

# La jurisprudencia de la Corte Constitucional en materia tributaria y su incidencia en la jurisprudencia del Consejo de Estado

*Alfredo Lewin Figueroa\**

## **Resumen**

---

*El autor analiza aquí la influencia que ha tenido la jurisprudencia de la Corte Constitucional en la del Consejo de Estado, en materia tributaria. Encuentra el autor, por ejemplo, que el Consejo ha seguido a la Corte al utilizar el principio de equidad en relación con la imposición de sanciones, por ejemplo, mientras que uno y otra han sostenido posiciones encontradas en punto de la extensión del principio de irretroactividad, de la viabilidad de la responsabilidad objetiva o de la inexequibilidad condicionada.*

principio de legalidad; principio de equidad e igualdad; principio de progresividad; principio de eficiencia; principio de irretroactividad; poder sancionador y debido proceso; competencia tributaria de entidades territoriales

## **Introducción**

Con motivo del seminario sobre “El Impacto de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional en la Creación y Desarrollo del Derecho” que organizaron la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes y la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional, con el auspicio de la Fundación Konrad - Adenauer y dentro del Programa “Estado de Derecho para Sudamérica”, se realizó una investigación cuyas características y resultados se exponen en este escrito. La investigación tuvo por objeto determinar la relación y la influencia de la jurisprudencia de la Corte Constitucional en materia tributaria del período 1992-2001 en la jurisprudencia del Consejo de Estado, sobre la misma materia y período.

---

\* Abogado, Consultor en asuntos tributarios.

Para adelantar esta investigación se partió de algunas de las principales conclusiones contenidas en el estudio de Principios Constitucionales del Derecho Tributario<sup>1</sup>, que más adelante se mencionarán, las cuales sirvieron de marco general para identificar la relación o influencia de la jurisprudencia de la Corte Constitucional en las sentencias del Consejo de Estado. El propósito de este trabajo no es el de analizar exhaustivamente ningún tema específico y su tratamiento jurisprudencial, sino el de plantear, con una visión de conjunto, la relación y la incidencia de la jurisprudencia de la Corte Constitucional en los fallos del Consejo de Estado relacionados con materias tributarias.

En cuanto a sentencias del Consejo de Estado correspondientes al período 1992-2002, se partió de un universo conformado por las sentencias publicadas por un medio especializado (el Boletín Informativo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario –ICDT-), en su mayoría proferidas por la Sección Cuarta de ese Tribunal, del orden del mil quinientas (1.500) sentencias. Dentro de ese grupo, se encontró que aproximadamente el 10% trata aspectos constitucionales de derecho tributario<sup>2</sup>. Finalmente, de este grupo se seleccionaron ochenta (80) sentencias, con mayor énfasis en los últimos cinco años y de acuerdo con los siguientes criterios:

- a. Que se refirieran a algún tema constitucional tributario;
- b. Que trataran aspectos sobre los cuales se ha pronunciado o se pronunció posteriormente la Corte Constitucional, sea que coincidan o no;
- c. Que denotaran alguna influencia ejercida por la jurisprudencia constitucional;
- d. Que invocaran como fundamento algún fallo de la Corte Constitucional.

Los temas escogidos para agrupar las sentencias seleccionadas, cuyos extractos, en su parte más relevante, se reproducen al final de este trabajo, fueron los siguientes:

- a. Principio de Legalidad
- b. Principio de Equidad e Igualdad
- c. Principio de Progresividad
- d. Principio de Eficiencia
- e. Principio de Irretroactividad
- f. Poder Sancionador y Debido Proceso

---

1. Lewin Figueroa Alfredo, Principios Constitucionales del Derecho Tributario – Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001, Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, febrero 2002.

2. Para la selección de sentencias relevantes, su clasificación y organización temática, pero además para su análisis preliminar, conté con la invaluable colaboración de la doctora María del Pilar Abella Mancera, distinguida abogada, investigadora y conjuer del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

- g. Competencia Tributaria de Entidades Territoriales
- h. Otros temas

## **A. Algunas conclusiones derivadas del estudio de la jurisprudencia de la Corte Constitucional en materia tributaria en el período 1992-2001**

A continuación se transcriben las principales conclusiones generales derivadas del estudio sobre la Jurisprudencia Constitucional Tributaria de la Corte Constitucional 1992-2001.<sup>3</sup> Con este capítulo se pretende establecer un marco general que permita abordar el objeto principal de este artículo que consiste en establecer cuál ha sido la incidencia de la jurisprudencia de la Corte Constitucional en materia tributaria respecto a la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Las principales conclusiones generales sobre la jurisprudencia constitucional tributaria de la Corte Constitucional, correspondientes al período 1992 – 2001, es decir al período que podría denominarse el de la “Primera Corte”, fueron las siguientes:<sup>4</sup>

1. La consagración de principios tributarios en la Constitución de 1991 ejerció enorme incidencia en cuanto a los temas tratados por la Corte Constitucional y sobretodo, en cuanto al enfoque en los juicios de constitucionalidad.

2. El enfoque predominante de la Corte Constitucional se caracterizó por establecer si las normas objeto de revisión constitucional, materialmente consideradas, se adecuaban o no a los valores y principios constitucionales y si la interpretación de la norma o su aplicación originaba conflictos de valores o de principios. La Corte consideró procedente ponderarlos en cada caso para tomar la decisión que, en su opinión, se ajustara mejor a la Constitución.

3. En un buen número de sentencias se advierte el esfuerzo que hizo la Corte Constitucional para adoptar criterios tendientes a reducir o a evitar subjetividad

---

3. Conclusiones más detalladas acerca de cada uno de los principios constitucionales tributarios y su interpretación, alcance y aplicación, puede consultarse en el trabajo antes citado sobre “Principios Constitucionales del Derecho Tributario”.

4. Es conveniente advertir que durante el año 2002 la Corte Constitucional ha proferido algunas sentencias que plantean unas tesis y posiciones que en alguna medida modifican, complementan o matizan planteamientos y tesis expuestas en fallos anteriores. Al respecto son especialmente interesantes, entre otras, las siguientes decisiones: sentencia C-616 de 2002, M.P. doctor Manuel José Cepeda; sentencia C-734 de 2002, M.P. doctor Manuel José Cepeda; sentencia C-506, M.P. doctor Marco Gerardo Monroy; sentencia C-538 de 2002, M.P. doctor Jaime Araujo Rentería y sentencia C-646, M.P. doctor Alvaro Tafur Galvis.

en sus juicios de revisión constitucional. Con este propósito, la Corte se apoyó, con frecuencia, en doctrina y jurisprudencia constitucional de otros países, en particular de España, Alemania y Estados Unidos.

4. Sin embargo y quizás por la generalidad propia de los principios constitucionales tributarios y de los valores que inspiran la Constitución de 1991, según como los Magistrados los interpretan, se evidenció que la Corte normalmente cuenta con un espacio amplio de discrecionalidad que hace, en múltiples ocasiones, imprevisibles la argumentación y el resultado de los procesos de constitucionalidad.

5. A pesar de que habían transcurrido diez años desde que la Corte Constitucional inició sus actividades, parece ser muy temprano, todavía, para considerar que existía ya una jurisprudencia consolidada y claramente definida en cuanto al alcance de los principios constitucionales tributarios.

6. La jurisprudencia de la Corte Constitucional no fue uniforme ni pacífica en relación con el principio de legalidad, en cuanto a los requisitos y condiciones que debe reunir la ley tributaria para la fijación de los elementos esenciales del tributo. Tampoco lo fue respecto a la precisión o rigurosidad necesaria cuando se faculta a las autoridades para fijar las tarifas de las tasas y contribuciones.

7. El alcance del principio de legalidad no fue claramente definido en cuanto a los tributos de las entidades territoriales, respecto a qué le corresponde hacer al legislador en relación con los elementos esenciales del tributo y qué le corresponde a las Asambleas Departamentales y a los Concejos Municipales. Al respecto se encuentran sentencias contradictorias e inconsistentes entre sí.

8. El aspecto relativo a la vigencia y aplicación de los principios constitucionales tributarios en estados excepcionales de emergencia, conmoción interior y guerra exterior, no había sido abordado por la Corte Constitucional con la profundidad y claridad que la importancia del tema amerita.

9. La jurisprudencia constitucional relativa a los principios de equidad y de igualdad fue abundante. La Corte Constitucional tuvo la oportunidad de decidir un número importante de demandas de inconstitucionalidad por la consagración de tratos tributarios desiguales. Este Tribunal, frecuentemente, se esforzó por realizar análisis objetivo, ponderado y riguroso, con apoyo en criterios como la razonabilidad y la proporcionalidad o en exámenes o «tests» inspirados en la doctrina constitucional de Estados Unidos o de países europeos. Sin embargo, en algunas oportunidades, la Corte se apartó, sin decirlo expresamente, de esta metodología.

10. Los principios de progresividad y de eficiencia sirvieron a la Corte para completar o apoyar su argumentación. Así por ejemplo, si el análisis de constitucionalidad de una norma se centraba en su conformidad o no con el principio de equidad, frecuentemente la Corte apoyó su parecer adicionando a su argumentación, consideraciones sobre el principio de progresividad o el de eficiencia. De la

misma manera, si el análisis estaba centrado en otros principios constitucionales, como por ejemplo, el debido proceso o el principio de la buena fe, fue frecuente que la Corte invocara el principio de eficiencia en apoyo de sus otros argumentos y razones.

11. Aunque la Corte Constitucional no ha otorgado un mayor valor o prevalencia de unos principios sobre otros, en caso de conflicto se inclinó por el de equidad aunque, en su concepto, el análisis debe hacerse caso por caso.

12. El expreso reconocimiento que hace la Constitución colombiana al principio de irretroactividad no fue suficiente para evitar que se siguieran expidiendo normas con efectos retroactivos, ni que se dieran discusiones y controversias acerca de si una específica norma origina o no efectos retroactivos. Criterios, conceptos y principios como los de estabilidad, confianza, seguridad, equidad, justicia, buena fe, respeto a derechos adquiridos y a situaciones consolidadas, y el de dignidad, fueron continuamente aducidos en la jurisprudencia de la Corte Constitucional.

13. La Corte Constitucional, en varias decisiones, hizo prevalecer el sentido y la naturaleza material de las normas sobre tributos, por encima de su denominación o forma de expresión. De esta manera, consideró que ciertos tributos denominados tasas, bonos o contribuciones parafiscales, lo eran sólo en su forma, pero materialmente eran impuestos y, en consecuencia, les aplicó el juicio de constitucionalidad correspondiente. Así también lo hizo respecto de normas, en apariencia, formalmente interpretativas.

14. Fundada en que es práctica usual y extendida en tribunales constitucionales de otros países y, aún, en que fue práctica común de la Corte Suprema de Justicia de Colombia, la Corte Constitucional aceptó, en todas las materias, inclusive en el campo tributario, la técnica de modulación de las sentencias de exequibilidad. En materia tributaria, sin reparar en los límites que se derivan del principio de legalidad, se dictaron, frecuentemente, sentencias moduladas en su contenido, algunas interpretativas y otras aditivas.

15. En cuanto hace a la potestad sancionadora y a la aplicación de los principios y garantías propias del derecho penal en las actuaciones e infracciones administrativas sancionatorias, la Corte Constitucional sostuvo que sí son aplicables, pero con ciertos matices y atenuaciones, los cuales no precisó.

16. La Corte Constitucional sostuvo que, conforme a los principios de dignidad humana y de presunción de inocencia, la responsabilidad objetiva está prosrita. Sin embargo, en cuanto al régimen sancionatorio relativo al control de cambios, este Tribunal sostuvo que sí se aplica la responsabilidad objetiva.

17. En relación con la responsabilidad en materia tributaria, la Corte Constitucional sostiene que su aplicación objetiva, es decir sin culpa, violaría los principios de equidad y justicia. Sin embargo, planteó que los principios de culpabilidad y de debido proceso, no deberían aplicarse con el mismo rigor que en materia penal.

18. De manera equivocada, contradictoria y desconociendo el principio de la buena fe consagrado en el artículo 83 de la Constitución Nacional, la Corte Constitucional sostuvo que, como las sanciones tributarias son de orden monetario y el deber de contribuir es esencial para el cumplimiento de los fines del Estado, era razonable y admisible que la ley presumiera la culpabilidad de los contribuyentes.

19. Una de las aplicaciones más notorias e importantes del principio de equidad en la jurisprudencia constitucional, se relacionó con la exigencia de que las sanciones tributarias por incumplimiento de obligaciones sustanciales e instrumentales, deberían estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad.

## **B. Algunas observaciones y comentarios relativos a la influencia y relación de la jurisprudencia de la Corte Constitucional en materia tributaria frente a la jurisprudencia del Consejo de Estado**

A continuación presento algunas observaciones y comentarios que se derivaron del estudio de las sentencias seleccionadas del Consejo de Estado, en especial de la Sección Cuarta, sobre temas constitucionales tributarios y su relación con la jurisprudencia sobre las mismas materias tratadas por la Corte Constitucional.

1. En los fallos seleccionados se encuentran muy diferentes situaciones. En algunas sentencias del Consejo de Estado se invocan, como parte esencial de su fundamento, tesis y fallos de la Corte<sup>5</sup>. En otros, se ignoran posiciones y planteamientos de la Corte, pero sin hacerlo explícito, el Consejo de Estado acoge<sup>6</sup> o se aparta de ellos<sup>7</sup>.

2. Por la naturaleza misma de la competencia y de las funciones de la Corte Constitucional en comparación con las que tiene el Consejo de Estado, el enfoque del análisis constitucional y los acentos de la argumentación varían. La Corte, de acuerdo con la funciones que le asigna la Constitución, tiene como principal misión, la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución y por ello es el órgano competente para decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que

---

5. Ver por ejemplo, sentencia de marzo 15 de 2002, Exp. No. 11634, C.P. doctor Germán Ayala Mantilla; sentencia de marzo 19 de 1999, Exp. 9237, C.P. doctor Delio Gómez Leyva y sentencia de noviembre 26 de 1999, Exp. 9643, C.P. doctor Daniel Manrique Guzmán.

6. Ver, por ejemplo, sentencia de abril 7 de 2000, Exp. No. 9888, C.P. doctor Julio E. Correa Restrepo.

7. Ver, por ejemplo, sentencia de julio 19 de 2000, Exp. 9907, C.P. doctor Germán Ayala mantilla.

presenten los ciudadanos. La Corte es el órgano que tiene la responsabilidad de ejercer la jurisdicción constitucional mientras que el Consejo de Estado es la cabeza de la jurisdicción contenciosa administrativa. La Corte Constitucional confronta la ley con la Constitución, el Consejo de Estado confronta los hechos y la actuación administrativa frente a los decretos y las leyes presuntamente violadas según lo demanden los particulares. En acciones públicas de nulidad, el Consejo confronta, normalmente, normas reglamentarias frente a normas reglamentadas. Es interesante, sin embargo, anotar que el Consejo de Estado también conoce de las acciones de nulidad por inconstitucionalidad de los decretos dictados por el Gobierno nacional, cuya competencia no corresponde a la Corte Constitucional<sup>8</sup>.

3. En sólo específicas ocasiones, al menos en materia tributaria, la Sala Plena tiene la oportunidad de conocer acciones de nulidad por inconstitucionalidad de decretos expedidos por el Gobierno Nacional, cuya competencia no corresponda a la Corte Constitucional. (Art. 237, inc. 2, Const. Pol.)<sup>9</sup>.

La gran mayoría de los casos seleccionados en este trabajo provienen de la Sección Cuarta, que es la Sala competente respecto a los juicios de nulidad y restablecimiento del derecho en materia tributaria. En algunos de estos procesos los aspectos constitucionales son relevantes y permiten identificar la posición de la corporación, aunque en otros casos, el tema constitucional no constituye la materia esencial objeto de decisión.

4. Respecto al principio de legalidad, las principales cuestiones que ha tratado la jurisprudencia del Consejo de Estado son las relativas a la determinación de los elementos del tributo,<sup>10</sup> al alcance de la potestad reglamentaria,<sup>11</sup> a la creación de obligaciones instrumentales por parte de la Administración<sup>12</sup> y a las facultades no discrecionales sino regladas de la Administración.<sup>13</sup>

---

8. Los artículos 237 y 241 de la Constitución Política tratan lo relativo a las funciones del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional.

9. En relación con las acciones de nulidad por inconstitucionalidad y su alcance y naturaleza, puede consultarse la sentencia de la Sala Plena de julio 23 de 1996, Exp. No. S-612, C.P. doctor Juan Alberto Polo Figueroa.

10. Sentencia de junio 30 de 2000, Exp. No. 9979, C.P. doctor Delio Gómez Leyva.

11. Sentencia de mayo 23 de 1997, Exps. No. 7904 y 8014, C.P. doctor Germán Ayala Mantilla; sentencia de octubre 10 de 1997, Exp. No. 7984, C.P. doctor Germán Ayala Mantilla y sentencia de abril 3 de 1998, Exp. No. 8595, C.P. doctor Julio E. Correa Restrepo.

12. Sentencia de marzo 29 de 1996, Exp. No. 7276, C.P. doctor Julio E. Correa Restrepo y sentencia de noviembre 13 de 1998, Exp. No. 0090-00, C.P. doctor Germán Ayala Mantilla. Pareciera ser que la posición del Consejo de Estado en esta materia es más estricta que la adoptada por la Corte Constitucional en sentencias C-150/97, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz y C-171/01, M.P. doctor Carlos Gaviria Díaz.

13. Sentencia de julio 14 de 2000, Exp. No. 9996, C.P. doctor Julio E. Correa Restrepo y sentencia de marzo 15 de 2002, Exp. 11634, C.P. doctor Germán Ayala Mantilla.

5. En cuanto a la determinación de los elementos esenciales del tributo en la ley, es decir, la determinación de los sujetos, el hecho generador, la base y la tarifa, aparentemente el Consejo acoge, al igual que la mayoría de la Corte, una posición relativamente flexible, en el sentido de que considera que basta con que los elementos sean determinables aunque no estén determinados en la ley.<sup>14</sup> Esta conclusión, sin embargo, simplemente resulta de un fallo del Consejo de Estado, en un caso específico, y, por tanto, no puede entenderse propiamente como jurisprudencia definida o reiterada.

6. El Consejo de Estado sostiene que la facultad de imponer condiciones para el reconocimiento de beneficios tributarios pertenece al Congreso y desborda la potestad reglamentaria. Cuando el Consejo de Estado ha conocido de acciones de nulidad contra decretos del gobierno que imponen condiciones no consagradas en la ley para el reconocimiento de beneficios tributarios, ha considerado que el gobierno ha desbordado su potestad reglamentaria.<sup>15</sup>

7. Según jurisprudencia del Consejo de Estado, la Administración tributaria no puede establecer obligaciones formales no previstas en la ley.<sup>16</sup> La Corte en un caso concreto declaró constitucional la posibilidad de que la Administración Tributaria estableciera obligaciones instrumentales.<sup>17</sup> Obligaciones formales o instrumentales son, por ejemplo, requisitos en las facturas u obligaciones de envío de información o adopción de sistemas de control.

8. Respecto a la aplicación del principio de equidad, podría decirse que la gran mayoría de los casos en los que el Consejo de Estado ha invocado este principio, se relacionan con la imposición de sanciones,<sup>18</sup> y en ellos se advierte una notoria influencia de una decisión específica de la Corte Constitucional.<sup>19</sup>

9. En cuanto al principio de irretroactividad, resulta interesante destacar que, respecto a impuestos de período, el Consejo tiene una posición diferente a la de la Corte Constitucional. El Consejo de Estado sostiene que, aún cuando se trata de

---

14. Sentencia de junio 30 de 2000, Exp. No. 9979, M.P. doctor Delio Gómez Leyva y sentencia C-537/95, de la Corte Constitucional, M.P. doctor Hernando Herrera Vergara.

15. Sentencia de septiembre 4 de 1998, Exp. No. 8705, C.P. doctor Daniel Manrique; sentencia de mayo 23 de 1997, Exp. No. 9704 y 8014, C.P. doctor Germán Ayala Mantilla; sentencia de octubre 10 de 1997, Exp. 7984, C.P. doctor Germán Ayala Mantilla y sentencia de abril 3 de 1998, Exp. No. 8595, C.P. doctor Julio E. Correa Restrepo.

16. Sentencia de marzo 29 de 1996, Exp. No. 7276, C.P. doctor Julio E. Correa Restrepo y sentencia de noviembre 13 de 1998, Exp. No. 0090-00, C.P. doctor Germán Ayala Mantilla.

17. Sentencia C-150/97, M.P. doctor Eduardo Cifuentes Muñoz.

18. Sentencia de noviembre 26 de 1999, Exp. No. 9643, C.P. doctor Daniel Manrique Guzmán; sentencia de abril 7 de 2000, Exp. No. 9888, C.P. doctor Julio E. Correa Restrepo y sentencia de noviembre 10 de 2000, Exp. 10725, C.P. doctor Delio Gómez Leyva.

19. Sentencia C-160 de 1998, M.P. doctora Carmenza Isaza de Gómez.



normas favorables a los contribuyentes, las disposiciones legales sólo entran a regir en el período siguiente a su vigencia, conforme lo dispone el artículo 338 de la Constitución Nacional.<sup>20</sup> La Corte Constitucional ha sostenido que las normas tributarias favorables al contribuyente, entran a regir y a aplicarse, inmediatamente, en el mismo año en que se expiden.

10. Según el Consejo de Estado, las normas reglamentarias en materia tributaria rigen desde el mismo período en que se expiden, puesto que se limitan a reglamentar la ley.<sup>21</sup> Lo mismo ha sostenido respecto a las leyes interpretativas.<sup>22</sup>

11. De acuerdo con el Consejo de Estado, la progresividad a que se refiere el artículo 363 de la Constitución Nacional, sólo puede exigirse respecto del sistema tributario como conjunto y no en relación con leyes singulares, como aparentemente lo ha entendido la Corte Constitucional.<sup>23</sup>

12. Prácticamente no se encuentra jurisprudencia del Consejo de Estado en relación con el principio de eficiencia, ni tampoco este Tribunal ha abordado los aspectos frecuentemente tratados en sentencias de la Corte Constitucional, relativos a conflicto de principios y valores constitucionales tributarios. Acercándose al tema del principio de eficiencia, en un caso el Consejo de Estado sostuvo que agotar un procedimiento que no cumple su finalidad es contrario a este principio.<sup>24</sup>

13. La aplicación del principio de la prevalencia del derecho sustancial ha sido muy tímida por parte del Consejo de Estado. Podría decirse que de manera excepcional, le ha dado eficacia práctica al artículo 228 de la Constitución.<sup>25</sup>

14. En cuanto al tema relativo a que las facultades de las autoridades tributarias, a pesar de que son amplias, no son discrecionales sino que son regladas y controvertibles, en el sentido de que a los contribuyentes les corresponde siempre

---

20 Sentencia de julio 19 de 2000, Exp. 9907, C.P. doctor Germán Ayala Mantilla; sentencias de la Corte Constitucional pueden consultarse la C-527/96, M.P. doctor Jorge Arango Mejía; la C-185 de 1997, M.P. doctor José Gregorio Hernández y la C-006/98, M.P. doctor Antonio Barrera Carbonell.

21 Sentencia de noviembre 25 de 1994, Exp. No. 5328, C.P. doctor Delio Gómez Leyva y sentencia de julio 9 de 1995, Exp. No. 9427, C.P. doctor Julio E. Correa Restrepo.

22 Sentencia de marzo 24 de 2000, Exp. 9262, C.P. doctor Julio E. Correa Restrepo. Ver salvamento de voto de C.P. doctores Daniel Manrique Guzmán y Germán Ayala Mantilla. Ver también sentencia de julio 3 de 2002, Exp. No. 12744, C.P. doctora Ligia López Díaz en la cual se acoge, inclusive, la vigencia retroactiva de normas interpretativas.

23 Sentencia de agosto 5 de 1994, Exp. No. 5547, C.P. doctora Consuelo Sarria Olcos y de la Corte ver como ejemplo la C-136/99, M.P. doctor José Gregorio Hernández.

24 Sentencia de febrero 19 de 1999, Exp. No. 9242.

25 Sentencia de julio 19 de 2000, Exp. No. 10020, C.P. doctor Delio Gómez Leyva. Algunos ejemplos en los cuales el Consejo de Estado no accede a aplicar el principio pueden verse en las sentencias de marzo 5 de 1999, Exp. No. 9282, C.P. doctor Julio E. Correa Restrepo, sentencia de julio 9 de 1995, Exp. 9409.

el derecho de defensa y que las autoridades deben contar con las pruebas como soporte de su proceder, es una cuestión en la que podría decirse, existen posiciones compartidas por el Consejo y la Corte Constitucional.<sup>26</sup>

15. De acuerdo con una de las decisiones de la Corte Constitucional con mayor influencia en el Consejo de Estado, las sanciones que puede imponer la Administración deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad<sup>27</sup> y la Administración está obligada a demostrar que se le ha ocasionado daño para que proceda la sanción, si el contribuyente ha obrado de buena fe.<sup>28</sup>

16. También se advierte clara influencia de la jurisprudencia de la Corte Constitucional en fallos del Consejo de Estado relacionados con las exigencias de pago o de caución para la interposición de recursos en la vía gubernativa o demandas en los tribunales contencioso administrativos.<sup>29</sup> El Consejo de Estado ha sostenido que la obligación o exigencia del pago previo para interponer recursos limita al derecho de defensa y obstaculiza el acceso a la justicia.<sup>30</sup>

17. Mientras la Corte Constitucional se ha inclinado por sostener que la responsabilidad objetiva sólo se aplica excepcionalmente y sujeta a estrictos requisitos,<sup>31</sup> el Consejo de Estado ha considerado que sí es procedente la responsabilidad objetiva en situaciones tales como las sanciones a entidades financieras.<sup>32</sup> En esta materia se aprecia un acercamiento de las tesis de ambos tribunales o, por

---

26. Ver por ejemplo, sentencia del Consejo de Estado de marzo 15 de 2002, Exp. No. 11634, C.P. doctor Germán Ayala Mantilla y sentencia de la Corte Constitucional, C-597 de 2000, M.P. doctor Alvaro Tafur Galvis.

27. Sentencia de noviembre 26 de 1999, Exp. 9643, C.P. doctor Daniel Manrique Guzmán y sentencia de abril 7 de 2000, Exp. No. 9888, C.P. doctor Julio E. Correa Restrepo.

28. Sentencia de noviembre 10 de 2000, Exp. 10725, C.P. doctor Delio Gómez Leyva y sentencia de febrero 8 de 2002, Exp. No. 12394, C.P. doctora María Inés Ortiz B.

29. Los fallos de la Corte Constitucional que se encuentran citados en varias sentencias del Consejo de Estado son las sentencias de tutela T-576 de octubre 26 de 1992, asunto en el cual se dejó de aplicar una norma que imponía el pago anticipado de una multa, para poder interponer recurso en la vía gubernativa, por considerar que esa representaba una violación al derecho de acceso a la justicia y C-318 de 1998 que declaró inexecutable una caución especial para asuntos tributarios.

30. Sentencia de septiembre 5 de 1997, Exp. No. 8427, C.P. doctor Julio E. Correa Restrepo y sentencia de julio 17 de 1998, Exp. No. 8729, C.P. doctor Germán Ayala Mantilla.

31. Ver, por ejemplo, sentencia C-597/96 M.P. doctor Alejandro Martínez Caballero y sentencia C-690/96, M.P. doctor Alejandro Martínez Calderón. Sobre esta materia resulta interesante consultar la reciente sentencia de la Corte Constitucional C-616 de 2002, M.P. doctor Manuel José Cepeda Espinosa.

32. Ver, por ejemplo, sentencia de julio 1 de 1994, Exp. No. 5433, C.P. doctor Jaime Abella Zárate. Anteriores a la Constitución de 1991 y sobre este tema pueden consultarse como antecedentes las siguientes sentencias del Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Anales del Consejo de Estado, Bogotá, 5 de octubre de 1976, sentencia de 12 de abril de 1985, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, M.P. doctor Enrique Low Mustra, sentencia del 26 de junio de 1987 y sentencia del 13 de marzo de 1989.

lo menos, unas posiciones más convergentes que lo que parecía suceder hace unos años. La responsabilidad objetiva sólo se admite de manera excepcional, sujeta a requisitos específicos.

18. En relación con el reparto de las competencias tributarias de las entidades territoriales y de la Nación, se advierte que el Consejo de Estado<sup>33</sup> le asigna mayores competencias a la Nación que lo que se deriva de algunas sentencias de la Corte Constitucional<sup>34</sup> que parece ir inclinándose a favor de la mayor autonomía de los órganos locales de representación popular.

19. El Consejo de Estado no comparte el sistema de decretar el retiro de normas del ordenamiento jurídico en forma condicional, ni la expedición de fallos condicionados o modulados, como sí lo hace la Corte Constitucional.<sup>35</sup>

20. Si bien se encuentran numerosos fallos del Consejo de Estado fundamentados en decisiones de la Corte Constitucional,<sup>36</sup> la lectura de las sentencias seleccionadas deja la impresión de que, conforme a la Constitución, la jurisprudencia del Consejo de Estado se ha desarrollado a través de decisiones independientes, en las cuales la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha sido considerada y muchas veces apreciada como criterio, pero no necesariamente acogida.

### C. Reflexión final

Cada una de las observaciones y comentarios que de manera resumida se hacen en este escrito, podrían ser objeto de una investigación particular y detallada, lo que permitiría avalarlos o controvertirlos con mejores y mayores fundamentos y sobre todo, conocer con más profundidad el alcance de la jurisprudencia de la

---

33. Sentencia de octubre 16 de 1996, Exp. Al-07, C.P. doctor Delio Gómez Leyva; sentencia de octubre 15 de 1999, Exp. 9456, C.P. doctor Julio E. Correa Restrepo; sentencia de enero 28 de 2000, Exp. No. 9679, C.P. doctor Daniel Manrique Guzmán y sentencia de junio 12 de 2002, Exp. No. 12646, C.P. doctor Juan Ángel Palacio.

34. Ver, por ejemplo, sentencia C-413/96, M.P. doctor José Gregorio Hernández y C-433/00, M.P. doctor José Gregorio Hernández y C-538 de 2002, M.P. doctor Jaime Araujo Rentería.

35. Sentencia de febrero 17 de 1995, Exp. No. 5806, C.P. doctor Jaime Abella Zárate.

36. Ver entre otras las siguientes sentencias: sentencia de enero 24 de 1995, Exp. No. 5804; sentencia de septiembre 1 de 1996, Exp. No. 5986; sentencia de marzo 19 de 1999, Exp. No. 9236; sentencia de septiembre 17 de 1999, Exp. No. 9484; sentencia de octubre 22 de 1999, Exp. No. 9537; sentencia de enero 28 de 2000, Exp. No. 9633; sentencia de mayo 5 de 2000, Exp. No. 9781; sentencia de junio 30 de 2000, Exp. No. 9897; sentencia de julio 28 de 2000, Exp. No. 9971; sentencia de noviembre 24 de 2000, Exp. No. 10081; sentencia de abril 5 de 2002, Exp. No. 12447 y sentencia de julio 12 de 2002, Exp. No. 12168.

Corte Constitucional y del Consejo de Estado y su contribución al derecho tributario de Colombia. Los trabajos y las investigaciones de temas específicos y su tratamiento en la jurisprudencia pueden ser muy útiles para los mismos jueces y magistrados, ya que así se podría identificar y establecer de manera precisa cuáles son las principales tesis y los fundamentos en que se apoya la jurisprudencia tributaria e identificar aquellas cuestiones que deban aclararse o reconsiderarse o, por el contrario, ratificarse.

## **Jurisprudencia del Consejo de Estado**

### **Índice temático de sentencias seleccionadas**

#### **I. Principio de legalidad**

#1 La tarifa de retención a cargo de los no declarantes se reserva al legislador - Sentencia de abril 29 de 1994, Exp. 4015

#### **Potestad Reglamentaria**

---

#2 La facultad de imponer condiciones para el reconocimiento de beneficios tributarios pertenece al Congreso y desborda la potestad reglamentaria - Sentencia de mayo 23 de 1997, Exps. 7904 y 8014

#3 Se reitera tesis sobre condiciones para el reconocimiento de beneficios tributarios - Sentencia de octubre 10 de 1997, Exp. 7984

#4 La introducción de exigencias adicionales y restrictivas no consagradas en la ley desborda la potestad reglamentaria - Sentencia de abril 3 de 1998, Exp. 8595

#5 Si el reglamento establece un nuevo hecho generador del tributo, contraría el artículo 338 de la Constitución Política - Sentencia de septiembre 4 de 1998, Exp. 8705

#### **Reserva de ley para crear obligaciones instrumentales**

---

#6 La Administración tributaria no puede establecer obligaciones formales no previstas en la Ley - Sentencia de marzo 29 de 1996, Exp. 7276

#7 La Administración tributaria no puede establecer obligaciones formales no previstas en la Ley - Sentencia de noviembre 13 de 1998, Exp. 0090-00

#### **Determinación de los elementos del tributo**

---

#8 Los elementos del tributo pueden ser determinados vía interpretación - Sentencia de junio 30 de 2000, Exp. 9979

#### **II. Principios de equidad e igualdad**

#9 Es posible la existencia de regímenes impositivos diferentes a nivel municipal - Sentencia de enero 27 de 1995, Exp. 5194

#10 Es posible la existencia de regímenes impositivos diferentes a nivel municipal - Sentencia de mayo 12 de 1995, Exp. 5226

#11 Es posible la existencia de regímenes impositivos diferentes a nivel municipal - Sentencia de junio 9 de 1995, Exp. 5667

#12 Es válida la diferencia de trato entre entidades educativas privadas y públicas - Sentencia de octubre 16 de 1996, Exp. AI-07

#13 La contribución de valorización para cubrir los costos de una obra pública se fundamenta en el deber de contribuir y en la función social de la propiedad - Sentencia de octubre 23 de 1998

#14 No son comparables las normas tributarias ordinarias con las expedidas para situaciones de anormalidad - Sentencia de noviembre 9 de 2001, Exp. 12446

### **Doble tributación**

---

#15 Por ser la actividad industrial diferente de la comercial se descarta toda hipótesis de doble imposición - Sentencia de julio 9 de 1999, Exp. 9383

#16 El contribuyente que obró según interpretación de la Corte, no puede ser objeto de sanción por inexactitud, pero sí se puede modificar su declaración privada - Sentencia de noviembre 6 de 1998, Exp. 9017

### **III. Principio de progresividad**

#17 La progresividad se predica del sistema y no puede exigirse aisladamente en los impuestos indirectos - Sentencia de agosto 5 de 1994, Exp. 5527

### **IV. Principio de eficiencia**

#18 Agotar un procedimiento que no cumple su finalidad es contrario al principio de eficiencia - Sentencia de febrero 19 de 1999, Exp. 9242

### **V. Principio de irretroactividad**

#19 La derogatoria de descuentos tributarios no afecta las situaciones jurídicas consolidadas - Sentencia de junio 7 de 1993, Exp. 3989

#20 Actualizar el valor de una deuda no implica aplicación retroactiva de la ley - Sentencia de febrero 3 de 1995, Exp. 5822

#21 La interpretación de la norma contenida en la parte motiva de las sentencias de la Corte, que tiene relación directa e inescindible con la parte resolutive, es obligatoria - Sentencia de marzo 13 de 1998, Exp. 8487

#22 La interpretación de la norma contenida en la parte motiva de las sentencias de la Corte, con relación directa con la parte resolutive, es obligatoria - Sentencia de abril 7 de 1998, Exp. 8331.

#23 Las normas relativas a retención en la fuente por impuestos de período entran a regir a partir del siguiente período gravable - Sentencia de julio 10 de 1998, Exp. 8730

#24 Las normas relativas a sanciones son aplicables hacia el futuro - Sentencia de marzo 26 de 1999, Exp. 9256

#25 La derogatoria de beneficios tributarios se aplica a partir de la siguiente vigencia fiscal - Sentencia de febrero 11 de 2000, Exp. 9534

#26 Las leyes sobre impuestos de período rigen desde la siguiente vigencia, sean o no favorables al contribuyente - Sentencia de julio 19 de 2000, Exp. 9907

#27 La ley interpretativa se entiende incorporada a la norma interpretada - Sentencia de marzo 24 de 2000, Exp. 9262

#28 La prohibición de utilizar doble beneficio sobre donaciones rige a partir de la vigencia de la ley - Sentencia de febrero 1 de 2002, Exp. 12522

### **Vigencia de las normas reglamentarias**

#29 La norma reglamentaria rige desde el período gravable en el cual se expide, puesto que se limita a reglamentar la Ley - Sentencia de noviembre 25 de 1994, Exp. 5328

#30 La norma reglamentaria rige desde el período gravable en el cual se expide, puesto que se limita a reglamentar la Ley - Sentencia de julio 9 de 1999, Exp. 9427

## **VI. Poder sancionador y debido proceso**

### **Acceso a la justicia**

#31 La caución sí es exigible para la admisión de la demanda - Sentencia de enero 26 de 1996, Exp. 7469

#32 El pago previo a la interposición de recursos gubernativos limita el derecho de defensa y el acceso a la justicia - Sentencia de septiembre 5 de 1997, Exp. 8427,

#33 El pago previo limita el derecho de defensa y obstaculiza el acceso a la justicia - Sentencia de julio 17 de 1998, Exp. 8729

### **Derecho de defensa**

#34 La aceptación de la sanción no impide el ejercicio del derecho de defensa - Sentencia de octubre 1 de 1999, Exp. 9780

### **Excepción de ilegalidad**

#35 En el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho no cabe la excepción de ilegalidad - Sentencia de agosto 20 de 1999, Exp. 9511

### **Principio de buena fe**

#36 En virtud del principio de buena fe, la conducta del contribuyente que obra al amparo de un concepto oficial no es cuestionable - Sentencia de diciembre 5 de 1997

### **Prevalencia del derecho sustancial sobre el formal**

#37 El requisito formal es exigible para el reconocimiento del derecho sustancial - Sentencia de marzo 5 de 1999, Exp. 9282

#38 Las normas procesales deben ser observadas y no se trata de simples formalidades - Sentencia de julio 9 de 1999, Exp. 9409

#39 Prevalece el derecho sustancial a corregir sobre las formalidades de la actuación - Sentencia de julio 19 de 2000, Exp. 10.020

#40 La interpretación de la ley no puede atenerse a la verdad formal, sino que debe perseguir la verdad real - Sentencia de febrero 22 de 2002, Exp. 12323

### **Eficacia de la notificación**

#41 La presunción de notificación en la fecha de introducción al correo es susceptible de ser desvirtuada - Sentencia de mayo 7 de 1999, Exp. 9336

### **Límites a las facultades discrecionales de la administración**

#42 Las facultades de la Administración son regladas y controvertibles - Sentencia de julio 14 de 2000. Exp. 9996

#43 La función de la administración no es absolutamente discrecional sino que está reglada - Sentencia de marzo 15 de 2002, Exp. 11634

### **Sanciones confiscatorias**

#44 La prohibición de confiscación se refiere a sanciones penales y no tiene relación con la materia impositiva - Sentencia de julio 2 de 1999, Exp. 9384



## **Proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones**

#45 No es aplicable la teoría del daño para imponer sanciones cuando la demanda no incluye ese argumento - Sentencia de marzo 19 de 1999, Exp. 9237

#46 Se acepta la reducción de la sanción con base en el principio de equidad y en la sentencia que condicionó la exequibilidad de la norma a la existencia de un daño - Sentencia de noviembre 26 de 1999, Exp. 9643

#47 La jurisdicción contenciosa tiene facultad para graduar la sanción impuesta por la administración, en aplicación del principio de justicia - Sentencia de abril 7 de 2000, Exp. 9888

#48 La sanción por no enviar información se debe graduar en función del daño - Sentencia de noviembre 10 de 2000, Exp. 10725

#49 La Administración debe abstenerse de imponer la sanción de clausura del establecimiento cuando la falta no causó perjuicio grave y se preste un servicio público - Sentencia de agosto 5 de 2002, Exp. 12854

#50 Las sanciones deben ser razonables y proporcionadas al hecho que se reprime - Sentencia de noviembre 10 de 2000, Exp. 10870

## **Efectos y modalidades de sentencias del Consejo de Estado**

#51 No se admiten los fallos condicionados - Sentencia de febrero 17 de 1995, Exp. 5806

#52 Las sentencias de nulidad producen efectos *ex tunc* - Sentencia de octubre 8 de 1999, Exp. 9566

## **VII. Competencia tributaria de las entidades territoriales**

#53 La potestad tributaria de los entes territoriales se halla subordinada a la ley - Sentencia de octubre 16 de 1996, Exp. AI-07

#54 La potestad tributaria de los entes territoriales se subordina a la ley y su autonomía no significa que pueda fijar elementos de los tributos sin respetar los límites de la ley - Sentencia de enero 30 de 1998, Exp. 8659

#55 Si la ley no precisa algunos de los elementos del tributo, es factible que la autoridad territorial los señale - Sentencia de noviembre 13 de 1998, Exp. 9125

#56 Establecer un hecho generador de un tributo territorial diferente al definido por la Ley, es contrario al principio de legalidad - Sentencia de octubre 15 de 1999, Exp. 9456

#57 La facultad impositiva de las entidades territoriales no es originaria sino derivada o residual - Sentencia de enero 28 de 2000, Exp. 9679

#58 Las leyes que crean tributos territoriales sin señalar ninguno de sus elementos estructurales son inaplicables porque en ese caso los entes locales carecen de competencia derivada - Sentencia de febrero 22 de 2002, Exp. 12591

#59 Reparto de competencias entre la ley y las entidades territoriales - Sentencia de junio 12 de 2002, Exp. 12646

### **Otras precisiones sobre potestad tributaria de los entes territoriales**

#60 El gobierno nacional NO puede reglamentar de manera general la ley de creación del tributo territorial - Sentencia de junio 13 de 1997, Exp. 7715

#61 El gobierno nacional puede reglamentar de manera general la ley de creación del tributo territorial - Sentencia S-761 de febrero 8 de 2000, Sala Plena

#62 La prohibición de otorgar facultades extraordinarias para decretar impuestos se extiende a las asambleas y concejos - Sentencia de mayo 26 de 2000, Exp. 9847

#63 Las Juntas de Valorización pueden determinar los sujetos y cuantías de la contribución - Sentencia de agosto 20 de 1999, Exp. 9554

#64 La actividad notarial es un servicio público sometido al impuesto de industria y comercio en Bogotá - Sentencia de agosto 13 de 1999, Exp. 9306

#65 Las entidades territoriales no pueden imponer tributos sobre productos que la ley ha prohibido gravar - Sentencia de octubre 20 de 2000, Exp. 10691

#66 La ley no puede otorgar exenciones sobre tributos territoriales por expresa prohibición constitucional - Sentencia de junio 9 de 2000, Exp. 9945

## **VIII. Otros temas**

### **Fundamento en fallos de la Corte Constitucional**

---

#67 La Corte ordenó el reintegro de Bonos BDSI - Sentencia de enero 24 de 1995, Exp. 5804

#68 Sí procede la corrección de errores en contra del contribuyente - Sentencia de septiembre 1 de 1996, Exp. 5986

#69 La actividad notarial es un servicio público sometido al impuesto de industria y comercio en Bogotá - Sentencia de marzo 19 de 1999, Exp. 9236

#70 Compatibilidad del pago de regalías con el de impuestos - Sentencia de septiembre 17 de 1999, Exp. 9484

#71 La potestad reglamentaria es necesaria para ajustar las disposiciones generales de la ley a las circunstancias reales de la Nación - Sentencia de octubre 22 de 1999, Exp. 9537

#72 Obligados a suscribir los bonos - Sentencia de enero 28 de 2000, Exp. 9633

#73 No se anula el decreto reglamentario sobre no deducibilidad del impuesto a las transacciones financieras - Sentencia de mayo 5 de 2000, Exp. 9781

#74 El valor sobre el que se aplica el tributo lo puede fijar la Administración sin vulnerar el principio de legalidad - Sentencia de junio 30 de 2000, Exp. 9897

#75 Los impuestos sobre hechos diferentes a la explotación de minerales son compatibles con las regalías - Sentencia de julio 28 de 2000, Exp. 9971

#76 Decaimiento de la norma reglamentaria - Sentencia de noviembre 24 de 2000, Exp. 10081

#77 La DIAN puede determinar el valor de la mercancía - Sentencia de junio 30 de 2000, Exp. 9897

#78 Decaimiento del acto administrativo por inexecutable de la ley - Sentencia de noviembre 24 de 2000, Exp. 10081

#79 Legalidad de la reglamentación del Gravamen a los movimientos financieros - Sentencia de abril 5 de 2002, Exp. 12447

#80 Exención del Gravamen a los movimientos financieros - Sentencia de julio 12 de 2002, Exp. 12168

## **I. Principio de legalidad**

**#1 La tarifa de retención a cargo de los no declarantes se reserva al legislador**

Sentencia de abril 29 de 1994, Exp. 4015

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: retención en la fuente a cargo de no declarantes

“Así, pues, en vigencia de la nueva Constitución le está prohibido en tiempo de paz al Presidente de la República como suprema autoridad administrativa fijar las tarifas del impuesto que se cobra a los contribuyentes.

...

*Si bien es cierto que en materia del recaudo del tributo la retención en la fuente responde a un medio para tal efecto, y que su manejo y control es eminentemente administrativo, al igual que lo es el ajuste de valores absolutos..., esto es posible solamente para los contribuyentes declarantes, para quienes la retención es un anticipo del impuesto, no el impuesto mismo; por el contrario, tratándose de contribuyentes no declarantes, la retención por mandato legal, es el impuesto mismo; ...luego, su fijación corresponde a la ley.*

*Por último, observa la Sala que, al ser señalada la tarifa de retención para los contribuyentes no declarantes, en los decretos acusados, por el Presidente de la República, en ejercicio de la potestad reglamentaria, violó no sólo el artículo 121 sino el 338 de la Constitución Nacional, toda vez que se arrogó atribuciones propias del legislador, en quien radica única y exclusivamente el poder impositivo.”*

(Boletín ICDT 1184, pág 484)

...

## **Potestad Reglamentaria**

**#2 La facultad de imponer condiciones para el reconocimiento de beneficios tributarios pertenece al Congreso y desborda la potestad reglamentaria**

Sentencia de mayo 23 de 1997, Exps. 7904 y 8014

C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla

Tema: Decreto 1165 de 1996, artículo 11 (p) - requisitos de las facturas para que sirvan como soporte de IVA descontable.

“Así las cosas, si el artículo ... introduce una condición no prevista en el artículo 495 ib, lo transgrede y al así hacerlo, viola además los artículos 338 de la Constitución Política en concordancia con el artículo 150 numeral 12, pues la facultad impositiva y la de modificar la Ley, para imponer condiciones a efectos del reconocimiento de descuentos, deducciones, exenciones, etc., solo es del Congreso y no puede atribuírsela el Gobierno so pretexto de reglamentarla; por esta razón la disposición infractora debe retirarse del ordenamiento jurídico.”

...

**#3 Se reitera tesis sobre condiciones para el reconocimiento de beneficios tributarios**

Sentencia de octubre 10 de 1997, Exp. 7984

C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla

Tema: Decreto 1165 de 1996, artículo 11, inciso segundo – requisitos de las facturas para que sirvan como soporte de IVA descontable.

“En este caso se observa que, tal como lo anota el accionante, la norma demandada establece unos requisitos para efectos del impuesto sobre las ventas descontable que no se encuentran consagrados en ninguna norma de rango legal, excediendo así la facultad reglamentaria que le corresponde al Presidente de la República.”

(Boletín ICDT 1383, pág.324)

...

#### **#4 La introducción de exigencias adicionales y restrictivas no consagradas en la ley desborda la potestad reglamentaria**

Sentencia de abril 3 de 1998, Exp. 8595

C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo

Tema: Decreto 124 de 1997, artículo 1, literal a) frase “y que a ellas tenga acceso la comunidad” – Requisitos para pertenecer al régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro.

*“Para la Sala es evidente que la ley señaló de manera clara y precisa en el artículo 19 del E.T., la forma en que puede accederse al régimen tributario especial, mediante el cumplimiento de los requisitos atrás mencionados, entre ellos, que el objeto social y las actividades sean de “interés general”. No obstante, la disposición reglamentaria en la expresión acusada, se aparta del marco de sujeción normativa establecido por el legislador y crea una exigencia adicional para que una entidad sea calificada contribuyente del impuesto sobre la renta con régimen tributario especial, consistente en que a las actividades que allí se mencionan tengan acceso la comunidad.*

*A juicio de la Sala la violación que se causa es flagrante, puesto que, se insiste, mientras que la norma reglamentaria exige que el objeto social y actividades que permiten someterse al régimen tributario especial sea de “interés general” y “a ellas tenga acceso la comunidad”, la norma superior, sólo tiene como presupuesto legal el “interés general”, con lo cual es evidente que el reglamento introdujo exigencias adicionales y restrictivas no consagradas en la disposición legal, ésto es, la adición, con evidente extralimitación en el ejercicio de la facultad reglamentaria”.*

(Boletín ICDT 1391, pág. 550)

...

#### **#5 Si el reglamento establece un nuevo hecho generador del tributo, contraría el artículo 338 de la Constitución Política**

Sentencia de septiembre 4 de 1998, Exp. 8705

C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán

Tema: Decreto 650 de 1996, art. 8, literal b) (p) – Impuesto de registro sobre aumentos de capital suscrito.

*“En efecto, se observa que el artículo 226 inciso 1° de la ley 223 de 1995, como ya se precisó, se refiere a los actos que de conformidad con las “disposiciones legales” deban registrarse, y que dichas disposiciones legales contenidas en los artículos 26 y 28-10 del Código de Comercio, establecen que solamente mediante “ley” (la expedida por el Congreso en desarrollo de lo previsto en el art. 150 de la Carta), es posible ordenar la inscripción en el registro de determinadas personas y actos. Por consiguiente, pretender derivar de un decreto reglamentario, como lo es el 1154 de 1984, el fundamento “legal” del registro como lo pretende la norma acusada, desborda en forma ostensible el marco de la potestad reglamentaria consagrada en el artículo 189-11 de la Carta.”*

(Boletín ICDT 1415, pág. 741)

...

## Reserva de ley para crear obligaciones instrumentales

### #6 La Administración tributaria no puede establecer obligaciones formales no previstas en la Ley

Sentencia de marzo 29 de 1996, Exp. 7276

C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo

Tema: Resolución de la DIAN que obliga a los notarios a presentar información en medios magnéticos.

*...los artículos 338 y 150 numeral 12 de la CP son claros al determinar que es a través de la ley que puede el Estado colombiano imponer obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.*

...

*Facultad constitucional que radica exclusivamente en el Congreso y no pueden invadirla los funcionarios administrativos so pretexto de tener autorización legal para implantar sistemas técnicos de control, para crear obligaciones formales no previstas en la ley, pues con tal proceder infringen la CP al arrogarse una competencia que no les es propia...*

(Boletín ICDT 1303, pág. 237)

...

### #7 La Administración tributaria no puede establecer obligaciones formales no previstas en la Ley

Sentencia de noviembre 13 de 1998, Exp. 0090-00

C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla

Tema: Resolución de la DIAN No. 3391 de 1997, art. 6 – Deber de certificar que no está obligado a informar en medios magnéticos.

“...encuentra la Sala que la Administración tiene amplias facultades de fiscalización e investigación tendientes a la correcta determinación del impuesto.

*Sin embargo, estas facultades se deben utilizar con sujeción a la ley, puesto que la única fuente de la obligación tributaria es precisamente la ley.*

*Es decir, que no puede la administración, so pretexto de ejercer las facultades prescritas en el artículo 684 del Estatuto Tributario, ejercer una facultad legislativa para limitar o extralimitar las normas legales que dice aplicar con la finalidad del recaudo de los tributos.*

...

*En conclusión, para la Sala, la Resolución 3391 de 1996 sí quebranta los preceptos constitucionales y legales invocados por el accionante, toda vez que la administración mediante dicho acto, establece una nueva obligación tributaria no señalada en la ley, lo que impone, en consecuencia, su declaratoria de nulidad.”*

(Boletín ICDT 1428, pág. 1351)

...

## Determinación de los elementos del tributo

### #8 Los elementos del tributo pueden ser determinados vía interpretación

Sentencia de junio 30 de 2000, Exp. 9979

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: Sujeto pasivo del impuesto sobre las rifas, apuestas o juegos permitidos.

*Como se ha puesto de presente en el proceso las normas que sirvieron de fundamento a la actuación acusada, esto es, los artículos 7 (parcial) de la Ley 12 de 1032; 12 de la Ley 69 de 1946; 3° (parcial) de la Ley 33 de 1968; y 227 y 228 del Decreto 1333 de 1986, han sido objeto de demanda de inconstitucionalidad ante la Corte Constitucional y está en sentencia distinguida con el No. C-537 de noviembre de 23 de 1995, se declaró inhibida para conocer y decidir sobre la demandada formulada contra el numeral 1° del artículo 7° de la Ley 12 de 1932; y declaró exequibles las restantes normas acusadas; por tanto, las liquidaciones de aforo practicadas a la sociedad actora se encuentran sustentadas en normas que no han sido reiteradas del ordenamiento jurídico.*

(...)

*Para la Sala, es claro que el sujeto pasivo del impuesto no es otro diferente a la persona que realiza la actividad correspondiente llámesele rifa, apuesta o juego permitido, y en ese sentido, no cabe duda que la sociedad actora contrario a lo que estimó el Tribunal es sujeto pasivo del impuesto, dado que la actividad que realiza es la de explotación de máquinas electrónicas o mecánicas de recreación, video juegos con entretenimiento con o sin premiación, según la descripción que del objeto social contiene el certificado de la Cámara de Comercio de Bogotá. (fl. 3 c.p.).*

*Diferente es la base imponible o gravable que siguiendo la sentencia constitucional citada esta dada por “el valor de cada boleta o tiquete de las rifas y apuestas en toda clase de juegos permitidos, así como de los premios de las mismas, sobre la cual se aplica el impuesto”, la cual no puede confundirse con el sujeto pasivo, y mucho menos para derivar de ella la no sujeción del impuesto, pues ello es un contrasentido.*

(...)

*Por lo demás, la Sala observa que la falta de norma local no es impedimento para liquidar el impuesto de juegos permitidos, ya que en el presente caso, como también lo precisó la sentencia constitucional citada los elementos de la obligación tributaria están determinados unos, en las normas legales, y otros, son determinables en las mismas”.*

(Boletín ICDT 1512, pág. 806)

...

## II. Principios de equidad e igualdad

### #9 Es posible la existencia de regímenes impositivos diferentes a nivel municipal

Sentencia de enero 27 de 1995, Exp. 5194

C.P. Dra. Consuelo Sarria Olcos

Tema: Impuesto de industria y comercio sobre prestación de servicios en Bogotá.

*...cuando una disposición legal atiende circunstancias especiales de los asociados, como es en este caso la subordinación, para regular en forma diferente un tributo, no viola el principio de igualdad sino lo reafirma, pues como dijo Aristóteles: "la igualdad entre desiguales es injusticia".*

*El impuesto como instrumento en materia de política fiscal se utiliza de diversa manera para conseguir el cumplimiento de los diversos objetivos propuestos por el Estado y por lo tanto es viable, atendiendo a circunstancias especiales de la colectividad, imponer o exonerar de gravamen a quienes en apariencia son iguales. Es el caso por ejemplo de los llamados incentivos fiscales (exenciones, exclusiones, rentas exentas, descuentos, etc.), que permiten frente un ingreso de igual cuantía, que unos paguen menos que otros, atendidas otras circunstancias como la procedencia, ubicación y naturaleza del mismo, sin que por ello se vulnere el principio de igualdad.*

*También estima la Sala recordar que la Asamblea Nacional Constituyente (proyectos 108 y 114) al referirse al tema de los ingresos públicos, previó la posibilidad de existencia de regímenes impositivos diferentes a nivel municipal, al tratar el tema de la capacidad tributaria de las entidades territoriales.*

(Boletín ICDT 1229, pág. 296)

...

### #10 Es posible la existencia de regímenes impositivos diferentes a nivel municipal

Sentencia de mayo 12 de 1995, Exp. 5226

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: Impuesto de industria y comercio - ingresos que se entienden percibidos en Bogotá.

*...no se viola el principio de igualdad cuando una norma impositiva para efectos de determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio y exigir el pago del tributo sobre los ingresos generados por la venta de los bienes producidos en un municipio atiende circunstancias especiales de los asociados, como son, en este caso, la ubicación de una factoría en su territorio, con el consecuente uso y desgaste de la infraestructura de servicios locales y deterioro del medio ambiente.*

(Boletín ICDT 1253, pág. 267)

...



### #11 Es posible la existencia de regímenes impositivos diferentes a nivel municipal

Sentencia de junio 9 de 1995, Exp. 5667

C.P. Dra. Consuelo Sarria Olcos

Tema: Impuesto de industria y comercio en Bogotá sobre actividad notarial

*Los criterios anteriores llevan a la conclusión de que no se desconoció el principio de igualdad invocado por la actora, sino que por el contrario, el Gobierno Nacional, haciendo uso de unas facultades especialísimas y dentro de los límites previstos en la Constitución nacional, dio aplicación a los dispuesto en la misma Carta Fundamental en su artículo 95 según el cual es deber de las personas contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado.*

(Boletín ICDT 1266, pág. 257)

...

### #12 Es válida la diferencia de trato entre entidades educativas privadas y públicas

Sentencia de octubre 16 de 1996, Exp. AI-07

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: Impuesto de industria y comercio en Bogotá sobre establecimientos de educación - D. 1421/93, art. 154 num.4.

*A juicio de los actores, se viola, en primer lugar, el principio de igualdad por cuanto se ponen en un mismo plano a empresas lucrativas y a entidades que tienen intereses particulares, frente a instituciones que prestan el servicio público educativo, pues el principio de igualdad se predica entre los iguales y es injusto pregonar la igualdad entre los desiguales.*

...

*No niega la Sala que la igualdad analizada desde cierto ángulo puede desaparecer desde otro, pues es evidente que no son iguales, por ejemplo, las personas jurídicas y las personas naturales, y que tampoco lo son las personas jurídicas de derecho privado y las de derecho público, ni las labores intelectuales y las materiales, ni los servicios prestados en interés público y los que se prestan en interés particular, pero tales diferencias analizadas desde un ángulo particular si bien no desaparecen, tampoco justifican tratamientos distintos, pues la esencia de la igualdad, desde esa precisa óptica se mantiene.*

*Es así como desde el ángulo que empleó el legislador especial para definir las actividades de servicio generadoras del impuesto de industria y comercio, resulta en principio indiferente que con las mismas se persiga un lucro o se preste un servicio público, y por tanto no se encuentra que exista violación del principio de igualdad en relación con las entidades educativas de carácter privado, pues aun cuando prestan un importante servicio público, no por esta razón sus actividades dejan de ser de servicios y por ende ser sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio.*

...

*En ese orden de ideas, a juicio de la Sala, no existe con base en la norma acusada violación del principio de igualdad en relación con las entidades educativas de carácter privado y frente a las entidades públicas, pues de una parte, la exención a favor de las entidades educativas públicas deriva de otras normas en particular, y de otra, el legislador atendiendo circunstancias especiales, decidió dar a las últimas un tratamiento también especial.*

Boletín ICDT 1330, pág. 200

...

**#13 La contribución de valorización para cubrir los costos de una obra pública se fundamenta en el deber de contribuir y en la función social de la propiedad**

Sentencia de octubre 23 de 1998

C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla

Tema: Contribución de valorización frente al principio de equidad.

*“Ahora bien, en relación con la violación o desconocimiento de los principios tributarios de equidad, progresividad y eficiencia, alegada por la actora, ahora apelante, y que en últimas se refiere a que el valor comercial incrementado al predio de su propiedad fue menor que el valor de la contribución liquidada en los actos acusados, estima la Sala, que debe analizarse el fundamento de la contribución de valorización por una obra de interés general.*

*La contribución de valorización como recurso tributario tiene la finalidad de satisfacer los costos incurridos en la construcción de una obra pública, a cargo de las personas propietarias de los inmuebles ubicados en la zona de influencia, quienes además del beneficio general que la obra reporta han sido beneficiados particularmente con dicha ejecución. El hecho generador de este tributo y como su nombre lo indica es la valorización de una propiedad inmueble, traducida en el beneficio producido por dicha obra.*

...

*Pues bien, el hecho de que en el dictamen rendido por los auxiliares de la justicia, se aduzca un incremento de valor comercial diferente al proyectado en los actos administrativos acusados, no modifica la realidad de que el inmueble de su propiedad obtuvo un beneficio por la obra de interés general que lo ubica como sujeto pasivo del tributo, no solamente por el deber legal de contribuir, sino con fundamento en el concepto de la propiedad como función social.”*

(Boletín ICDT 1426, pág.1243)

...

**#14 No son comparables las normas tributarias ordinarias con las expedidas para situaciones de anormalidad**

Sentencia de noviembre 9 de 2001, Exp. 12446

C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla

Tema: Período improductivo para efectos de renta presuntiva de empresas en la zona del Río Páez.

*Corresponde en esta oportunidad conocer sobre la legalidad del literal a) del art. 2 del Decreto reglamentario 526 de 1996, por entender el accionante que otorga un tratamiento desigual para las empresas industriales ubicadas en la zona de influencia del Río Páez, al regular su período improductivo, en relación con las demás sociedades industriales del país cuyo período improductivo incluye una etapa de ensayos y puesta en marcha cuya duración no puede ser superior a 48 meses ...*

(...)

*Adicional a lo expuesto, estima la Sala que tampoco eran comparables las situaciones reguladas por los decretos invocados por el accionante, toda vez que el decreto demandado tenía por finalidad una urgente reactivación de la economía en una zona deprimida por una catástrofe natural, que de ninguna manera puede compararse con la legislación expedida para circunstancias de normalidad.*

(Boletín ICDT 1574, pág. 256)

...

Más sobre principio de igualdad:

- En Sentencia de diciembre 3 de 2001 (Exp. 12532, CP dra. Ligia López Díaz, Bol 1582), se analizó si es descontable el 100% del IVA retenido a responsables del régimen simplificado, aunque se destine en parte a operaciones excluidas y se dijo que ... *"Sería contrario a la neutralidad y equidad tributaria interpretar que el impuesto a las ventas pagado y destinado a operaciones excluidas del IVA no es descontable en las adquisiciones hechas a responsables del régimen común, pero sí lo es, si el vendedor o el prestador del servicio pertenece al régimen simplificado."*

...

## Doble tributación

**#15 Por ser la actividad industrial diferente de la comercial se descarta toda hipótesis de doble imposición**

Sentencia de julio 9 de 1999, Exp. 9383

C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán

Tema: Doble tributación en el impuesto de industria y comercio.

*No sobra precisar, como lo hizo la Corte Suprema de Justicia en su sentencia de exequibidad del 17 de octubre de 1991, que el ingreso 'industrial' es el proveniente de la comercialización de la producción, realizada directamente por el industrial, dentro o fuera del municipio de la sede fabril, al consumidor o al mayorista, minoristas o detallistas que hacen llegar el producto al consumidor, pero sin que dicho industrial posea infraestructura o establecimiento comercial para tal efecto. En tanto que los ingresos 'comerciales' son los realizados por el mismo productor o por un mismo comerciante común a través de un establecimiento mercantil de su propiedad.*

*A propósito de la Sentencia de exequibilidad, que la actora invoca en sustento de sus planteamientos, dicho fallo es muy claro cuando dice, en uno de sus apartes, que si el empresario actúa a la vez como industrial y como comerciante (caso de la actora), ‘responderá entonces en un caso como fabricante, habiendo de pagar el impuesto de industria y comercio únicamente en el municipio de la planta y como empresario industrial no puede ser gravado en municipio distinto. Y en otro caso, como comerciante, tributará solamente al municipio en donde cumple su actividad de mercadeo, que puede ser el mismo de la sede fabril u otro municipio, si en cada uno de estos entes territoriales o en alguno de ellos actúa como comerciante, y sin que en ningún caso se grave al empresario industrial más de una vez sobre la misma base gravable’ (obviamente alude a la base gravable de la actividad industrial) (destacados fuera de texto).*

*No es exacto, pues, como repetidamente lo sostiene la actora, que se le haya fijado a ella ‘la carga de pagar un impuesto por una actividad sobre la cual ya tributó en otro municipio’, ni que se le obligue a ‘pagar dos veces sobre el mismo hecho’, ni menos que esté tributando ‘dos veces sobre la misma actividad’, o, en fin, que en su caso se haya configurado un ‘doble gravamen’ o ‘doble o múltiple imposición’.*

*Los elementos que universalmente son identificables en la doble o múltiple tributación, son la unidad de sujeto pasivo, la unidad de causa o de hecho imponible y la unidad o pluralidad de sujeto activo, siendo el elemento característico definitivo del fenómeno, el segundo, la unidad de causa o hecho imponible. Pero, como ya se dijo, siendo sustancialmente diferentes las actividades industrial y comercial, obviamente se configura una pluralidad de causas o hechos imposables, frente a unos mismos sujetos activo y pasivo, que descarta cualquier hipótesis de doble imposición.”*

(Boletín ICDT 1478, p. 1189)

...

### **#16 El contribuyente que obró según interpretación de la Corte, no puede ser objeto de sanción por inexactitud, pero sí se puede modificar su declaración privada**

Sentencia de noviembre 6 de 1998, Exp. 9017

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: Descuento del impuesto de industria y comercio causado en municipios de comercialización

*“Así las cosas, encuentra la Sala que no procede la sanción por inexactitud, pues la actora practicó sus liquidaciones bimestrales del impuesto de industria y comercio por el año 1994, con base en el criterio de que en el municipio de Santafé de Bogotá opera el descuento de los ingresos obtenidos en otros municipios por razón de la actividad comercial allí ejercida, criterio, que si bien a juicio de la Sala no resulta aplicable del texto mismo del artículo 154 numeral 2 del decreto 1421 de 1993, por cuanto dicha norma no hace distinción en cuanto a los industriales se refiere, ha sido efectivamente aplicado por la administración tributaria y planteado por la Honorable Corte Suprema de Justicia al declarar la exequibilidad del artículo 77 de la ley 49 de 1990, norma que como ya se vio, fue reiterada para Santafé de Bogotá.”*

(Boletín ICDT 1432, pág. 184)

...

Más sobre doble tributación en industria y comercio:

- Desde la Sentencia de diciembre 13 de 1996, Exp. 8017, C.P. Dra. Consuelo Sarria, se adopta la tesis de tributación total en la sede fabril (Bol. ICDT 1346).

- Sentencia de marzo 8 de 2002, Exp. 123000, CP Juan Ángel Palacio: reitera tesis sobre tributación total en la sede fabril (Bol. 1589, pág. 402)

...

### **III. Principio de progresividad**

#### **#17 La progresividad se predica del sistema y no puede exigirse aisladamente en los impuestos indirectos**

Sentencia de agosto 5 de 1994, Exp. 5527

C.P. Dra. Consuelo Sarria Olcos

Tema: Tarifas proporcionales y fijas en el impuesto de industria y comercio en Medellín.

*De ahí que el artículo 363 de la Constitución Política predique del sistema tributario los principios de equidad, eficiencia y progresividad, atendiendo primordialmente a la capacidad económica del contribuyente, pero sin perder de vista que no sólo es el recaudo mayor o menor lo que interesa al Estado dentro del manejo de una política tributaria.*

*Lo razonable y equitativo es que la cuantía del tributo se mida por la facultad o capacidad contributiva de las diferentes personas que conforman la sociedad. Siendo obligación de todos y cada uno contribuir en la medida de sus capacidades con las cargas del Estado, de tal manera que quien más tenga, más aporte, pero de manera tal que la carga económica o sacrificio fiscal sea igual para todos los contribuyentes, logrando que se cumpla el principio de eficiencia del sistema tributario como instrumento, que además de lograr una redistribución del ingreso, permita el desarrollo económico y social del país a fin de elevar el nivel de vida de la población.*

*El mismo principio de progresividad del tributo obliga a que se atiendan las condiciones especiales de los sujetos que deben pagar tales impuestos.*

*En conclusión, cuando la Constitución predica la progresividad, se refiere a todo el sistema tributario en conjunto y no de una tarifa de un impuesto específico como cree el actor, principio que además debe analizarse dentro del sistema impositivo y no aisladamente para exigir que una tarifa específicamente considerada tenga como característica la progresividad.*

Revista Jurisprudencia y Doctrina, Legis, oct. de 1994, pág. 1290

...

## **IV. Principio de eficiencia**

### **#18 Agotar un procedimiento que no cumple su finalidad es contrario al principio de eficiencia**

Sentencia de febrero 19 de 1999, Exp. 9242

C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo

Tema: Determinación de impuesto predial a cargo de un sujeto diferente al propietario.

*En efecto, critica la Sala, precisamente el hecho de que no obstante a actora puso en conocimiento de la Administración el error incurrido por ella al expedir los actos acusados, el Municipio no enderezó su actuación, bajo el argumento adicional que era función de la Tesorería verificar la información de los registros catastrales y si ellos estaban acordes con los títulos traslativos de dominio y decidió además, de confirmar la actuación administrativa, rendir copia de la resolución que agotó la vía gubernativa a la sociedad*

*Este proceder administrativo es[...], actual propietaria del inmueble para su conocimiento y fines legales tributarios.*

*Este proceder administrativo es precisamente el violatorio de principio de eficacia que debe imperar en la función administrativa, pues no es ajustado a derecho adelantar un trámite y agotar un procedimiento que en últimas no a cumplir la finalidad para el cual fue establecido, toda vez que al fallar uno de los elementos de la obligación tributaria, como es el sujeto pasivo, el recaudo del tributo no puede efectuarse, haciendo ineficaz el acto administrativo que lo determina.*

*En este orden de ideas, a juicio de la Sala habrá de revocarse la sentencia apelada en cuanto denegó las pretensiones de la demanda y en su lugar se anularán de los actos administrativos acusados con el consecuente restablecimiento.”*

(Boletín ICDT 1476, pág. 1075)

...

## **V. Principio de irretroactividad**

### **#19 La derogatoria de descuentos tributarios no afecta las situaciones jurídicas consolidadas**

Sentencia de junio 7 de 1993, Exp. 3989

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: Derogatoria del descuento sobre inversiones en transporte aéreo.

*Para la Sala es claro que si bien en materia tributaria no puede afirmarse la existencia de derechos adquiridos, no se descarta que frente a un nuevo ordenamiento, que modifica el anterior,*

*y frente a éste, se hayan consolidado situaciones jurídicas, por estar la conducta del contribuyente desarrollada bajo el supuesto legal y, como tal, amparada legalmente para producir sus efectos.*

(Boletín ICDT 1141, pág. 657)

El Consejo de Estado tiene en cuenta la Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de diciembre 9 de 1987 en la cual se declaró exequible la derogatoria del descuento otorgado para 20 años a dichas inversiones, debiendo las autoridades tributarias definir en cada caso particular si se cumplieron o no las condiciones del beneficio, durante la vigencia de la ley.

...

### **#20 Actualizar el valor de una deuda no implica aplicación retroactiva de la ley**

Sentencia de febrero 3 de 1995, Exp. 5822

C.P. Dra. Consuelo Sarria Olcos

Tema: actualización del valor de las obligaciones tributarias en mora, con acuerdo de pago previo a la ley.

El Consejo de Estado encuentra adecuada la Resolución que ordena actualizar el valor de las obligaciones pendientes de pago auncuando se había suscrito acuerdo de pago, basado en que la Sentencia C-549 de 1993 de la Corte Constitucional estimò que no se viola ningún derecho adquirido ni se configura retroactividad *porque no hay mutación en la causa de la obligación, sino que tan solo se está actualizando su valor.*

(Boletín ICDT 1235, pág. 465)

...

### **#21 La interpretación de la norma contenida en la parte motiva de las sentencias de la Corte, que tiene relación directa e inescindible con la parte resolutive, es obligatoria.**

Sentencia de marzo 13 de 1998, Exp. 8487

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: Circular 090 de mayo 29 de 1997 de la DIAN – Ordena no aceptar las correcciones a las declaraciones de renta de 1995 que excluyan la contribución especial.

*“Ahora bien, revisadas las consideraciones que tuvo en cuenta la Corte Constitucional para declarar la exequibilidad de las expresiones “parágrafo único del artículo 115”, contenidas en el artículo 285 de la ley 223 de 1995, se observa que tal Corporación precisa que el actor funda su razonamiento “en apariencia impecable”, en un supuesto errado: el de que para el año gravable de 1995 fue derogado solamente el artículo 115 parágrafo del E.T., por el cual se autorizaba la deducción de lo pagado a título de contribución especial, pero no la contribución especial, pero no la contribución misma, prevista en el artículo 248-1 ibidem, pues, a su juicio, ambas normas*

fueron derogadas para el año gravable en mención, tal como se lee en el texto del artículo 285 de la ley 223 de 1995.

Después de precisar que los artículos 338 y 363 de la C.N., plasman garantías en beneficio de los contribuyentes en la medida en que prohíben la aplicación retroactiva de las normas que imponen tributos, y de concluir que son por tanto normas favorables al contribuyente, y que así deben ser aplicadas e interpretadas, concluye la Corte que las derogaciones tributarias cuando benefician al contribuyente, tienen efecto general inmediato y, por tanto, empiezan a aplicarse a partir de su promulgación, a menos que el legislador de manera expresa, advierta lo contrario.

A renglón seguido, concluye categóricamente que habiendo dispuesto el legislador que la ley 223 de 1995 regiría a partir de la fecha de su publicación, o sea, desde el 22 de diciembre de 1995, “desde ese mismo día dejó de ser obligatoria la contribución especial que había sido impuesta mediante el artículo 248-1 del Estatuto Tributario, derogado de manera expresa por el artículo 285 demandado, perteneciente a la enunciada Ley.”

...

Resulta entonces indiscutible que el fundamento ya precisado, y dentro del cual, se reitera, está la aceptación de que la contribución especial fue eliminada a partir del año gravable de 1995, guarda una relación directa, estrecha e inescindible con la parte resolutive, es decir con la exequibilidad de la expresión parágrafo único del artículo 115 (del E.T.).

De otra parte, y tal como lo afirma la Corte, de haberse aceptado el fundamento del cargo del actor, es decir, que para el año gravable de 1995 operó solamente la derogación de la norma que autorizaba al contribuyente a tratar como deducción lo pagado a título de contribución especial, o lo que es lo mismo, que la contribución especial rigió para ese mismo año, la decisión de dicha Corporación habría sido distinta, lo cual corrobora aún más, la estrecha relación entre los conceptos expresados en la parte motiva de la providencia y su parte resolutive, pues, tal argumentación es ‘básica, necesaria e indispensable’ para servir de soporte directo a la parte resolutive del fallo de constitucionalidad, e índice directamente en ella.

(...)

Sin embargo, en los apartes acusados de la Circular 090 de 1997, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, desconoce el carácter obligatorio de la interpretación con autoridad efectuada por la Corte Constitucional, dado que hace una interpretación contraria a aquélla.

...

En síntesis, no es del caso entrar a cuestionar si la derogatoria de la contribución especial se produjo, según las voces del artículo 99 de la ley 223 de 1995, a partir del año gravable 1996, o de acuerdo con el artículo 285 *ibidem*, a partir del año gravable de 1995, tal y como a espacio lo expuso la Corte, pues, se reitera, las precisiones de la Corte sobre el particular, son de obligatorio cumplimiento.

Observa, sin embargo la Sala que la aparente contradicción existente entre los dos artículos ya precisados, se resuelve en favor de la interpretación efectuada por la Corte, no solo porque así



debe ser, por tratarse de una interpretación hecha con autoridad, y por tanto obligatoria, al amparo del artículo 48 de la ley 270 de 1996, sino porque de acuerdo con lo previsto en el numeral 2º del artículo 45 de la ley 57 de 1887, sustituido por el artículo 5º de la citada ley, 'cuando las disposiciones tengan una misma especialidad o generalidades, y se hallen en un mismo Código, preferirá la disposición consignada en el artículo posterior', para el sub-júdice, el 285 de la ley 223 de 1995.

(...)

En consecuencia, y por cuanto con el primer aparte acusado de la Circular No. 090 de 1997, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contravino efectivamente el artículo 48 de la ley 270 de 1996, pues desconoció la interpretación con autoridad efectuada por la Corte Constitucional en Sentencia No. C-185 del 10 de abril de 1997, debe desaparecer del ordenamiento jurídico."

(Boletín ICDT 1389, págs. 498 a 501)

...

## **#22 La interpretación de la norma contenida en la parte motiva de las sentencias de la Corte, con relación directa con la parte resolutive, es obligatoria**

Sentencia de abril 7 de 1998, Exp. 8331

C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla

Tema: Cartilla de instrucciones de declaración de renta de 1996 y Concepto 86277 de 1996, de la DIAN que impiden deducir la contribución especial del año 1995.

"Realizada la confrontación de los actos demandados con la norma superior encuentra la Sala que le asiste razón al accionante puesto que la instrucción No. 72.1.5. establece únicamente como impuestos deducibles el predial, industria y comercio, vehículos, registro y anotación y timbre, también sin incluir la contribución especial, deducción a la cual tenían derecho los contribuyentes que liquidaron y pagaron en su totalidad, la contribución especial por el citado año de 1995.

Así mismo, el Concepto No. 086277 del 12 de noviembre de 1996 demandado, al señalar que no es posible deducir la contribución especial en el año gravable de 1996, por cuanto ya se encontraba derogada por el artículo 285 de la ley 223 de 1995, la disposición que consagraba esta deducción, atentando, por tanto, contra los principios, de justicia y de equidad de la ley tributaria, de irretroactividad de la misma y de buena fe de los contribuyentes y con desconocimiento de los derechos que les asisten. Para tal efecto el tratamiento que deberá otorgarse a los temas materia de examen será el indicado en las decisiones de la Corte Constitucional antes referidas.

Por las razones precedentes, la Sala declarará la nulidad de los actos acusados en cuanto no permiten al contribuyente deducir la contribución especial pagada por el contribuyente, para así acceder a las súplicas de la demanda."

(Boletín ICDT 1391, pág. 552)

...  
**#23 Las normas relativas a retención en la fuente por impuestos de período entran a regir a partir del siguiente período gravable**

Sentencia de julio 10 de 1998, Exp. 8730

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: Circular 124 de 1997 de la DIAN – vigencia de la Ley 383 de 1997 en materia de retención en la fuente.

*... la obligación impuesta en la Carta en relación con los tributos del período no debe entenderse referida únicamente a las leyes, ordenanzas y acuerdos, pues cubre también cualquier norma que regule 'contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado', noción que da cabida también a actos administrativos como el acusado, en virtud del cual la Administración de Impuestos precisa el alcance y vigencia de una ley tributaria, con carácter obligatorio tanto para sus funcionarios como para los administrados.*

*Pues bien, el aparte acusado de la Circular No. 124 del 29 de julio de 1997, ordena la aplicación de las normas que regulan la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta, a partir de la fecha de entrada en vigencia de la ley 383 de 1997, es decir, a partir del 14 de julio de 1997, por constituir la retención en la fuente un mecanismo de recaudo del impuesto.*

(...)

*Es evidente que la anterior previsión, por expreso mandato constitucional, solo puede tener ampliación a partir del período fiscal siguiente a aquél en que la ley tuvo vigencia, es decir, para el año gravable de 1998 y a partir del 1 de enero de dicho año, pues, se reitera, el impuesto de renta es un (sic) de período anual, y darle aplicación para el mismo período fiscal a una norma que en últimas está gravando con el impuesto sobre la renta y uno de sus complementarios, un ingreso que para el respectivo período no se hallaba gravado, es aplicar retroactivamente dicha disposición, desconociendo, obviamente, el perentorio mandato constitucional.*

(...)

*Si bien es cierto que en materia del recaudo del tributo de la retención en la fuente responde a un medio para tal efecto, y que su manejo y control es eminentemente administrativo, al igual que lo es el ajuste de valores absolutos expresados en moneda nacional, de acuerdo con el incremento porcentual del índice de precios al consumidor, tal como lo consagra el artículo 242 del Estatuto Tributario, esto es posible solamente para los contribuyentes declarantes, para quienes la retención es un anticipo del impuesto, no el impuesto mismo; por el contrario, tratándose de contribuyentes no declarantes, la retención por mandato legal, es el impuesto mismo –arts. 6 y 244-, luego, su fijación corresponde a la ley.*

*Así las cosas, al ordenar la Circular acusada la aplicación de todas las disposiciones de la ley 383 de 1997, relativas a la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta, a partir del 14 de julio de 1997, fecha de entrada en vigencia de dicha norma, sin tener en cuenta que algunas de las mismas versan sobre aspectos sustanciales del impuesto sobre la renta, evidente-*

mente desconoce el referido mandato de la Carta. De consiguiente, el aparte acusado debe desaparecer del ordenamiento jurídico.”

(Boletín ICDT 1408, pág.329)

...

#### **#24 Las normas relativas a sanciones son aplicables hacia el futuro**

Sentencia de marzo 26 de 1999, Exp. 9256

C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo

Tema: Sanción por irregularidad en la contabilidad

*“No obstante que ha sido reiteradamente considerado por la Jurisprudencia, que la imposición de la sanción por irregularidades en la contabilidad no necesariamente está vinculada o sujeta a un determinado año gravable, ... es indispensable también que para la fecha en que se aduce el mencionado quebrantamiento exista una disposición legal que la consagre o tipifique.*

*Es por ello que para la Sala, evidentemente y como lo consideró el a quo, la sanción por libros de contabilidad se vinculó al año 1992, fecha para la cual no estaba consagrada dentro del ámbito legal del Distrito Capital la tipificación de una conducta sancionable, la aplicación por parte de la Administración de normas que cobraron vigencia posteriormente, fue retroactiva, teniendo en cuenta que ella constituye una disposición sustancial para conductas que ocurran después de su vigencia, es decir de aplicación hacia el futuro.”*

(Boletín ICDT 1452, p. 1097)

...

#### **#25 La derogatoria de beneficios tributarios se aplica a partir de la siguiente vigencia fiscal**

Sentencia de febrero 11 de 2000, Exp. 9534

C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo

Tema: tránsito de legislación de las normas sobre IVA descontable por adquisición de activos fijos.

*“De lo hasta aquí analizado, se tiene que el derecho al descuento en las adquisiciones o nacionalizaciones de bienes de capital, estipulado en el artículo 104 de la Ley 223 de 1995, no obstante su derogatoria expresa por el artículo 154 de la Ley 488 de 1998, rigió para el ejercicio fiscal que culminó el 31 de diciembre de 1998 y en consecuencia, conforme a dicha ley, los contribuyentes podían imputar a su impuesto básico de renta los mencionados descuentos, atendida la limitación prevista en el artículo 259 y derivado de la misma, solicitar sus saldos pendientes en los ejercicios siguientes.”*

(Boletín ICDT 1488, p. 422)

...

**#26 Las leyes sobre impuestos de período rigen desde la siguiente vigencia, sean o no favorables al contribuyente**

Sentencia de julio 19 de 2000, Exp. 9907

C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla

Tema: Vigencia de la supresión de la calidad de contribuyente del impuesto de renta para los consorcios y uniones temporales.

*“Se tiene entonces, que al tenor de las normas constitucionales mencionadas las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.*

*Ahora bien, estas normas a la materia que se examina resulta claro que el artículo 61 de la ley 223 de 1995 que modifica el artículo 18 del Estatuto Tributario en el sentido de establecer que “los consorcios y uniones temporales no son contribuyentes del impuesto de renta” es claro que tratándose del impuesto de renta y complementarios, el cual es de período, solo se podría dar aplicación a partir de 1996 y no de 1995 como pretende el accionante.*

*Nótese cómo estas normas no señalan ninguna diferenciación en cuanto a que sí son “favorables o no al contribuyente”, sino que de manera categórica proscriben la “retroactividad de la ley”. Así las cosas, el contribuyente para el período gravable de 1995 no la cobijaba el artículo 61 de la ley 223 de 1995”.*

(Boletín ICDT 1523, pág. 526

...

**#27 La ley interpretativa se entiende incorporada a la norma interpretada**

Sentencia de marzo 24 de 2000, Exp. 9262

C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo

Tema: Circular 124 de 1997 e instrucciones para declarar - Prohibición de utilizar doble beneficio fiscal sobre donaciones anteriores a la Ley interpretativa 383 de 1997.

*...el legislador en desarrollo de su función legislativa, puede expedir leyes interpretativas cuando en su criterio, otras preexistentes así lo requieran, y que tal interpretación se entiende incorporada en éstas, respetando en todo caso la seguridad jurídica de los administrados y los límites constitucionales de su autonomía legislativa.*

*Bajo estos parámetros, no cabe duda sobre la naturaleza de norma interpretativa del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, no sólo porque así lo manifestó expresamente el legislador en la norma, sino porque como quedó expuesto, las deducciones por donaciones a entidades sin ánimo de lucro cuya actividad sea la educación y el descuento tributario por el mismo concepto, son ‘beneficios fiscales concurrentes’, no por disposición de la nueva ley sino porque así estaba previsto en los artículos 125 y ss. y 249 del Estatuto Tributario; de manera que los efectos de su utilización por parte del contribuyente es lo interpretado por el artículo 23 de la citada ley.*

*Ahora bien, el ataque de los actores al acto acusado, como se deduce de los múltiples cargos planteados, se centra en la aplicación del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, para el mismo año en que se inicia su vigencia, ésto es el de 1997, pues consideran, de una parte, improcedente el criterio de norma interpretativa del precepto (aspecto que ya fue dilucidado por la Sala en apartes anteriores) y de la otra, alegan, que por corresponder a una norma referida al impuesto de renta, su observancia es para el año de 1998, en atención al principio de irretroactividad de la ley tributaria, además para preservar el debido proceso.*

(...)

*Por leyes que regulen contribuciones, se ha entendido, en armonía con lo previsto en el primer inciso, aquéllas normas cuyo contenido material regule o afecte alguno de los elementos esenciales de la obligación tributaria, constituidos por los sujetos activo y pasivo, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas, por lo que si dichas normas se refieren además a tributos de período, rige a plenitud la regla contenida en el inciso final de la norma constitucional, vale decir, sólo pueden aplicarse para el período que comienza después de iniciada su vigencia.*

*Bajo el marco anterior y con miras a definir la litis, que se centra en la aplicación de la ley en el tiempo, para la Sala resulta claro establecer:*

1. *Que el artículo 23 de la Ley 383 de 1997, no estableció ningún impuesto o contribución, ni modificó ninguno de los elementos de la obligación tributaria.*

2. *Que como ya se analizó, la disposición comporta el carácter de 'norma interpretativa', (arts. 14 y 25 del Código Civil), cuyo objeto es el de precisar los efectos de la utilización por parte de los contribuyentes, de los denominados beneficios concurrentes.*

*Las anteriores razones, a juicio de la Sala son suficientes para entender que en relación con tal disposición, su aplicación no está condicionada a lo previsto en el inciso 3 del artículo 338 de la Carta, y que en consecuencia es dable aplicarla, en el mismo período gravable de su vigencia, vale decir, para el año de 1997.*

*Así mismo, la expresión 'a partir de la vigencia de esta ley, intérpretese con autoridad', significa que la interpretación que el legislador a través de la norma hace, tiene efectos jurídicos precisamente a partir de la vigencia de la nueva ley, (no antes, ésto es, desde la vigencia de la ley interpretada), y que se concreta, en la aclaración que para el futuro un mismo hecho económico no puede generar más de un beneficio tributario para el contribuyente, precisando así los alcances de las normas preexistentes. De esta manera la propia ley privilegió sobre la observancia como de la norma interpretativa, la preceptiva constitucional.*

(Boletín ICDT 1496, p. 26)

Salvamento de voto a la Sentencia de marzo 24 de 2000, Exp. 9262

Dres. Daniel Manrique Guzmán y

Germán Ayala Mantilla

“Específicamente la sentencia desconoce respecto del impuesto de renta del año 1997 la posibilidad de aplicar los beneficios fiscales concurrentes que estaban autorizados al entrar a regir la mencionada ley y que fueron suprimidos por ella.

*Como quiera que este tratamiento incide en el cálculo de la determinación de la base gravable y el impuesto a cargo que debe liquidar el contribuyente respecto del año 1997, a mi juicio no es posible pretender la aplicación del citado artículo 23 al período mencionado sin desconocer, por esa vía, la prohibición del efecto retroactivo de las leyes que regulan contribuciones, consagrada en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política.*

*Finalmente, considero que aunque la ley tributaria en cuestión tenga naturaleza interpretativa, no por ello puede entenderse excluida de la citada prohibición constitucional, pues como ya lo expresé, lo regulado por la misma implica la modificación de uno de los elementos esenciales del tributo respecto de un impuesto de período.”*

...

## **#28 La prohibición de utilizar doble beneficio sobre donaciones rige a partir de la vigencia de la ley**

Sentencia de febrero 1 de 2002, Exp. 12522

C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla

Tema: Vigencia de la Ley 383 de 1997 interpretativa de la imposibilidad de aplicar doble beneficio fiscal.

*“Sobre este aspecto debe advertirse en primer lugar, que a pesar de que antes de la expedición de la Ley 363 de 1997, legalmente no se encontraba prohibida la concurrencia de beneficios fiscales derivados de las donaciones efectuadas a las asociaciones, corporaciones y fundaciones sin ánimo de lucro cuyo objeto social y actividad correspondan al desarrollo de la educación, lo que constituía un doble beneficio por la realización de un solo y mismo hecho económico, tal permisión, si puede entenderse de esta forma, resulta contraria a los principios en que se funda el sistema tributario como son en este caso el de equidad y progresividad (artículo 363 de la Constitución Política), de los cuales se desprende que no puede haber doble tributación con base en un mismo hecho económico porque desconocería que 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.*

*En consecuencia, quienes teniendo la calidad de contribuyentes realicen con mayor frecuencia el hecho generador de la obligación tributaria, deberán pagar en la misma proporción el impuesto correspondiente, pero de ninguna manera deberán pagar varias veces el impuesto por la realización de un mismo hecho económico, descrito legalmente como generador del impuesto.*

*Coherente con lo anterior, 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.*

*Sin embargo, como sólo a partir de la vigencia de la Ley 383 de 1997 quedaron prohibidos los beneficios fiscales concurrentes en materia de donaciones, debe aplicarse la citada ley y aceptar que para el año gravable de 1996, la sociedad tenía derecho a aplicar la deducción tributaria y el descuento tributario, con fundamento en una misma donación efectuada la Universidad de la Sabana, claro si se cumplen los requisitos previstos en la ley para tal efecto, lo cual se analizará más adelante.*

...

*Sin embargo, como esta discusión ya fue resuelta por la Corte Constitucional en el fallo C-806 del presente año, para Sala es importante recordar los argumentos expuestos por esa Corporación, en atención a que dan claridad al asunto que nos ocupa.*

*En esa oportunidad, la Corte Constitucional conoció vía acción de inexequibilidad dos apartes del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, como fueron “a partir de la vigencia de la presente ley” e “interpretese con autoridad”.*

...

*Así las cosas, para la Sala, en atención a que el artículo 23 de la Ley 383 de 1997 expresamente condicionó su aplicación a la entrada en vigencia de la misma ley, debe concluirse que para el año gravable de 1996 era posible solicitar la concurrencia de beneficios tributarios, con base en un mismo hecho, a pesar de resultar injusto e inequitativo.*

(Boletín ICDDT 1588, pág. 394)

...

Más sobre normas interpretativas:

- En Sentencia de septiembre 7 de 2001, Exp. 12197 C.P. Dra. María Inés Ortíz Barbosa señaló que las normas territoriales sobre impuestos de período también se aplican a partir de la siguiente vigencia fiscal. (Bol. 1572)

- En Sentencia de julio 3 de 2002, Exp. 12744, C.P. Dra. Ligia López Díaz, relativa a norma interpretativa sobre la validez de los acuerdos entre empleadores y trabajadores para excluir ciertas sumas de la base de aportes parafiscales, se dio aplicación a la Ley 134 de 1996 para períodos anteriores a ella, basado en que los efectos de la norma interpretativa se remiten a la vigencia de la norma interpretada (Boletín ICDDT 1601, pág. 351).

## **Vigencia de las normas reglamentarias**

**#29 La norma reglamentaria rige desde el período gravable en el cual se expide, puesto que se limita a reglamentar la Ley**

Sentencia de noviembre 25 de 1994, Exp. 5328

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: vigencia de la norma reglamentaria de ajustes por inflación

*Es claro, entonces, que si un reglamento modifica el anterior, para dar mayor claridad sobre tales aspectos, no contraviene el artículo 338 de la Constitución Nacional al precisar el alcance de la norma superior, pues no modifica ninguno de los elementos de la obligación tributaria.*

...

*Si bien es cierto que en la sentencia del 15 de octubre de 1993, Expediente 4710, actor Juan Rafael Bravo A. Consejera Ponente doctora Consuelo Sarria Olcos, que invoca el actor, se precisa que también respecto del reglamento en la medida que regule y afecte alguno de los elementos estructurales de un tributo: los sujetos activos y pasivos, los hechos gravables, las bases gravables y las tarifas respectivas, se impone la estricta observancia del artículo 338 de la Constitución Nacional, en el sublite, como se anotó, no existe modificación en ninguno de los elementos de la obligación tributaria.*

Boletín ICDT 1222, pag. 132

...

### **#30 La norma reglamentaria rige desde el período gravable en el cual se expide, puesto que se limita a reglamentar la Ley**

Sentencia de julio 9 de 1999, Exp. 9427

C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo

Tema: Vigencia del decreto 2591 de 1993, reglamentario de ajustes por inflación, a partir del período fiscal en que fue expedido.

*Se observa entonces, que la sentencia antes transcrita, cuyos efectos son erga omnes, analizó extensamente lo aquí debatido y definió, que las normas acusadas en el Decreto 2591 de 1993, entre ellas el artículo 4, numeral 7°, inciso 2°, simplemente reglamentaron lo establecido por el artículo 332, numeral 6 del E.T., sin modificar la base gravable del impuesto, desde antes precisada en las normas superiores, por lo cual su observancia para el año de 1993, no contrariaba el artículo 338 de la Carta.*

*En este orden de ideas, no le asiste la razón por el recurrente en su pretensión de “declarar que haberse producido una modificación sustancial en las bases gravables por parte del decreto 2591 de 1993, su aplicación conforme al mandato perentorio del artículo 338 de la Constitución Nacional será a partir del año gravable de 1994.*

*Adicionalmente, resulta pertinente recordar, que como atañe a la ley la fijación directa de los elementos estructurales de la obligación tributaria, -sujetos, hechos, bases gravables y tarifas – cualquier modificación de lo mismo, como la base gravable, debe ser analizada frente a la ley, en la forma como lo hizo la sentencia transcrita.”*

(Boletín ICDT 1468, pág 730)

...



## VI. Poder sancionador y debido proceso

Acceso a la justicia

### #31 La caución sí es exigible para la admisión de la demanda

Sentencia de enero 26 de 1996, Exp. 7469

C.P. Dr. Guillermo Chahín Lizcano

Tema: caución para demandar

Consideró el Consejo de Estado que *la exigencia de la caución conforme al art. 140 CCCa es requisito previo a la admisión de la demanda y no atenta con la garantía de acceso a la justicia; al contrario, suple la obligación de cancelar totalmente el impuesto discutido.*

Invoca jurisprudencia de la Corte Constitucional, pero entiende que si bien exigir el pago, aunque se basa en el principio *solve et repete* y en la presunción de legalidad del acto administrativo, podría afectar el acceso a la justicia, no ocurre lo mismo con la caución, pues ella justamente sustituye el pago.

(Boletín ICDDT 1293, pág. 624)

...

### #32 El pago previo a la interposición de recursos gubernativos limita el derecho de defensa y el acceso a la justicia

Sentencia de septiembre 5 de 1997, Exp. 8427,

C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo.

Tema: Artículos 77 literal e) y 82 del Acuerdo 35 de 1986 del municipio de Santiago de Cali – pago del 70% como presupuesto de los recursos gubernativos.

*“Al estar autorizada la Administración Municipal para rechazar los recursos por inobservancia de la mencionada exigencia, ésto es, acreditar el 70% del impuesto oficial en discusión, en aras del recaudo, se impide ostensiblemente al administrado la discusión gubernativa del acto, pues no se le ofrece alternativa alguna distinta a la de cancelar, que flexibilice el requisito y que de todas maneras garantice la obligación, proceder que le cierra la oportunidad de ser escuchado y la posibilidad de obtener decisión favorable ante la misma Administración y conlleva además a un indebido agotamiento de la vía gubernativa, que en muchos casos también le obstaculiza el acceso al control jurisdiccional del acto que el particular considera ilegal.*

...

*Sobre el tema que se analiza, la Sala reitera los criterios doctrinarios y jurisprudenciales acogidos en el proveído del 18 de noviembre de 1994, expediente No. 5871, C.P. -Doctor Guillermo Chahín, actor [...], en el cual expresó:*

[...]

*La Constitución Política de 1991 establece como un derecho fundamental la posibilidad de todos los asociados a acceder a las decisiones de la administración de justicia, sin limitaciones que*

*puedan dejar truncas las posibilidades de obtener la declaración judicial de su derecho, resulta así contrario al principio de obtener pronta y cumplida justicia un precepto que impone el pago anticipado de la obligación, a juicio del deudor no debida cuando justamente es la existencia o el monto de la misma lo que sería objeto de declaración judicial.*

[...]

*En esta misma dirección, algunos estudiosos de la Constitución Política de Colombia han sostenido:*

*A raíz de la expedición de la Constitución Política de 1991 y en especial con la consagración expresa de los derechos fundamentales de la persona que en ella se hizo, se abrieron nuevos campos para la reflexión y el debate en los más diversos temas. La jurisdicción de los Contenciosos Administrativos, como es lógico, no se sustrajo a este clima y es así como posiciones, conceptos y principios que venían siendo tradicionalmente aplicados, fueron sustancialmente variados con el naciente orden constitucional.*

*En efecto, disposiciones fundamentales como la que contempla el derecho que tiene toda persona de acceder a la administración de justicia, o la que indica que en las actuaciones judiciales deberá prevalecer el derecho sustancial, así como aquella que establece que dichas actuaciones deberán ser públicas, permanentes y además, rápidas, modifican, entre otros, conceptos y principios tan tradicionales como el *se solvet et repete*, y jurisdicción rogada en lo contencioso administrativo y el debido proceso, al imponer una carga especial a quien se encuentra en la importante labor de administrar justicia.*

#### *1. El derecho de acceder a la administración de justicia*

*Consagra el artículo 229 de la Carta Política de 1991, el derecho que tiene toda persona de acceder a la administración de justicia, derecho que si bien siempre ha sido reconocido, no tenía una consagración expresa en la anterior Constitución, Preceptúa el artículo 229:*

*Se garantiza el derecho de toda persona para acceder a la administración de justicia. La ley indicará en qué casos podrá hacerlo sin representación de abogado.*

*El postulado constitucional transcrito comporta un contenido obligacional muy amplio para el Estado, toda vez que en virtud de él, no sólo se compromete a garantizar el acceso efectivo de todas las personas a la administración de justicia, sino que también se obliga a que ella sea eficaz, pública, permanente y rápida, pues de otra manera dicho acceso sería una simple entelequia. En efecto, la posibilidad de acudir a los estados judiciales no es para el ciudadano una garantía, si no se le está asegurando que el proceso que promueva va a contar con una serie de características como las enunciadas, que representan una verdadera protección de sus derechos y que permiten hablar en todo su sentido de una "administración de justicia".*

*El juez, como representante del Estado en este caso, debe procurar la remoción de obstáculos, para permitir o facilitar que los particulares acudan hasta él. Esta posición encuentra respaldo en pronunciamientos como el de 26 de octubre de 1992. Sentencia No. T-576 de la Corte Constitucional, en el cual se dejó de aplicar una norma que imponía el pago anticipado de una*

*multa, para poder interponer recurso en la vía gubernativa, por considerar que en el caso específico, el cumplimiento de este requisito representaba una violación del derecho a acceder a la justicia.*

(Boletín ICDT 1376, páginas 58 a 62)

...

### **#33 El pago previo limita el derecho de defensa y obstaculiza el acceso a la justicia**

Sentencia de julio 17 de 1998, Exp. 8729

C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla

Tema: Decreto 1394 de 1970, art. 64 – pago previo a la interposición de recursos contra la contribución de valorización.

*“Sin embargo, como ya lo ha precisado anteriormente la Sala, tratándose del derecho que tiene toda persona a acceder a la administración de justicia, debe tenerse en cuenta que comporta un contenido obligacional a cargo del Estado, pues en virtud de él además de comprometerse a garantizar el acceso efectivo de todas las personas a la administración de justicia, también se obliga a que dicho derecho sea eficaz, público, permanente y rápido.*

*Esta posición encuentra respaldo en pronunciamientos como el de la Corte Constitucional T-526, del 10 de noviembre de 1993, donde se dejó de aplicar una norma que imponía el pago anticipado de una multa, como requisito para interponer los recursos en la vía gubernativa, por estimar que en el caso específico su cumplimiento representaba una violación del derecho a acceder a la justicia. En igual forma en sentencia de Sala Plena, de la Corte Suprema de Justicia No. 86, del 25 de julio de 1991, Exp: 2273, Magistrados Ponentes: Simón Rodríguez y Pablo J. Cáceres, sobre el artículo 140 del Código Contencioso Administrativo, se habló del principio de igualdad “Solve er repete” garantía de toda persona para acceder a la Administración de Justicia; dándose así otro argumento más, a la posición adoptada por la Sala.*

*Así las cosas para la Sala es claro que la norma acusada introduce limitaciones al derecho de defensa de los administrados, que vulnera los artículos 229 y 363 de la Constitución Política al obstaculizarle así sea en forma indirecta el libre acceso a la administración de justicia, pues de no ser posible el agotamiento de la vía gubernativa, se impide el acudir en demanda contenciosa contra los actos administrativos que se estiman contrarios a la legalidad, por constituir como es sabido, el agotamiento de la vía gubernativa, un presupuesto necesario de la acción contenciosa administrativa.*

*De manera que la previsión acusada debe retirarse del ordenamiento jurídico, al impedir la concreción de derechos de rango constitucional, que además impiden el derecho de defensa cuyo ejercicio implica el ser oído y vencido en juicio.”*

(Boletín ICDT 1409, pág. 376)

...

## Derecho de defensa

### #34 La aceptación de la sanción no impide el ejercicio del derecho de defensa

Sentencia de octubre 1 de 1999, Exp. 9780

C.P. Dr. Julio E. Correa

Tema: Rechazo del recurso de reconsideración a quien se acoge a la sanción reducida.

*De esta forma se advierte que siendo de manera general, el recurso de reconsideración el medio de impugnación de tales actos administrativos con el cual se satisface la relación jurídico procesal Estado – contribuyente, vale decir, etapa de discusión en sede gubernativa, no resulta jurídico pretender limitar el derecho de contradicción y defensa del contribuyente y aún de acción mediante la vía jurisdiccional, y debido proceso, al impedirle objetar, no propiamente la imposición de la sanción, pues evidente que aceptado el hecho, no es dable que alegue su no ocurrencia o que no es sujeto de la sanción, pero sí es viable que pretenda su modificación, sustentada en razones diversas, como el haberse determinado sobre bases equivocadas, o sin tener en cuenta la gradualidad establecida en la norma, pretermisión del pliego de cargo, fundamento normativo en materia de cuantía, etc.*

(...)

*En conclusión, la decisión del a quo resulta inobjetable, como quiera que además de poseer un claro sustento legal en la disposición citada, se halla respaldada en el examen de los antecedentes y circunstancias que rodearon la litis y constituye aplicación del principio de justicia, el que como reiteradamente lo ha precisado la Sección, debe ser observado a plenitud en todas las actuaciones de carácter fiscal, incluidas las derivadas de omisiones de los contribuyentes, pues la norma que lo consagra no establece la restricción que infiere la apelante, y justamente porque es la jurisdicción la llamada a restablecer el imperio de la legalidad, cuando quiera que los actos de la Administración, no se hallan presididos al menos por un relevante espíritu de justicia, el que además se vulnera al pretender impedir la gradualidad de la sanción, no obstante advertirse la existencia de elementos de juicio justificativos de la decisión.”*

(Boletín ICDT 1474, pág. 1012)

...

Más sobre debido proceso

*En sentencias como las de octubre 5 de 2001, Exp. 12095; noviembre 2 de 2001; noviembre 23 de 2001, Exp. 12328; febrero 1 de 2002, entre otras, se afirma que la falta de motivación impide al contribuyente controvertir acertadamente la decisión adoptada., lo cual afecta el derecho de defensa. La simple referencia a las normas de competencia o de procedimiento no supe la exigencia de motivación (Bol 1577, 1579, 1585).*

## Excepción de ilegalidad

### #35 En el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho no cabe la excepción de ilegalidad

Sentencia de agosto 20 de 1999, Exp. 9511

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: Excepción de ilegalidad contra inscripción en el registro nacional de exportadores para obtener devolución del IVA.

*En un proceso de nulidad y restablecimiento del derecho no procede dar cabida a la excepción de ilegalidad, pues el legislador consagró la acción de nulidad como medio idóneo para efectuar el control de legalidad sobre los actos administrativos.*

(Bol. 1471, p.920, reseña)

...

## Principio de buena fe

### #36 En virtud del principio de buena fe, la conducta del contribuyente que obra al amparo de un concepto oficial no es cuestionable

Sentencia de diciembre 5 de 1997

C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo

Tema: Actuación de un contribuyente según conceptos de la DIAN.

*‘No obstante las precisiones anteriores, para la solución del asunto concreto sometido a la consideración de la Sala es necesario tener presentes los antecedentes que rodearon la litis y sus posibles consecuencias jurídicas, pues de una parte, entiende la Sección que la actuación de la sociedad actora se ajustó al principio de la buena fe que tiene aplicación en toda la actividad e informa que las actuaciones de los particulares y de las entidades públicas deberán ceñirse al postulado de la buena fe, la cual se presume y que desde luego la protege.*

*De la otra, que en todo momento la actora entemperó su conducta al criterio de la Administración y en tercer lugar, los efectos vinculantes para los funcionarios del ente oficial de la doctrina emitida por la Subdirección Jurídica de la DIAN.*

...

*Cabe precisar entonces, que los conceptos que en ejercicio de las funciones expide la División de Doctrina Tributaria de la Dirección de Impuestos Nacionales, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad.*

*Así mismo, que mediante los referidos conceptos no es posible crear, modificar o extinguir obligaciones tributarias, y por ende en nada pueden afectar el régimen legal. Están dirigidos única y exclusivamente a facilitar la gestión de administración y aplicación de los tributos y son, obligatorios para los funcionarios en cuanto con ellos no se desconozcan en forma flagrante el*

*ordenamiento jurídico superior, pues es un hecho cierto e indiscutible que sólo el legislador puede interpretar con autoridad la ley.*

*Como es lógico no resulta aplicable a litis, en atención a su vigencia el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, que brinda seguridad jurídica a los administrados.*

*Para la Sala resulta claro entender que la actora actuó al amparo de la interpretación jurídica que le señaló el Ente Oficial y por ello entendió no solamente el primer concepto (7070 de 1988), sino también los que lo modificaron; como también, que la Administración de Impuestos y Aduanas de Cali se apartó del criterio jurídico sentando la aludida Subdirección Jurídica de la DLAN, no obstante que estaba obligada a atenderlo, aún cuando a la postre hubieren resultado jurídicamente errados los conceptos en los cuales apoyó su proceder la actora, razón por la cual el ente administrativo no podía ni desconocer sus propios actos en virtud de los cuales se fundó la actora ni exigirle una conducta de la que antes había sido eximida por el mismo criterio oficial."*

(Boletín 1393, pág. 631)

...

## **Prevalencia del derecho sustancial sobre el formal**

### **#37 El requisito formal es exigible para el reconocimiento del derecho sustancial**

Sentencia de marzo 5 de 1999, Exp. 9282

C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo

Tema: Rechazo de devolución de saldos a favor por falta de inscripción en el registro nacional de exportadores.

*"De otra parte, advierte la Sala que si bien por disposición constitucional el derecho sustancial debe prevalecer sobre las formalidades y ritualidades, hay ciertos procedimientos como el que se debate, en los cuales la exigencia de la renovación de la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores, es algo más que una simple formalidad, en tanto tiene relación directa con el fondo del asunto, constituye fundamental instrumento de control y permite establecer la procedencia del reconocimiento del derecho sustancial."*

(Boletín ICDT 1446, p. 784.

...

### **#38 Las normas procesales deben ser observadas y no se trata de simples formalidades**

Sentencia de julio 9 de 1999, Exp. 9409

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: Errores en el agotamiento de la vía gubernativa frente a una liquidación de impuesto de industria y comercio, de Buga.

*En el sub júdice, estima la Sala, que la sociedad actora al presentar el recurso de apelación –per saltum– pretendió acudir directamente al recurso de apelación, tal y como lo entendió el Tribunal; pero al presentarlo y dirigirlo ante la Alcadesa del Municipio de Buga, en lugar de presentarlo y dirigirlo ante el funcionario que dictó el acto, vale decir, ante la División de Rentas de la Secretaría de Hacienda, desatendió una regla procesal y no una simple formalidad, y con ello, obstruyó la posibilidad del debate previo ante la Administración, pues es evidente, que la Alcadesa del Municipio de Buga carece de competencia para decidir sobre el otorgamiento o concesión del recurso de apelación interpuesto directamente contra la decisión administrativa, así como para conocer del mismo.*

*Tanto la norma general como la especial que consagra la carga procesal de presentar los recursos de reposición y en subsidio apelación, o únicamente el recurso de apelación, ante el funcionario que dictó la decisión, es una disposición procesal de naturaleza sustancial, que debe ser observada por las razones que se han expuesto, por tanto, no es de recibo en el presente caso, el principio constitucional que invoca la parte demandante y que acogió el Tribunal, en el sentido de que el derecho sustancial prevalece sobre el formal, porque la exigencia analizada, no constituye una simple formalidad; sino que, se repite, es una norma procesal que prevalece, y por tanto, debe ser observada cabalmente.*

(copia original de la Sentencia, pág. 23)

...

### **#39 Prevalece el derecho sustancial a corregir sobre las formalidades de la actuación**

Sentencia de julio 19 de 2000, Exp. 10.020

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: Validez de la corrección de la declaración hecha sin previo pago de la sanción.

*“Si bien la Sala en sentencia del 25 de julio de 1997, expediente No. 8325, actor Luis Enoc Cuello Rodríguez, Consejera Ponente, doctora Consuelo Sarria Olcos, reiteró que son exigencias formales de la solicitud de corrección a que se refiere la norma transcrita, la presentación oportuna de la solicitud de corrección al funcionario competente, “con un proyecto en el que se liquiden las sanciones a que haya lugar y la prueba del pago de los valores a cargo que en el mismo se reporte”, y evidentemente al momento de la presentación de la solicitud de corrección, la actora no incluyó en su proyecto de corrección la liquidación de la sanción del 5% del mayor saldo a favor, se encuentra probado con creces que el requisito en mención, al igual que el pago, fue subsanado, motivo por el cual, debe en realidad darse prevalencia al derecho sustancial de corregir sobre las formalidades propias para que dicho derecho proceda.*

(...)

*En circunstancias semejantes, negar la solicitud de corrección de la declaración de IVA por el 5° bimestre de 1995, teniendo como fundamento las frías formalidades del artículo 589 del*

*Estatuto Tributario, evidencia en efecto, el desconocimiento del derecho sustancial de la actora de corregir su declaración como si ningún valor jurídico tuviera no solo la intención, sino el hecho cierto y evidente de haber subsanado la omisión que motivó el rechazo de su solicitud de corrección, y haber puesto en conocimiento de la Administración tal circunstancia, se repite, antes de que le resolviera el recurso de reconsideración.*

*Al respecto se advierte que no se trata de desconocer las formalidades que trae la ley para proceda la solicitud de corrección; se trata simplemente de dar prevalencia al derecho sustancial que se tiene de corregir una declaración, cuando de todos modos se han cumplido las formalidades del caso, a pesar de que la administración no la requirió para el efecto, y aun cuando las mismas hayan sido subsanadas precisamente con motivo del rechazo, pues, se reitera, finalmente la formalidad fue cumplida antes de que la Administración decidiera en reconsideración si conformaba o no el acto inicial.*

(Boletín ICDT 1519, pág. 371)

...

#### **#40 La interpretación de la ley no puede atenerse a la verdad formal, sino que debe perseguir la verdad real**

Sentencia de febrero 22 de 2002, Exp. 12323

C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla

Tema: Prevalencia de la verdad real sobre la formal

*El desconocimiento por parte de la administración tributaria del efecto fiscal que generen determinados negocios jurídicos celebrados por particulares, no niega la validez de éstos, sino que la reafirma como quiera que sirve de prueba del presunto fraude fiscal, siendo facultad propia de los funcionarios impositivos la de velar porque no se infrinja la obligación tributaria sustancial, directamente o a través de operaciones que, aunque aparentemente legales, tengan por objeto menguar los intereses del fisco, entendiéndose, además, que la interpretación de la ley tributaria no puede atenerse a la verdad formal, sino que debe perseguir siempre la verdad real, para que no resulte ineficaz la acción fiscalizadora, ni se deroguen, por convenio de las partes, las prescripciones de la ley en contravía del art. 16 del C.C.*

(Reseña en Boletín ICDT 1593, pág. 109)

...

#### **Eficacia de la notificación**

#### **#41 La presunción de notificación en la fecha de introducción al correo es susceptible de ser desvirtuada**

Sentencia de mayo 7 de 1999, Exp. 9336

C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo

Tema: Fecha en que se entiende surtida la notificación por correo.



*“De acuerdo con lo anterior, cabe deducir que si bien es cierto el envío no fue devuelto por correo, no lo es menos que la notificación del acto liquidatorio no se surtió en la fecha de su introducción y que tal irregularidad no se originó en circunstancias atribuibles a la sociedad actora, sino a las oficinas de correo.*

*La Sección en varias oportunidades se ha pronunciado sobre el tema de la eficacia de la notificación postal, en el sentido de que la ley crea una presunción “juris tan-tum” susceptible de ser desvirtuada con prueba contraria.*

*En el sub lite, los hechos son contundentes en demostrar la imposibilidad de la notificación en la fecha de introducción al correo del envío contentivo de la liquidación oficial del 13 de febrero de 1994 y por ende en la inaplicabilidad del precepto que enseña “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo” (art. 566). En efecto, mal puede conferirse efecto jurídico de presunción de notificación hecha el 13 de febrero de 1994, día de la introducción al correo del acto liquidatorio practicado por la DLAN, pues si bien es cierto la Administración atendió la obligación de efectuar el envío a la dirección correcta, en realidad no se cumplió la finalidad de la diligencia de la notificación, esto es, que el administrado se enterara del acto proferido y por ende desde tal fecha creara vínculo jurídico sobre la contribuyente y que desde tal momento ésta pudiera ejercer sus derechos de defensa y contradicción.”*

(Boletín ICDT 1455, pág. 10)

...

## **Límites a las facultades discrecionales de la administración**

### **#42 Las facultades de la Administración son regladas y controvertibles**

Sentencia de julio 14 de 2000. Exp. 9996

C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo

Tema: Cambio del régimen simplificado de IVA al común, de manera oficiosa por la Administración

*Como en su momento lo expresó la Corte Suprema de Justicia, ya en vigencia de la nueva Carta, al pronunciarse sobre la exequibilidad del artículo 43 de la Ley 49 de 1990, incorporado como artículo 508-1 del Estatuto Tributario, la atribución otorgada no equivale a que el funcionario en ejercicio de ella, pueda adoptar una decisión arbitraria y desprovista de la sujeción a la regulación legal integral de la cual forma parte y que tomaría el acto en simple expresión de una voluntad omnimoda y caprichosa del funcionario. Ilustrativo resulta el criterio jurídico de la Corte al precisar:*

*De hecho, la norma en cuestión no puede ser interpretada aisladamente, puede su verdadera dimensión y significado sólo son comprensibles en cuanto estén iluminados por el contexto integral del Estatuto Tributario dentro del cual se integra.*

*En efecto, como el propio parecer Fiscal no reconoce, la clasificación para efectos del impuesto a las ventas en el régimen simplificado está sujeta a condiciones y requisitos concurrentes de*

*carácter reglado; por manera que es su cumplimiento en cada caso concreto, lo que determina la posibilidad de acogerse a dicho régimen y no el capricho o voluntad de la Administración o del contribuyente, como que si bien es facultativo de este último someterse al común reuniendo las del simplificado, no les es dable la opción contraria, esto es, la de acogerse al simplificado cuando completa los requisitos del común”.*

...

*En el sub lite es evidente la precariedad de los elementos probatorios aducidos por la entidad demandada, como soporte de su proceder, pues en el expediente sólo aparecen simples afirmaciones, de que se hicieron verificaciones y consultas de los diversos sistemas electrónicos y de la información en medios magnéticos, cuyos resultados concretos, indicativos de la procedencia legal de la reclasificación, observa la Sala que tampoco fueron allegados.*

*En conclusión, a pesar de que la ley autorice a la Administración para actuar oficiosamente, eso no significa que su decisión pueda ser arbitraria, ya que en su actuar, aún con fines de control, debe adelantar un procedimiento aunque sea sumario, pero que permita al administrado el ejercicio de sus derechos de audiencia y defensa, porque la facultad que le otorga la ley a la Administración por amplia que sea, es esencialmente reglada y controvertible”.*

(Boletín ICDT 1509, pág. 663)

...

#### **#43 La función de la administración no es absolutamente discrecional sino que está reglada**

Sentencia de marzo 15 de 2002, Exp. 11634

C.P. Dr. Germán Ayal Mantilla

Tema: IVA implícito en la importación de productos con oferta insuficiente

El Consejo se refiere expresamente a la Sentencia C-597 de 2000 que declaró exequible la ley en cuanto estimó la Corte que *la función de la administración no es absolutamente discrecional sino que está reglada* y, de otra parte, que la definición adoptada por la Corte del término “demanda insuficiente” es diferente al adoptado por el reglamento que exige carencia total de oferta, por lo cual anula la norma.

...

#### **Sanciones confiscatorias**

#### **#44 La prohibición de confiscación se refiere a sanciones penales y no tiene relación con la materia impositiva**

Sentencia de julio 2 de 1999, Exp. 9384

C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán

Tema: La sanción por no declarar frente a la prohibición de pena de confiscación.

*“Dispone el artículo 34 de la Constitución Política:*

*Se prohíben las penas de destierro, prisión perpetua y confiscación.*

*No obstante, por sentencia judicial, se declarará extinguido el dominio sobre los bienes adquiridos mediante enriquecimiento ilícito, en perjuicio del tesoro público o con grave deterioro de la moral social.*

*Según los términos de la norma, está claro que la prohibición constitucional se refiere a las penas que pudieran llegar a imponerse al sujeto infractor tratándose de sancionar penalmente el delito de "enriquecimiento ilícito", y entre ellas la confiscación por lo que ha considerado la Sala que tal señalamiento no tiene relación con la materia impositiva, pues las sanciones que se derivan del incumplimiento a las obligaciones fiscales no constituyen penas, sino multas administrativas que se traducen en la obligación de pagar una suma determinada de dinero al tesoro nacional por haberse incurrido en una contravención, y que son impuestas por la Administración en desarrollo de una facultad sancionatoria derivada de la ley.*

*Siendo ello así, las sanciones tributarias que impone la ley a los administrados obligados a contribuir con las cargas públicas del Estado, si bien en un momento dado pueden resultar elevadas, ello no limita la facultad sancionatoria, siempre y cuando tenga una causa justa, circunstancia ésta última que no ha sido desvirtuada por la demandante. No prospera el cargo."*

(Boletín ICDT 1467, pág. 558)

...

## Proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones

### #45 No es aplicable la teoría del daño para imponer sanciones cuando la demanda no incluye ese argumento

Sentencia de marzo 19 de 1999, Exp. 9237

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: Aplicación de Sentencia de la Corte sobre necesidad del daño a casos anteriores a ella.

*"En este orden de ideas, y como bien lo anota el Ministerio Público, no es del caso estudiar el cargo planteado por la parte actora con ocasión de la sustentación del recurso de apelación, consistente éste en que con base en la sentencia de exequibilidad de la Corte Constitucional No. C-160 del 29 de abril de 1998, en la cual se fijó el alcance del artículo 651 del E.T., deben anularse los actos acusados, dado que en dicha sentencia se condiciona la exequibilidad de la referida norma a que el error o la información no fue suministrada genere daño producido, y en la presente oportunidad, la omisión de la actora no causó daño a la Administración, y por mismo, no habría lugar a imponer la sanción.*

*En efecto, revisada la demanda, encuentra la Sala que la parte actora jamás pidió la nulidad de los actos sancionatorios con base en el alcance dado por la Corte Constitucional al artículo 651 del E.T., por la sencilla razón de que a la fecha de presentación del libelo, esto es, el 24 de*

octubre de 1997, dicha Corporación no se había pronunciado aún sobre la exequibilidad condicionada al artículo en mención.”

(Boletín ICDT 1452, p. 1091)

...

**#46 Se acepta la reducción de la sanción con base en el principio de equidad y en la sentencia que condicionó la exequibilidad de la norma a la existencia de un daño**

Sentencia de noviembre 26 de 1999, Exp. 9643

C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán

Tema: Reducción de la sanción por no enviar información

*De acuerdo con lo anterior, la Sala encuentra que como la sociedad actora cumplió con los requisitos establecidos en el artículo 651 del Estatuto Tributario para la reducción de la sanción por no enviar información, dicha reducción es procedente.*

*Finalmente, se destaca que la no aceptación de la reducción de la sanción, por las razones expuestas, implicaría el desconocimiento del principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 363 de la Constitución, y que la Corte Constitucional en sentencia C-160 de abril 29 de 1998, condicionó el Estatuto Tributario, el cual sirvió de fundamento para la imposición de la sanción discutida, a que ‘el error o la información que no fue suministrada, genere daño, y que la sanción sea proporcional al daño producido’, en desarrollo del principio de buena fe y del debido proceso.”*

(Boletín ICDT 1480, pág. 1277)

...

**#47 La jurisdicción contenciosa tiene facultad para graduar la sanción impuesta por la administración, en aplicación del principio de justicia**

Sentencia de abril 7 de 2000, Exp. 9888

C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo

Tema: Disminución de la sanción por no enviar información

*La Administración incurrió en equivocación al aplicar el máximo porcentaje, sin existir motivos o explicaciones razonables que la justifiquen, pues la información fue corregida y posteriormente validada por la Administración, por lo que no resultó arbitraria y carente de respaldo probatorio, su decisión de fijar la sanción aplicable, conservando la base correspondiente, pero en porcentajes inferiores al 5% y de acuerdo al espíritu de justicia establecido en el artículo 683 del E.T.*

*Sobre el punto, la Sala ha tenido la oportunidad de sentar su criterio jurídico, el que no ha variado, en el sentido de expresar que decisiones como la controvertida de graduar la sanción, poseen pleno respaldo jurídico en la disposición y que constituyen aplicación de principio de justicia, el que debe ser observado a plenitud en todas las actuaciones de carácter fiscal, incluidas las derivadas de omisiones y yerros de los contribuyentes, pues la norma que lo consagra no*

*establece la restricción que infiere la apelante, y justamente porque es la jurisdicción la llamada a restablecer el imperio de la legalidad, cuando quiera que los actos de la Administración, no se hallan presididos al menos por un relevante espíritu, el que además, no obstante advertirse la existencia de elementos de juicio justificativos de la decisión.*

(Boletín ICDT 1503, p. 351)

...

#### **#48 La sanción por no enviar información se debe graduar en función del daño**

Sentencia de noviembre 10 de 2000, Exp. 10725

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: sanción por no enviar información relativa a vigencias fiscales en firme.

*Para la Sala, la decisión del a quo en cuanto graduó la sanción conservando la base correspondiente, pero en un porcentaje inferior al 5%, no solo se encuentra concebida dentro de los márgenes que la misma ley señala, sino que atiende el espíritu de equidad y de justicia enunciado en el artículo 683 del Estatuto Tributario, y acoge el criterio de razonabilidad y proporcionalidad de las sanciones expuesto por la Corte Constitucional en la Sentencia C-160 de 1998 que, igualmente, ha sido reiterada por la Sala en anteriores oportunidades, y que, contrario a lo estimado por la apoderada de la Nación es sus alegatos, es aplicable al su examine por no haberse decidido en forma definitiva sobre la legalidad de la sanción discutida, a la fecha en que se profiere la citada sentencia.*

(Texto completo de la Sentencia, pág. 13)

...

#### **#49 La Administración debe abstenerse de imponer la sanción de clausura del establecimiento cuando la falta no causó perjuicio grave y se preste un servicio público**

Sentencia de agosto 5 de 2002, Exp. 12854

C.P. Dra. Ligia López Díaz

Tema: Sanción de clausura del establecimiento por incumplimiento del deber de facturar

*...no en todos los casos, a pesar de comprobarse la infracción, se impondrá la sanción de clausura o cierre del establecimiento, pues la Administración tributaria tiene la potestad de aplicarla o no, como expresamente lo indica el literal a) del artículo 657 del Estatuto Tributario.*

(...)

*De acuerdo con la norma transcrita, si el infractor presta un servicio público o cuando no existe un perjuicio grave, la Administración tiene la facultad de abstenerse de imponer la sanción de clausura, si se observa, por ejemplo, que resultarían también perjudicados terceros ajenos a los*

*hechos sancionables o el daño causado no es de tal entidad que amerite la imposición de la sanción.*

*En el caso sub examine, puede percibirse que la actora cometió una infracción sancionable, pero con la convicción equivocada que la factura debía entregarse a la cooperativa que financiaba la operación y no a la real adquirente de las mercancías.*

*Adicionalmente, la cuantía de la operación (\$50.980) y el esfuerzo probatorio del infractor para acreditar que tanto el ingreso como el IVA generado en dicha operación fue declarado y cancelado oportunamente al fisco, permiten a la Sala llegar a la conclusión que la sanción de clausura del establecimiento de comercio resulta excesiva. Esta desproporción con el hecho sancionable llevó incluso a que a través de tutela se ordenara no ejecutar la sanción impuesta.*

(Boletín ICDT 1605, pág. 145)

...

### **#50 Las sanciones deben ser razonables y proporcionadas al hecho que se reprime**

Sentencia de noviembre 10 de 2000, Exp. 10870

C.P. Dr. Juan Angel Palacio Hincapié

Tema: Sanción por no declarar impuesto de industria y comercio

*Respecto a la violación de los artículo 95-9 y 363 de la Carta, que imponen la obligación de contribuir con los cargos públicos, dentro de conceptos de justicia y equidad, cabe señalar que efectivamente el principio constitucional de equidad se concreta en la razonabilidad y proporcionalidad de las sanciones tributarias, cuya observancia no solamente rige en lo atinente a la obligación principal o sustancial, sino en la consagración de las respectivas sanciones, las que deben ser razonables y proporcionadas al hecho que se reprime.*

*La proporcionalidad equivale a que la acción represiva guarde equivalencia con la conducta infractora, ..., La norma contenida en el artículo 60, como lo acusa el Actor, eligió una alternativa de sanción, que ya no se tasa en relación con el impuesto, sino con el valor de los ingresos, la que ... resulta claramente desproporcionada frente al posible impuesto.*

(Boletín ICDT 1528, pág. 810)

...

## **Efectos y modalidades de sentencias del Consejo de Estado**

### **#51 No se admiten los fallos condicionados**

Sentencia de febrero 17 de 1995, Exp. 5806

C.P. Dr. Jaime Abella Zárate

Tema: Nulidad de la reglamentación de IVA sobre armas y municiones

*De ahí que no pueda compartirse la consecuencia del razonamiento de la distinguida Agente del Ministerio Público en el sentido de no acceder a las súplicas de la demanda, por cuanto*

*subsistiría el citado artículo 3° que no fué demandado y que no es el que debe considerarse reglamentario del artículo 428 del Estatuto Tributario.*

*El análisis anterior podría igualmente conducir a la consideración de que la norma acusada es contraria a derecho con relación a las norma sustancial de carácter tributario, mas no a la de carácter contractual (o por lo menos este aspecto no ha sido mencionado), lo que conduciría a una anulación condicionada a los efectos sólo en el campo tributario. Pero la Sala no comparte el sistema utilizado en otras Cortes de decretar retiro de normas del ordenamiento jurídico en forma condicional o para unos efectos y otros no, por la impresión y confusión a que conduce un fallo en este sentido cuyo cumplimiento queda al arbitrio e interpretación de los distintos interesados.*

*Para esta Sección, si en la norma acusada se advierte la contrariedad con norma superior debe desaparecer aquélla, sin posibilidad de producir un fallo intermedio entre el retiro y la conservación en el ordenamiento jurídico.*

(Boletín ICDT 1243, pág. 638)

...

### **#52 Las sentencias de nulidad producen efectos *ex tunc***

Sentencia de octubre 8 de 1999, Exp. 9566

C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla

Tema: Aplicación del decreto sobre requisitos formales de las facturas, declarado nulo luego de ocurridos los hechos investigados.

*Los efectos de la declaratoria de nulidad no rigen hacia el futuro, propio de una acción de inexecutable (sic) ante la Corte Constitucional, sino que dicha declaratoria, según lo establecido en el artículo 175 del Código Contencioso Administrativo tiene efectos de cosa juzgada "erga omnes" e implica la invalidación del acto desde el mismo momento que ha sido expedido.*

*Es decir, que la sentencia de nulidad retrotrae sus efectos en el tiempo hasta dicha fecha; sus efectos son *ex-tunc*, a no ser de que se trate de situaciones consolidadas, las cuales no se presentan en este evento, ya que hasta ahora se adelantaba el proceso de investigación por parte de la Administración. En este sentido se ha pronunciado la Corporación, ver p.e. providencia del 28 de febrero de 1994, expediente 8540, Consejero Ponente, doctor Carlos Orjuela Góngora."*

...

## **VII. Competencia tributaria de las entidades territoriales**

**#53 La potestad tributaria de los entes territoriales se halla subordinada a la ley**

Sentencia de octubre 16 de 1996, Exp. AI-07

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: Normas especiales para los tributos en Bogotá - Decreto 1421 de 1993

*“Sobre el particular observa la Sala que no asiste la razón a los demandantes, pues el hecho de que la Constitución de 1991 hubiera reconocido autonomía a las entidades territoriales (artículos 1º y 287), no significa que tales entes tengan potestad tributaria plena, lo que conduciría a un “federalismo fiscal” que claramente violaría la noción de república unitaria consagrada en el artículo 1º ibídem. En efecto, de acuerdo con nuestra organización política solo existe un órgano legislativo, el Congreso de la República, y solo a él le atribuyó el constituyente la función de hacer las leyes.*

...

*Considera la parte actora que el artículo 338 de la C.N., claramente confiere a los concejos municipales la facultad de fijar autónomamente los elementos esenciales de los impuestos del orden municipal, lo cual se corrobora con lo previsto en el artículo 287 No. 3 ibídem, que faculta a las entidades territoriales, como entes que gozan de autonomía, para establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.*

*La anterior conclusión parte de una interpretación aislada del artículo 338 de la Carta, y de una sesgada interpretación de su artículo 287, pues la primera de las normas en mención debe interpretarse junto con los demás artículos referentes al tema, tales como el propio artículo 287, y los artículos 300 No. 4 y 313 No. 4, normas de las cuales claramente se infiere que la potestad tributaria de los entes territoriales se halla subordinada a la ley. Así mismo, hacen los actores una interpretación sesgada del artículo 287 de la carta, pues si bien es cierto los entes territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y tienen derecho entre otras cosas, a establecer los tributos dentro del ámbito de su jurisdicción, dicha autonomía debe ejercerse “dentro de los límites de la Constitución y la ley”, tal y como expresamente lo dice la norma en comento.*

Boletín ICDDT 1330, pág. 199

...

**#54 La potestad tributaria de los entes territoriales se subordina a la ley y su autonomía no significa que pueda fijar elementos de los tributos sin respetar los límites de la ley**

Sentencia de enero 30 de 1998, Exp. 8659

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: Acuerdo 044 de 1993, art. 2, del municipio de Anserma (Caldas) – tarifa del impuesto sobre juegos de bingo.

*“Si bien la Carta de 1991 reconoció autonomía a las entidades territoriales (artículos 1º y 287), tal reconocimiento no quiere decir que dichos entes tengan potestad tributaria plena, pues esto conduciría claramente a la violación del mismo artículo 1º de nuestra Constitución Política, dado que de acuerdo con sus mandatos, Colombia se halla organizada en forma de república unitaria y no federal, lo que implica que solo existe un órgano legislativo, el Congreso de la República, y solo a él, le atribuyó el Constituyente la función de hacer las leyes.*



*En ejercicio de su facultad legislativa y como lo prevé el artículo 150 No. 12 de la Carta, corresponde al Congreso “establecer las contribuciones fiscales y excepcionalmente, contribuciones parafiscales.”*

*Dicha potestad, de acuerdo con lo previsto por el artículo 338 de la C.N., significa que solo el Congreso puede crear o autorizar la creación de tributos, es decir, fijar directamente los elementos esenciales de los gravámenes fiscales, o autorizar su determinación por parte de los otros organismos de representación popular dentro de los límites que al efecto les señalen.*

*Así mismo, tanto las asambleas departamentales como los concejos municipales tienen potestad tributaria derivada, tal como se desprende de la interpretación armónica de los artículos 150 No. 12, 287 No. 3, 338., 300 No. 4 y 313 No. 4 de la Carta Fundamental, pues el establecimiento de un tributo dentro del ámbito de su jurisdicción, tienen como límite, respectivamente, la ley de creación, o la previa autorización legal en donde se fijen las condiciones y límites de los tributos.*

*De acuerdo con las anteriores disposiciones, la potestad tributaria de los entes territoriales se halla subordinada a la ley, y si bien el artículo 287 de la Carta confiere a los entes territoriales autonomía para la gestión de sus intereses, y tienen derecho, entre otras cosas, a establecer los tributos dentro del ámbito de su jurisdicción, dicha autonomía debe ejercerse “dentro de los límites de la Constitución y la ley”, tal y como expresamente lo dice la norma en comentario.*

*Así las cosas, la función prevista en el artículo 338 de la C.N., en el sentido de que los concejos municipales fijen a través de sus acuerdos los elementos esenciales de los tributos, es decir, el elemento generador (hecho gravado), el elemento personal (sujetos activo y pasivo) y los elementos determinantes del objeto (base gravable y tarifa), se encuentra subordinada a la ley, y no puede por tanto ejercerse en forma autónoma.*

*De consiguiente, y si una ley crea un impuesto y fija sus elementos esenciales, al ser éste establecido en un municipio, debe el Acuerdo respectivo respetar los límites legales fijados, no solamente porque la Constitución así lo ordena, sino porque en caso de que el concejo municipal decidiera autónomamente modificar, por ejemplo, el hecho gravado fijado por el Congreso, estaría legislando y, por tanto, invadiendo la órbita de competencia del legislador.*

*De otra parte, si la ley autoriza a los concejos municipales para crear un determinado impuesto, puede dicho órgano administrador crearlo, pero dentro de los límites previamente señalados por el legislador. En idéntico sentido se pronunció la Sala Plena de la Corporación, con ponencia en este despacho, Expediente AI-07, Actor, [...]”*

(Boletín ICDT 1383, pág. 326)

...

**#55 Si la ley no precisa algunos de los elementos del tributo, es factible que la autoridad territorial los señale**

Sentencia de noviembre 13 de 1998, Exp. 9125

C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla

Tema: Acuerdo 71 de 1995 del municipio de Espinal - Impuesto de alumbrado público

*“El impuesto de alumbrado público tiene origen legal en la Ley 97 de 1913, que en su artículo 1° permite al concejo municipal de Bogotá sin que requiera autorización previa de la Asamblea Departamental Cundinamarca - crearlo, cobrarlo y destinarlo de la forma más conveniente para atender los servicios municipales.*

*Tal como se encuentra redactada la norma acusada, frente a la previsión legal que autoriza la adopción por parte de los municipios del impuesto sobre el servicio de alumbrado público, advierte la Sala que esta última al no precisar los parámetros que debían seguirse para efectos de la adopción del impuesto, ni establecer los elementos de éste, correspondía a la entidad territorial, al no haberlo hecho la ley, en consonancia con los artículos 287 numeral 3 y 338 de la Constitución Política, al determinar los elementos estructurales de la obligación tributaria.*

*Es así, como al expedirse la norma acusada, el Concejo Municipal gozaba de plena autonomía para determinar directamente los elementos esenciales del mismo, y al hacerlo solo debía ceñirse a la ley que creó el impuesto y a las normas constitucionales que regulan la facultad impositiva, dentro de las cuales, no existe definición o limitación alguna respecto de lo que debe entenderse por base gravable y tarifa del citado impuesto sobre el servicio de alumbrado público.”*

(Boletín ICDT 1432, pág. 180)

...

#### **#56 Establecer un hecho generador de un tributo territorial diferente al definido por la Ley, es contrario al principio de legalidad**

Sentencia de octubre 15 de 1999, Exp. 9456

C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo

Tema: Legalidad del Acuerdo 19 de 1994 de Medellín que estableció el impuesto sobre la telefonía Móvil Celular.

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

Sin embargo, esta facultad no significa que una entidad territorial contemple como hecho generador del tributo uno diferente al que la ley de autorizaciones haya definido, pues violaría el principio de legalidad a que se ha hecho referencia.

Teniendo en cuenta que la obligación tributaria tiene como finalidad el pago de una suma de dinero, ésta debe ser fijada en referencia a una dimensión ínsita en el hecho imponible, que se derive de él, o que se relacione con éste.

En el presente caso, el hecho imponible definido en la ley de autorización citada en el Acuerdo demandado es claramente” “telégrafos y teléfonos urbanos”.”

(...)

*Siendo así las cosas, definido el hecho generador por la ley en los términos en que se expresó anteriormente, no podía el Municipio de Medellín, crear un impuesto sobre un hecho generador no previsto en la misma, como es la "telefonía móvil celular" o más concretamente sobre "los terminales del usuario de la red de telefonía móvil celular".*"

(Boletín ICDT 1477, pág. 1116)

...

### **#57 La facultad impositiva de las entidades territoriales no es originaria sino derivada o residual**

Sentencia de enero 28 de 2000, Exp. 9679

C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán

Tema: Legalidad del Acuerdo 21 de 1997, de Bogotá, sobre impuesto por ocupación del espacio público por instalación de redes.

*"Por lo que hace al ejercicio de la facultad impositiva de los entes territoriales, la Sala ha dicho así mismo, en numerosas providencias sobre el mismo tema, que tal facultad no es originaria como la del Congreso Nacional, sino derivada o residual e informada, de suyo, en el principio de legalidad, según lo observado por el Ministerio Público, en punto a que las asambleas y concejos carecen de facultades para administrar tributos no previstos o creados previamente por la ley.*

*De ahí que la interpretación del artículo 338 de la Carta deba estar en absoluta armonía con los artículos 300-4 y 313-4 ib., pues si el primero dice que asambleas y concejos pueden decretar contribuciones fiscales y parafiscales y dispone que por ley, ordenanza o acuerdo se fijen los sujetos, las bases gravables y las tarifas e incluso que estas últimas se señalen por las autoridades, los dos artículos restantes prevén que la facultad para votar, por ordenanza o acuerdo, las aludidas contribuciones, se debe ejercer 'de conformidad con la Constitución y la ley', limitación igualmente establecida por el artículo 287 ib., relativo al régimen de las entidades territoriales.*

(...)

*Se concluye, que la norma censurada no se expidió con sujeción a los preceptos superiores en que debía fundarse, en particular los indicados antes, debiendo mantenerse el fallo recurrido, observándose, sin embargo, que la decisión anulatoria que se confirma debe entenderse referida sólo al inciso 1º del artículo 8 del Acuerdo #21 de 1997, que es la parte de la disposición acusada a que se contrae la demanda."*

(Boletín ICDT 1488, p. 420)

...

### **#58 Las leyes que crean tributos territoriales sin señalar ninguno de sus elementos estructurales son inaplicables porque en ese caso los entes locales carecen de competencia derivada**

Sentencia de febrero 22 de 2002, Exp. 12591

C.P. Dra. Ligia López Díaz

Tema: Acuerdo 389/98 de Manizales que establece el impuesto de teléfonos

*“Ahora bien, el artículo 1° de la Constitución Nacional consagra el principio de autonomía de los entes territoriales, la cual pretende lograr una eficiente asignación de los recursos del Estado, para el cabal cumplimiento de sus funciones, teniendo en cuenta las necesidades y requerimientos particulares de cada comunidad local. Pero ello no implica desconocer la necesidad de que ciertas actividades sean coordinadas y planeadas desde el poder central, pues no puede perderse de vista que nuestro país está organizado como república unitaria.*

*El sistema tributario es uno de aquellos aspectos que deben ser manejados por la entidades y el poder central en forma coordinada, para el adecuado cumplimiento de los principios y garantías de la tributación, consagrados en el artículo 363 de la Carta Política.*

*Si bien es cierto existen normas constitucionales que reafirman la autonomía fiscal de las entidades locales, así como disposiciones que salvaguardan la propiedad de sus recursos tributarios —como el 294, que prohíbe que la Ley conceda exenciones sobre los tributos de los entes territoriales; el 317 que dispone que sólo los municipios puedan gravar la propiedad inmueble, o el 362, que da protección constitucional a los tributos de los departamentos o municipios—, sus potestades tributarias no son ilimitadas, como se deriva del numeral 3 del artículo 287 y el numeral 4 del artículo 313 de la Constitución:*

[...]

*En este campo la autonomía local no es plena, sino limitada y derivada de la constitución y la ley, y en este contexto ha de asimilarse el artículo 338 de la Carta que dispone:*

[...]

*Esta norma exige que el legislador, creador del impuesto sea nacional, departamental o municipal, fije DIRECTAMENTE los elementos estructurales del tributo.*

*Interpretando la anterior disposición de una manera armónica junto con los demás preceptos mencionados le corresponde a la ley, dictada por el Congreso, la creación <ex novo> de los tributos, y a partir de ella, podrán las asambleas o los concejos ejercer su poder de imposición. Las entidades territoriales podrán entonces establecer tributos dentro de su jurisdicción, pero con sujeción a la ley previamente los haya determinado.*

*El literal i) del artículo 1° de la Ley 97 de 1913 en concordancia con la Ley 84 de 1915, le otorgó a los concejos municipales la facultad de crear el “impuesto sobre telégrafos y teléfonos urbanos, sobre las empresas de luz eléctrica, de gas y análogas”, pero sin dar ninguna referencia, pauta o directriz que le permitiera a estos entes determinar alguno de los elementos del tributo.*

*El mencionado artículo no indica cuál es el hecho generador del impuesto de teléfonos; tampoco señala los sujetos pasivos, ni fija alguna pauta que permita identificarlos. En cuanto a la base gravable o las tarifas, no puede verificarse algún tipo de directriz.*

*Por lo tanto el numeral i) de la Ley 97 de 1913 al carecer de los requerimientos previstos en la Constitución Política (art. 338) ha perdido aplicabilidad y no puede desarrollarse porque conllevaría la violación de los principios generales del derecho tributario de equidad y legalidad de*

los tributos. Porque bajo el nombre de "impuesto sobre telégrafos y teléfonos urbanos" aparecerían los más disímiles y variados gravámenes, fruto de la creación antitécnica y contrariando el mandato constitucional.

Tal indefinición de la norma, haría que directamente los municipios crearan el tributo, prácticamente sin ningún límite legal, lo cual resulta contrario a los artículos 338, 303 y 313 numeral 4° de la Constitución Política actual, de acuerdo con el alcance desarrollado anteriormente.

El Concejo Municipal de Manizales estableció en el Acuerdo 389 del 11 de noviembre de 1998, dictado en vigencia de la Carta Política de 1991, los elementos del que llamó "impuesto de Teléfonos". Fijó el hecho generador los sujetos pasivos, base gravable y tarifa, sin que existiera alguna forma superior que le diera los parámetros o los intervalos para determinar estos elementos propios de la ley que crea el gravamen, por lo cual, ante la ausencia de creación legal de los elementos estructurales del impuesto, el Concejo carece de competencia derivada para desarrollarlo.

El gravamen creado no puede identificarse con el previsto en el literal i) del artículo 1° de la Ley 97 de 1913, salvo por el hecho que utilizan la misma denominación, pero éste no es un factor que permita establecer sus elementos.

Teniendo en cuenta lo precedente, no es necesario estudiar los demás cargos de la demanda contra el Acuerdo 389 de 1998, debiendo confirmarse, la Sentencia de primera instancia que decretó su nulidad.

(Boletín ICDT 1586, pág. 343)

...

### **#59 Reparto de competencias entre la ley y las entidades territoriales**

Sentencia de junio 12 de 2002, Exp. 12646

C.P. dr. Juan Ángel Palacio Hincapié

Tema: Impuesto de vallas publicitarias en Manizales

Invoca las Sentencias C-536 de 1996 y C-604 de 1998 al analizar la Ley de publicidad visual exterior y el reparto de competencias entre el legislador y las autoridades territoriales (Boletín ICDT 1598, pág. 251)

...

### **Otras precisiones sobre potestad tributaria de los entes territoriales**

#### **#60 El gobierno nacional NO puede reglamentar de manera general la ley de creación del tributo territorial**

Sentencia de junio 13 de 1997, Exp. 7715

C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo

Tema: reglamento nacional de la sobretasa a la gasolina

Conforme a lo precedente, a juicio de la Sala los actos acusados, en cuanto determinan a los responsables del recaudo de la sobretasa al combustible automotor, los deberes formales que éstos

deben cumplir, así como la periodicidad en las consignaciones, etc., punto en el cual coincide con la señora Procuradora, merecen ser reiterados del ordenamiento jurídico, en atención a que a través de ellos el Ejecutivo dictó disposiciones atinentes a la recaudación de un tributo de administración municipal, no obstante tratarse de pormenores que forman parte de las diferentes medidas que corresponde dictar a los concejos municipales en desarrollo de su autonomía para reglamentar el recaudo del gravamen, para lo cual, como se insistió a lo largo del gravamen, para lo cual, como se insistió a lo largo de este fallo, éstos son competentes.

Boletín ICDT 1358, pág. 280

...

### #61 El gobierno nacional puede reglamentar de manera general la ley de creación del tributo territorial

Sentencia S-761 de febrero 8 de 2000, Sala Plena

C.P. Dr. Javier Díaz Bueno

Tema: reglamentación nacional del impuesto departamental de registro

*"Cabe observar que en la concepción del Estado social de derecho organizado en forma de república unitaria, el poder del legislador es pleno, puede crear o modificar impuestos como el de registro, así como regular lo atinente a elementos del mismo, así se trate de un impuesto departamental, aclarando de una vez que, los bienes y rentas tributarias que protege el artículo 362 de la Carta Política en favor de las entidades territoriales, se refieren a los recursos provenientes de tributos de propiedad de tales entidades que hayan ingresado a su patrimonio, los cuales son diferentes, se repite, a la facultad que tiene el legislador de regular impuestos departamentales.*

*Dentro del mismo esquema del Estado social de derecho organizado en forma de república unitaria, el artículo 188 de la C.N., prescribe que el Presidente de la República simboliza la unidad nacional y en el artículo 189 ibídem, le asignó en su calidad de jefe de Estado, jefe de gobierno y suprema autoridad administrativa, la función de ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarias para la cumplida ejecución de las leyes (art. 189-1 C.N.).*

[...]

*Los límites de la potestad reglamentaria están señalados en cada caso por la necesidad de que sea cumplida debidamente la ley de que se trate, de manera que si la ley suministra todos los elementos indispensables para su cumplimiento, nada habrá de agregársele y, por consiguiente no habrá oportunidad para el ejercicio de la potestad reglamentaria; pero si faltan en ellas detalles necesarios para su correcta aplicación habrá lugar a proveer a la regulación de esos detalles, en ejercicio de la potestad reglamentaria. En otros términos, tanta será la materia reglamentable cuanto determine la necesidad de dar cumplimiento a la ley."*

(Boletín ICDT 1502 p. 298)

...

## **#62 La prohibición de otorgar facultades extraordinarias para decretar impuestos se extiende a las asambleas y concejos**

Sentencia de mayo 26 de 2000, Exp. 9847

C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo

Tema: delegación al Alcalde de Manizales para fijar los elementos del impuesto a los juegos de apuestas

*“La Constitución Política no sólo es un conjunto normativo sistemático, sino que representa una concreción de valores sociales, políticos, económicos, etc., de manera que las normas constitucionales no sólo pueden verse en su forma escrita, sino en su contenido, e integradas dentro del ordenamiento constitucional, es decir que no pueden interpretarse en forma aislada, sino que deben considerarse dentro del conjunto constitucional.”*

*Tratándose de la facultad impositiva, fue voluntad del Constituyente de 1991, que su ejercicio en tiempos de normalidad, estuviera limitado a los órganos de representación popular, Congreso a nivel Nacional Asambleas y Concejos a nivel territorial, y así los consagró en el artículo 338 de la Carta Política, [...]*

*El anterior precepto constitucional ha de interpretarse en armonía con los artículos 150-12, 300-4 y 313-4 de la misma Carta Política, en los cuales se concretan las competencias constitucionales en materia impositiva, advirtiéndose respecto de las entidades territoriales, su subordinación a la ley, y todas ellas concordantes con el artículo 150-10, que prohíbe al Congreso conferir facultades extraordinarias al Presidente, para decretar impuestos. Es decir que tal prohibición se entienda referida igualmente a las Asambleas y los Concejos, pues prevalece en la interpretación constitucional, el contenido finalista de la constitución, que para el caso es radicar en los órganos de representación popular la facultad impositiva, y con ello garantizar la legalidad de los tributos.*

*No es admisible entonces la interpretación propuesta por el apoderado de la entidad demandada, en su apelación, según la cual la prohibición constitucional de transferir la facultad impositiva estaría limitada al Presidente de la República, pues la interpretación sistemática de los preceptos constitucionales enunciados indica que ella es igualmente aplicable a los Concejos y a las Asambleas, sin que ello implique violación al principio de autonomía de los entes territoriales, pues si bien éste es reconocido por la misma Carta Política, los principios rectores del régimen tributario enseñan que dicha autonomía se encuentra sujeta a los mandatos de la Constitución y la ley”.*

(Boletín ICDT. 1505 p. 437)

...

## **#63 Las Juntas de Valorización pueden determinar los sujetos y cuantías de la contribución**

Sentencia de agosto 20 de 1999, Exp. 9554

C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo

Tema: Definición de los elementos de la contribución de valorización

Se reitera que deben considerarse conformes al artículo 338 de la Constitución Nacional los actos administrativos de las juntas de valorización que determinan en casos de obras específicas los sujetos y las cuantías de la contribución.

(Boletín ICDT 1471, pág. 920 - reseña-)

...

#### **#64 La actividad notarial es un servicio público sometido al impuesto de industria y comercio en Bogotá**

Sentencia de agosto 13 de 1999, Exp. 9306

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: Impuesto de industria y comercio sobre la actividad notarial.

*Es entonces la misma Carta la que da el carácter de servicio público al servicio que prestan los notarios, lo cual en apariencia, no ofrece dificultad. Sin embargo, la Corte Constitucional ha precisado en varios fallos que el servicio notarial además de un servicio público es una función pública.*

*Las precisiones jurisprudenciales puestas de presente, más que descartar el carácter de servicio público del servicio notarial, resaltan, además, el carácter de función pública del mismo; igualmente, puntualizan que las nociones de servicio público y función pública no son excluyentes ni contradictorias, motivo por el cual es dable entender que por ser una función pública la actividad notarial no deja de ser un servicio público; es más bien, un servicio público que envuelve el ejercicio de una función pública, a diferencia de los servicios públicos que no tienen tal alcance, como lo es el servicio público de transporte.*

*Adicionalmente, y de conformidad con la definición de servicios que trae la citada norma, es una actividad de servicio que se concreta para quien lo presta, el notario en su calidad de tal, en una obligación de hacer, esto es, un obligación positiva, consistente ésta en "dar fe notarial", que mal podría confundirse con una obligación de dar que implica de suyo la transferencia del dominio.*

(...)

*De otra parte, mediante la sentencia No. C-399/99 del 2 de junio de 1999, y con ponencia del doctor Alejandro Martínez Caballero, la Corte Constitucional, refiriéndose al tema de la inconstitucionalidad del Colegio de Notarios, sostuvo lo siguiente:*

*...el notariado no es entonces una "profesión legalmente reconocida" en los términos del artículo 26 de la Constitución, sino una actividad que en virtud de la importancia social que ostenta, ha sido efectivamente regulada por el legislador, con el fin de llevar un control necesario sobre unas atribuciones que implican necesariamente un gran riesgo social.*

*De acuerdo con las anteriores precisiones de la jurisprudencia, y si la actividad notarial no es profesión legalmente reconocida, mal puede tenerse como una profesión liberal, por lo que tampoco estamos en presencia de una actividad no sujeta al impuesto de industria y comercio, a términos del numeral 6 del artículo 4 del Acuerdo 21 de 1983. "*

(Boletín ICDT 1467, pág. 692)



...

### **#65 Las entidades territoriales no pueden imponer tributos sobre productos que la ley ha prohibido gravar**

Sentencia de octubre 20 de 2000, Exp. 10691

C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán

Tema: Incompatibilidad entre el impuesto al consumo de tabaco y una estampilla sobre la venta de tabaco.

*“Frente a la facultad impositiva de las Asambleas Departamentales, la Sala ha reiterado que es derivada (arts. 150-12 y 228 Constitución Nacional), es decir, que ésta se ejerce con sujeción a lo previsto en la Constitución y la ley, de manera que la Asamblea Departamental puede decretar de conformidad con tales disposiciones los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.*

*Así las cosas, si la facultad impositiva de las entidades territoriales se encuentra limitada por la Constitución y la ley, y no puede ejercerse para gravar productos que previamente por disposición “legal” han sido gravados e igualmente sobre los mismos se ha establecido prohibición expresa de imponer nuevos gravámenes, salvo que medie “autorización legal expresa”, según lo prevé el artículo 62 del Decreto Extraordinario 1222 de 1986.*

*De otra parte se observa que conforme al tenor literal del artículo 214 de la Ley 223 de 1995 (norma especial que regula íntegramente la materia) a las entidades territoriales les está prohibido imponer gravamen diferente al de industria y comercio, sobre la producción, importación, distribución y venta de cigarrillos y tabaco elaborado, entre otros productos. Por lo que para la Sala es claro que al gravamen contenido en la norma acusada contraviene dicha prohibición, toda vez que recae sobre la venta de tabaco nacional y extranjero, sujeto al impuesto al consumo.*

(...)

*Por lo anterior, la Sala considera que le asiste razón a la recurrente, toda vez que el literal c) de la Ordenanza 044 de 1998 (modificado por la ordenanza 014 de 1999) de la Asamblea Departamental de Risaralda, al imponer sobre la venta de tabaco nacional y extranjero en el Departamento el gravamen de la Estampilla Pro Universidad Tecnológica de Pereira, transgredió las normas invocadas por la parte accionante y excedió la facultad otorgada por la Ley 426 de 1998, razón por la cual se accederá a decretar su nulidad”.*

(Boletín ICDDT 1530, pág. 920)

...

### **#66 La ley no puede otorgar exenciones sobre tributos territoriales por expresa prohibición constitucional**

Sentencia de junio 9 de 2000, Exp. 9945

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: Excepción de inconstitucionalidad de la exención al impuesto de registro sobre la transformación de entidades.

*Ahora bien, la Corte Constitucional, mediante sentencia No. C-219 del 24 de abril de 1997, con ponencia de Magistrado doctor Eduardo Cifuentes Muñoz, al estudiar la constitucionalidad del artículo 236 de la Ley 223 de 1995, precisó que el impuesto de registro a que dicha ley se refiere es un impuesto de carácter departamental [...]*

[...]

...

*Pues bien, habiendo definido la Corte Constitucional el carácter departamental del impuesto de registro previsto en la Ley 223 de 1995, encuentra la Sala que resulta incompatible con la Carta la exención otorgada por el artículo 180 de la Ley 142 de 1994, en lo que a ese impuesto se puede entender, es decir, el pago de impuesto por el registro de los actos y contratos necesarios para la "transformación", aun por vía de escisión, de las entidades descentralizadas existentes en empresas de servicios públicos.*

*En efecto, la norma constitucional es clara al prohibir al legislador conceder exenciones y tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales, lo que implica un reconocimiento implícito de la competencia normativa de las asambleas departamentales de los concejos municipales para, en los tributos de su propiedad, conceder exenciones y estímulos tributarios, lo cual indiscutiblemente va de la mano con la autonomía de tales entidades para la gestión de sus intereses, "y dentro de los límites de la Constitución y la ley", como lo prescribe el artículo 287 de la Carta, autonomía que según el numeral 3° ibídem, da el derecho a la entidad para "establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.*

...

*Lo anterior significa que efectivamente, para el caso sub judice, el artículo 180 de la Ley 142 de 1994 es violatorio del artículo 294 de la Carta, y por ende, está llamada a prosperar la excepción de inconstitucionalidad respecto de dicha norma."*

(Boletín ICDT 1509, pág. 662)

...

## VIII. Otros temas

### Fundamento en fallos de la Corte Constitucional

Se encuentran algunas sentencias del Consejo de Estado, en las cuales dentro de las consideraciones se invocan sentencias de la Corte Constitucional como argumento de apoyo a la tesis en que se basa la decisión.

Ejemplo de ellos son los siguientes:

**#67 La Corte ordenó el reintegro de Bonos BDSI**

Sentencia de enero 24 de 1995, Exp. 5804

C.P. Dr. Guillermo Chahín Lizcano

Tema: Reintegro de Bonos de Desarrollo Social y Seguridad Interna

El Consejo de Estado compara el decreto reglamentario con la Sentencia de la Corte Constitucional que ordena el reintegro del valor cancelado por Bonos BDSI para establecer si la norma acusada se ajusta o no a la Sentencia.

(Boletín ICDT 1229, Pág. 290)

...

### #68 Sí procede la corrección de errores en contra del contribuyente

Sentencia de septiembre 1 de 1996, Exp. 5986

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: Corrección de las declaraciones cuando contienen errores en contra del contribuyente

Se fundamenta el Consejo de Estado en Sentencia de la entonces Corte Suprema de Justicia, de octubre 28 de 1988, que declaró inexecutable norma que limitaba la posibilidad de corregir errores para disminuir el valor a pagar porque se generaría un enriquecimiento sin causa. Con base en ello, se anula negativa de la administración a corregir una declaración.

(Boletín ICDT 1282, pág. 356)

...

### #69 La actividad notarial es un servicio público sometido al impuesto de industria y comercio en Bogotá

Sentencia de marzo 19 de 1999, Exp. 9236

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: Acuerdo 88 de 1995 del municipio de Bucaramanga – impuesto de industria y comercio sobre la educación privada.

*“En los términos de recurso de apelación interpuesto, debe precisar la Sala si de acuerdo con las normas generales sobre el impuesto de industria y comercio, la educación privada es o no una actividad gravada con el aludido impuesto, pues de la respuesta a dicho interrogante depende la legalidad del numeral 1 del artículo 6 del Acuerdo No. 039 de 1989, expedido por el Concejo Municipal de Bucaramanga, y en cuya virtud se dispuso, entre otras, la exención del impuesto de industria y comercio por el término de cinco años para la educación privada, y del artículo 3 del Acuerdo No. 088 de 1995, expedido por esa misma corporación de elección popular, norma en virtud de la cual se fijó, entre otras, la tarifa del 6 por mil para la educación privada, como actividad de servicios.*

...

*Como bien lo anotó el Tribunal, la Corte Constitucional, mediante sentencia No. C-220 del 20 de mayo de 1996, Magistrado Ponente doctor Carlos Gaviria Díaz, declaró executable la expresión “o análogas” contenida en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, pues la misma no*

*viola el principio de legalidad tributaria, y “El recurso a la analogía previsto en la norma demandada se refiere únicamente a la determinación de otras actividades de servicios que siendo semejantes o similares a las enunciadas expresamente, debe ser objeto del impuesto de industria y comercio. Exigir al legislador que enumere todas las actividades de servicios destinadas a satisfacer necesidades de la comunidad, para efectos de la imposición de dicho gravamen, sería ilógico e irrazonable.”*

(Boletín ICDT 1452, pág. 1089)

...

### **#70 Compatibilidad del pago de regalías con el de impuestos**

Sentencia de septiembre 17 de 1999, Exp. 9484

C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán

Tema: Legalidad del impuesto de industria y comercio sobre la producción de sal.

*“De una parte, según las observaciones del apoderado del municipio de Manauere, el artículo 39, lit. c), de la Ley 14 de 1983, excluyó las mimas (sic) de sal, entre otros yacimientos, de la prohibición del gravamen del impuesto de industria y comercio, norma declarada constitucional por sentencia C-335 de 1996 de la Corte Constitucional, luego no cabe el supuesto de la “inconstitucionalidad sobreviviente” del gravamen a la sal de que habla el apoderado del actor. Así lo reiteró además la Sala, en sentencia de 18 de octubre de 1994, expediente #5991, Consejero Ponente, Dr. Delio Gómez Leyva.*

*De otra, como ya se precisó en el presente fallo, la prohibición del literal c) comentado subsiste para canteras, minas y depósitos naturales que no sean de sal, esmeraldas o metales preciosos, pero sólo cuando las regalías o participaciones del municipio sean iguales o superiores al impuesto que cabría liquidar, lo que implica que los yacimientos de sal, esmeraldas o metales preciosos, no solamente son gravables con el impuesto de industria y comercio, sino que pueden dar lugar al pago de regalías al tiempo con dicho impuesto, independientemente del importe de éste. Así lo corrobora la sentencia C-221 de 1997, de la Corte Constitucional, citada por el municipio demandado.”*

(Boletín ICDT 1472, pág.935)

...

### **#71 La potestad reglamentaria es necesaria para ajustar las disposiciones generales de la ley a las circunstancias reales de la Nación**

Sentencia de octubre 22 de 1999, Exp. 9537

C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla

Tema: Definición de servicio de restaurante para efectos del impuesto sobre las ventas.

*“[...] a falta de definición legal le correspondía al ejecutivo, en ejercicio de su potestad reglamentaria, entrar a delimitar dicho vocablo a fin de asegurar la cumplida ejecución de la ley, pues como lo ha sostenido la jurisprudencia de esta Corporación y de la Honorable Corte Cons-*

titucional, la potestad reglamentaria no es una operación de simple copia de los textos sobre los cuales se ejerce, sino un complemento de éstas en la medida en que las actualiza y las acomoda a las necesidades que las circunstancias le impongan para su eficaz ejecución, cuyo ejercicio no es sólo legítimo 'sino necesario para ajustar a las circunstancias reales de la Nación, las disposiciones generales impuestas por el legislador. (sentencia C-228 de 1993 de la Corte Constitucional."

(Boletín ICDT 1477, pág. 1119)

...

### #72 Obligados a suscribir los bonos

Sentencia de enero 28 de 2000, Exp. 9633

C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla

Tema: Sujetos obligados a suscribir los bonos de solidaridad para la paz.

*"En efecto, tal como claramente lo señaló la Corte Constitucional en el fallo citado, la misma Ley 487 de 1998 precisó en su artículo 3, que **deben** efectuar la inversión forzosa en Bonos de Seguridad para la Paz durante los años de 1999 y 2000, las personas naturales y jurídicas cuyo patrimonio líquido a 31 de diciembre de 1998 exceda a doscientos diez millones de pesos (\$210.000.000) y para efectos de lo dispuesto en esta ley, se considera patrimonio líquido el determinado de conformidad con las disposiciones del libro primero del Estatuto Tributario que regula los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales."*

(Boletín ICDT 1488, p. 418)

...

### #73 No se anula el decreto reglamentario sobre no deducibilidad del impuesto a las transacciones financieras

Sentencia de mayo 5 de 2000, Exp. 9781

C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán

Tema: Prohibición de deducir el impuesto sobre las transacciones financieras

*... tampoco son de recibo las argumentaciones del actor y del coadyuvante, relativas a que la Corte definió la contribución establecida en los decretos legislativos de la emergencia económica como un "impuesto" sin prohibir la deducción, toda vez que, como ya se dijo, en la citada providencia se precisó que la contribución en cuestión tenía el carácter de impuesto, pero no se refirió a la deducibilidad de la misma, pues no podía hacerlo en atención a que no estaba analizando el artículo 38 de la Ley 488 de 1998 que regula dicha materia y una equivocada interpretación de la sentencia mencionada, en manera alguna puede controvertir en deducible un "impuesto" que la ley ha considerado como no deducible, máxime cuando los beneficios son de carácter restrictivo y necesitan expresa consagración legal.*

*Así las cosas y de acuerdo con lo expresado por la impugnante y el Ministerio público, se concluye que la disposición acusada no desconoció la norma superior citada como violada, toda vez que se limitó a reiterar lo establecido en la parte final del artículo 38 de la Ley 488 de 1998, en cuanto a la no deducibilidad del impuesto de renta de la contribución ("impuesto" de acuerdo*

con la sentencia C-136/99 de la Corte Constitucional) del dos por mil, por lo que tampoco se presentó el alegado exceso en ejercicio de la potestad reglamentaria.

(Boletín ICDDT 1504, pág. 393).

...

#### **#74 El valor sobre el que se aplica el tributo lo puede fijar la Administración sin vulnerar el principio de legalidad**

Sentencia de junio 30 de 2000, Exp. 9897

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: fijación de precios oficiales sobre los que se aplican los gravámenes arancelarios y el IVA sobre importaciones de ciertos productos

*“El hecho de que el valor de la mercancía lo determine oficialmente la DIAN, corresponde simplemente a una labor administrativa que por razones de tipo técnico y práctico no puede asumir el legislador dado que, en casos como el presente, los valores de las mercancías fluctúan constantemente, por lo que, como lo ha sostenido la Corte Constitucional, el legislador se debe limitar a indicar la manera como debe ser fijado el valor del bien, tal como sucede en el caso del impuesto predial, pues lo que compromete al legislador es fijar la base sobre la cual se ha de pagar el tributo, y no las sumas concretas sobre las que ha de cobrarse o los valores patrimoniales determinantes de la base gravable de los tributos, dado que esto último obedece a fenómenos dinámicos propios de la actividad administrativa”.*

(Boletín ICDDT 1510, pág. 700)

...

#### **#75 Los impuestos sobre hechos diferentes a la explotación de minerales son compatibles con las regalías**

Sentencia de julio 28 de 2000, Exp. 9971

C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla

Tema: Impuesto al transporte de minerales

*“...encuentra la Sala que la Corte Constitucional Sentencia C-221/97 del 26 de abril de 1997 al decidir sobre la exequibilidad del literal a) del artículo 233 del Decreto 1333 de 1986 y del literal c) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913, con relación a la incompatibilidad de las regalías y de los impuestos consideró:*

(...)

*La Corte considera entonces que las regalías y los impuestos sobre recursos no renovables son compatibles, siempre y cuando el impuesto no recaiga sobre la explotación misma, la cual se encuentra exclusivamente sujeta al régimen de regalías.*

*Conforme a la jurisprudencia transcrita, no habría incompatibilidad, en caso de ser norma aplicable, entre el impuesto al transporte de minerales, determinado por el Acuerdo 010 de 1992 y la Ley 141 de 1994 que señala el pago de regalías por la explotación de los recursos naturales*

*no renovables, puesto que el hecho generador en cada una de ellas es diferente. En el Acuerdo atacado se determina el impuesto por transporte de minerales, mientras que las regalías gravan la explotación de los recursos naturales no renovables.*

(Boletín ICDT 1516, pág. 186)

...

### **#76 Decaimiento de la norma reglamentaria**

Sentencia de noviembre 24 de 2000, Exp. 10081

C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla

Tema: Decaimiento de la norma reglamentaria del Impuesto a las transacciones financieras por fallo de inexecutableidad.

*“Sin embargo, es de advertir que la Ley 508 de 1999, sustento legal del decreto acusado, fue declarada inexecutable a través de la sentencia C-557 de fecha 16 de mayo del año 2000, de suerte que al desaparecer el fundamento legal del decreto reglamentario, nos encontramos frente a un decaimiento del acto administrativo, en los términos del artículo 66 del Código Contencioso Administrativo que establece en su numeral segundo, que los actos administrativos perderán su fuerza ejecutoria cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho y de derecho, tal como ocurrió en el presente caso al haber sido declarada inexecutable la ley que daba sustento al decreto reglamentario parcialmente acusado, mediante sentencia notificada por edicto desfijado el 30 de mayo del año 2000.*

*Por consiguiente y teniendo en cuenta que al momento de presentación de la demanda, 8 de marzo del año 2000, aun no había sido declarada la inexecutableidad de la Ley 508 de 1999 la Sala por tratarse de una acción pública declarará la nulidad del decreto reglamentario aquí acusado que carece de fundamento legal, pues las normas de creación del impuesto son abiertamente inconstitucionales.*

*Por último se advierte que la expedición de la Ley 608 del año 2000, publicada el 15 de agosto del mismo año, que creó nuevamente el impuesto a las transacciones financieras, no purga el vicio de ilegalidad del acto acusado por lo que la decisión no será variada a pesar que el referido impuesto tenga actualmente consagración en tal ley”.*

(Boletín ICDT 1530, pág. 930)

...

### **#77 La DIAN puede determinar el valor de la mercancía**

Sentencia de junio 30 de 2000, Exp. 9897

C.P. Dr. Delio Gómez Leyva

Tema: Derechos de aduana e IVA— Decreto 1220 de 1996, artículo 27.

*[...] El hecho de que el valor de la mercancía lo determine oficialmente la DIAN, corresponde simplemente a una labor administrativa que por razones de tipo técnico y práctico no puede asumir el legislador dado que, en casos como el presente, los valores de las mercancías fluctúan*

*constantemente, por lo que, como lo ha sostenido la Corte Constitucional (Sentencia 31 de octubre de 1996, expediente No. D-13.04, Magistrado Ponente doctor Vladimiro Naranjo Mesa), el legislador se debe limitar a indicar la manera como debe ser fijado el valor del bien, tal como sucede en el caso del impuesto predial, pues lo que compete al legislador es fijar la base sobre la cual se ha de pagar el tributo, y no las sumas concretas sobre las que ha de cobrarse (Sentencia de la Corte Constitucional No. C-040 del 11 de febrero de 1993, Magistrado Ponente doctor Ciro Angarita Barón) o los valores patrimoniales de los bienes que son tomados como determinantes de la base gravable de los tributos, dado que esto último obedece a fenómenos dinámicos propios de la actividad administrativa.”*

(Boletín ICDT 1510, pág 700)

...

### **#78 Decaimiento del acto administrativo por inexecutableidad de la ley**

Sentencia de noviembre 24 de 2000, Exp. 10081

C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla

Tema: Impuesto a las transacciones financieras – Operaciones débito a las cuentas de depósito para el giro de cheques de gerencia –.

*[...] Sin embargo, es de advertir que la ley 508 de 1999, sustento legal del decreto acusado, fue declarada inexecutable a través de la sentencia C-557 de fecha 16 de mayo de año 2000, de suerte que al desaparecer el fundamento legal del decreto reglamentario, nos encontramos frente a un decaimiento del acto administrativo, en los términos del artículo 66 del Código Contencioso Administrativo que establece en su numeral segundo, que los actos administrativos perderán su fuerza ejecutoria cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho y de derecho, tal como ocurrió en el presente caso al haber sido declarada inexecutable la ley que daba sustento al decreto reglamentario parcialmente acusado, mediante sentencia notificada por edicto desfijado el 30 de mayo del año 2000.*

*Por consiguiente y teniendo en cuenta que al momento de presentación de la demanda, 8 de marzo de año 2000, aun no había sido declarada la inexecutableidad de la Ley 508 de 1999 la Sala por tratarse de una acción pública declarará la nulidad del decreto reglamentario aquí acusado que carece de fundamento legal, pues las normas de creación de impuesto son abiertamente inconstitucionales.*

*Por último se advierte que la expedición de la Ley 608 del año 2000, publicada el 15 de agosto del mismo año, que creó nuevamente el impuesto a las transacciones financieras, no purga el vicio de ilegalidad del acto acusado por lo que la decisión no será variada a pesar que el referido impuesto tenga actualmente consagración de tal ley.*

...

### **#79 Legalidad de la reglamentación del Gravamen a los movimientos financieros**

Sentencia de abril 5 de 2002, Exp. 12447



C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié

Tema: Legalidad de la reglamentación del Gravamen a los movimientos financieros

Invoca Sentencia C-1107 de 2001 de la Corte Constitucional y se basa en las consideraciones en ella contenidas para adoptar su decisión.

...

**#80 Exención del Gravamen a los movimientos financieros**

Sentencia de julio 12 de 2002, Exp. 12168

C.P. Dra. María Inés Ortíz Barbosa

Tema: Exención del Gravamen a los movimientos financieros sobre cuentas en corporaciones de ahorro y vivienda

Rechaza los cargos de nulidad en cuanto fueron examinados por la Corte respecto de la ley, en Sentencia C-1107 de 2001. ✍

\* \* \*

## **Jurisprudencia del Consejo de Estado** **Índice cronológico de sentencias seleccionadas**

	Sentencia de fecha (m/d/a)
La derogatoria de descuentos tributarios no afecta las situaciones jurídicas consolidadas	Sentencia de 06-07-1993, Exp. 3989
La tarifa de retención a cargo de los no declarantes se reserva al legislador	Sentencia de 04-29-1994, Exp. 4015
La progresividad se predica del sistema y no puede exigirse aisladamente en los impuestos indirectos	Sentencia de 08-05-1994, Exp. 5527
La norma reglamentaria rige desde el período gravable en el cual se expide, puesto que se limita a reglamentar la Ley	Sentencia de 11-25-1994, Exp. 5328
La Corte ordenó el reintegro de los Bonos BDSI	Sentencia de 01-24-1995, Exp. 5804
Es posible la existencia de regímenes impositivos diferentes a nivel municipal	Sentencia de 01-27-1995, Exp. 5194
Actualizar el valor de una deuda no implica aplicación retroactiva de la ley	Sentencia de 02-03-1995, Exp. 5822
No se admiten los fallos condicionados	Sentencia de 02-17-1995, Exp. 5806
Es posible la existencia de regímenes impositivos diferentes a nivel municipal	Sentencia de 05-12-1995, Exp. 5226
Es posible la existencia de regímenes impositivos diferentes a nivel municipal	Sentencia de 06-09-1995, Exp. 5667
La Caución sí es exigible para la admisión de la demanda	Sentencia de 01-26-1996, Exp. 7469
La Administración tributaria no puede establecer obligaciones formales no previstas en la Ley	Sentencia de 03-29-1996, Exp. 7276
Sí procede la corrección de errores en contra del contribuyente	Sentencia de 09-01-1996, Exp. 5986
Es válida la diferencia de trato entre entidades educativas privadas y públicas	Sentencia de 10-16-1996, Exp. A1-07
La potestad tributaria de los entes territoriales se halla subordinada a la ley	Sentencia de 10-16-1996, Exp. A1-07
La facultad de imponer condiciones para el reconocimiento de beneficios tributarios pertenece al Congreso y desborda la potestad reglamentaria	Sentencia de 05-23-1997, Exps. 7904 y 8014
El gobierno nacional NO puede reglamentar de manera general la ley de creación del tributo territorial	Sentencia de 06-13-1997, Exp. 7715
El pago previo a la interposición de recursos gubernativos limita el derecho de defensa y el acceso a la justicia	Sentencia de 09-05-1997, Exp. 8427
Se reitera tesis sobre condiciones para el reconocimiento de beneficios tributarios	Sentencia de 10-10-1997, Exp. 7984
En virtud del principio de buena fe, la conducta del contribuyente que obra al amparo de un concepto oficial no es cuestionable	Sentencia de 12-05-1997

La potestad tributaria de los entes territoriales se subordina a la ley y su autonomía no significa que pueda fijar elementos de los tributos sin respetar los límites de la ley	Sentencia de 01-30-1998, Exp. 8659
La interpretación de la norma contenida en la parte motiva de las sentencias de la Corte, que tiene relación directa e inescindible con la parte resolutive, es obligatoria.	Sentencia de 03-13-1998, Exp. 8487
La introducción de exigencias adicionales y restrictivas no consagradas en la ley desborda la potestad reglamentaria	Sentencia de 04-03-1998, EXP. 8595
La interpretación de la norma contenida en la parte motiva de las sentencias de la Corte, con relación directa con la parte resolutive, es obligatoria	Sentencia de 04-07-1998, Exp. 8331
Las normas relativas a retención en la fuente por impuestos de período entran a regir a partir del siguiente período gravable	Sentencia de 07-10-1998, Exp. 8730
El pago previo limita el derecho de defensa y obstaculiza el acceso a la justicia	Sentencia de 07-17-1998, Exp. 8729
Si el reglamento establece un nuevo hecho generador del tributo, contraría el artículo 338 de la Constitución Política	Sentencia de 09-04-1998, Exp. 8705
La contribución de valorización para cubrir los costos de una obra pública se fundamenta en el deber de contribuir y en la función social de la propiedad	Sentencia de 10-23-1998
El contribuyente que obró según interpretación de la Corte, no puede ser objeto de sanción por inexactitud, pero sí se puede modificar su declaración privada	Sentencia de 11-06-1998, Exp. 9017
La Administración tributaria no puede establecer obligaciones formales no previstas en la Ley	Sentencia de 11-13-1998, Exp. 0090-00
Si la ley no precisa algunos de los elementos del tributo, es factible que la autoridad territorial los señale	Sentencia de 11-13-1998 Exp. 9125
Agotar un procedimiento que no cumple su finalidad es contrario al principio de eficiencia	Sentencia de 02-19-1999, Exp. 9242
El requisito formal es exigible para el reconocimiento del derecho sustancial	Sentencia de 03-05-1999, Exp. 9282
La actividad notarial es un servicio público sometido al impuesto de industria y comercio en Bogotá	Sentencia de 03-19-1999, Exp. 9236
No es aplicable la teoría del daño para imponer sanciones cuando la demanda no incluye ese argumento	Sentencia de 03-19-1999, Exp. 9237
Las normas relativas a sanciones son aplicables hacia el futuro	Sentencia de 03-26-1999, Exp. 9256
La presunción de notificación en la fecha de introducción al correo es susceptible de ser desvirtuada	Sentencia de 05-07-1999, Exp. 9336
La prohibición de confiscación se refiere a sanciones penales y no tiene relación con la materia impositiva	Sentencia de 07-02-1999, Exp. 9384
La norma reglamentaria rige desde el período gravable en el cual se expide, puesto que se limita a reglamentar la Ley	Sentencia de 07-09-1999, Exp. 9427
Las normas procesales deben ser observadas y no se trata de simples formalidades	Sentencia de 07-09-1999, Exp. 9409
Por ser la actividad industrial diferente de la comercial se descarta toda hipótesis de doble imposición	Sentencia de 07-09-1999, Exp. 9383
La actividad notarial es un servicio público sometido al impuesto de industria y comercio en Bogotá	Sentencia de 08-13-1999, Exp. 9306

En el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho no cabe la excepción de ilegalidad	Sentencia de 08-20-1999, Exp. 9511
Las Juntas de Valorización pueden determinar los sujetos y cuantías de la contribución	Sentencia de 08-20-1999, Exp. 9554
Compatibilidad del pago de regalías con el de impuestos	Sentencia de 09-17-1999, Exp. 9484
La aceptación de la sanción no impide el ejercicio del derecho de defensa	Sentencia de 10-01-1999, Exp. 9780
Las sentencias de nulidad producen efectos <i>ex tunc</i>	Sentencia de 10-08-1999, Exp. 9566
Establecer un hecho generador de un tributo territorial diferente al definido por la Ley, es contrario al principio de legalidad	Sentencia de 10-15-1999, Exp. 9456
La potestad reglamentaria es necesaria para ajustar las disposiciones generales de la ley a las circunstancias reales de la Nación	Sentencia de 10-22-1999, Exp. 9537
Se acepta la reducción de la sanción con base en el principio de equidad y en la sentencia que condicionó la exequibilidad de la norma a la existencia de un daño	Sentencia de 11-26-1999, Exp. 9643
La facultad impositiva de las entidades territoriales no es originaria sino derivada o residual	Sentencia de 01-28-2000, Exp. 9679
Obligados a suscribir los bonos de solidaridad para la paz	Sentencia de 01-28-2000, Exp. 9633
El gobierno nacional puede reglamentar de manera general la ley de creación del tributo territorial	Sentencia de 02-08-2000, S-761 Sala Plena
La derogatoria de beneficios tributarios se aplica a partir de la siguiente vigencia fiscal	Sentencia de 02-11-2000, Exp. 9534
La ley interpretativa se entiende incorporada a la norma interpretada	Sentencia de 03-24-2000, Exp. 9262 y salvamento de voto
La jurisdicción contenciosa tiene facultad para graduar la sanción impuesta por la administración, en aplicación del principio de justicia	Sentencia de 04-07-2000, Exp. 9888
No se anula el decreto reglamentario sobre no deducibilidad del impuesto a las transacciones financieras	Sentencia de 05-05-2000, Exp. 9781
La prohibición de otorgar facultades extraordinarias para decretar impuestos se extiende a las asambleas y concejos	Sentencia de 05-26-2000, Exp. 9847
La ley no puede otorgar exenciones sobre tributos territoriales por expresa prohibición constitucional	Sentencia de 06-09-2000, Exp. 9945
El valor sobre el que se aplica el tributo lo puede fijar la Administración sin vulnerar el principio de legalidad	Sentencia de 06-30-2000, Exp. 9897
La DIAN puede determinar el valor de la mercancía	Sentencia de 06-30-2000, Exp. 9897
Los elementos del tributo pueden ser determinados vía interpretación	Sentencia de 06-30-2000, Exp. 9979
Las facultades de la Administración son regladas y controvertibles	Sentencia de 07-14-2000, Exp. 9996
Las leyes sobre impuestos de período rigen desde la siguiente vigencia, sean o no favorables al contribuyente	Sentencia de 07-19-2000, Exp. 9907
Prevalece el derecho sustancial a corregir sobre las formalidades de la actuación	Sentencia de 07-19-2000, Exp. 10.020

Los impuestos sobre hechos diferentes a la explotación de minerales son compatibles con las regalías	Sentencia de 07-28-2000, Exp. 9971
Las entidades territoriales no pueden imponer tributos sobre productos que la ley ha prohibido gravar	Sentencia de 10-20-2000, Exp. 10691
La sanción por no enviar información se debe graduar en función del daño	Sentencia de 11-10-2000, Exp. 10725
Las sanciones deben ser razonables y proporcionadas al hecho que se reprime	Sentencia de 11-10-2000, Exp. 10870
Decaimiento de la norma reglamentaria	Sentencia de 11-24-2000, Exp. 10081
Decaimiento del acto administrativo por inexequibilidad de la ley	Sentencia de 11-24-2000, Exp. 10081
No son comparables las normas tributarias ordinarias con las expedidas para situaciones de anormalidad	Sentencia de 11-09-2001, Exp. 12446
La prohibición de utilizar doble beneficio sobre donaciones rige a partir de la vigencia de la ley	Sentencia de 02-01-2002, Exp. 12522
La interpretación de la ley no puede atenerse a la verdad formal, sino que debe perseguir la verdad real	Sentencia de 02-22-2002, Exp. 12323
Las leyes que crean tributos territoriales sin señalar ninguno de sus elementos estructurales son inaplicables porque en ese caso los entes locales carecen de competencia derivada	Sentencia de 02-22-2002, Exp. 12591
La función de la administración no es absolutamente discrecional sino que está reglada	Sentencia de 03-15-2002, Exp. 11634
Legalidad de la reglamentación del Gravamen a los movimientos financieros	Sentencia de 04-05-2002, Exp. 12447
Reparto de competencias entre la ley y las entidades territoriales	Sentencia de 06-12-2002, Exp. 12646
Exención del Gravamen a los movimientos financieros	Sentencia de 07-12-2002, Exp. 12168
La Administración debe abstenerse de imponer la sanción de clausura del establecimiento cuando la falta no causó perjuicio grave y se preste un servicio público	Sentencia de 08-05-2002, Exp. 12854

