

## NOVEDADES TRIBUTARIAS

Presentamos, a continuación, algunos puntos en materia tributaria que consideramos de su interés:

**La DIAN publica el proyecto de resolución, por la cual prescribe y habilita los formularios y formatos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el año 2016, en especial modifica el formulario 140 para la determinación del CREE:** el artículo 2 del proyecto establece que las pérdidas del CREE solo se pueden **solicitar a partir del año gravable 2016**, cuando la sentencia C-291 de 2015 de la Corte Constitucional señala que aplica a todas las situaciones no consolidadas. En este sentido, debería poderse solicitar la compensación desde el mismo año 2015 y frente a las pérdidas que tengan esa condición de no consolidadas.

**Estado del arte de la factura electrónica:** el cronograma de implementación es el siguiente:

1. El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo ha señalado que el decreto reglamentario sobre la factura electrónica como título valor está en proceso de firma, y que ello podría tomar hasta el mes de abril o mayo. Hasta tanto no se emita este Decreto, la DIAN no podrá emitir la resolución en virtud de la cual obligue a facturar electrónicamente a los contribuyentes que ella elija (parágrafo del artículo 1 del decreto 2242 del 2015).
2. Una vez emitido el decreto, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo abrirá la licitación para elegir la empresa que administrará el registro de facturas electrónicas cuando tengan la calidad de título valor.
3. De forma concomitante con este proceso, la DIAN iniciará las pruebas piloto de funcionamiento del sistema con las empresas que decida.
4. Una vez estén designados por la DIAN los obligados a facturar electrónicamente, habrá un plazo de 6 meses para implementar el sistema.

**Causación del impuesto de industria y comercio en la actividad comercial:** de acuerdo con el Consejo de Estado, ella ocurre en el sitio en el que concurren los elementos del contrato de compraventa. El caso analizado por el Consejo de Estado en sentencia del 18 de febrero de 2016 (Consejero Ponente: Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; número interno: 19041) es el de una vendedora con sede en el exterior que hace envíos a su filial en Colombia; filial que toma los pedidos. Según el Consejo de

Estado, en este caso la venta es realizada en el exterior. Los apartes pertinentes de la sentencia dicen:

“3.1. El impuesto de industria y comercio es un tributo municipal, que grava la realización de actividades industriales, comerciales y de servicio. Es criterio uniforme y consolidado de la Sala, que su causación, cuando se trata de actividades comerciales de venta de bienes, tiene lugar en **el sitio en que concurren los elementos del contrato de compraventa**, esto es, el acuerdo sobre el precio, la cosa que se vende y las otras cláusulas del negocio jurídico mismo.

“Así mismo, que para determinar la jurisdicción en que se configura la obligación tributaria, no resulta relevante establecer el lugar desde el cual se realizan los pedidos.

“ ...

“5.4.4. Los clientes en Colombia hacen la solicitud de pedido o compra a \_\_\_\_\_ Colombia S.A. Esta última, transmite la solicitud de compra a \_\_\_\_\_ [sociedad del exterior], que aparece como **vendedor** en la respectiva orden de compra.

“5.4.5. La condición de vendedor de la empresa \_\_\_\_ [del exterior], se ratifica con las facturas comerciales y sus respectivas listas de embalaje, en las que ésta se identifica como vendedor. Figura como consignatario, la filial de \_\_\_\_ en México, que es además, **regional** de la matriz.

“5.4.6. \_\_\_\_\_ [sociedad del exterior] remite la mercancía a su subordinada en Colombia, tal como se desprende de los manifiestos de carga. Esa remisión, se hace en calidad de consignatario, no de comprador, pues así se precisa en la casilla “*consignee's name and address*” (nombre y dirección del consignatario).

“5.5. La dinámica de la operación descrita, muestra con claridad que el negocio jurídico de compraventa de equipos \_\_\_\_, **no ocurre en Bogotá**, es decir, el contrato no se celebra o nace en el territorio distrital, pues el acuerdo sobre el precio, la cosa y demás elementos del contrato, esto es, su perfeccionamiento, tiene lugar en el exterior.

“Sobre el particular, no puede perderse de vista, de acuerdo con las premisas fijadas en el punto 4) de esta providencia, que, como la actividad que pretende gravarse es la comercialización y/o venta de productos, lo importante para que se configure el hecho generador del impuesto de Industria y Comercio, es el territorio en que se perfecciona el negocio jurídico de la compraventa.

“Y, según la regulación civil y comercial, **el perfeccionamiento del contrato se da cuando existe acuerdo entre las partes sobre la cosa y el precio...**

“ ...

“5.6. Así las cosas, no cabe duda de que la venta de los equipos \_\_\_\_ se perfecciona y celebra en el exterior, esto es, por fuera del Distrito Capital. Luego, dicha actividad no puede ser gravada con el impuesto de Industria y Comercio por las autoridades

distritales, toda vez que no es en su jurisdicción donde concurren los elementos del contrato, en otras palabras, donde se realiza el hecho generador.

“Vale aclarar, que esa circunstancia -la realización de la venta en el extranjero-, no varía por la recepción de los pedidos por parte de \_\_\_\_\_ [la filial en Colombia], pues esa actividad no supone en realidad la realización del hecho gravado en los actos demandados, esto es, la venta de \_\_\_\_”. (Negrillas del original)

**El impuesto de ocupación y rotura de vías y espacio público no tiene fundamento legal:** así lo señaló la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado en sentencia del 18 de febrero de 2016 (Consejero Ponente: Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; radicado 19074); sentencia que declaró la nulidad de unas normas del Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias. Los apartes pertinentes de la sentencia dicen:

“4.1. Sobre la vigencia del tributo por la ocupación y roturas de vías, la Sala ha señalado que las normas de ordenamiento y planeación territorial referida al espacio público- Leyes 9 de 1989 y 388 de 1997-, son el fundamento del derecho por rotura, fraccionamiento, rompimiento o afectación de vías públicas, por cuanto ese gravamen está vinculado a la función administrativa de planeación urbana y ordenamiento territorial de los municipios.

“ ...

“4.3. Pues bien, un reestudio del tema lleva a la Sala a modificar el criterio expuesto y a considerar que el tributo por el uso y excavación del espacio público no tiene fundamento legal, como se colige del análisis de las siguientes normas:

“4.3.1. **Ley 9 de 1989.** Esta normativa regula los planes de desarrollo municipal, y la compraventa y expropiación de bienes.

“En el artículo 7 *ibídem*, se otorgó facultades a los municipios para que: i) crearan entidades que administraran, desarrollaran y apoyaran financieramente el espacio público o, ii) contrataran con entidades privadas la administración, mantenimiento y aprovechamiento económico del mismo.

“Esta normativa no puede servir de fundamento legal para la imposición de un gravamen sobre las actividades de ocupación y excavación de vías, por cuanto en la misma no se contempló la posibilidad de que los costos derivados de la administración, y mantenimiento del espacio público se recuperaran mediante la imposición de un tributo, llámese impuesto o derecho.

“Lo que contempla la norma es una facultad para entregar la administración de los espacios públicos a entidades públicas y privadas, sin que se especificara la forma en que se obtendría el sostenimiento económico de las mismas.

“Más aún, si se considerara que el artículo 7 de la Ley 9 de 1989 permite a los municipios el establecimiento de un impuesto o derecho, esa norma no resultaría aplicable dado que la Ley 142 de 1994, expedida con posterioridad a esa norma, derogó de forma expresa la facultad legal otorgada a los municipios para gravar la ocupación y excavación de vías públicas, regla, esta última, especial en materia impositiva, como que deroga explícitamente la posibilidad legal de imponer un impuesto.

“Por lo demás, no resulta coherente sostener que sobre el mismo “hecho generador” se imponga un doble gravamen: el impuesto, con base en la Ley 97 de 1913 y concordantes –derogada por la Ley 142 de 1994-, y el derecho, con base en la Ley 9 de 1989.

“4.3.2. **Ley 105 de 1993.** Estableció disposiciones sobre el transporte, la redistribución de competencias y recursos entre la Nación y entidades territoriales y, se reglamenta la planeación en el sector transporte.

“En el artículo 28 de esa normativa se dispuso que los municipios y distritos pueden establecer *tasas* por el derecho de parqueo sobre las vías públicas, e impuestos que desestimulen el acceso de vehículos particulares a los centros de las ciudades.

“En principio se advierte que esta normativa está dirigida a desestimar el acceso de los vehículos a los espacios públicos. Por consiguiente, el hecho generador que daría lugar al tributo sería únicamente el parqueo de vehículos en las vías públicas.

“Con todo, se repite que la Ley 142 de 1994, norma posterior a la analizada, derogó de manera expresa la facultad que se otorgó a los municipios para gravar la ocupación y excavación de las vías públicas, sin que en otra norma de carácter legal se hubiere contemplado la posibilidad de establecer nuevamente un tributo sobre esas actividades.

“4.3.3. **Ley 388 de 1997.** Esta norma modificó la Ley 9 de 1989.

“En los artículos 11 a 13 describe los componentes de los planes de ordenamiento territorial-general y urbano-, en el que se le otorgan facultades a los municipios, entre ellas:

“- *Adoptar políticas a largo plazo para la ocupación, aprovechamiento y manejo del suelo, la localización y dimensionamiento de la infraestructura para el sistema vial.*

“-*Definir procedimientos e instrumentos de gestión y actuación urbanística requeridos para la administración y ejecución de las políticas y decisiones adoptadas, incluida la adopción de los instrumentos para financiar el desarrollo urbano, tales como la participación municipal en la plusvalía.*

“Como se observa esta norma establece unos lineamientos generales que deben ser observados y desarrollados por los municipios en los planes de ordenamiento

territorial, sin que en la misma se hubiere autorizado la imposición de un gravamen sobre el uso y excavación de las vías públicas.

*“4.3.4. **Decreto 1504 de 1998.** Decreto reglamentario del manejo del espacio público en los POT.*

*“En el artículo 20 de esta normativa se previó que **cuando para la provisión de servicios públicos se utilice el espacio aéreo o el subsuelo de inmuebles o áreas pertenecientes al espacio público, el municipio titular de los mismos podrá establecer mecanismos para la expedición del permiso o licencia de ocupación y utilización del espacio público y para el cobro de tarifas.***

“Sobre el particular el Consejo de Estado ha indicado que:

[E]l vocablo **tarifa**, contenido en el artículo 338 de la Carta Política, está usado por el constituyente en su sentido natural, según las acepciones que de él recoge el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, esto es, “f. **Tabla de precios, derechos o impuestos. 2. Precio Unitario fijado por las autoridades para los servicios públicos realizados a su cargo. 3. Montante (cuantía) que se paga por este mismo servicio**”, por lo tanto, se encuentra referido a todas las formas de tributo previstas en dicho artículo: **impuestos, contribuciones y tasas.**

‘De lo expuesto se infiere que el cobro de una tarifa supone, necesariamente, la existencia de un tributo, puesto que sin éste carecería de razón de ser el establecimiento de la misma. **Si no existe un tributo qué puede, entonces, ser materia de cobro?**

‘Al respecto, la Sala observa que, en principio, le asistiría razón a la accionante, por cuanto en realidad, los apartes acusados de **los artículos 20 y 23 del decreto 1504 de 1.998, no estarían haciendo otra cosa que creando implícitamente un tributo, en tanto autorizan a los municipios para establecer mecanismos para el cobro de tarifas**, por los conceptos de que se habla en tales artículos, **y ya se indicó cómo el cobro de una tarifa supone necesariamente la existencia de un tributo**’.

“Pero aun si se aceptare que esta norma faculta a los municipios para la imposición de un tributo por el uso del subsuelo o áreas del espacio público, lo cierto es que esa “autorización” fue impuesta en un decreto reglamentario, y no en la ley.

“Ciertamente, la aludida autorización para cobrar por la utilización del subsuelo para la provisión de servicios públicos no aparece consignada expresamente en los enunciados de las normas que son objeto de reglamentación, esto es, los artículos 5 a 7 de la Ley 9 de 1989 y 11 a 13 de la Ley 388 de 1997.

“Como se indicó, del contenido de las precitadas disposiciones legales no se desprende que crear entidades que apoyen financieramente el espacio público, o contratar con entidades privadas la administración, el mantenimiento y aprovechamiento económico del espacio público –artículos 5 a 7 Ley 9 de 1989-, o la adopción de instrumentos para financiar el desarrollo urbano, pueda concebirse como

una autorización para establecer el cobro de tarifas por la utilización de las vías públicas –artículos 11 a 13 de la Ley 388 de 1997-.

“Recuérdese que solo el legislador puede autorizar a los municipios para cobrar tributos como el contemplado en esta norma. Por tanto, no es posible hacerlo mediante un acto reglamentario del Gobierno.

“Con todo, debe señalarse que el artículo 20 del Decreto 1504 de 1998 fue derogado por el artículo 1 del Decreto 796 de 1999, el cual no previó la referida facultad.

“Luego, el Decreto 796 de 1999 fue derogado por el Decreto 1600 de 2005, que a su vez, fue derogado por el Decreto 564 de 2006.

“Posteriormente, el Decreto 564 de 2006 fue derogado por el artículo 138 del Decreto Reglamentario 1469 de 2010, y hasta el momento no se ha establecido mediante una norma de rango legal, impuesto, derecho o gravamen sobre ésta materia.

“4.4. Como se observa, del recuento normativo de las disposiciones relativas al uso del espacio público no se verifica la autorización legal para el establecimiento de un tributo por la ocupación y excavación de vías públicas.

“4.5. Por el contrario, en la Ley 142 de 1994, que reguló íntegramente la materia de servicios públicos domiciliarios, se consagraron los mecanismos que deben implementar los municipios para la ocupación o excavación de vías, sin que entre ellos se hubiere contemplado la posibilidad de gravar el uso de esos bienes públicos.

“ ...

“4.6. En ese entendido, es claro que la voluntad del legislador fue la de no gravar el uso de las vías públicas puesto que sobre el mismo solo estableció el requisito de solicitar una licencia previa, sin que se hubiere contemplado un cobro adicional. Esto se ratifica en el hecho de que la misma normativa derogó de forma expresa el impuesto por la ocupación y rotura de vías.

“4.7. Así las cosas, se concluye que las Leyes 9 de 1989, 142 de 1994 y 388 de 1997 no consagraron la posibilidad de gravar el uso de las vías públicas, como tampoco establecen el derecho al cobro de un tributo que compense los costos por los servicios administrativos que se deriven para la entidad pública respectiva.

“No puede considerarse que la facultad de administración o aprovechamiento económico establecida en la Ley 9 de 1989, ni los parámetros generales establecidos en la Ley 388 de 1997, puedan dar lugar a la imposición de un tributo, puesto que la autorización legal para crear gravámenes del orden territorial no puede ser de carácter indeterminado o ambiguo, ya que ello sería tanto como delegarle *in genere* a la respectiva entidad territorial el poder impositivo, que en el marco de la ley quiso el constituyente reservar con exclusividad al Congreso de la República.

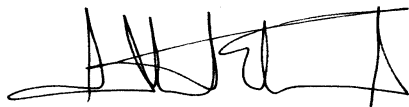
“ ...

“4.8. En ese entendido, los municipios no están facultados para establecer un tributo por el uso y rotura de las vías públicas, en la medida en que este tipo de cobros solo pueden existir cuando la ley expresamente lo ha autorizado.

“4.9. Por las anteriores razones, la Sala confirmará la nulidad de los artículos 141, 206 y 207 del Acuerdo No. 041 de 2006 que establecieron el impuesto de ocupación y rotura de vías y espacio público en el Distrito Turístico y Cultural de Cartagena de Indias”. (Negrillas del original)

Esperamos que estos puntos les sean de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



**ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA**  
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos