicos o Departamentales) Vs. Impuesto nacional al Consumo
Impuesto al Consumo de Cigarrillos y Tabaco Elaborado	al de Un mismo hecho imponible, genera obligaciones tributarias en tributos diferentes o en el mismo tributo	Impuesto al Consumo (Específicos o Departamentales) Vs. Aranceles
Impuesto al Consumo	al de Un mismo hecho imponible, genere más de un contribuyente	Productor o Importador, distribuidor,

Cigarrillos y Tabaco Elaborado		transportadores, expendedores y consumidor final
Impuesto de Registro	Un mismo hecho imponible, genera obligaciones tributarias en tributos diferentes o en el mismo tributo	Impuesto de Registro Vs. Impuesto vehicular (Matricula)
Impuesto al Degüello de Ganado Mayor	Un mismo hecho imponible, genera obligaciones tributarias en tributos diferentes o en el mismo tributo	Impuesto al Degüello de Ganado Mayor Vs. ICA. N/A (Exentas actividades primarias)
Loterías foráneas.	Un mismo hecho imponible, genera obligaciones tributarias en tributos diferentes o en el mismo tributo	Loterías foráneas Vs. Impuesto sobre los premios de lotería y juegos de suerte y azar

Fuente: Elaboración propia.

Nota: La explicación se amplía en el Anexo 1.

4.3.2 Relaciones encontradas en la jurisprudencia colombiana

Las siguientes son las relaciones encontradas en la jurisprudencia colombiana, corresponde a los resultados obtenidos de la búsqueda efectuada en <http://jurisprudencia.ramajudicial.gov.co/WebRelatoria/consulta/index.xhtml>.

Bajo los siguientes criterios: (conurrencia tributaria - doble tributación). Se tomaron en cuenta, aquellas que a criterio correspondieran con los supuestos de doble tributación interna señalados en esta investigación, es decir lo relacionado con impuestos territoriales, desde el año 2000 a la fecha.

Se considera que existen procesos jurídicos en los que claramente se discute el tema de la doble tributación, como un problema que se presenta en los tributos territoriales, entonces, estos hechos permitir reconocer que:

- La doble tributación en la tributación territorial es una anomalía actual, que ha sido recurrente a través del tiempo.
- De los 24 procesos analizados, en 10 ocasiones la decisión ACCEDE, 6 ACCEDE PARCIALMENTE, y 6 NIEGA, (2 Otros conceptos) las pretensiones de quien manifiesta ser objeto de doble tributación. Es de vital importancia resaltar que, se trata de casos que han sucedido en el contexto jurídico real.

Tabla 5.

Relaciones Encontradas en la lectura de la jurisprudencia colombiana

No	CORPORACIÓN	NÚMERO DE RADICADO	DECISIÓN	IMPUESTOS OBJETO	CONDICIÓN
1	CONSEJO DE ESTADO	212670308001-23-33-000-2014-00191-01-21929	ACCEDE PARCIALMENTE	IMPUESTO COMPLEMENTARIO AVISOS Y TABLEROS-IMPUESTO A LA PUBLICIDAD EXTERIOR	Cuando un mismo hecho imponible, genere obligaciones tributarias en tributos diferentes
2	CONSEJO DE ESTADO	210434008001-23-33-000-2013-00039-0120892	ACCEDE PARCIALMENTE	ALUMBRADO PÚBLICO. SIMULTARIEDAD DE ACTUACIONES COMO SUJETO PASIVO UNO EN CALIDAD DE PROPIETARIO OTRO EN CALIDAD DE USUARIO	Cuando un mismo hecho imponible, genera más de un contribuyente
3	CONSEJO DE ESTADO	08001-23-33-000-2012-00454-01210433920886	ACCEDE PARCIALMENTE	ALUMBRADO PÚBLICO. SIMULTARIEDAD DE ACTUACIONES COMO SUJETO PASIVO UNO EN CALIDAD DE PROPIETARIO OTRO EN CALIDAD DE USUARIO	Cuando un mismo hecho imponible, genera más de un contribuyente
4	CONSEJO DE ESTADO	207835376001-23-31-000-2008-00481-0118844	ACCEDE	ICA. SIMULTARIEDAD DE ACTUACIONES COMO SUJETO PASIVO SOBRE UN HECHO GENERADOR UNO COMO ACTIVIDAD INDUSTRIAL - COMERCIALIZACION DE LA PRODUCCION INDUSTRIAL	Cuando un mismo hecho imponible, genera más de un contribuyente

No	CORPORACIÓN	NÚMERO DE RADICADO	DECISIÓN	IMPUESTOS OBJETO	CONDICIÓN
5	CONSEJO ESTADO	202038576001-23-31-000-2008-00481-0120462	NIEGA	ALUMBRADO PÚBLICO. SIMULTARIEDAD DE ACTUACIONES COMO SUJETO PASIVO UNO EN CALIDAD DE PROPIETARIO OTRO EN CALIDAD DE USUARIO	Cuando un mismo hecho imponible, genera más de un contribuyente
6	CONSEJO ESTADO	207758747001-23-31-000-2010-00425-0119030	NIEGA	ALUMBRADO PUBLICO - ICA. UN MISMO HECHO GENERADOR PRODUCE DOS IMPUESTOS	Cuando un mismo hecho imponible, genere obligaciones tributarias en tributos diferentes
7	CONSEJO ESTADO	201294420001-23-31-000-2008-00155-0118440	ACCEDE PARCIALMENTE	ALUMBRADO PUBLICO VS PREDIAL	Cuando un mismo hecho imponible, genere obligaciones tributarias en tributos diferentes
8	CONSEJO ESTADO	201302576001-23-31-000-2008-00379-0118292	ACCEDE	ICA ACTIVIDAD INDUSTRIAL VS ICA COMERCIALIZACION	Cuando Un mismo hecho imponible, genera más de un contribuyente
9	CONSEJO ESTADO	200776025000-23-27-000-2008-00196-0117953	ACCEDE	ICA SOCIO GESTOR Y SOCIOPARTICIPE INACTIVO - VARIOS SUJETOS PASIVOS SOBRE UN MISMO TRIBUTO	Cuando Un mismo hecho imponible, genera más de un contribuyente
10	CONSEJO ESTADO	200777805001-23-31-000-2009-00498-0118629	ACCEDE PARCIALMENTE	ALUMBRADO PUBLICO VS PREDIAL	Cuando un mismo hecho imponible, genere obligaciones tributarias en tributos diferentes
11	CONSEJO ESTADO	200835276001-23-31-000-2005-03995-0118220	NIEGA	ICA ACTIVIDAD INDUSTRIAL VS ICA COMERCIALIZACION	Cuando un mismo hecho imponible, genere obligaciones tributarias en tributos diferentes
12	CONSEJO ESTADO	201361827001-23-31-000-2008-00107-0118141	ACCEDE PARCIALMENTE	ALUMBRADO PUBLICO VS PREDIAL	Cuando un mismo hecho imponible, genere obligaciones tributarias en tributos diferentes
13	CONSEJO ESTADO	200595408001-23-31-000-2003-01824-0118330	ACCEDE	ALUMBRADO PUBLICO VS ICA	Cuando un mismo hecho imponible, genere obligaciones tributarias en tributos diferentes
14	CONSEJO ESTADO	200531311001-03-27-000-2008-00042-0018141	ACCEDE	ALUMBRADO PUBLICO VS PREDIAL	Cuando un mismo hecho imponible, genere obligaciones tributarias en tributos diferentes
15	CONSEJO ESTADO	200591408001-23-31-000-2007-00447-0117853	ACCEDE	ESTAMPILLA PROANCIANO VS ICA	Cuando un mismo hecho imponible, genere obligaciones tributarias en tributos diferentes

No	CORPORACIÓN	NÚMERO DE RADICADO	DECISIÓN	IMPUESTOS OBJETO	CONDICIÓN
16	CONSEJO DE ESTADO	200535505001-23-31-000-2010-00289-0118597	NIEGA	TERRITORIALIDAD ICA	Quando un mismo hecho imponible, genere obligaciones tributarias en tributos diferentes
17	CONSEJO DE ESTADO	216808CE-SC-RAD2005-N1678		ESTAMPILLA VS TIMBRE	Quando un mismo hecho imponible, genere obligaciones tributarias en tributos diferentes
18	CONSEJO DE ESTADO	21697505001-23-31-000-1996-01194-0114224		IMPUESTO POR EXTRACCION DE ARENA CASCAJO Y PIEDRAS DE LOS RIOS - VS ICA	Quando un mismo hecho imponible, genere obligaciones tributarias en tributos diferentes
19	CONSEJO DE ESTADO	25531554001-23-31-000-1998-03065-025006	NIEGA		Quando Un mismo hecho imponible, genera más de un contribuyente
20	CONSEJO DE ESTADO	25429225000-23-27-000-1999-0091-0110852		IMPUESTO DE REGISTRO	Quando Un mismo hecho imponible, genera más de un contribuyente
21	CONSEJO DE ESTADO	22561105001-23-27-000-2000-03040-0114972	ACCEDE	SUSTENTO TEORICO	

Fuente: Elaboración propia

Nota: La explicación se amplía en el Anexo 2.

4.3.3 Relaciones “De Significado¹” encontradas mediante el análisis hermenéutico efectuado con el Atlas Ti.

Tabla 6.

Relaciones “De Significado²” Encontradas Mediante el Análisis Hermenéutico

IMPUESTOS OBJETO	RESOLUCIÓN 0079 11 de Marzo de 2013 Nueva Clasificación de Actividades Económicas ICA de Bogotá D.C.	Código de Actividad CIU a Declarar	Descripción Actividad Económica CIU Rev. 4 A.C. Distrito Capital
Industria y Comercio Vs Servicio alumbrado publico	103	3511	Generación de energía eléctrica
	103	3512	Transmisión de energía eléctrica
		9007	Actividades de espectáculos musicales en vivo
Industria y Comercio Vs Espectáculos Públicos		9008	Otras actividades de espectáculos en vivo
Industria y Comercio Vs Complementario Avisos y Tableros	Realización del hecho generador, "Complementario" (Termino que ya implica concurrencia de hecho generador), el que ejerce una actividad empresarial requiere publicidad para el ejercicio comercial, de igual modo ya está pagando por usufructuarse de la infraestructura municipal, sin contar que adicionalmente está pagando impuesto a la renta sobre el 50% de la riqueza producida. ³		
Industria y Comercio Vs Complementario Avisos y Tableros Y Publicidad Exterior	Realización del hecho generador del impuesto que ya es complementario de ICA, se realiza por el ejercicio de una actividad comercial		
Loterías Foráneas Vs Juegos suerte y azar	Realización del hecho generador, venta de lotería en jurisdicciones foráneas (10%) y el que gana el premio (17%) + Impuesto a la renta: Ganancia ocasional + IVA por la compra		
Impuesto vehicular	Realización del hecho generador: Departamental (80%) por la posesión del vehículo + Municipal (20%) por el rodamiento + IVA por la compra.		
Impuesto al Transporte de Hidrocarburos	Realización del hecho generador: transporte + REGALIAS DIRECTAS		
Impuesto Predial Vs Impuesto de Registro	Realización y perfeccionamiento del acto jurídico = Escritura pública. La relación establecida es causa de: porque adquirir un bien implica registrarlo, así como modificarlo, ampliarlo o repararlo implica registro + Patrimonio cuando se trate de bienes que están sujetos		
Impuesto Predial Vs Impuesto Delineación Urbana	Realización de hecho generador, cualquier tipo de ampliación y/o refacción. La relación establecida es causa de: porque cualquier modificación a la propiedad implica aumento de predial y delineación urbana		
Impuesto de Registro Vs Impuesto de Industria y Comercio	Realización del hecho generador, la actividad empresarial es intrínseca a cambios y modificaciones, mismas que se registran en cámara y comercio, así como la adquisición de bienes para el desarrollo de la actividad empresarial		

¹ Término utilizado por el atlas ti, para referirse a los resultados obtenidos

² Término utilizado por el atlas ti, para referirse a los resultados obtenidos

³ Industria y Comercio Vs Renta. Se liquida sobre el 50% (Ley 1943 de 2018, Ley de Financiamiento) de los ingresos obtenidos del desarrollo de la actividad empresarial.

IMPUESTOS OBJETO	RESOLUCIÓN 0079 11 de Marzo de 2013 Nueva Clasificación de Actividades Económicas ICA de Bogotá D.C.	Código de Actividad CIU a Declarar
Hecho Generador Impuesto al Consumo de Licores, Vinos, Aperitivos y Similares	Realización de impuesto nacional al consumo artículos 512-1 y siguientes del estatuto tributario. El servicio de expendio de (...) bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas.	Realización del hecho generador IVA. Actividades sujetas: Decreto 1150/2003. Artículo 1°. Impuesto al consumo e IVA. El IVA que grava los licores, vinos, aperitivos, y similares, nacionales y extranjeros, de que trata el Capítulo V de la Ley 788 de 2002, se declara y paga por una sola vez incorporado dentro de la tarifa del impuesto al consumo o en la tarifa de la participación, según el caso, y por lo tanto, no se debe cobrar ni discriminar en la factura. Decreto 127/10
Hecho Generador Impuesto al Consumo de Cigarrillo y Tabaco Elaborado	Realización hecho generador IVA.	Parágrafo 5, artículo 420 Estatuto Tributario. La venta e importación de cigarrillos y tabaco elaborado, nacional y extranjero, estará gravada a la tarifa general. El impuesto generado por estos conceptos, dará derecho a impuestos descontables en los términos del artículo 485 de este Estatuto. Artículo 1, Decreto 4676 de 2006 y Artículo 5 del Decreto 127/2010.

Fuente: Elaboración propia

Nota: La explicación se amplía en el Anexo 3.

Conclusiones

Se considera Doble Tributación Interna, aquella situación en la cual concurren un mismo hecho generador sobre un mismo tributo o sobre tributos aparentemente diferentes pero esencialmente iguales; de igual modo, cuando un mismo sujeto pasivo es responsable por el mismo hecho económico en tributos diferentes o en varias jurisdicciones. No obstante, para que se considere realizada La Doble Tributación Interna, es necesario que exista, en el hecho generador, identidad de sustancia tributaria y con ello nos referimos a que en efecto se esté grabando el mismo hecho económico y en el caso de la sujeción pasiva, mismo hecho económico en la misma vigencia fiscal, como lo expresa el Consejo de Estado, en sentencia 18751 (2014), cuando afirma que: Para que opere la doble tributación ha de existir identidad de los sujetos, de objeto, del impuesto y del período tributario, así mismo, deben concurrir ya sea un mismo hecho económico o sujeto pasivo en diferentes tributos.

Por lo tanto y dado que, a lo largo de los instrumentos elegidos para la comprobación de la hipótesis, se evidenciaron casos o relaciones de valor, en los cuales se comprueba la realización del fenómeno de Doble Tributación Interna, es un fenómeno que si sucede en el Sistema Tributario Territorial Colombiano, porque en efecto:

- Un mismo hecho imponible, genera obligaciones tributarias en tributos diferentes
- Un mismo hecho imponible, genera más de un contribuyente
- Un sujeto pasivo es responsable tributario en varias jurisdicciones
- Un sujeto pasivo es responsable de varias obligaciones tributarias, por un mismo hecho económico.

Es preciso indicar que se trata de un fenómeno que, es invisible a los ojos del contribuyente y que utiliza la dialéctica tributaria, para determinar que un mismo hecho

económico sea gravado de varias formas, tal es el caso del impuesto vehicular, grabar la posesión y la circulación, comercialización y venta, en el caso de industria y comercio, asignar la responsabilidad tributaria, tanto al propietario como al poseedor, implica la ocurrencia de La Doble Tributación Interna, el IVA plurifásico, también podría considerarse como ejemplo, pues es un mismo hecho económico, gravado de varias formas u ocasiones.

Es momento de reflexionar acerca de lo erróneo de aquella consideración, según la cual se está grabando la actividad no la persona, esta consideración conlleva una ficción que ha provocado el desvío del pensamiento tributario como instrumento de redistribución de la riqueza, en un contexto en el que el contribuyente está mejor informado y es más proclive a cuestionar su papel en su contribución al desarrollo de los fines del estado.

Así lo expresa el Consejo de Estado en fallo 10889 (2000) cuando afirma que: el poder tributario dimana de los principios constitucionales de equidad y progresividad del sistema tributario a que alude el artículo 363 superior; en efecto, conforme a estos dos principios, no puede haber doble tributación con base en un mismo hecho económico, “porque ello desconocería la capacidad contributiva de los contribuyentes, que pretende establecer una correlación entre la obligación tributaria y su capacidad económica, de suerte que sea su capacidad económica la que sirva de parámetro para cumplir con su deber de contribuir con el financiamiento de las cargas públicas del Estado, consagrado en el artículo 95 de la Constitución Política”

Causas:

- Para atenuar la carga tributaria que acarrea el fenómeno de concurrencia y/o doble tributación, el legislador Colombiano utiliza como mecanismo, la deducción de un impuesto, sobre otro, por ejemplo: del impuesto de renta, el 50% del impuesto de

industria y comercio, o del impuesto al patrimonio, el impuesto predial, no obstante este mecanismo no logra eliminar el hecho de que se esté pagando dos impuestos sobre el mismo hecho económico, así sea porcentualmente.

- La falta de una legislación que prohíba, como si lo hace para el comercio internacional, la existencia o realización de La Doble Tributación Interna. Como lo expresa el Consejo de Estado en fallo 14972 de agosto de 2017: “Resulta el principio correlativo para el Estado, que así como un mismo hecho económico no puede generar doble imposición, tampoco puede generar doble beneficio en cabeza de un mismo contribuyente”
- La falta de definición en lo concerniente a la autonomía tributaria de las entidades territoriales.
- La falta de conocimiento de las autoridades tributarias territoriales para interpretar, aplicar y ejercer adecuadamente la administración tributaria en su jurisdicción. La autoridad tributaria de las entidades territoriales, debe ser la misma que tiene la DIAN, administrar recursos, con ello se solucionaría el tema jurisdiccional.
- El abuso en el ejercicio del poder tributario, pues queda claro que el origen de la doble tributación interna en Colombia, está en la determinación, inducida a error por las ambigüedades de la ley.
- “La falta de precisión de las normas ha generado diversas interpretaciones de las mismas, lo que ha llevado a que algunos municipios expidan acuerdos determinando el ámbito territorial como elemento del impuesto, excediendo el ordenamiento legal, y generando una situación en la cual varios entes territoriales gravan simultáneamente la misma actividad en cabeza del mismo contribuyente, presentándose así casos de doble y triple tributación, con violación de los principios de justicia, equidad e igualdad tributaria”.

(Consideración del Instituto de Derecho Tributario, expresada en Sentencia C-121/06 Corte Constitucional)

- La falta de una ley orgánica que fije las condiciones generales para que los concejos desarrollen las normas acusadas, las mismas resultan inconstitucionales. (Consideración Alcaldía de Bogotá, expresada en Sentencia C-121/06 Corte Constitucional)

Efectos

- Un sistema tributario en el que sucede el fenómeno de La Doble Tributación Interna territorial es un sistema recesivo, que empobrece la economía y desincentiva la actividad empresarial y el desarrollo social, pues acarrea altos costos para el contribuyente y sobre todo para el estado, como se cita en Cofone (2011, p.4).
- Según Pages y Galtes (2004), la presión fiscal desincentiva la inversión empobrece la economía y desincentiva la actividad empresarial.

Referencias bibliográficas

Alcaldía Mayor de Bogotá. (2017). Cartilla Unificada del Impuesto sobre vehículos automotores.

https://www.shd.gov.co/shd/sites/default/files/files/impuestos/cartilla_conceptos_vehiculos.pdf

Alvarado Romero, H., Bonilla Cortes, D., Escobar Pinto, C., Espitia Hernández, D., Gómez., Domínguez, M., Medina Salazar, A., Mora González, J., Mosquera Aguilar A., Otálora Cristancho, C., Peña González, E., Quevedo Serrano, G., Rico Barbosa, H., Sarmiento Vallejo, M. (2007). *Tributos departamentales, compilación de normas*. Dirección de Apoyo Fiscal. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Alfonzo, I. (1994). *Técnicas de investigación bibliográfica*. Caracas: Contexto Ediciones.

Arrijo Vizcaíno, A. (1982). Doble Tributación Internacional. *Jurídica*. Anuario. 13 -20

Cofone, I. (2011). La Economía de la Doble Imposición Tributaria. Revista *Dikaion*,

Universidad de la Sabana, Vol. 20 Núm. 2 - 347-362

Consejo de Estado. Sala Cuarta. Sentencia 76001-23-24-000-1999-0612-01 (10889). C.P. Daniel Manrique Guzmán. 24 de noviembre de 2000.

Consejo de Estado. Sala Cuarta. Sentencia. 11001-03-27-000-2002-00028-01(13142). C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié. 12 de noviembre de 2003.

Consejo de Estado. Sala Cuarta. Sentencia 25000-23-27-000-2007-00229-01(17273). C.P.

William Giraldo Giraldo. 4 de febrero de 2010.

Consejo de Estado. Sala Cuarta. Sentencia. 50001-23-31-000-2001-20012-01(18999). Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. 11 de julio de 2013.

Consejo de Estado. Sala Cuarta. Fallo 25000-23-27-000-2010-00096-01(18751). C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. 21 de agosto de 2014.

Consejo de Estado. Sala Cuarta. Sentencia 2121523- 41001-23-31-000-2010-00126-01(23408).

C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. 20 de septiembre 2018.

Consejo de Estado. Sala Cuarta. Sentencia 2125767-08001-23-33-000-2012-00407-01(21357).

C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. 23 de noviembre de 2018.

Constitución Política de Colombia [Const.]. Arts. 1, 287, 300, 313, 317 y 338 de julio de 1991

(Colombia).

Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-004 de 1993, M.P. Dr. Ciro Angarita Barón; 14 de enero de 1993.

Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C- 467 de 1993, M.P. Dr. Carlos Gaviria Díaz; 21 de octubre de 1993.

Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-537 de 1995, M.P. Dr. Hernando Herrera Vergara; 23 de noviembre de 1995.

Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-080 de 1996, M.P. Dr. Fabio Morón Díaz. 29 de febrero de 1996.

Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-091 de 1997, M.P. Dr. Jorge Arango Mejía; 26 de febrero de 1997.

Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-197 de 1997, M.P. Dra. Carmenza Isaza de Gómez; 17 de abril de 1997.

Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-540 de 2001, M.P. Dr. Jaime Córdoba Triviño; 22 de mayo de 2001.

Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-1097 de 2001, M.P. Dr. Jaime Araujo Rentería; 10 de octubre de 2001.

Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-227 de 2002. M.P. Dr. Dr. Jaime Córdoba Triviño; 02 de abril de 2002.

Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-538 de 2002, M.P. Dr. Jaime Araujo Rentería; 18 de julio de 2002.

Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia Sentencia C-944 de 2003, M.P. Dr. Alfredo Beltrán Sierra; 15 de octubre de 2003.

Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-121 de 2006, M.P. Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra; 22 de febrero de 2006.

Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-140 de 2007, M.P. Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra; 28 de febrero de 2007.

Corte Constitucional. Consejo de Estado. Sentencia Unificada C-664 de 2009, M.P. Dr. Juan Carlos Henao Pérez; (22) de septiembre de 2009.

Covarrubias Rivera, A., Flores Zavala, E., y Margaín E., (2012). *La doble tributación en México*. Intelegis Grupo Consultor Fiscal.

Decreto 410 de 1971. Reglamentado parcialmente por el Decreto 1753 de 1991 - Reglamentado por el Decreto 2952 de 1936 - Adicionado por el Artículo 1 Ley 1 de 1980. [Departamento Administrativo de la Función Pública]. “Por el cual se expide el Código de Comercio”. 27 de marzo de 1971. Diario Oficial No. 33.339.

Decreto 1222 de 1986. [Procuraduría General de la República]. Por el cual se expide el Código de Régimen Departamental. 18 de abril de 1986. Diario Oficial No. 37.466 y 37.498.

Decreto 624 de 1989. [Dirección de Impuestos Nacionales]. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. 30 de marzo de 1989. Diario Oficial No. 38.756.

Decreto 650 de 1996. [Ministerio de Justicia]. Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 223 de 1995. 03 de abril de 1996. Diario Oficial No. 42761.

Decreto Reglamentario 1640 de 1996. [Ministerio de Justicia]. Por el cual se reglamenta el Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros de que trata la Ley 223 de 1995, y se dictan otras disposiciones. 13 de septiembre de 1996. Diario Oficial No. 42.877.

Decreto Reglamentario 2141 de 1996. [Ministerio de Justicia]. Por el cual se reglamentan los capítulos VII, VIII, IX, X y XI, el artículo 257 de la Ley 223 de 1995 y se dictan otras disposiciones. 25 de noviembre de 1996. Diario Oficial No. 42928.

Decreto Reglamentario 3071 de 1997. Por medio del cual se reglamenta el Sistema Único Nacional de control de transporte de productos gravados con impuesto al consumo y se dictan otras disposiciones. 23 de diciembre de 1997. Diario Oficial No. 43.205.

Decreto 1625 de 2016. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria. 11 de octubre de 2016. Diario Oficial. No. 50023.

Delgado Rojas, M. E. y Rincón Castro, H. (2017). ¿Cuánto tributan efectivamente el consumo,

el trabajo y el capital en Colombia? *Revista Coyuntura Económica: Investigación Económica y Social*, FEDESARROLLO Volumen XLVII | Nos. 1 y 2 | Junio-Diciembre de 2017 | pp. 97-135.

Ley 8 de 1909. De honores a la memoria del señor doctor don Manuel Antonio Sanclemente. 07 de abril de 1909. Diario Oficial No. 13621.

Ley 88 de 1910. En desarrollo del Acto Legislativo número 8 de 1910. 01 de diciembre de 1910. Diario Oficial No. 14.160.

Ley 56 de 1918. Por la cual se establece el impuesto sobre la renta. 27 de noviembre de 1918. Diario Oficial No. 16555.

Ley 31 de 1945. Por la cual se suscriben unas acciones en la Cooperativa de Acción Económica de Caldas, Limitada y en la Unión Central Cooperativa de Abastecimiento, Limitada, y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 26010

Ley 1° de 1961. Por la cual se fortalecen las Beneficencias de los Departamentos y de los Municipios. 21 de enero de 1961. Diario Oficial No. 30.434.

Ley 33 de 1968. Por medio de la cual se provee al fortalecimiento de los Fiscos seccionales y municipales, se conceden unas facultades y se dictan otras disposiciones. 15 de noviembre de 1968. Diario Oficial No. 32.667.

Ley 19 de 1970. Por la cual se establece un gravamen sobre los cigarrillos de procedencia extranjera y se confieren unas facultades a los Gobernadores, Intendentes, Comisarios y Alcalde del Distrito Especial de Bogotá. 28 de diciembre de 1970. Diario Oficial No. 33229.

Ley 14 de 1983. Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones. 06 de Julio de 1983. Diario Oficial No. 36.288.

Ley 44 de 1990. Por la cual se dictan normas sobre catastro e impuestos sobre la propiedad raíz, se dictan otras disposiciones de carácter tributario, y se conceden unas facultades extraordinarias. 19 de diciembre de 1990. Diario Oficial No. 39.607.

Ley 223 de 1995. Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones. 22 diciembre 1995. Diario Oficial No. 42.160.

Ley 488 de 1998. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales. 24 de diciembre de 1998. Diario Oficial No. 43.460.

Ley 510 de 1999. Por la cual se dictan disposiciones en relación con el sistema financiero y asegurador, el mercado público de valores, las Superintendencias Bancaria y de Valores y se conceden unas facultades. 4 de agosto de 1999. Diario Oficial No 43.654.

Ley 546 de 1999. Por la cual se dictan normas en materia de vivienda, se señalan los objetivos y criterios generales a los cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional para regular un sistema especializado para su financiación, se crean instrumentos de ahorro destinado a dicha financiación, se dictan medidas relacionadas con los impuestos y otros costos vinculados a la construcción y negociación de vivienda y se expiden otras disposiciones. 23 de diciembre de 1999. Diario Oficial No. 43.827.

Ley 550 de 1999. Por la cual se establece un régimen que promueva y facilite la reactivación empresarial y la reestructuración de los entes territoriales para asegurar la función social de las

empresas y lograr el desarrollo armónico de las regiones y se dictan disposiciones para armonizar el régimen legal vigente con las normas de esta ley. 30 de diciembre de 1999. Diario Oficial No. 43.940.

Ley 788 de 2002. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones. 27 de diciembre de 2002. Diario Oficial No. 45.046.

Ley 643 de 2001. Por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar. 17 de enero de 2001. Diario Oficial No 44.294.

Ley 1579 de 2012. Por la cual se expide el estatuto de registro de instrumentos públicos y se dictan otras disposiciones. 1 de octubre de 2012. Diario Oficial No. 48.570.

Ley 1559 de 2012. Por medio de la cual se define la base gravable para efecto del Impuesto de Industria y Comercio para productos gravados con el impuesto al consumo. 10 de julio de 2012. Diario Oficial No. 48.487.

Ley 1816 de 2016. Por la cual se fija el régimen propio del monopolio rentístico de licores destilados, se modifica el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, y se dictan otras disposiciones. 19 de diciembre de 2016. Diario Oficial No. 50.092.

Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. 29 de diciembre de 2016. Diario Oficial No. 50.101.

López Espadafor, C., (1999). *La Doble Imposición Interna*. Editorial Lex Nova, S.A. España.

Margáin Manautou, E. (2004). *Nociones de política fiscal*. México: Porrúa.

Sánchez Peña, M. C. *Caracterización de los impuestos selectivos al consumo. En Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano. Un análisis crítico.*

Piza Rodríguez et al. (2015). *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales.*

Bogotá: Editorial Universidad Externado de Colombia.