









# **REVISTA NÚMERO 58** ISSN 0122-0799

---

**MAYO DE 2008**

**EDITOR**

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

**PRESIDENTE ICDT**

JUAN PABLO GODOY FAJARDO

**VICEPRESIDENTE Y DIRECTOR DE PUBLICACIONES**

ÁLVARO LEYVA ZAMBRANO

**DIRECTORA DE LA REVISTA**

MARÍA DEL PILAR ABELLA MANCERA

**COMITÉ EDITORIAL**

LUIS ENRIQUE BETANCOURT BUILES

JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ

GERMÁN ALFONSO PARDO CARRERO

**SECRETARIA EJECUTIVA**

RUTH YAMILE SALCEDO YOUNES

**DIRECTOR ACADÉMICO**

LUIS FERNANDO GUZMÁN RAMÍREZ

**RELATORA**

ANDREA CATALINA CORREDOR CASTILLO

**RELATORA DE INVESTIGACIÓN**

DIANA CONSTANZA PESCADOR RINCÓN

**MANEJO DE TEXTOS Y DIAGRAMACIÓN**

GLADYS HUERTAS DE JIMÉNEZ

**AÑO 44 – BOGOTÁ, D. C.**

---

El material incluido en esta publicación puede reproducirse, siempre y cuando se cite la fuente en forma completa. Las ideas y opiniones expresadas en el contenido de este libro son de exclusiva responsabilidad de sus autores y no comprometen en modo alguno al ICDT.

**BOGOTÁ, D. C. - COLOMBIA**

Calle 75 No. 8 - 29 PBX (57 1) 317 04 03 – FAX (57 1) 317 04 36

[www.icdt.org.co](http://www.icdt.org.co)

---



**CONSEJO DIRECTIVO  
INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**

Período: 1 de julio de 2007 – 30 de junio de 2008

<b>PRESIDENTE</b>	JUAN PABLO GODOY FAJARDO
<b>VICEPRESIDENTE</b>	ÁLVARO LEYVA ZAMBRANO
<b>CONSEJEROS DECANOS</b>	HÉCTOR JULIO BECERRA BECERRA ALFONSO ÁNGEL DE LA TORRE ALBERTO MÚNERA CABAS BERNARDO CARREÑO VARELA JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA JAIME ABELLA ZÁRATE JUAN I. ALFONSO BERNAL CARLOS A. RAMÍREZ GUERRERO ÁLVARO LEYVA ZAMBRANO LUCY CRUZ DE QUIÑONES ALFREDO LEWIN FIGUEROA PAUL CAHN-SPEYER WELLS VICENTE AMAYA MANTILLA
<b>CONSEJEROS</b>	LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG CECILIA MONTERO RODRÍGUEZ JUAN CAMILO RESTREPO SALAZAR MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA MAURICIO PIÑEROS PERDOMO JUAN DE DIOS BRAVO GONZÁLEZ LUIS ENRIQUE BETANCOURT BUILES MARÍA DEL PILAR ABELLA MANCERA SOFÍA REGUEROS DE LADRÓN DE GUEVARA CATALINA HOYOS JIMÉNEZ LUCIO ENRIQUE MANOSALVA AFANADOR FERNANDO REYES ORTIZ LUZ CLEMENCIA ALFONSO HOSTIOS GABRIEL IBARRA PARDO BENJAMÍN CUBIDES PINTO RUTH YAMILE SALCEDO YOUNES CONSUELO CALDAS CANO
<b>SECRETARIA EJECUTIVA PRINCIPAL</b>	RUTH YAMILE SALCEDO YOUNES
<b>SECRETARIA EJECUTIVA SUPLENTE</b>	MARCELA RAMÍREZ STERNBERG
<b>DIRECTOR DEL CENTRO DE DOCUMENTACIÓN E INFORMACIÓN</b>	JULIO FERNANDO ÁLVAREZ RODRÍGUEZ
<b>REVISOR FISCAL PRINCIPAL</b>	HENRY GONZÁLEZ CHAPARRO
<b>REVISOR FISCAL SUPLENTE</b>	CARLOS JULIO OLARTE MORA
<b>TESORERO PRINCIPAL</b>	HORACIO E. AYALA VELA
<b>TESORERO SUPLENTE</b>	CARLOS EDUARDO JAIMES JAIMES





## TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
<b>PRESENTACIÓN</b>	
<i>Juan Pablo Godoy Fajardo, Presidente ICDT</i>	xiii
<b>ESTUDIOS</b>	
<b>EL RÉGIMEN DE ZONAS FRANCAS EN COLOMBIA</b>	
<i>Juan David Barbosa Mariño</i> <i>Luís Orlando Sánchez Neira</i>	3
<b>ALGUNAS IDEAS SOBRE LA CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN</b>	
<i>Bernardo Carreño Varela</i>	49
<b>EL DERECHO ADUANERO Y LOS ACUERDOS DE INTEGRACIÓN - Un Antecedente Histórico y el Impacto Actual en la Planeación de las Operaciones de Comercio Exterior</b>	
<i>Andrés Forero Medina</i>	119
<b>LA PROBLEMÁTICA ACTUAL DE LA SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN EN MEDIOS MAGNÉTICOS</b>	
<i>Julian Jiménez Mejía</i>	135
<b>EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL EN MATERIA DE DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>	
<i>María Inés Ortiz Barbosa</i>	165
<b>PRUEBAS EN INVESTIGACIONES TRIBUTARIAS</b>	
<i>Carlos Alfredo Ramírez Guerrero</i>	185

<b>ESTAMPILLA PRO ELECTRIFICACIÓN RURAL.</b> <b>Elementos para su aproximación conceptual, el caso de</b> <b>Antioquia, Córdoba y Amazonas</b> <i>Camilo Ernesto Rodríguez Gutiérrez</i>	201
<b>RESEÑA DE MESAS REDONDAS</b>	239
<b>ÍNDICE</b>	249

# **PRESENTACIÓN**



## PRESENTACIÓN

Tengo la responsabilidad y el privilegio de presentar la edición número 58 de la ya tradicional Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, publicación que ha alcanzado un importante lugar como medio de difusión del conocimiento, a través de artículos de investigación y opinión elaborados por distinguidos autores, quienes someten sus trabajos al escrutinio de la comunidad académica, con el fin de dar a conocer sus ideas y reflexiones y plantear cuestionamientos en el terreno fértil de nuestra Sociedad de Conocimiento. La Revista pretende, de esa manera, fiel al fin estatutario del Instituto, contribuir al estudio, investigación, divulgación y perfeccionamiento del derecho tributario y áreas afines.

En esta oportunidad contamos con artículos sobre temas que ofrecen un variado panorama al lector, cuya lectura suscitará infinidad de reflexiones, como se puede apreciar con la simple mención de sus alcances, lo que, sin más preámbulos, hago a continuación:

- La evolución de la jurisprudencia sobre las deducciones en el impuesto de renta, expuesto en forma magistral por una testigo de excepción, es un estudio que plantea interesantes interrogantes acerca de los criterios para la aceptación de las deducciones, en especial, cómo valorar y cómo probar el denominado “criterio comercial”. El escrito deja muy claro que contemplar las circunstancias de hecho referidas en cada sentencia, es el camino para extraer con acierto líneas maestras y directrices en la jurisprudencia.

- La contribución de valorización, analizada a profundidad desde su esencia y en su contexto constitucional, tanto en un panorama nacional como internacional, pone de presente el enfrentamiento existente entre el interés del Estado, en la necesidad de financiar obras públicas, y el de los particulares, que derivan de tales obras aprovechamientos y beneficios de la más variada índole, no siempre en armonía con el supuesto de validez constitucional del mencionado tributo.

- Las pruebas en las investigaciones tributarias, tema de gran trascendencia, se propone de manera estrechamente vinculada con la prevalencia del hecho económico real sobre el formal o aparente, así como ante la carga de la prueba y su traslado por exigencia de comprobaciones especiales, por la existencia de indicios u otros motivos.

- El régimen de zonas francas, en un riguroso estudio, pone de presente que este instrumento, originalmente orientado a la promoción de las exportaciones en el contexto del GATT, en virtud de los compromisos adquiridos por Colombia frente a la OMC, se replantea como un mecanismo orientado a mejorar la competitividad del país como receptor de inversiones en un contexto de fomento al crecimiento y desarrollo económico que, sin embargo, permite plantear algunos interrogantes de cara a algunos principios y garantías que contempla nuestra Constitución Política.

- La sanción por no enviar información en medios magnéticos, presenta un interesante y completo recorrido por la jurisprudencia y la aplicación de principios predicables de toda potestad sancionadora, en especial el de proporcionalidad de la sanción y el de la necesidad de un daño o perjuicio sin el cual la sanción carecería de justificación constitucionalmente admisible.

- La Estampilla Pro-electrificación Rural, presenta un análisis bajo una interesante perspectiva vinculada con el proceso descentralizador y con la necesidad de obtener recursos para la prestación de servicios públicos, y aporta elementos imprescindibles para abordar la problemática general y creciente que genera este ampliamente utilizado tributo del orden territorial.

- El derecho de aduanas en los acuerdos de integración y el impacto en las operaciones de comercio exterior, aborda con la visión experta de su autor un tema de palpitante actualidad e importancia para nuestro país.

Por todo lo anterior, no puedo dejar de reiterar mi profundo agradecimiento a la Directora de nuestro Comité Editorial, doctora María del Pilar Abella Mancera y a sus miembros, doctores Juan de Dios Bravo González, Enrique Betancourt Builes y Germán Pardo Carrero, así como al Vicepresidente del Instituto doctor Alvaro Leyva Zambrano, quienes ofrecieron todo su apoyo para culminar este esfuerzo editorial.

Finalmente, como un gran aliciente para nuestro Instituto y sus miembros, no puedo dejar de mencionar que el artículo “La escuela de la elección pública y los impuestos”, escrito por Oscar Ramírez Cardona y publicado en la anterior edición de nuestra Revista del ICDT, fue galardonado con el Premio José Ignacio de Márquez 2007.

**JUAN PABLO GODOY FAJARDO**  
Presidente





# **ESTUDIOS**



**EL RÉGIMEN DE ZONAS FRANCAS  
EN COLOMBIA**

***Juan David Barbosa Mariño  
Luís Orlando Sánchez Neira***



***Dedicado a la memoria de  
Luis Orlando Sánchez Sánchez  
El recuerdo de su sabiduría  
y alegría permanecerá  
como guía de todas  
nuestras acciones***



# EL RÉGIMEN DE ZONAS FRANCAS EN COLOMBIA<sup>1</sup>

Juan David Barbosa Mariño  
Luís Orlando Sánchez Neira

## Resumen

Este artículo presenta el contexto en el que las Zonas Francas se han venido desarrollando en Colombia; analizando el régimen desde la perspectiva aduanera, de comercio exterior, tributaria y, finalmente, cambiaria.

## Abstract

This article presents the context in which the Free Trade Zones have been developed in Colombia; analyzing the regime from the customs, foreign trade, tax and, finally the foreign exchange regulations perspective.

<b>Introducción</b>	9
1. La noción de Zona Franca	10
2. Características del Régimen	10
2.1. Es extraterritorial	10
2.2. Es un régimen excepcional sólo en las materias en que sea establecido expresamente.	11
2.3. Es un área geográfica	12
2.4. Es un instrumento de comercio exterior (no sólo referido a las exportaciones).	13
2.5. Es una herramienta de competitividad para el resto del TAN	13
2.6. Su tratamiento está sujeto a los Acuerdos Internacionales	14
3. Antecedentes y desarrollo del régimen en Colombia	15

---

<sup>1</sup> Lo expresado en este artículo es responsabilidad exclusiva de los autores y no constituye opinión institucional ni la responsabilidad de una institución en particular.

4.	Establecimiento y designación de Zonas Francas.	18
4.1.	La entidad que concede la autorización	18
4.2.	Los requisitos necesarios para obtener la designación como Zona Franca	19
4.3.	Casos Especiales	20
	a. Las Zonas Francas Transitorias	20
	b. Las Zonas Francas Permanentes Especiales – ZFPE –	21
	c. Los parques tecnológicos como Zonas Francas	21
5.	Los Usuarios del Régimen	22
5.1.	Los Usuarios Operadores	23
5.2.	Los Usuarios Industriales	23
5.3.	Los Usuarios Comerciales	24
6.	Aspectos aduaneros y de comercio exterior	24
6.1.	Operaciones desde el TAN con destino a la Zona Franca	25
6.2.	Operaciones entre Usuarios	27
6.3.	Operación desde Zona Franca al TAN	28
6.4.	Operaciones desde el exterior a Zona Franca	29
6.5.	Operaciones desde Zona Franca al exterior	30
7.	Aspectos Tributarios	30
7.1.	El Impuesto sobre la renta y complementarios	30
7.2.	Aplicación del impuesto a las ganancias ocasionales	31
7.3.	Algunos comentarios sobre otras disposiciones del impuesto de renta	32
	a. Operaciones a valores del mercado con partes relacionadas	32
	b. Otros Beneficios tributarios	34
	c. Reserva del artículo 130 del Estatuto Tributario para usuarios de zonas francas con tarifa de renta del 15%	34
	d. El crédito tributario por impuestos pagados en el exterior	36
	e. Aplicación del beneficio de auditoria para los usuarios de zonas francas	36
	f. Efectos en los socios de compañías localizadas en zona franca	37
7.4.	Retenciones en la fuente a título de renta	38
	a. Retenciones que se le son practicadas a los usuarios de Zona Franca	38



b. Retenciones que practican los usuarios a sus proveedores	38
c. Autorretención	39
7.5. Impuesto sobre las ventas (IVA) en la prestación de servicios	39
a. Desde el TAN con destino a la Zona Franca	39
b. Desde la Zona Franca con destino al TAN	40
c. Desde el exterior a Zona Franca	40
d. Desde Zona Franca al exterior	40
7.6. Impuesto de industria y comercio (ICA)	41
7.7. Otros impuestos	42
8. Aspectos Cambiarios	42
A manera de Recomendaciones	43

## Introducción

Un régimen de Zonas Francas es el clásico ejemplo de cómo una estructura jurídica se va replicando independientemente del sistema legal, en la medida que la misma resulta exitosa.<sup>2</sup> Existen Zonas Francas desde Colombia hasta Jordania, desde Nigeria hasta Estados Unidos, desde China hasta República Dominicana, con algunas variaciones, pero siempre en mayor o menor medida con una serie de “características” que en este artículo son identificadas.<sup>3</sup>

En Colombia recientemente la normatividad de Zonas Francas fue modificada para adaptarla a las exigencias de la Organización Mundial del Co-

<sup>2</sup> Esto tiene también especial interés en la medida que en el régimen de zonas francas en el mundo convergen varios temas que resultan interesantes para cualquier análisis: i) Competitividad entre países por ofrecer beneficios más atractivos y así atraer más inversión; y ii) es un régimen que se ha desarrollado independientemente del sistema legal y cultural. En virtud de lo anterior, encontramos como con el creciente interés en esta figura aparecen en América foros multilaterales como el *Comité de Zonas Francas de las Américas* (<http://www.czfa.org>) o a nivel mundial, la *World Economic Processing Zones Association* ([www.wepza.org](http://www.wepza.org)).

<sup>3</sup> Las Zonas Francas también se conocen como: *Export Processing Zones* o *Free Zones* (En Estados Unidos).

mercio (de aquí en adelante OMC), generando un incremento considerable en el número de empresas que se han acogido -y que pretenden acogerse- a este régimen.

Este artículo presenta el contexto en el que las Zonas Francas se han venido desarrollando en Colombia; analizando el régimen desde la perspectiva aduanera, de comercio exterior, tributaria y, finalmente, cambiaria.

## 1. La noción de Zona Franca

Una Zona Franca es *“una parte del territorio de un Estado en la que las mercancías que en ella se introduzcan se consideran generalmente como si no estuviesen en el territorio aduanero con respecto a los derechos e impuestos de importación y no están sometidas al control habitual de aduana”*.<sup>4</sup>

## 2. Características del Régimen

A continuación presentamos las características generales que se aplican a todo régimen de Zona Franca y que según cada país, se amplían o restringen:

### 2.1. Es extraterritorial

El concepto de extraterritorialidad o de *“no estar en el territorio aduanero”* es la esencia de todo régimen franco. En virtud de este concepto, una mercancía almacenada en Zona Franca se entiende jurídicamente fuera del país para efectos aduaneros, es decir, o bien que no ha llegado al

---

<sup>4</sup> Así lo entiende el Convenio Internacional de Kyoto [Anexo IV-012-2]. Colombia a la fecha no ha adoptado el Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros ni su Protocolo de Enmienda (Convenio de Kyoto, Revisado de 1999). No obstante, varias de las normas y prácticas recomendadas en dicho Convenio han sido tomadas en cuenta en la legislación comunitaria y nacional. Por ejemplo la Decisión Andina 282 dentro su Anexo de Definiciones de Regímenes Aduaneros Preferenciales incorporó la definición de zonas francas que establece el Convenio. De igual manera, la Decisión Andina 671 sobre Armonización de Regímenes Aduaneros, señaló la misma definición con algunas variaciones en su artículo 57, estableciendo que las *“mercancías allí introducidas se considerarán generalmente como si no estuviesen dentro del territorio”*.

Territorio Aduanero Nacional (en adelante TAN) o que salió del mismo para todos los efectos aduaneros y de comercio exterior.

En Colombia el concepto de extraterritorialidad se encuentra definido desde la misma ley<sup>5</sup> y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (de aquí en adelante DIAN) en sus distintos conceptos lo ha reconocido así expresamente.<sup>6</sup>

## 2.2. Es un régimen excepcional sólo en las materias en que sea establecido expresamente

Una Zona Franca es una excepción al régimen aduanero en virtud de la extraterritorialidad antes señalada, sin embargo esto no la exime de cumplir las regulaciones ambientales, sanitarias o fitosanitarias, urbanísticas, laborales<sup>7</sup>

<sup>5</sup> La Ley 1004 de 2005, establece: “Artículo 1°. La Zona Franca es el área geográfica delimitada dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una normatividad especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior. Las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones”.

<sup>6</sup> La DIAN ha expresamente señalando cómo esto no implica que como autoridad aduanera no pueda ejercer su facultad de control y vigilancia. Esto es importante en la medida en que está noción en algunas ocasiones puede generar dificultades en su aplicación práctica. Sin embargo, la DIAN ya ha señalado de manera adecuada que “La zona franca hace parte del territorio nacional, por lo tanto todas las normas impositivas nacionales son de obligatoria observancia por parte de los usuarios establecidos en las mismas (artículo 18 C.C. y 57 C.R.P.M); solo por expresa disposición del artículo 392 del Decreto 2685 de 1999 se consideran fuera del territorio nacional los bienes que se introduzcan a las zonas francas industriales y comerciales respecto de los derechos de importación y de exportación, (régimen especial de extraterritorialidad solo para efectos aduaneros)”. Conceptos 092543 de 2000 y 082286 de 2003.

<sup>7</sup> Los organismos internacionales, como la Organización Internacional del Trabajo (OIT), han sido absolutamente claros en sus políticas de rechazar excepciones laborales para empleados de Zonas Francas. Sin embargo, en sus documentos la OIT, señala que las zonas francas han ayudado en muchos países a mejorar las condiciones laborales, aumentando los salarios, mejorando la capacitación y manteniendo excelentes estándares de calidad laboral para sus trabajadores. Tan solo en algunos casos, como en las Zonas Económicas Especiales, la OIT ha permitido aceptar unas condiciones especiales salariales o de flexibilidad en la contratación o subcontratación de los trabajadores para atraer inversión a zonas deprimidas. Sin embargo, estas condiciones especiales se aplican a todo el empleo generado en una región particular y no sólo a las zonas francas.

o cualquier otra donde no se señale expresamente una excepción o tratamiento especial.<sup>8</sup>

### 2.3. Es un área geográfica

Una Zona Franca es un área geográfica en la que confluyen varios aspectos: i) un terreno que debe cumplir con ciertas características, ii) un pronunciamiento por parte de la entidad competente que declara dicho terreno como Zona Franca y iii) unos usuarios que deben funcionar sobre este terreno específicamente.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> Incluso al ser un régimen aduanero excepcional en lo no dispuesto expresamente en el mismo se debe aplicar el régimen aduanero general. Por ejemplo, el Artículo 393-33 del Estatuto Aduanero, adicionado por el Decreto 383 de 2007, expresamente señala como: *“En lo no dispuesto de manera especial en este Decreto, en la Zona Franca se aplicará el mismo régimen existente en el resto del territorio nacional”*. De otro lado, el propio Estatuto Aduanero establece a lo largo de todo su texto distinciones o precisiones cuando se trata de operaciones con Zonas Francas, por ejemplo: i) La definición de **Exportación** expresamente señala que incluye *“la salida de mercancías a una Zona Franca”* (art. 1º); ii) En materia de descargue de la mercancía, se establece la responsabilidad del transportador hasta la entrega al usuario operador de la Zona Franca en la cual se encuentra ubicado el usuario al cual viene consignada la mercancía (art. 101, art. 113); iii) Dentro de las obligaciones del transportador se encuentra expedir la planilla de las mercancías introducidas a Zona Franca (art. 104); y iv) Para efectos de valoración aduanera, se distingue en materia de Zonas Francas, señalando que la obligación de diligenciar la Declaración Andina de Valor es sólo a partir de la presentación de la declaración de importación del producto terminado y únicamente por el valor de las materias primas e insumos extranjeros utilizados en la fabricación (art. 242), entre otros temas.

<sup>9</sup> En algunas legislaciones se exige tener la propiedad sobre el terreno. Otras legislaciones permiten que mediante contratos de largo plazo (Vg. arrendamiento o comodato por un tiempo igual a la declaratoria inicial) se realice la construcción llave en mano de las instalaciones para posteriormente colocarlas en el mercado mediante sistemas de titularización; esto se utilizó en las zonas de Maquila de México permitiendo construir, por medio de ello, más de 15 millones de metros cuadrados bajo techo. En Colombia, la normatividad establece expresamente que quien solicita la zona franca no requiere ser propietaria del terreno, pero debe acreditar la existencia de contratos (por ejemplo de arrendamiento) para poder hacer uso del terreno. En todo caso, la declaratoria de la zona franca no podrá ser superior al término de vigencia de dichos contratos (Parágrafo 1 del artículo 393-2 del Estatuto Aduanero, modificado por el Decreto 4051 de 2007).

#### 2.4. Es un instrumento de comercio exterior (no sólo referido a las exportaciones)

En muchos países, incluyendo Colombia, hasta hace unos años la concepción del modelo de Zonas Francas estaba orientada fundamentalmente a la exportación.<sup>10</sup>

Sin embargo, por la evolución del comercio internacional y las disposiciones de la OMC, en la mayoría de los países del mundo la concepción se ha sensibilizado. Es decir, sin eliminar el enfoque hacia la realización de negocios internacionales se ha abierto la posibilidad de que sus operaciones también estén dirigidas al resto del TAN, convirtiéndose en centros de desarrollo y atracción de inversiones.

#### 2.5. Es una herramienta de competitividad para el resto del TAN

Un régimen de Zona Franca debe garantizar una justa competencia con la industria local.<sup>11</sup> Esto se logra permitiendo la interacción con empresas

---

<sup>10</sup> Incluso en muchas legislaciones como la de Nicaragua o República Dominicana se prohibía las ventas desde Zonas Francas a mercados internos o se establecían porcentajes o permisos para que esto pudiera darse.

<sup>11</sup> En Colombia algunas disposiciones del régimen franco fueron demandadas alegando que estas eran “*un instrumento permisivo para que, utilizando los beneficios que les otorga la ley, se inunde el territorio nacional de productos elaborados en zonas francas, supuestamente para exportar, configurando así una competencia desleal, para los productos nacionales no instalados allí*”. Se argumentó en su momento que los empresarios ubicados en las Zonas Francas introducían productos agropecuarios o industriales sujetos al Sistema Andino de Franja de Precios (SAFP), sin pagar gravamen arancelario alguno y, con posterioridad, cuando introducían los bienes finales al territorio aduanero nacional, sólo aplicaban el gravamen arancelario correspondiente al bien final; mientras que los empresarios que se encontraban ubicados en el TAN y que fabrican bienes con esas mismas materias primas, debían pagar los aranceles sobre tales importaciones. En su momento el Consejo de Estado consideró que la situación de inequidad y desequilibrio denunciada no derivaba de la misma norma, sino de la naturaleza propia del régimen establecido para las Zonas Francas, por lo cual no declaró la nulidad de las normas demandadas (Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de junio 15 de 2001, radicado No. 11105 y sentencia de mayo 15 de 2003, radicado 11001-03-27-000-2001-0706-01 (13004). Sin embargo, esto fue corregido posteriormente en la norma, al establecer que el régimen de Zonas Francas no permite evitar el SAFP (Artículo 400 del Estatuto Aduanero).

localizadas en el TAN, a través de mecanismos como el procesamiento parcial<sup>12</sup> o la utilización por parte de las empresas locales de los centros de logística ubicados en las Zonas Francas (*Vgr. La posibilidad que en las Zonas Francas se desarrollen puertos secos a modo de terminales interiores de carga en beneficio de todo un país*).

## 2.6. Su tratamiento está sujeto a los Acuerdos Internacionales

En materia de acuerdos de libre comercio no existe un tratamiento uniforme en materia de Zonas Francas.

Por ejemplo, en el caso de las disposiciones de la OMC, si bien el término “Zona Franca” no se menciona expresamente en los Acuerdos, algunas disposiciones del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (de aquí en adelante Acuerdo SMC) afectan los beneficios que en materia del impuesto sobre la renta existen en muchas legislaciones de Zonas Francas, al regular lo concerniente a subsidios a las exportaciones.<sup>13</sup>

El tratamiento en los Acuerdos Bilaterales no es homogéneo, algunos no otorgan el tratamiento preferencial a los bienes producidos en las Zonas Francas del otro país parte del Acuerdo, por lo que estos bienes tienen que pagar el arancel de importación como si no existiera el tratado.<sup>14</sup> Otros,

---

<sup>12</sup> El procesamiento parcial consiste en la posibilidad de que el usuario operador autorice a un usuario industrial la salida temporal de la zona franca industrial de bienes y de servicios, con destino al resto del territorio aduanero nacional, de materias primas, insumos y bienes intermedios, para realizar parte del proceso industrial en el resto del territorio nacional.

<sup>13</sup> Dentro del marco de la OMC se ha concedido una prórroga hasta el 31 de diciembre del 2015 (incluyendo el período adicional de 2 años) para desmontar beneficios en impuestos basados en las actividades de exportación. Los países que se benefician de esta prórroga son *Antigua and Barbuda, Barbados, Belice, Costa Rica, Dominica, República Dominicana, El Salvador, Fiji, Granada, Guatemala, Jamaica, Jordania, Mauritius, Panamá, Papua New Guinea, St. Lucia, St. Kitts and Nevis, St. Vincente y las Grenadinas, y Uruguay*.

<sup>14</sup> Por ejemplo, la Resolución CMC/Dec. No. 8 de 1994, MERCOSUR 1994, señala que las mercancías provenientes de las Zonas Francas estarán sujetas al pago del arancel externo común o el nacional, según corresponda, exceptuando solamente las Zonas Francas de Manaos y Tierra del Fuego hasta el 2013. Otro ejemplo, es el de la Resolución 414 de la Comunidad Andina que niega origen comunitario para los productos que desde Zonas Francas de la comunidad andina sean

como el Tratado de Libre Comercio Colombia - Estados Unidos, reconoce origen para las mercancías que se produzcan en las Zonas Francas ubicadas en los territorios de ambos países.<sup>15</sup>

Finalmente, la Decisión 671 de la Comunidad Andina de Naciones (de aquí en adelante CAN), sobre Armonización de Regímenes Aduaneros, vigente a partir del 1 de junio de 2009, señaló en el artículo 57- Zonas Francas-, que éstas “se rigen por lo establecido en la legislación nacional de cada País miembro”, evitando así establecer una posición comunitaria al respecto.

### 3. Antecedentes y desarrollo del régimen en Colombia

La finalidad de las Zonas Francas ha cambiado y se ha ido adaptando a la evolución del comercio internacional, transformándose de simples lugares de almacenamiento<sup>16</sup> a centros de competitividad regional que permiten realizar en ellas todas las actividades propias del comercio exterior y la atracción de inversiones.

---

exportados al Perú. En el caso de los TLC de Canadá con Chile y Costa Rica expresamente se ha condicionado la vigencia de la eliminación arancelaria a que se notifique que los beneficios de Zona Franca no se están otorgando a las mercancías que se exportan a Canadá.

<sup>15</sup> En el TLC con EE.UU. se incluye expresamente como parte del territorio de EE.UU. a las “foreign trade zones” o Zonas Francas ubicadas en los Estados Unidos y Puerto Rico (Anexo 1.3: Definiciones Específicas por País). Para el caso colombiano la definición de territorio contemplada en el TLC (Anexo 1.3: Definiciones Específicas por País) no las excluye, entendiéndose que a éstas les resulta aplicable todas las materias señaladas en el TLC.

<sup>16</sup> En 1934 se estableció un modelo de Zonas Francas en Estados Unidos bajo los criterios de “áreas aisladas, cerradas y administradas en o adyacentes a un puerto de entrada, dotadas de las facilidades necesarias para carga y descarga, recarga de combustible y bodegas para almacenar productos y para reembarcarlos por tierra o mar; áreas en donde los bienes pueden ser descargados, almacenados, mezclados, incorporados, reempacados, manufacturados y reembarcados sin pago de impuestos de aduana y sin la intervención de personal de aduana”. Ver, Montero Rodríguez, Cecilia. Zonas Francas, Vigésimas Jornadas de Derecho Tributario. Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT – Pág. 199. Esta concepción de las Zonas Francas americanas sigue vigente a la fecha, tal como se puede apreciar en el National Association of Foreign Trade Zones (NAFTZ) [www.natfz.org](http://www.natfz.org)

En Colombia, la primera Zona Franca que se estableció fue la de Barranquilla, creada por la Ley 105 de 1958; en ese momento se concibió ésta como un establecimiento público, con personería jurídica y patrimonio propio, ubicado en terrenos de utilidad pública con la finalidad de almacenar bienes que provenían del exterior, estableciéndosele una exención en el pago de impuestos, contribuciones y gravámenes en general.<sup>17</sup>

Posteriormente, se expidió la Ley 109 de 1985 que mantenía la concepción de Zonas Francas como prestadoras del servicio de almacenamiento y que preveía una exención en materia del impuesto sobre la renta, entre otros tributos nacionales, bajo el argumento que éstas se trataban de “*establecimientos públicos del orden nacional con personería jurídica y patrimonio independiente*”.<sup>18</sup> Sin embargo, considerando que los establecimientos públicos no eran contribuyentes del impuesto sobre la renta, la exención en este tributo no tuvo mayor efecto práctico. Adicionalmente, la norma en mención estableció una exención en renta para los usuarios industriales sobre los ingresos generados por ventas a mercados externos.<sup>19/20</sup>

<sup>17</sup> Cecilia Montero señala como en los años cincuenta la Misión Currie propuso “*la creación de las primeras zonas francas en Colombia, como remedio a los altos costos económicos que representaban para los industriales y comerciantes colombianos el mantener existencias de grandes dimensiones, provenientes de diversos lugares del mundo y la consecuente iliquidez que generaba este encarecimiento, al igual que los altos gravámenes que tenían que soportar.*” Obra citada Pág. 243.

<sup>18</sup> Esta norma fue compilada en el artículo 212 del Estatuto Tributario, en la cual se estableció un espectro bastante amplio pues señalaba para las Zonas Francas exención en el pago de “*impuestos, contribuciones, gravámenes y renta nacional con excepción del impuesto sobre ventas*”.

<sup>19</sup> Esta exención fue compilada en el artículo 213 del Estatuto Tributario. Sobre la misma se presentó la discusión si la misma cobijaba a todos los ingresos o sólo a los obtenidos por ventas a mercados externos, al respecto el Consejo de Estado se inclinó por la segunda posición. Sentencia del 17 de Noviembre de 2000.

<sup>20</sup> Aunque el beneficio estaba rotulado bajo el nombre de “renta exenta”, este en realidad daba una exención sobre el ingreso, lo cual resultaba más beneficioso, puesto que el ingreso es superior a la renta (ya que esta última se obtiene solamente una vez el ingreso se ha disminuido con costos y deducciones). La DIAN con el ánimo de limitar la exención mediante Concepto 64618 de 1999 consideró que la exención no cobijaba a los rendimientos financieros y diferencia en cambio generados por la financiación concedida y la fluctuación de la moneda en la ventas al exterior, situación que desconocía el principio de derecho según el cual lo accesorio sigue la suerte de lo principal, razón por la cual los ingresos por los conceptos mencionados al tener su origen en ventas al exterior también debían estar amparados por la exención.



En 1991 se promulgaría la Ley 7 de 1991<sup>21</sup>, Ley Marco de Comercio Exterior, que en su artículo 6º estableció un concepto de Zona Franca enfocado más hacia las exportaciones, acorde con la apertura económica y a la globalización. Con esta nueva visión se inició un proceso de privatización de las Zonas Francas. Consecuente con esto, para dicha época se ratificó que las Zonas Francas estaban exentas del impuesto sobre la renta, pero sin atar dicho beneficio a la calidad de establecimientos públicos.<sup>22</sup>

En la década de los noventa y a comienzo de este siglo, se presentaron varios intentos de ampliar el alcance del régimen de Zonas Francas a distintos sectores (tecnológico<sup>23</sup>, turístico<sup>24</sup>, entre otros), incluso otorgando características de extraterritorialidad a otras áreas<sup>25</sup> o aplicando el esquema a otros modelos (Zonas Económicas Especiales de Exportación) que

---

<sup>21</sup> La Ley 7 de 1991, establecía el marco de las Zonas Francas en tan solo un artículo (artículo 6). En desarrollo de esta ley, el Gobierno reguló la existencia y funcionamiento de las Zonas Francas a través del Decreto 2131 de 1991. Posteriormente se expidió el Decreto 2233 de 1996, modificado en materia de las operaciones de comercio exterior por el Decreto 2685 de 1999 – Estatuto Aduanero –.

<sup>22</sup> Artículo 115 de la Ley 6 de 1992, que incluyó un inciso al artículo 212 del Estatuto Tributario.

<sup>23</sup> Mediante el artículo 45 de la Ley 768 de 2002 se estableció: “*Créase el Parque Tecnológico del Caribe como composición institucional y empresarial de centros de desarrollo tecnológicos, centros de servicio de apoyo al desarrollo productivo, núcleos de información, documentación y comunicaciones, empresas tractoras y relacionadas, incubadoras de base tecnológicas, centros de investigación e innovación y universidades. El Parque Tecnológico del Caribe habilitará un área para el establecimiento de la Zona Franca Industrial de Servicios Tecnológicos e Informáticos, que se regulará bajo el régimen de Zona Franca Industrial de Telecomunicaciones y Servicios Tecnológicos y la reglamentación especial que se expida para el efecto, que haga uso eficiente de la infraestructura de cables submarinos y de fibra óptica nacional, guardando severa observancia de los criterios de desarrollo sostenible y en armonía con los procesos de ordenamiento territorial y de desarrollo.*”

<sup>24</sup> Fue el caso de las Zonas Francas Turísticas consagradas en su momento en los Decretos 2131 de 1991, 971 de 1993, 1071 de 1999, 4095 de 2005 y 4271 de 2005.

<sup>25</sup> La Ley 768 de 2002 de julio 31, por la cual se adoptaba el Régimen Político, Administrativo y Fiscal de los Distritos Portuario e Industrial de Barranquilla, Turístico y Cultural de Cartagena de Indias y Turístico, Cultural e Histórico de Santa Marta extendió el régimen de Zonas Francas, sus beneficios, a otras áreas del territorio de los distritos (Artículo 33. Extensión del régimen de Zonas Francas).

no tuvieron sin embargo mayor desarrollo.<sup>26</sup> Lo anterior deja como enseñanza que parte del éxito de un régimen excepcional – como el de Zonas Francas – es que este así se mantenga, y no se trasmuten sus características a otras figuras o se abuse del régimen.

Para el año 2005, mediante la Ley 1004 se expide un nuevo marco normativo para el tema de Zonas Francas<sup>27</sup>, estableciendo un tratamiento distinto en materia tributaria para los usuarios de Zonas Francas. El antecedente de esta normatividad se encuentra en la decisión de la OMC de no prorrogar más allá del 31 de diciembre de 2006 el período de transición que le permitía aplicar temporalmente subvenciones a las exportaciones (para el caso, renta exenta de las Zonas Francas).

#### **4. Establecimiento y designación de Zonas Francas**

El establecimiento de una Zona Franca en cualquier país requiere de un trámite previo que permita el reconocimiento expreso de esa extraterritorialidad que las caracteriza. Por esto, al analizar cualquier legislación siempre será necesario definir dos temas de vital importancia: i) La entidad que concede la autorización y ii) Los requisitos necesarios para obtener esa designación como Zona Franca.

##### **4.1. La entidad que concede la autorización**

Actualmente, en Colombia la autorización de declarar la existencia de nuevas Zonas Francas corresponde a la DIAN<sup>28</sup>, previo el concepto favorable

---

<sup>26</sup> Mediante la Ley 677 de 2001 se crearon las Zonas Especiales Económicas de Exportación, constituidas dentro de los límites territoriales de ciertos municipios y sus áreas metropolitanas, entre otros, Buenaventura, Cúcuta, Valledupar e Ipiales. En el artículo 16 de dicha normatividad se establecía que los proyectos industriales que fueran calificados como elegibles en estas Zonas tendrían un tratamiento equivalente al que se otorgaba a los usuarios industriales de bienes o de servicios de las Zonas Francas Industriales de Bienes y de Servicios para efectos tributarios.

<sup>27</sup> Desde la reforma constitucional de 1968, se introdujo el esquema de leyes marco, las cuales establecen objetivos a los cuales se debe ceñir el Gobierno nacional para regular, entre otros, el tema del comercio exterior, incluidas las Zonas Francas. Con la nueva Constitución de 1991, se mantiene la regulación marco para el tema de comercio exterior (art. 150 numeral 19) al cual debe sujetarse el Gobierno Nacional (art. 189 numeral 25).

<sup>28</sup> El Decreto N° 4271 de 2005 transfirió la declaratoria de nuevas Zonas Francas del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo a la DIAN desde el 1° de diciembre de 2005.

de una Comisión Intersectorial especialmente creada para estudiar el tema.<sup>29</sup>

#### **4.2. Los requisitos necesarios para obtener la designación como Zona Franca**

En Colombia los requisitos para establecer una Zona Franca se encuentran desarrollados a través de decretos, a partir de criterios generales consagrados en la Ley.<sup>30</sup>

Ahora bien, uno de los puntos que genera gran controversia en un régimen excepcional es la obligación o no de autorizar una Zona Franca por el sólo cumplimiento de los requisitos establecidos en la normatividad. En Colombia existe cierta discrecionalidad al respecto, al ser posible que se emita un concepto desfavorable para declarar la existencia de zona franca por parte de la Comisión Intersectorial de Zonas Francas – por motivos de inconveniencia técnica, financiera o económica – .

Adicionalmente, la normatividad ha restringido la posibilidad de acceder al régimen de Zona Franca: i) al sector de servicios públicos, salvo algunas excepciones; ii) a las actividades en el marco de contratos estatales de concesión; iii) a las actividades de prestación de servicios financieros y iv)

---

<sup>29</sup> Mediante el Decreto 4051 de 2007, Artículo 392-1, se creó esta Comisión Intersectorial de Zonas Francas – formada por representantes de varios ministerios y entidades gubernamentales – encargada de revisar “Planes Maestros de Desarrollo” y dar el concepto de viabilidad de la zona franca, pasos que son previos para que la DIAN pueda emitir el acto administrativo que declara la Zona Franca.

<sup>30</sup> La Ley 1004 consagra en su artículo 2º una serie de criterios sobre los que debe estar basada cualquier declaratoria de Zona Franca en virtud de la calidad de ley marco de esta: “1. Ser instrumento para la creación de empleo y para la captación de nuevas inversiones de capital. 2. Ser un polo de desarrollo que promueva la competitividad en las regiones donde se establezca. 3. Desarrollar procesos industriales altamente productivos y competitivos, bajo los conceptos de seguridad, transparencia, tecnología, producción limpia, y buenas prácticas empresariales. 4. Promover la generación de economías de escala. 5. Simplificar los procedimientos del comercio de bienes y servicios, para facilitar su venta”. Así mismo, en el Estatuto Aduanero a través del Decreto 383 de 2007 modificado por el Decreto 4051 de 2007 se han desarrollado estos criterios.

no permite establecer Zonas Francas en áreas aptas para la exploración, explotación o extracción de los recursos naturales no renovables definidos en el Código de Minas y Petróleos.<sup>31</sup>

Por otro lado, un tema que genera inquietud es el área mínima que debe tener una Zona Franca. En muchas legislaciones se establece un área mínima con el propósito de garantizar que la Zona Franca tenga la masa crítica suficiente para redimir los costos de infraestructura, gerencia, promoción y control aduanero. En el caso de Colombia el área mínima es de 20 hectareas, salvo para algunas excepciones, como las Zonas Francas Permanentes Especiales.

#### **4.3. Casos Especiales**

La legislación de Zonas Francas incluye varios casos especiales, que requieren unas condiciones específicas para su aprobación, como son entre otros: a) las Zonas Francas Transitorias; b) las Zonas Francas Permanentes Especiales, que incluye también la posibilidad de que empresas ya existentes accedan al régimen franco en sus actuales instalaciones y c) la figura de los Parques Tecnológicos.

##### **a. Las Zonas Francas Transitorias**

Son aquellos lugares donde se celebran ferias, exposiciones, congresos y seminarios de carácter internacional y que pueden declararse como Zonas Francas Transitorias por un período de tiempo determinado (vgr, periodo de duración del evento, incluyendo un periodo anterior y uno posterior a la realización del mismo).<sup>32</sup> En estas Zonas existen dos clases de Usuarios: Usuario Administrador, que es la entidad administradora del área, y los Usuarios Expositores.

---

<sup>31</sup> Parágrafo del artículo 393-5 del Estatuto Aduanero (modificado por el Decreto 4051 de 2007).

<sup>32</sup> Anteriormente estas Zonas Francas Transitorias se encontraban consagradas desde la Ley Marco – Ley 7 de 1991 – en la actualidad, la Ley 1004 de 2005 no señala nada al respecto, pero se encuentran consagradas en el Decreto Reglamentario (Art. 410-1 del Estatuto Aduanero, adicionado por el Decreto 383 del 2007).

### b. Las Zonas Francas Permanentes Especiales – ZFPE –<sup>33</sup>

De manera general, las ZFPE son terrenos destinados a un solo fin, donde por lo general se llevan a cabo operaciones que no tienen cabida en una zona con fines generales (por ejemplo, actividades de fabricación de automóviles o textiles). En nuestro país, esta modalidad se establece desde el Decreto 383 de 2007 que reglamentó la Ley 1004 de 2005 y que posteriormente fue modificado por el Decreto 4051 de 2007.<sup>34</sup>

Así mismo, en esta modalidad se permite que empresas actualmente en funcionamiento accedan al régimen de Zona Franca en sus instalaciones, sin necesidad de relocalizarse<sup>35</sup> y se establece la posibilidad que las Sociedades Portuarias accedan al régimen.<sup>36</sup>

### c. Los parques tecnológicos como Zonas Francas

Con el objeto de impulsar el desarrollo de los parques tecnológicos, desde el Decreto 383 de 2007 se le ha permitido a éstos acceder al régimen de Zona Franca.<sup>37</sup> La finalidad de los mismos es ser polos de innovación,

<sup>33</sup> También conocidas internacionalmente como Zonas Francas Individuales, subzonedas (“export processing zones”).

<sup>34</sup> Para optar por una ZFPE se deben cumplir con unos requisitos de inversión y de creación de empleos, que por lo general son altos y varían según el tipo de proyecto que se trate. Adicionalmente, las sociedades que ya están desarrollando proyectos podrán solicitar dicho régimen cumpliendo con algunos requisitos como, por ejemplo, duplicar la renta líquida determinada a 31 de diciembre del año anterior a la solicitud como ZFPE.

<sup>35</sup> Artículo 7 del Decreto 4051 de 2007.

<sup>36</sup> Parágrafo Cuarto, Artículo 393-3 del Estatuto Aduanero, modificado Decreto 4051 de 2007.

<sup>37</sup> En Colombia sólo existe un documento denominado Política de Parques Tecnológicos, elaborado en el año 2000, por el Ministerio de Comercio, y una remisión a la figura en un par de leyes. Este documento define un Parque Tecnológico como “*Composición institucional y empresarial, donde a partir de la selección planeada de un globo de terreno, se aglutinan unidades de I + D de organizaciones empresariales, laboratorios, centros de desarrollo tecnológico, centros de servicios de apoyo al desarrollo productivo, núcleos de información, documentación y comunicaciones, empresas tractoras y relacionadas, incubadoras y centros de innovación, todos ellos en conexión con una universidad aunque no necesariamente con la presencia física de instalaciones universitarias dentro de sus límites, con áreas*”

transferencia tecnológica y competitividad del país en las áreas de energía, salud, software, agroindustria y biotecnología.<sup>38</sup> Sin embargo, a la fecha sólo existen: i) *Parque Tecnológico de Antioquia*; ii) *Parque Tecnológico del Eje Cafetero*; iii) *Parque Tecnológico de Santander – Guatiguará*; iv) *Parque Tecnológico del Caribe*; v) *Parque Tecnológico de la Sabana* y vi) *Parque Tecnológico de la Umbría*.

## 5. Los Usuarios del Régimen

Los usuarios de un régimen de Zonas Francas por lo general son el Usuario Operador, y los Usuarios Industriales de Bienes y Usuarios Industriales de Servicios. En el caso de Colombia, encontramos una figura adicional denominada los Usuarios Comerciales.<sup>39</sup>

---

*habilitables como zonas francas tecnológicas y con el desarrollo de infraestructura complementaria requerida para el logro de los fines sociales, con severa observancia de criterios de desarrollo sostenible y en armonía con procesos de ordenamiento territorial, desarrollo regional y urbano que favorezcan la localización habitacional próxima de científicos, investigadores, trabajadores y empleados de alta calificación con sus familias”. (Nota de los Autores: I+D significa Investigación + Desarrollo).*

<sup>38</sup> El Decreto 383 de 2007, que adicionó el artículo 393-2 al Estatuto Aduanero, incluía en su Parágrafo 3, una definición de Parques Tecnológicos como “aquellas zonas destinadas a acoger actividades de alta tecnología donde las empresas en él ubicadas se encuentren vinculadas con alguna universidad o centro de investigación y que cuenten con el visto bueno del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo”. Sin embargo, dicha definición fue eliminada con la modificación efectuada al artículo 393-2 por el Decreto 4051 de 2007. Bajo la nueva redacción, se establece en su parágrafo 2° que los Parques Tecnológicos que hayan sido reconocidos de acuerdo con la Ley 590 de 2000 podrán ser reconocidos como Zonas Francas permanentes, siempre que cumplan con algunos requisitos.

<sup>39</sup> El Estatuto Aduanero modificado por el Decreto 383 de 2007 – incluso con su reciente modificación mediante el Decreto 4051 de 2007– como la Ley 1004 de 2005 conservan esta estructura. En algún momento y para efectos de incentivar el régimen en Colombia, antes de la Ley 1004 de 2005, también se contempló la figura de los usuarios desarrolladores, los cuales según el artículo 13 del Decreto 2233 de 1996 eran aquellas personas que adelantaban obras de urbanización, construcción e infraestructura de servicios de una o varias zonas francas.”

### 5.1. Los Usuarios Operadores

Los Usuarios Operadores son las personas jurídicas responsables de la dirección, administración, supervisión, promoción y desarrollo de una o varias Zonas Francas y de la calificación de los usuarios de las mismas<sup>40</sup>, por lo cual a estos se les establece una serie de requisitos para obtener tal calidad así como unas funciones y obligaciones, todas estas consagradas en la normatividad.

La tendencia internacional es que el Estado delegue en los Usuarios Operadores obligaciones que le corresponderían a las autoridades de control aduanero. Lo anterior, con el objetivo de facilitar las actividades en Zona Franca y así tener un responsable directamente interesado en lograr la mayor eficiencia y rapidez de estas actividades. Colombia no es la excepción, e incluso establece en cabeza de éstos responsabilidades de promoción y desarrollo, permitiéndoles calificar a los usuarios de las zonas que operan.<sup>41</sup>

### 5.2. Los Usuarios Industriales

Es la persona jurídica, autorizada para funcionar **exclusivamente** en una o varias Zonas Francas<sup>42</sup>, quien puede producir, transformar o ensamblar bienes y/o prestar servicios. En Colombia la Ley diferencia entre los Usuarios Industriales de Bienes y los Usuarios Industriales de Servicios<sup>43</sup>, permitiendo que un mismo Usuario tenga las dos calidades.

---

<sup>40</sup> Artículo 4 de la Ley 1004 de 2005.

<sup>41</sup> Artículo 3 de la Ley 1004 de 2005. Es de destacar que bajo la modificación introducida en el Decreto 4051 de 2007 las ZFPE deben tener su propio usuario operador, no siendo posible que se trate del mismo usuario industrial de bienes o de servicios. De hecho, la norma actual exige que el usuario operador no tenga ninguna vinculación con los usuarios de Zonas Francas y ZFPE.

<sup>42</sup> Artículo 6 de la Ley 1004 de 2005. La exclusividad también se encuentra regulada por el artículo 393-22 del Estatuto Aduanero, modificado recientemente por el Decreto 4051 del 2007.

<sup>43</sup> Para los Usuarios de Servicios en Colombia durante algún tiempo se dio la discusión sobre si el servicio “deberá ser prestado dentro del área declarada como Zona Franca” o si podía ser prestado simplemente “desde” la Zona Franca. Esto quedó definido en el Decreto 4051 del 2007 en el artículo 393-22 al señalarse como “*El servicio ofrecido por el Usuario Industrial de servicios deberá ser prestado dentro o desde del área declarada como Zona Franca*”, pero estableciendo como condición

### 5.3. Los Usuarios Comerciales

Esta modalidad de Usuario que existe en Colombia, permite que una persona jurídica se instale en una Zona Franca para desarrollar actividades de mercadeo, comercialización, almacenamiento o conservación de bienes. Para esta clase de usuarios no se exige la exclusividad en la instalación y en el desarrollo de sus actividades dentro de la Zona Franca. Este tipo de usuario se puede calificar como una Comercializadora Internacional.<sup>44</sup>

## 6. Aspectos aduaneros y de comercio exterior

La Zona Franca es ante todo un mecanismo aduanero excepcional en donde se considera que las mercancías y bienes en ellas introducidos están fuera del territorio aduanero de un país, esto implica:

- i) La no causación de tributos aduaneros en virtud de que las mercancías no han ingresado al TAN.<sup>45</sup> En la práctica, esto genera conflictos en el entendimiento de las autoridades aduaneras de muchos países sobre su papel en una Zona Franca, en la medida que si bien la función aduanera por lo general se encausa a la recaudación de impuestos, en el caso de las zonas francas la función aduanera es garantizar la agilidad del régimen.

---

que no exista desplazamiento físico fuera de la Zona Franca Permanente de quien presta el servicio. Sin embargo, se permite en ciertos casos que los empleados realicen sus actividades a distancia – teletrabajo – siempre que estén en contacto directo con la compañía mediante sistemas de telecomunicación. Anteriormente, la redacción señalaba en el Decreto 2233, art. 16 que éste era quien *“realiza sus actividades en forma exclusiva dentro de la respectiva zona franca, consistentes en la prestación de servicios con destino prioritariamente a los mercados externos, incluyendo las actividades científicas y tecnológicas”*.

<sup>44</sup> La DIAN ha señalado que *“Por lo anterior se observa que las operaciones que realizan las sociedades de comercialización internacional no se contraponen con las actividades que puede desarrollar un usuario comercial de zona franca, por lo cual es procedente que un usuario comercial de Zona Franca sea calificado como Sociedad de Comercialización internacional, siempre y cuando se de cumplimiento a los requisitos exigidos para cada evento”*. Concepto No. 00027, Bogotá D. C., 06 de junio de 2006 analizando la Ley 1004.

<sup>45</sup> El Artículo 1º del Estatuto Aduanero, que trata sobre las definiciones para la aplicación del mismo señala. *“(…) Tributos aduaneros. Este expresión comprende los derechos de aduana y el impuesto sobre las ventas”*.



- ii) Una diferencia entre operar dentro de una Zona Franca o fuera de ella. Esto se logra mediante una adecuada infraestructura para la fiscalización; con el desarrollo de procedimientos ágiles y con la implementación de mecanismos de cooperación que permitan la elaboración de perfiles de riesgo. Con lo anterior se logra minimizar el denominado “trade rate” o arancel administrativo, el cual consiste en el costo del paso por aduanas desde una óptica de negocios.

Tras las anteriores precisiones, a continuación se presenta el régimen de transacciones de una Zona Franca.

### 6.1. Operaciones desde el TAN con destino a la Zona Franca

En principio, en virtud de la extraterritorialidad, la venta de materias, partes, insumos y bienes terminados desde el TAN al usuario operador y a los usuarios industriales de Zona Franca se considera una exportación para el vendedor. Por esta razón, la propia Ley Marco ha consagrado que “*las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los impuestos a las exportaciones*”.<sup>46</sup> Frente a lo anterior debemos señalar:

- a. Por lo general, en un régimen tributario no existen tributos a las exportaciones, en Colombia se consagran sólo algunas excepciones.<sup>47</sup> La Ley 1004 de 2005 considera que la extraterritorialidad se aplica también para los impuestos a las exportaciones, pero no al resto de tributos<sup>48</sup>, surgiendo entonces la inquietud si esto incluiría por ejemplo una Tasa por Servicios Aduaneros.<sup>49</sup>

<sup>46</sup> Artículo 1º Ley 1004 de 2005.

<sup>47</sup> Es el caso por ejemplo de la contribución requerida por la exportación de café (Ley 101 de 1993) y por la exportación de esmeraldas (Ley 488 de 1998).

<sup>48</sup> Ibidem.

<sup>49</sup> El Artículo 71 de la Ley 1111 de 27 de diciembre de 2006 consagra este tributo, el cual es una tasa. De hecho la tarifa le corresponde fijarla al Gobierno y se señala en la ley el método y el sistema para establecerla (en cumplimiento del artículo 338 de la Constitución), en desarrollo de la actividad que se presta y que se hace en uso de una autoridad administrativa –revisión importaciones y exportaciones–, por lo que en nuestra opinión, este gravamen por ser una tasa no estaría contemplada dentro de los impuestos a las importaciones o exportaciones que no se generan para las mercancías que están en zona franca. Sin embargo, si surge la inquietud sobre si las mercancías que ingresen o salgan de Zona Franca causan esta tasa,

- b. Sólo se considera exportación definitiva cuando las materias primas, partes, insumos y bienes terminados nacionales o en libre disposición, se envían desde el resto del territorio aduanero nacional a un usuario de la Zona Franca, siempre y cuando dicha mercancía **sea efectivamente recibida por el usuario**. Es decir *“implica que el beneficiario de la mercancía sea el usuario de la Zona Franca”*.<sup>50</sup>
- c. La noción de exportación en materia de Zonas Francas tiene las siguientes particularidades: i) desde la óptica del destinatario, no se consideran exportaciones las ventas al usuario comercial; ii) se excluyen de la definición de exportación a ciertos bienes en virtud de su origen –mercancías de origen extranjero nacionalizadas<sup>51</sup>–, iii) se establece que para ser una exportación se debe tratar de una venta necesaria para el normal desarrollo del objeto social del usuario de Zona Franca y iv) se consagra que sobre ciertos bienes (materiales de construcción, combustibles, alimentos, etc.) su introducción a Zona Franca no se considera exportación.<sup>52</sup>
- d. Debe advertirse que adicional al tratamiento de exportación (con la consecuencia de la exención del IVA), la Ley 1004 de 2005 estableció como exenta del IVA la venta de materias primas, partes, insumos y bienes terminados desde el territorio nacional a usuarios industriales de bienes y de servicios (no a usuarios comerciales ni usuarios operadores)<sup>53</sup>,

---

al estar la misma exclusivamente contemplada para las importaciones y las exportaciones.

<sup>50</sup> 01 de Noviembre de 2005, Concepto No. 0118, ÁREA: Aduanera, analizando antes del Decreto 383 de 2007 y sus posteriores modificaciones.

<sup>51</sup> Artículo 396 del Estatuto Aduanero, modificado por el Decreto 383 de 2007, posteriormente modificado por el Decreto 4051 de 2007.

<sup>52</sup> Artículo 398 del Estatuto Aduanero, modificado por el Decreto 383 de 2007. En Colombia disposiciones anteriores a la Ley 1004 de 2005 señalaban expresamente que no constituye exportación, la introducción a Zona Franca, proveniente del resto del territorio aduanero nacional de materiales de construcción, combustibles, alimentos, bebidas y elementos de aseo, para su consumo o utilización dentro de la zona. Concepto Aduanero 082606, Diciembre 26 del 2002.

<sup>53</sup> No obstante, como se comentó anteriormente, las ventas desde el TAN al usuario operador de Zona Franca serán consideradas como exportación y, por lo tanto, generará la exención del IVA a la operación por este concepto (exportación).

siempre que sean necesarios para el desarrollo del objeto social de los usuarios.<sup>54</sup>

- e. De otro lado, es posible reexportar bienes introduciéndolos a una Zona Franca, pero “no es procedente reembarcar a una Zona Franca Industrial de Bienes y Servicios, mercancías que no han sido sometidas a ningún régimen aduanero”.<sup>55</sup>

## 6.2. Operaciones entre Usuarios

En Colombia, la normatividad aduanera tradicionalmente permite efectuar operaciones entre usuarios de Zonas Francas, limitándolas a los contratos de arrendamiento de maquinaria y equipo o de compraventa de bienes, permitiendo también que se celebren contratos de servicios para la producción, transformación o ensamble de bienes.<sup>56</sup>

En lo concerniente a los bienes, el traslado de los mismos entre una Zona Franca y otra no causa arancel y en lo que respecta al IVA, existe por disposición expresa en el Estatuto Tributario una exención para las ventas entre

---

<sup>54</sup> La Ley 1004 al modificar el artículo 481 literal f) del Estatuto Tributario estableció de manera expresa para que proceda la exención de IVA que las ventas de estos bienes deben ser necesarias para el desarrollo del objeto social de los usuarios. En este caso es muy posible que la DIAN entre en una discusión con el fin de sostener que algunas compras son sólo útiles pero no necesarias para el objeto social de los usuarios y con base en ello no acepte que se reconozca la exención del IVA. Adicionalmente, la disposición pone una carga excesiva en cabeza del vendedor de los bienes – responsable del IVA en la venta –, puesto que no siempre estará en capacidad de conocer si la venta es necesaria para el objeto social del adquirente.

<sup>55</sup> Septiembre 6 de 2001, Concepto: 081531, Aduanas, analizando el anterior artículo 397 del Decreto 2685 de 1999 que no sufrió modificaciones legales en el Decreto 383 de 2007 (ni con las modificaciones posteriores introducidas por el Decreto 4051 de 2007) en esta materia.

<sup>56</sup> Esto se consagraba tanto en el Decreto 2685 de 1999 como en el Decreto 383 de 2007 que modificó el artículo 408 del Estatuto Aduanero. Con base en la normatividad mencionada la DIAN ha considerado que *“una empresa que utiliza el servicio de almacenamiento de mercancía prestado por un Usuario Comercial de Zona Franca, no puede trasladar a través de dicho usuario la mercancía almacenada, a otra Zona Franca que se encuentra en jurisdicción aduanera diferente”*. Bogotá, D.C, 2 de octubre de 2003., Concepto No. 096, Aduanas.

usuarios industriales de bienes y de servicios – siempre que esta sea necesaria para el desarrollo de su objeto social –, bien sea que estos se encuentren dentro de la misma Zona Franca u en otra diferente.<sup>57</sup> No obstante, la exención no cubre las ventas en las que intervengan usuarios operadores y usuarios comerciales de Zonas Francas, bien sea que estos actúen como compradores o vendedores e independientemente que la contraparte en el negocio se trate de un usuario industrial de bienes o de servicios.

### 6.3. Operación desde Zona Franca al TAN

La introducción de mercancías desde una Zona Franca al TAN se considera una Importación.<sup>58</sup> Esto tiene como efecto que se causen los correspondientes tributos aduaneros (*aranceles e IVA y otros que eventualmente puedan resultar, como impuesto al consumo – de licor, cerveza o cigarrillos*).

En materia de aranceles la base gravable es el valor en aduana de las mercancías al momento de su valoración, deduciendo de la base el valor agregado nacional.<sup>59 /60 /61</sup>

<sup>57</sup> Literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario.

<sup>58</sup> Bogotá D.C., Septiembre 24 de 2001, Concepto Aduanero 197.

<sup>59</sup> Artículos 400 y 402 del Estatuto Aduanero modificados por el Decreto 383 de 2007. Situación que como antecedente tiene la consulta absuelta por Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, Concepto del 7 de octubre de 2004, radicado 1586, así: *“La interpretación del artículo 402 del Decreto 2685 de 1999 es la que surge del tenor literal, esto es, que el valor agregado nacional para el pago de los tributos aduaneros lo constituye las materias primas o insumos nacionales y extranjeros que ingresan temporalmente a la Zona Franca para perfeccionamiento y posterior reimportación al territorio nacional. Por lo tanto, el Gobierno Nacional puede considerar si conviene o no revisar el régimen aplicable para que en todos los casos de importaciones (temporales y definitivas) de bienes procesados en zona franca con destino al país se reconozca el agregado nacional”*. (Subrayas fuera del texto original).

<sup>60</sup> Si el bien se ha construido en su totalidad en Zona Franca con materias primas nacionales se trataría en su totalidad de un agregado nacional y, por lo tanto, no habría base gravable para el IVA (ni los aranceles) por la importación al TAN.

<sup>61</sup> Para efectos de determinar cual es el valor agregado nacional y cual es el valor que constituye la base gravable del arancel en Colombia se prevé el Certificado de Integración. El mismo permite discriminar entre las materias primas e insumos nacionales y extranjeros utilizados en el respectivo proceso, es sumamente importante y como tal constituye documento soporte de la declaración de importación.

Para liquidar el IVA en las importaciones de Zona Franca se tendrá como base gravable el valor en aduanas, incrementado con el arancel.<sup>62</sup> Teniendo en cuenta lo anterior, el usuario de Zona Franca no debe facturar el IVA en estas operaciones, pues se generaría un doble impuesto: uno por la venta y otro al momento de la importación.<sup>63</sup> La operación que prima es la de importación (siendo el importador el responsable del IVA).<sup>64</sup>

Por otro lado, en Colombia no existe inconveniente jurídico para someter a cualquier modalidad de importación una mercancía que se envía al TAN desde Zona Franca<sup>65</sup>, si se da cumplimiento a los requisitos generales para cada modalidad.

#### 6.4. Operaciones desde el exterior a Zona Franca

La introducción de bienes de procedencia extranjera a Zona Franca no es considerada una importación.<sup>66</sup> De esto se desprenden varios efectos en materia aduanera.

El primero, es que mientras estos bienes procedentes del exterior se mantengan en la jurisdicción de la Zona Franca no es viable aplicar a los

---

<sup>62</sup> Artículo 459 del Estatuto Tributario.

<sup>63</sup> Consideramos que para el usuario que enajena bienes desde zona franca la operación la debe considerar como no sujeta al IVA, pues no se trata de una operación exenta ni tampoco está contemplada en la ley como excluida. Se debe tener en cuenta que al tratarse de una operación no sujeta el ingreso no debe hacer parte de ningún cálculo de proporcionalidad para determinar el monto de IVA común que debe ser tomado como descontable.

<sup>64</sup> Esta situación ha sido aceptada por las Autoridades Tributarias en los conceptos 52676 de 1999 y 39054 de 2001.

<sup>65</sup> Concepto Aduanero 041588, Bogotá, D.C. julio 17 del 2003.

<sup>66</sup> Con la modificación introducida por el Decreto 4051 de 2007 al artículo 393-4 del Estatuto Aduanero se crea un régimen sui generis para las compañías que están realizando actividades y solicitan ser usuarios de una ZFPE. En estos casos se permite que mientras se cumplen los requisitos para adquirir la calidad de usuario industrial, la maquinaria y el equipo para la ejecución del proyecto que ingrese a la Zona Franca se entienda fuera del territorio nacional para efectos de los tributos aduaneros aplicables a las importaciones. Sin embargo, en relación con las materias primas, insumos y bienes procesados, sólo se les aplicará el régimen de Zona Franca cuando se adquiera la calidad de usuario industrial.

mismos las normas que reglamentan la importación de mercancías al TAN.<sup>67</sup>

Lo segundo, es que como la introducción de bienes desde el exterior a una Zona Franca no se considera una importación<sup>68</sup>, dicha operación no debe dar lugar a que se liquide arancel ni IVA en nuestro país.

## 6.5. Operaciones desde Zona Franca al exterior

La salida de bienes de Zona Franca a mercados externos se considera una exportación.<sup>69</sup> Por lo tanto, bajo el principio según el cual no se deben exportar impuestos, las exportaciones en Colombia son exentas del IVA y, permiten al exportador solicitar la devolución de IVA incurrido.

## 7. Aspectos Tributarios

### 7.1. El Impuesto sobre la renta y complementarios

Con la eliminación de la exención sobre ingresos por ventas al exterior para usuarios industriales de Zona Franca la Ley 1004 de 2005 estableció para los usuarios industriales de bienes, usuarios industriales de servicios y usuarios operadores una tarifa de renta del 15%, aplicable a partir del 1° de enero de 2007.<sup>70</sup> Estableciéndose un tratamiento diferencial de

---

<sup>67</sup> Ha señalado la DIAN como es claro que el Estado no puede entrar a prohibir o coartar los procesos de transformación de mercancías, cuando estos no se surten dentro de su ámbito territorial. Concepto Aduanero 023975, Bogotá D. C., 8 de octubre de 1999.

<sup>68</sup> Artículo 394 del Estatuto Tributario.

<sup>69</sup> Esta situación es reconocida de manera expresa en el artículo 395 del Estatuto Aduanero.

<sup>70</sup> Al revisar los antecedentes de esta tarifa se encuentra que inicialmente el Gobierno Nacional propuso establecer una tarifa del 25% para los usuarios industriales de Zonas Francas (Gaceta del Congreso N° 636 de 2005). Sin embargo, durante el proceso legislativo se estableció una tarifa del 15%, buscando en cierta forma mantener la tributación que se calculó tenían los usuarios de zona franca. Al respecto en el primer debate (conjunto) del proyecto de ley se señaló: *"Es importante considerar estudios ya realizados sobre el tema. En particular cabe remitirse a las estadísticas trabajadas en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público según las cuales las empresas de zonas francas venden a mercados externos el 67.8% de sus ventas, lo que significa que en la actualidad sólo tributan sobre el 32.2% de*

carácter subjetivo y no objetivo, es decir en función del sujeto pasivo y no de la base imponible<sup>71</sup>, como ocurría antes de la mencionada Ley.

La tarifa en mención no cobija a los usuarios comerciales, en relación con los cuales, incluso desde antes de la Ley 1004 de 2005, no se les consideraba para beneficios en el impuesto sobre la renta.<sup>72</sup>

Ahora bien, para las compañías que están realizando actividades y solicitan la declaratoria de una ZFPE en sus instalaciones, se ha establecido que sólo se adquiere la calidad de usuario industrial el 31 de diciembre del año en que se cumple con ciertos requisitos. Por lo tanto, en este caso se podría interpretar que la aplicación de la tarifa de renta del 15% sería a partir de dicho año, teniendo en cuenta que al momento de la consolidación del impuesto (31 de diciembre) ya se cumplirían los requisitos para tener la calidad de usuario industrial.

## 7.2. Aplicación del impuesto a las ganancias ocasionales

En nuestro entender, aunque la Ley 1004 de 2005 buscaba que la tarifa única de renta para los usuarios industriales y el operador de Zona Franca fuera del 15% (incluyendo el impuesto de renta y el de ganancias ocasionales), la forma en que están dispuestas las normas<sup>73</sup> y las derogatorias que realizó el legislador con posterioridad a la mencionada ley nos lleva a sostener una conclusión contraria.

---

*esas mismas ventas, al ser estas las que se tranzan en el mercado local. Con base en lo anterior se sustenta que una tarifa general del 15% para los usuarios industriales de zonas francas generaría un impacto similar a la tributación actual” (Gaceta del Congreso No. 840 de 2005).*

<sup>71</sup> Concepto 079064 (00423) del 02 de octubre de 2007.

<sup>72</sup> Frente a las Zonas Francas transitorias, estas tienen dos tipos de usuarios, el administrador y el expositor, en relación con estos últimos no se ha establecido ningún tipo de tarifa de renta especial, pues como tal no están considerados como usuarios de Zona Franca en texto de la Ley 1004 de 2005, además, su actividad tendería más a la correspondiente a los usuarios comerciales. Respecto de los Administradores, el Decreto 4051 de 2007 (Artículo 30) establece la posibilidad que aquellos que han funcionado por más de 15 años como Zonas Francas Transitorias puedan acceder al régimen de Zona Franca Permanente Especial y su tarifa de renta especial.

<sup>73</sup> En este punto se debe recordar que por norma de interpretación cuando la ley es clara no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu (artículo 27 del Código Civil).

En efecto, si bien al momento en que se promulgó la Ley 1004 de 2005 la normatividad permitía que para los contribuyentes que ajustaban por inflación (entre estos las personas jurídicas usuarias de Zonas Francas) pudieran tratar las ganancias ocasionales bajo el impuesto de renta y así aplicarles la tarifa correspondiente, lo cierto es que con la Ley 1111 de 2006 se derogaron los ajustes por inflación fiscales y el impuesto de ganancias ocasionales volvió a tener autonomía como un gravamen diferente con su propia tarifa (33% a partir de 2008).

Teniendo en cuenta lo anterior, es importante hacer un llamado a los legisladores para que no solo establezcan un tratamiento igual en tarifa para las ganancias ocasionales que obtengan los usuarios industriales y operadores de Zona Franca, sino que permita que (de nuevo) las ganancias ocasionales se computen dentro de la renta líquida de éstos. Se debe tener en cuenta que el tratamiento separado de las ganancias ocasionales puede llevar a que una Compañía que esté sufriendo pérdidas en su actividad, para obtener solvencia enajene algunos activos fijos, lo cual se vería gravado con el impuesto de ganancias ocasionales, sin importar la situación global de la Compañía, lo cual a todas luces resulta injusto.

### **7.3. Algunos comentarios sobre otras disposiciones del impuesto de renta**

#### **a. Operaciones a valores del mercado con partes relacionadas**

La normatividad de Zonas Francas estableció que las operaciones de compra y venta de servicios que realicen los usuarios que gozan de la tarifa reducida<sup>74</sup> con los vinculados económicos y partes relacionadas deben cumplir con las normas sobre precios de mercado o de lo contrario serán rechazadas y les será aplicable la sanción por inexactitud.<sup>75</sup>

---

<sup>74</sup> La norma que se comenta en este apartado parecería que no tiene aplicación para los usuarios operadores de Zona Franca, pues aunque a ellos se les estableció una tarifa de renta del 15% no están incluidos dentro de la obligación de respetar los precios de mercado so pena que sus compras sean rechazadas para efectos de la depuración del impuesto sobre la renta.

<sup>75</sup> Artículo 85-1 del Estatuto Tributario.



Esta norma tiene como objetivo que los grupos de empresas no busquen artificialmente ubicar las mayores utilidades en la compañía localizada en Zona Franca que tributará a una menor tarifa de renta.

Ahora bien, en nuestra opinión la norma en la práctica se hace aplicable a las actividades que se tengan con partes vinculadas ubicadas en el territorio aduanero nacional (TAN) o incluso con las partes vinculadas en otras zonas francas del país, pero no para las ubicadas en el exterior, pues para estas últimas creemos que aplicaría la normatividad especial de precios de transferencia.<sup>76</sup> Al respecto la normatividad sobre precios de transferencia implica realizar una documentación soporte (estudio de precios de transferencia) y presentar declaraciones, así como ajustar el valor de los ingresos o gastos a la mediana del rango intercuartil que se haya determinado para la operación.<sup>77</sup> Por su parte, la normatividad establecida para Zonas Francas no considera el cumplimiento de deberes formales adicionales y establece que las compras y ventas serán rechazadas, lo cual, en principio, se convierte en un desconocimiento total de estos valores.

Ahora bien, la norma de precios de mercado en las operaciones de Zonas Francas con el TAN aunque habla de compras y ventas, en la práctica creemos que solamente tiene aplicación para las compras, pues es claro que llegar a rechazar ventas daría lugar a un menor ingreso y en consecuencia una menor renta líquida gravable e impuesto a cargo, no siendo posible aplicar la sanción por inexactitud de que trata la norma.<sup>78</sup>

Por último, debemos mencionar que si una compra de un usuario industrial de bienes o de servicios es objeto de rechazo por no cumplir con un valor a precios del mercado, el proveedor del bien o del servicio no deberá realizar ningún ajuste correlativo para al ingreso que recibió por la prestación o venta

---

<sup>76</sup> Lo anterior bajo el mismo artículo 260-7 del Estatuto Tributario que establece que no se aplican limitaciones entre vinculados cuando se aplica el régimen de precios de transferencia.

<sup>77</sup> Artículo 260-2 del Estatuto Tributario.

<sup>78</sup> Aunque en este punto podría llegar a señalarse que la intención del legislador era buscar que todas las transacciones fueran a precios de mercado, lo cierto es que el artículo 85-1 del Estatuto Tributario solo consideró como sanción el rechazo del costo o gasto y no el ajuste al ingreso.

que realizó, por lo cual seguirá gravando esto con independencia de lo que suceda para la parte vinculada.<sup>79</sup>

**b. Otros Beneficios tributarios**

Siguiendo a Velarde Aramayo<sup>80</sup> consideramos que la tarifa de renta del 15% resulta un beneficio tributario del cual gozan los usuarios industriales y operadores de Zona Franca, el cual encontraría su justificación en que dichas zonas son un instrumento de empleo, transferencia de tecnología y polo de desarrollo nacional y regional, entre otros.

Sin embargo, el que la tarifa se trate de un beneficio no impide que el contribuyente pueda optar conjuntamente por otros tratamientos benéficos como serían ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, rentas exentas y deducciones especiales, en la medida que la prohibición legal para aplicar sobre un mismo hecho económico beneficios concurrentes, se presenta cuando se solicita un descuento(s) del impuesto y/o deducciones sin relación con la actividad de renta. En este sentido la normatividad no señala la tarifa, como uno de los conceptos sobre los cuales no se admite concurrencia.

**c. Reserva del artículo 130 del Estatuto Tributario para usuarios de Zonas Francas con tarifa de renta del 15%**

Para poder tomar una mayor depreciación fiscal que la que se solicita para efectos contables, el artículo 130 del Estatuto Tributario establece la obli-

---

<sup>79</sup> En relación con la normas de precios de transferencia se prevé que se pueden hacer ajustes a la declaración de renta por parte de un contribuyente colombiano (sin sanción), cuando su parte vinculada en el exterior ha sido ajustada por la autoridad competente del país y dicho ajuste a sido aceptado por la DIAN. En todo caso esta posibilidad sólo está contemplada cuando exista un tratado internacional sobre la materia celebrado entre Colombia y la jurisdicción en donde se realiza el ajuste de precios de transferencia (artículo 260-5 del Estatuto Tributario).

<sup>80</sup> Según este autor un beneficio “se caracteriza, entre otras cosas, por tener una clara y exclusiva función de promoción y dirigismo, es decir, por tratarse de normas que configuran como una derogación del tratamiento ordinario del tributo, justificadas – precisamente – en la búsqueda de efectos estimuladores a determinados comportamientos”. Velarde Aramayo, María Silvia. Beneficios y Minoraciones en Derecho Tributario. Editorial Marcial Pons. Madrid 1997, Página 30.

gación de realizar una reserva patrimonial correspondiente al 70% del mayor valor fiscal sobre el valor contable que se está solicitando como depreciación en la depuración de la renta líquida. Dicha reserva será liberada – en el futuro – en la medida que la depreciación contable sea mayor que la fiscal y en este caso, los valores liberados son susceptibles de distribuirse como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Esta norma resulta aplicable para los usuarios de Zonas Francas que gocen de la tarifa de renta del 15%. Sin embargo, al tratarse de una regla concedida dentro del régimen general existen algunas dificultades en su aplicación.

En primer lugar, se debe tener en cuenta que históricamente se estableció que el monto sobre el cual se debe hacer la reserva para poder solicitar la mayor depreciación, corresponde a un porcentaje del 70%, el cual se determinó cuando la tarifa general de renta era del 30%.

La norma pretendía que como el 30% se registraba contablemente como un impuesto diferido (que se pagaría y declararía en el futuro), el exceso (70%) se trataba del monto que podría ser tomado contablemente como gasto o costo por depreciación en el futuro, pero que fiscalmente el contribuyente lo estaba deduciendo de manera anticipada. Por lo tanto, sobre dicho valor (70%) se exigió la constitución de una reserva temporal para liberarla cuando se presentara el gasto contable por depreciación.

En relación con la reserva del 70%, si se siguiera la teoría con la que fue creada, esta debería ser para los usuarios de Zonas Francas de un monto del 85%. No obstante lo anterior, ante la literalidad de la norma y lo manifestado por las Autoridades Tributarias en el pasado, dicha reserva, así se cambie la tarifa de renta, debe permanecer en el 70% mientras no sea objeto de modificación expresa.

Lo anterior genera unas condiciones especiales para el usuario de Zona Franca con tarifa del 15%, pues éstos podrán tomar una mayor depreciación fiscal sobre contable, constituyendo sobre la diferencia una reserva del 70% y un impuesto diferido del 15%, quedando libres 15 puntos porcentuales, los que le permitirán una mayor utilidad contable para repartir a sus accionistas o reservarla voluntariamente. Sin embargo, sobre la parte que no se constituyó la reserva (15%), al momento en que se reparta al accio-

nista se generará, en principio, un ingreso gravado para éste, por cuanto solamente lo que se libere de la reserva del artículo 130 E.T. es susceptible de distribuirse como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Por lo tanto, es conveniente que el legislador revise el porcentaje sobre el cual debe realizarse la reserva por mayor depreciación fiscal sobre la contable, considerando las diferentes tarifas del impuesto sobre la renta, con el fin de evitar inequidades imprevistas entre los diferentes contribuyentes.

**d. El crédito tributario por impuestos pagados en el exterior**

Es frecuente que los usuarios de Zona Franca tengan un importante flujo de operaciones en otros países, lo cual posiblemente llevará a que se paguen impuestos en el exterior por estas actividades. De tal manera, resulta de gran importancia para dichos usuarios la posibilidad de tomar como descuento en renta los impuestos pagados en otros países (crédito fiscal). Al respecto, si bien no existe norma especial para los usuarios de Zona Franca, es importante tener el límite del impuesto acreditable (15% ó 33%) para determinar hasta cuanto puede ser el monto del descuento a solicitar.<sup>81</sup>

**e. Aplicación del beneficio de auditoria para los usuarios de Zonas Francas**

El beneficio de auditoria que permite que la declaración de renta de un contribuyente adquiera firmeza (no pueda ser revisada por las Autoridades Tributarias), en un término inferior al previsto por regla general, según el

---

<sup>81</sup> Ahora bien, con el fin de que el sacrificio fiscal que realiza el país para rebajar las tarifas de renta para algunos usuarios de zona franca, no termine favoreciendo la tributación en otro país y sin ningún beneficio real para los extranjeros que realizan inversiones en usuarios de zona franca que gozan de la tarifa del 15%, es importante que el gobierno propenda por que en los tratados de doble tributación que celebre con otros países negocie una norma de tax sparing (crédito tributario fantasma o teórico) que permita a los inversionistas en el exterior que en su país de residencia el crédito tributario que se les reconozca por las utilidades que reciban de zona franca se les tenga como si las compañías hubieran tributado a la tarifa general (33%) y no a una tarifa reducida. Si lo anterior no se logra, el esfuerzo de reconocer una menor tarifa, en principio, no lo recibirá realmente el inversionista del exterior y, por lo tanto, podría no resultar tan atractivo invertir en una zona franca en Colombia.

porcentaje de incremento del impuesto neto de renta de un año a otro, no está previsto para contribuyentes que gozan de beneficios tributarios en virtud de su ubicación geográfica.<sup>82</sup>

Teniendo en cuenta que en nuestra opinión la tarifa del 15% es un beneficio tributario y que este es concedido por la ubicación del contribuyente dentro de una Zona Franca, consideramos que para quienes gozan de esta menor tarifa no será posible solicitar el beneficio de auditoría, así cumplan con los requisitos en el monto de incremento de sus impuestos.<sup>83</sup>

#### **f. Efectos en los socios de compañías localizadas en Zona Franca**

La Ley 1004 de 2005 consideró una fórmula para permitir que los dividendos recibidos de las compañías ubicadas en Zona Franca no se vean gravados en cabeza de los socios, en la medida en que las utilidades que los generaran hubieran tributado en cabeza de la sociedad – a la tarifa del 15% –<sup>84</sup> independientemente que estos se encuentren o no ubicados en la Zona Franca o fuera de ella.

Sin embargo, la normatividad no consideró ninguna situación especial si se trata de dividendos gravados para los socios (por no haber tributado en cabeza de la sociedad usuario de Zona Franca con tarifa del 15%), pues en este caso dichos dividendos estarán gravados a la tarifa general del impuesto sobre la renta (33%). Por lo anterior, en la práctica puede resultar preferible que compañías ubicadas en Zonas Francas con tarifa del 15% eviten tomar beneficios tributarios que no se trasladaran a los socios<sup>85</sup>, pues evitar el beneficio dará lugar a una tributación del 15% (sin que se genere recargo alguno en cabeza del socio).

<sup>82</sup> Artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

<sup>83</sup> En el pasado se consideró que la renta exenta que se le reconocía a usuarios de Zonas Francas por las ventas que hicieran al exterior desde dicha zona impedía que se pudiera solicitar el beneficio de auditoría, pues era un beneficio atado a la ubicación del contribuyente en un área geográfica. Conceptos 31370 de 2003, 54640 de 2004 y 51022 de 2005.

<sup>84</sup> Mediante el Decreto 4980 de 2007 se permitió tener en cuenta las ganancias ocasionales (que se sumará con la renta líquida) para el cálculo de los dividendos que podrán ser tenidos como no gravados para los accionistas.

<sup>85</sup> Se debe tener en cuenta que en la actualidad existe el beneficio por la deducción de activos fijos reales productivos (artículo 158-3 del Estatuto Tributario) que sí se traslada a los socios por disposición expresa de la norma en este sentido.

#### **7.4. Retenciones en la fuente a título de renta**

##### **a. Retenciones que se le son practicadas a los usuarios de Zona Franca**

Al no existir un régimen especial, los ingresos que reciben los usuarios de Zona Francas están sometidos a retención en la fuente bajo las normas generales.<sup>86</sup> Esta situación debe ser objeto de reproche, pues a nadie escapa que no se debe aplicar las mismas retenciones en la fuente (anticipo del impuesto a cargo) a contribuyentes que están sometidos a tarifas distintas.

La anterior situación, puede llevar a que se generen recurrentes saldos a favor en las declaraciones de renta de los usuarios industriales y usuarios operadores de Zonas Francas. Estos saldos si bien pueden ser objeto de devolución y/o compensación, implican tener que esperar a presentar la declaración y llevar a cabo el proceso de recuperar dichas sumas, por lo que se genera un efecto financiero que afecta el flujo de recursos de estos usuarios. Por lo tanto, sería importante que el Gobierno analice esta situación, con el fin de establecer una tarifa de retención en la fuente especiales (reducidas) para los usuarios que gocen de la tarifa de renta de 15%.

##### **b. Retenciones que practican los usuarios a sus proveedores**

En la actualidad no existe un régimen preferencial para la retención en la fuente que deban aplicar los usuarios de Zona Franca tanto en sus adquisiciones de bienes y servicios tanto locales como al exterior.<sup>87</sup> Ahora bien, en relación con los pagos que realicen los usuarios de Zona Franca a favor de personas ubicadas en el TAN, si se trata de ingresos de fuente nacional estos deberán estar sometidos a retención en la fuente bajo la normatividad general no obstante de que se trate de una operación (venta de bienes de

---

<sup>86</sup> Esta situación fue reconocida expresamente por la DIAN en los conceptos 95409 de 1996 y 28384 de 1999.

<sup>87</sup> En el régimen anterior no aplicaba retención en la fuente para los pagos por intereses y servicios técnicos que realizarán los usuarios de Zonas Francas al exterior (posibilidad que no aplicaba para usuarios comerciales - Concepto 97484 de la DIAN).

TAN a Zona Franca) que pueda llegar a considerarse como una exportación para efectos aduaneros.<sup>88</sup>

### c. Autorretención

En principio, los usuarios de Zonas Francas están sometidos a las normas generales<sup>89</sup> para que puedan llegar a ser considerados auto retenedores del impuesto sobre la renta. Por lo tanto, deben cumplir una serie de requisitos para poder ser nombrados como tales, entre estas el monto de los ingresos y el número de clientes. No obstante, recientemente para las sociedades que han sido declaradas como usuarios de una ZFPE se permite que presenten su solicitud como autorretenedores sin que tengan que cumplir con los requisitos antes señalados.<sup>90</sup>

## 7.5. Impuesto sobre las ventas (IVA) en la prestación de servicios

### a. Desde el TAN con destino a la Zona Franca

Los servicios prestados por personas ubicadas en el TAN a usuarios de Zona Franca, se tratan de servicios llevados a cabo en el territorio nacional, que no pueden considerarse como una exportación de éstos.<sup>91</sup>

En efecto, por un lado, el régimen de exportación del TAN a la Zona Franca solamente está previsto para los bienes, pero por el otro, las normas de IVA

---

<sup>88</sup> En este sentido se manifestó la DIAN en los Conceptos 95409 de 1996, 80957 de 1998, 28384 de 1999 y 67279 de 2002. En todo caso debe advertirse que en el Concepto 69021 de 1999 la DIAN considero que *“los ingresos recibidos en el país que provengan de zona franca industrial, por concepto de exportaciones, no se encuentran sometidos a retención en la fuente”*. Al respecto debe tenerse en cuenta que el concepto se basaba en el artículo 366-1 del Estatuto Tributario que señala que no existe retención en la fuente por ingresos del exterior cuando se trataba de ingresos por exportaciones. En nuestra interpretación la posición de la DIAN olvidaba que los ingresos recibidos de Zona Franca NO son recibidos del exterior y por ende no puede aplicársele a los mismos la normatividad correspondiente, posición que fue adoptada en el Concepto 25114 de 1999, mediante el cual se revocó el Concepto 69021 de 1999.

<sup>89</sup> Las cuales están previstas en la Resolución 04074 de 2005 de la DIAN.

<sup>90</sup> Resolución 7560 de 2007 de la DIAN.

<sup>91</sup> En este sentido pueden consultarse los Conceptos 45985 de 1998 y 41605 de 1999 de la DIAN.

para calificar una prestación como exportación de servicios – y poder tratarla como exenta del impuesto – exigen que el beneficiario no tenga negocios ni actividades en Colombia, lo cual ciertamente no sucede cuando quien recibe el servicio se trata de un usuario ubicado en una Zona Franca en el territorio colombiano.<sup>92</sup>

**b. Desde la Zona Franca con destino al TAN**

En la medida en que los usuarios de Zona Franca están ubicados en el territorio nacional y que a quienes se les prestan sus servicios también, es claro que a estos servicios se le aplicará la normatividad general del IVA y, por lo tanto, en principio, deberían estar gravados con dicho impuesto.

**c. Desde el exterior a Zona Franca**

Al no existir un régimen especial, se aplican las normas generales que señalan como gravados con IVA sólo los servicios que se prestan en Colombia. En relación con los servicios prestados en el exterior no debe generarse el impuesto en nuestro país. Sin embargo, existen algunos servicios que aun cuando se realicen en el exterior, si se prestan a favor de personas ubicadas en el territorio colombiano, se entenderán gravados en el país. Tal es el caso, entre otros, de los servicios de asesoría, consultoría y auditoría, los servicios de traducción de texto y los servicios realizados sobre bienes corporales muebles.<sup>93</sup>

**d. Desde Zona Franca al exterior**

Como se señaló anteriormente, los beneficios de exportación que se derivan para las Zonas Francas están relacionados con los bienes, no con los servicios. Por lo tanto, los servicios que presté un usuario de Zona Franca al exterior podrán llegar a estar exentos del IVA en la medida en que se cumplan todos los requisitos generales para ello.<sup>94</sup>

---

<sup>92</sup> En este sentido se pronunció la DIAN en el Concepto 68041 de 2007.

<sup>93</sup> Artículo 420 del Estatuto Tributario.

<sup>94</sup> Literal e) del artículo 481 del Estatuto Tributario.



## 7.6. Impuesto de industria y comercio (ICA)

Aunque es posible que los municipios concedan algunas exenciones o tratamientos preferenciales tributarios en materia del impuesto de industria y comercio a las personas jurídicas ubicadas en Zona Franca, en principio no existe una normatividad especial para ellas, por lo cual debe acudir a las normas generales. Bajo dicha normatividad se encuentra que las exportaciones de bienes no estarían sujetas al ICA.<sup>95</sup> En este punto observamos que la venta desde el TAN a Zona Franca se trata de un exportación definitiva.<sup>96</sup> De cualquier manera, debe tenerse en cuenta que existen algunas operaciones que por NO considerarse como exportación darían lugar a reconocer el ICA, tales como la introducción de alimentos o elementos de construcción para los usuarios industriales de Zona Franca que no puedan considerarse que constituyan parte de su objeto social.<sup>97</sup>

Ahora bien, también pueden surgir dudas en relación con la generación de ICA por los ingresos que reciban los usuarios de Zonas Francas por el envío de bienes al exterior, situación que consideramos debía ser considerada como una “exportación” para efectos del ICA, pues la normatividad actual así lo prevé.<sup>98</sup> No obstante, lo anterior puede ser objeto de discusión, en la medida en que la exportación definitiva es el ingreso de la mercancía a la Zona Franca, en nuestra opinión, la no sujeción al ICA se puede aplicar en la medida en que se trata de ingresos provenientes de ventas a mercados externos, lo cual era claramente intención de la norma.<sup>99</sup> Además, es claro que la salida de los bienes de la Zona Franca a mercados externos tiene algunos efectos aduaneros y de comercio exterior, como son las normas de origen de los productos, entre otros.

Ahora bien, en el caso de servicios prestados a usuarios de Zona Franca por personas ubicadas en el TAN estos no tendrían ningún tratamiento es-

<sup>95</sup> Artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

<sup>96</sup> Artículo 396 del Estatuto Aduanero.

<sup>97</sup> Artículo 398 del Estatuto Aduanero.

<sup>98</sup> Artículo 395 del Estatuto Aduanero.

<sup>99</sup> Adicionalmente, con el Decreto 4051 de 2007, que no limitó el entendimiento como exportación para algunos tratamientos particulares en materia de impuestos – como si sucedía bajo el Decreto 383 de 2007 que señalaba que la operación se entendía exportación para efectos de las normas de impuestos nacionales contenidas en el Estatuto Tributario – esta posición resulta más sólida.

pecial frente al ICA. Si se trata de servicios prestados por usuarios ubicados en la Zona Franca al exterior, estos también están gravados (según las normas generales) salvo que por la normatividad municipal o distrital se pueda concluir lo contrario.<sup>100</sup>

### **7.7. Otros impuestos**

En los aspectos que no están expresamente regulados, los usuarios de Zona Franca están sometidos al conjunto de impuestos que gravan cualquier otra actividad fuera del régimen. Sin embargo, esto deberá analizarse caso por caso y según la legislación aplicable (nacional y local) pues podrían llegar a resultar situaciones en que se consagre un tratamiento especial.

## **8. Aspectos Cambiarios**

Expresamente los usuarios industriales de bienes tienen en Colombia una serie de beneficios en materia cambiaria<sup>101</sup>, el cual los exonera de canalizar sus divisas producto de sus operaciones a través del mercado cambiario y les otorga la posibilidad de manejar sus operaciones de importación o exportación con residentes colombianos en moneda extranjera.

Respecto de los usuarios industriales de servicios no existe régimen especial. Sin embargo, es de recordar que los servicios prestados a residentes del exterior son operaciones del mercado libre y, por ende, no son de obligatoria canalización a través del mercado cambiario.

---

<sup>100</sup> Tal es el caso de Bogotá que de acuerdo con lo establecido en el Decreto Ley 1421 de 1993 (Estatuto de Bogotá) y el Decreto 352 de 2002, los servicios prestados al exterior no se gravan con ICA siempre que se cumpla con los requisitos para que se consideren como exportación de servicios de acuerdo con la norma de IVA (en este sentido ver el Concepto 1073 de 2005 de la Secretaría de Hacienda Distrital).

<sup>101</sup> Ver, Gómez, Natalia. Aspectos cambiarios de las Zonas Francas Industriales de Bienes y Servicios. Tesis de Grado, Universidad Javeriana. 2000.

## A manera de Recomendaciones

Entre otras recomendaciones consideramos que es importante que una legislación de Zonas Francas prevea mecanismos que le den estabilidad a los derechos de los usuarios de las Zonas Francas. Esta seguridad es la que más claman los inversionistas extranjeros y nacionales y que es la que permite conservar la fórmula de rentabilidad de un negocio.<sup>102</sup>

Específicamente en materia tributaria consideramos que se debería restablecer el tratamiento conjunto del impuesto complementario de ganancias ocasionales con impuesto sobre la renta, no sólo para los usuarios de Zona Franca, sino para la generalidad de los contribuyentes.

Ahora bien, en relación con los usuarios industriales y operadores de Zona Franca, mientras se obtiene la “fusión” del impuesto, se debería establecer para ellos que la tarifa por ganancias ocasionales también fuera del 15%.

Adicionalmente, consideramos importante que para los usuarios industriales y operadores se establezcan unas tarifas de retención especiales (reducidas), acorde con la menor tarifa de tributación en renta que se les reconoce.

En materia de ICA se debe aclarar expresamente que tanto la operación del TAN a la Zona Franca, como desde la Zona Franca al exterior son exportaciones que no generan el impuesto, con el fin de evitar cualquier discusión al respecto.

---

<sup>102</sup> Es así como algunos países han incluido o están desarrollando fórmulas de estabilidad legal para los inversionistas en las Zonas Francas, permitiendo que mediante una fórmula de inclusión en la autorización del usuario se les garantice la aplicación de las normas vigentes en el momento de la aprobación de su calidad de usuario y que cualquier cambio futuro se aplique sólo si los beneficia. En Colombia, es posible solicitar la estabilidad jurídica sobre el régimen e incluso sobre la tarifa de renta pero no “sobre normas que se refieren a la suspensión de tributos aduaneros, estos es, a la aplicación de impuestos indirectos, situación que está expresamente excluida de conformidad con el artículo 11 de la Ley 963 de 2005.” Concepto Aduanero No. 038, 05 de febrero de 2007.

## BIBLIOGRAFÍA

AGGARWAL, A.: *Performance of Export Processing Zones: A Comparative Analysis of India, Sri Lanka and Bangladesh*. Indian Council for Research on International Economic Relations Working Paper Series. March, 2005.

BOLIN, Richard L. *Why Export Processing Zones are necessary*. WEPZA, No. 1, Ver.1.02.

CAMARGO G., J. M.: *Nuevo Derecho Aduanero, Parte General e Importaciones*. Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 2000, Bogotá.

Comité de Zonas de las Américas, Esquema de incentivos comparados para las Zonas Francas en algunos países de América Latina.

Consejo Nacional de Zonas Francas de Exportación, Informe Estadístico Sector Zonas Francas 2005, documento recuperado de la página <http://www.cnzfe.gov.do/>

Comisión Nacional de Zonas Francas de Nicaragua <http://www.cnzf.gob.ni/>

Dirección de Inversión y Cooperación, Ministerio de Comercio Exterior, Documento de Uso Interno. Análisis del estado de la situación Ley 7210 de Zona Franca en el entorno de la O.M.C., CAFTA y Ley de pacto fiscal. Costa Rica, 15 de junio de 2005.

Foreign Trade Zones Board, 66th Annual Report. United States of America.

GÓMEZ, N.: *Aspectos cambiarios de las Zonas Francas Industriales de Bienes y Servicios*. Tesis de Grado, Universidad Javeriana. 2000.

GRANADOS, J.: *Zonas Francas y otros regímenes especiales en un contexto de negociaciones comerciales multilaterales y regionales*. INTAL-ITD-STA Documento de divulgación.

HAYWOOD, R. C.: *Economic Realities and the Free Trade Zones*. WEPZA, No.4, Ver. 1.

HAYWOOD, R. C.: *Economic processing zone incentives and the WTO agreement on subsidies and countervailing measures*. World Economic Processing Zones Association.

WEPZA XX International Conference , Taiwan, September 25, 2001 , No. 6 Ver. 1.

MONTERO RODRÍGUEZ, C.: *Zonas Francas*. Vigésimas Jornadas de Derecho Tributario. ICDT.

RAMÍREZ VALLEJO, J.; RAMÍREZ, A.; ACEVEDO, M. C.; CÁRDENAS, M.: *Estudio Económico y de Competitividad de las Zonas Francas*, Estudio elaborado por la ANDI, Bogotá, Julio de 2005.

ROBERTSON, D.: *Export Processing Zones and the WTO Agreement on Subsidies and Countervailing Measures*. Baker & McKenzie. 2001.

United States Trade Representative. 2004 Report to Congress on China's WTO Compliance.

Whittembury, Jose. Las Zonas Francas y su tratamiento en las estadísticas del comercio exterior de la CAN. [http://secgen.comunidadandina.org/andestad/gt/gt4/docs/132\\_zonas%20francas.pdf](http://secgen.comunidadandina.org/andestad/gt/gt4/docs/132_zonas%20francas.pdf)

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. Conceptos Aduaneros números:

- 023975 de octubre 8 de 1999.
- 028 de enero 19 de 2001.
- 197 de septiembre 24 de 2001.
- 05445 de agosto 26 de 2002.
- 118 de septiembre 5 de 2002.
- 082606 de diciembre 26 de 2002.
- 041588 de julio 17 de 2003.

- 096 de octubre 2 de 2003.
- 027 de junio 6 de 2006.
- 038 de febrero 5 de 2007.
- 044 de mayo 24 de 2007.

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA. Conceptos Tributarios números:

- 573 de junio 19 de 1997.
- 45985 de junio 12 de 1998.
- 80957 de octubre 15 de 1998.
- 85459 de noviembre 4 de 1998.
- 88315 de noviembre 17 de 1998.
- 97584 de diciembre 18 de 1998.
- 41605 de abril 29 de 1999.
- 52676 de junio 4 de 1999.
- 64618 de julio 15 de 1999.
- 66921 de julio 23 de 1999.
- 28384 de octubre 19 de 1999.
- 30947 de octubre 26 de 1999.
- 69021 de 1999.
- 80504 de agosto 24 de 2000.
- 81443 de agosto 28 de 2000.
- 100886 de octubre 13 de 2000.
- 119960 de diciembre 12 de 2000.
- 374 de enero 3 de 2001.
- 39054 de mayo 15 de 2001.
- 67279 de octubre 16 de 2002.
- 65851 de octubre 10 de 2003.
- 69215 de octubre 24 de 2003.
- 79313 de diciembre 15 de 2003.
- 82286 de diciembre 30 de 2003.
- 623 de enero 7 de 2004.
- 15920 de marzo 17 de 2004.
- 22201 de abril 19 de 2004.
- 43847 de julio 16 de 2004.
- 57498 de septiembre 1 de 2004.

- 72353 de octubre 22 de 2004.
- 73127 de octubre 26 de 2004.
- 3056 de enero 21 de 2005.
- 1073 de enero 25 de 2005.
- 16328 de marzo 18 de 2005.
- 51022 de julio 29 de 2005.
- 80273 de octubre 31 de 2005.
- 80216 de septiembre 19 de 2006.
- 21543 de marzo 16 de 2007.
- 26016 de abril 3 de 2007.
- 68041 de agosto de 2007.
- 079064 (00423) del 02 de octubre de 2007.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA:

- Sentencia del 15 de julio de 1982. M.P. Luís Carlos Sáchica, Declara Inexequibles las disposiciones de la Ley 47 de 1981.

CONSEJO DE ESTADO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA, SECCIÓN CUARTA DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO:

Sentencias de las siguientes fechas:

- marzo 26 de 1999, expediente 9295.
- junio 30 de 2000, expediente 9990.
- noviembre 17 de 2000, expediente 10255.
- julio 7 de 2000, expediente 10064.
- junio 15 de 2001, expediente 10105.
- febrero 8 de 2002, expediente 12371.
- abril 18 de 2002, expediente 12415.
- mayo 15 de 2003, radicado 13004.

CONSEJO DE ESTADO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA, SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL:

Conceptos de las siguientes fechas:

- octubre 7 de 2004, expediente 1586.
- marzo 31 de 2005, expediente 11907.

CONSEJO DE ESTADO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA, SECCIÓN PRIMERA DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO:

Sentencias de las siguientes fechas:

- agosto 18 de 2005, expediente 7290.
- octubre 12 de 2006, expediente 15277.



**ALGUNAS IDEAS SOBRE  
LA CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN**

*Bernardo Carreño Varela*



# ALGUNAS IDEAS SOBRE LA CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN

Bernardo Carreño Varela

## Capítulo Primero

### Introducción

Cuando recibí la amable invitación que, para escribir un artículo sobre la valorización, me formularon el Vicepresidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, doctor Álvaro Leyva Zambrano (quien elaboró, para INVIAS un proyecto de ley sobre la materia, en el cual colaboré por amable invitación suya), y la señora Coordinadora, la doctora Pilar Abella Mancera, pensé que dado mi trasegar por el tema, despacharía el encargo con rapidez y sabiduría. Y he aquí que al intentar desarrollarlo, me encontré con un universo enorme de conceptos profundos, surcado por numerosos escollos del diario vivir, llenos de doctrinas, jurisprudencias, incisos e interpretaciones, que hacen difícilísima la labor, y que demuestran que no soy ajeno al apotegma socrático: sólo sé que nada sé.

En estas condiciones el trabajo que se me encargó es, apenas, la presentación de una serie de tesis y posibilidades; la exposición de *algunas ideas sobre la contribución de valorización*, como dice el título; para que fuese más profundo se requieren más tiempo y conocimientos.

El estudio del derecho de la tributación oscila entre dos polos al parecer antagónicos: la elucubración abstracta que, a partir de los grandes valores, comenzando –no faltaba más– con la justicia y la ética, pretende establecer la esencia de las instituciones apelando a los principios, y se aleja, muchas veces, de la realidad. Y el pragmatismo, que se detiene, traba y empequeñece en la inteligencia de reglas<sup>1</sup> establecidas en textos legales –

---

<sup>1</sup> Sobre la diferencia entre valores, principios y reglas, los interesados pueden leer el excelente artículo de Augusto Trujillo Muñoz.

que generalmente (y no sólo en castellano) están horrorosamente redactados— y en los artificios técnicos y burocráticos.<sup>2</sup>

En estas condiciones, que reducen los alcances de mi trabajo, este ensayo tiene por objeto ubicar la valorización dentro de los conceptos generales del derecho y hacer un esbozo crítico de la normatividad colombiana, para estimular el pensamiento hacia zonas más ambiciosas, y para encontrar un término medio que, con base en los principios, consulte la realidad. Al fin y al cabo el derecho, que es una concepción abstracta, regula las relaciones de determinados grupos sociales, que viven en un momento dado, en un entorno determinado; lo que Ortega y Gasset llamaría una “*circunstancia*”.

La contribución de valorización se estudia, usualmente, desde la óptica práctica, aún cuando en los últimos tiempos, por razón de la constitucionalización de todo el derecho, y del influjo de las nuevas corrientes del tecnicismo jurídico, casi siempre inadvertido, se estudia su ubicación en una de las especies de la tributación; y algo se dice de su justificación y de su historia.

Así pues, sólo examinaré la sustancia de la contribución por valorización, su ubicación dentro del mundo de la tributación y los aspectos técnicos de su estructura. Partiré de algunos supuestos que no es del caso discutir ni demostrar aquí, pero que doy por sentados: el Estado es necesario para producir y hacer respetar el derecho, el cual, como diría el doctor Alfonso López Pumarejo no protege las injusticias, sino que, correctamente interpretado, debe eliminarlas. Como el Estado existe en un mundo material, exige medios económicos, que obtiene de fuentes que apenas se mencionarán, para ubicar dentro de ellas la valorización; tampoco trataré la relación que existe entre los ingresos y los gastos públicos, salvo en cuanto incide, que no es poco, en la valorización.

Es obvio que no pretendo agotar la materia, y que, lejos de sentirme dueño de la verdad (¿quién, especialmente en derecho, lo es?), apenas expondré unas ideas con la esperanza de que sean germen de soluciones, que ade-

---

<sup>2</sup> Los economistas, por ejemplo, critican a la Corte Constitucional por perderse en consideraciones abstractas, sin consultar los efectos económicos de sus determinaciones, mientras los “*principalistas*” critican el pragmatismo por sacrificar los principios al *becerro de oro*.

más de defensables frente a la teoría, sean prácticas, y signifiquen mejores resultados para los ciudadanos, contribuyentes o no, para la sociedad, y para el Estado.

Hasta donde sea posible, no haré citas textuales de los autores, ni de las jurisprudencias consultadas; al final hay una lista de los autores, que no contiene ni códigos, ni jurisprudencias (cito las sentencias sólo por sus fechas, números, cuando lo tienen, y magistrados sustanciadores), a la cual habría que añadir todo aquello que ayudó a conformar mi cultura, que, como diría un autor francés, es aquello que uno sabe cuando se le olvidó lo leído.

## Capítulo Segundo Cuestiones Generales

### § 1. De los Ingresos Públicos

Como es sabido, los ingresos del Estado pueden provenir de los bienes que posea, como en el caso de tierras, minas, edificios, empresas comerciales, etc. Esta posibilidad dio origen a dos distingos y a numerosas instituciones jurídicas: los aristócratas feudales, que dominaban el Estado, eran dueños de las tierras y de las minas que en ellas había, y de las personas que sobre ellas habitaban, de cuyo trabajo se lucraban a cambio de su defensa, cierta o no, por lo cual la explotación de tierras, minas y personas era legítima para el Estado. La creación y explotación de empresas comerciales e industriales, era una actividad burguesa, indigna de los señores feudales, posición que olvidaba el antecedente romano.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Enrique IV de Francia (para disminuir su poder) prohibió a los nobles ocuparse del comercio y de la industria. De esta posición nacieron instituciones como la concesión, la servidumbre, la aparcería, etc. En Hispanoamérica, y dentro de ella, en Colombia, han sido origen de numerosas cuestiones jurídicas: la legislación de baldíos, la “ley de tierras” (200 de 1936), etc. Y ¡quién lo creyera!: de los “*auxilios parlamentarios*” pues como refiere Don José María Samper, los constituyentes de 1.885/6 estimaron que como el Estado no podía hacer negocios, y era necesario desarrollar empresas, se podían dar auxilios oficiales para las “*empresas útiles o benéficas*” (art. 76, 20).

Esta concepción, en el campo del derecho hacendístico, dio origen a una distinción sutil entre los precios privados y los públicos, que a su turno se subdividieron en comerciales y políticos<sup>4</sup>, que no se ha adaptado a la vigencia, aún en las Empresas Estatales, de algunos principios introducidos de manera expresa (antes era tácita) en la Constitución en 1.991, como el de la libre competencia y el de protección de la empresa.<sup>5</sup> Tampoco se ha adaptado al desarrollo de las técnicas jurídicas y subsisten en su vocabulario las consecuencias de la tesis según la cual la utilidad de la empresa pública, que se incluye en el precio, es un impuesto<sup>6</sup> lo que es significativo en los monopolios estatales.

En esa descripción ya aparece un elemento que nos sitúa en el campo de la tributación: el poder del Estado para tomar la propiedad de los particulares, lo que también ocurre con la expropiación y con la sanción pecuniaria. No cabe, en este artículo, estudiar las diferencias entre las tres instituciones, que seguramente mis lectores encontrarán fácilmente; basta con poner de presente la posible confusión y anotar que, en ocasiones, por deformación, pretendiendo cobrar impuestos, se puede expropiar o sancionar.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> Ver, por ejemplo el libro de Einaudi, pág. 71.

<sup>5</sup> Sin embargo, subsisten situaciones para los precios públicos, en áreas como el servicio de seguridad en el ramo de la salud, en los servicios públicos, y en algunos otros campos.

<sup>6</sup> Esta concepción dio origen a una terminología de la cual se resiente aún la legislación sobre tributos municipales (la valorización, entre ellos) donde no es difícil encontrar el término "impuesto" utilizado para calificar todo tributo, y para los actos de poder del Estado en relación con la economía. Es interesante encontrar entre nuestros antecedentes legislativos (incluido el Código Fiscal de 1913) el término "*impuesto*" utilizado para calificar los estancos o monopolios de productos como el tabaco, el aguardiente y los naipes; o de actividades como el correo. En la doctrina puede verse entre nosotros, a Clímaco Calderón; entre los extranjeros, a Gerloff.

<sup>7</sup> Varias constituciones (la argentina, por ejemplo) prohíben los impuestos confiscatorios. Entre nosotros la jurisprudencia se ha empeñado en limitar el significado del vocablo a la sanción prohibida por la Constitución, contra el uso general y evidente del vocablo, que le da ambos significados: el de exacción exagerada, y el de sanción; y, aún como sanción, no la limita a la concepción antigua de vindicta, o de despojo de todo el patrimonio, para privar al delincuente de medios para ofender, ni al medieval de recuperación del feudo por el monarca. La mala utilización de los recursos naturales, da origen a los llamados impuestos ambientales, que no parecen recoger elementos distintivos del tributo, sino los de la sanción; empero, el uso general y muchos (casi todos) doctrinantes los llama impuestos.

En resumen, y es importante, como se verá adelante: la tributación está destinada a pagar los gastos que demande la actividad del Estado.

## § 2. La Actividad del Estado

En cambio, con la advertencia necesaria de que en todo, pero especialmente en el derecho, es casi imposible establecer categorías omnicomprendivas, se debe resaltar algo que no suele advertirse, que trataré en los párrafos siguientes: la actividad del Estado suele encasillarse en dos categorías, el ejercicio de determinadas funciones, o la prestación de servicios específicos; catalogar en ellas algunas actividades, es muy difícil, máxime si se tiene en cuenta que muchas veces se presentan unidas. Ejemplo paradigmático de estas dificultades lo presenta la ejecución de las obras públicas cuya naturaleza no es fácil de elucidar y donde, normalmente, se presentan unidas, funciones y servicios.<sup>8</sup>

Pese a las dificultades, ensayaré un esbozo de la teoría: el Estado ejerce unas funciones de manera privativa. El hecho de que deba actuar por intermedio de personas físicas, lleva a confundir su ejercicio por quienes no son funcionarios públicos, con la delegación. Así por ejemplo, en el campo tributario, los particulares que retienen los tributos, no son delegatarios del Estado: forman parte de él y ejercen una función pública, aún cuando no firmen nómina.<sup>9</sup>

Por otro lado, el Estado tiene a su cargo unos servicios, que al contrario y por definición, se prestan por él, a prevención, dirían los procesalistas, con la empresa privada, por lo cual debe actuar con las reglas que defienden la libre competencia, y la empresa privada, a no ser que se haya establecido un monopolio a su favor.

---

<sup>8</sup> Es sumamente difícil ubicar la construcción de obras públicas dentro de la clasificación de función y servicio. De hecho, los administrativistas, sin mencionar siquiera la duda, estudian la acción del Estado expresada por medio de actos y hechos administrativos: inquieran sobre la estructura de la administración pública, deteniéndose en relaciones laborales del Estado con sus servidores; y dedican mucha investigación, legislación y jurisprudencia a los contratos administrativos. Algo, muy rudimentario, en relación, con la naturaleza jurídica de las obras públicas, puede encontrarse en la obra de Fernando F. Mo.

<sup>9</sup> Igual ocurre con los árbitros, quienes según el artículo 116 de la Constitución, forman parte de la rama judicial del poder público, pero que son designados (habilitados, dice la Carta) por las partes.

Establecer la línea divisoria entre función y servicio no es fácil y excede, con mucho los fines de este escrito.<sup>10</sup> Por eso, a riesgo de ser demasiado simplista, pero para los efectos que aquí importan, me limitaré a decir que las funciones públicas sólo se pueden ejercer por el Estado, que no requiere el concurso de los particulares<sup>11</sup>, en tanto que los servicios se pueden prestar por los particulares, así para algunos de ellos se requiera el *imperium* que sólo tiene el Estado.

Para ilustrar este criterio, usaré un ejemplo que nos va llevando ya al campo de la valorización: los particulares no pueden, solos, construir una carretera de algún tamaño, o un distrito de riego que pues casi siempre es preciso utilizar tierras de propiedad privada; en caso de que el dueño no permita su utilización, sólo el Estado puede obligarlo a ponerlas a la disposición de la obra común, mediante el ejercicio de una o varias de las funciones que le son inherentes (expedir la norma que permita la servidumbre o la expropiación, ordenar la expropiación, dictar la sentencia, etc.).

Además: ¿la actividad del Estado puede ser, exclusivamente, el ejercicio de sus funciones o la prestación de los servicios que la ley le adscribe?. En principio, es imposible cerrar las puertas con un no rotundo. Eventualmente pueden presentarse situaciones que así lo demanden, o instituciones que lo requieran.<sup>12</sup>

La utilización de las clasificaciones como “*compartimientos estancos*”, como si fuesen antagónicos y excluyentes, por lo cual no pueden tener comunicación entre sí ni con otras situaciones, es irreal y artificial y conduce a discusiones bizantinas. Para no caer en ellas, que, además, son ajenas al tema de mi estudio, no hablaré de funciones ni de prestación de servicios, sino de actividad del Estado.

---

<sup>10</sup> Algunas funciones y algunos servicios, se consideran parte esencial de un concepto vago e indefinible, “*la soberanía*”, sobre el cual han corrido ríos de tinta; basta recordar a Hugo Grotio (*De Iure, Belli ac Pacis*) y, especialmente, a Bodino, cuya obra (especialmente “*Les Six Livres de la Republique*”, donde expone la teoría de la soberanía y señala sus “*Vrais Marques*”), por defender la monarquía, adquirió pronta fama, pese a su falta de rigor científico y a su desorden intelectual.

<sup>11</sup> No se debe confundir la función en sí misma —establecer el derecho, por ejemplo— con la utilización de los medios materiales para hacerlo.

<sup>12</sup> Cabría preguntar si la seguridad puede contratarse en un municipio con la policía, mediante el pago de un estipendio; o la naturaleza de los gastos que demanda la justicia arbitral, *et sic de caeteris*.



### § 3. Clasificación de los Tributos

Antes de proseguir, debo hacer una disgresión: como se ha visto, los conceptos y sus denominaciones y clasificaciones se han ido definiendo con el paso del tiempo.

Hoy, los doctrinantes<sup>13</sup> y la jurisprudencia colombiana están de acuerdo en establecer un género, al que denominan tributo, dividido en especies que se llaman impuestos, contribuciones y tasas.

El género, tributo, cobija todas las exacciones, que utilizando su *imperium*, establece el Estado, a su favor, y a cargo de personas naturales, o de personas jurídicas y aún de entidades a las cuales la ley da personería para estos efectos<sup>14</sup>, con el objeto de atender los gastos que demanda el cumplimiento de los fines para los cuales fue creado, que dentro del Estado Social no son, simplemente, el pago de sus gastos elementales (nómina, etc.); comprende, también, todos los necesarios para asegurar que todos gocen de los derechos que les reconoce la Constitución. Y como la capacidad de pago es diferente, sobre ella deben tasarse los tributos; quienes tributan más deben hacerlo por la solidaridad entre los miembros de una comunidad.

Esta solidaridad no tiene fundamento en la teoría que sostuvo, alguna vez, la Corte Constitucional Colombiana<sup>15</sup> según la cual el interés general de que habla la Constitución en el artículo 59, es la cara opuesta del interés particular, lo que tornaría ilegítima la defensa de los derechos propios. Ni se funda en las tesis que, posiblemente apoyadas en un pasaje de Hegel<sup>16</sup>,

---

<sup>13</sup> Ver por ejemplo Angel Schindzet, Wilhein Gerloff; y el “Modelo de Código Tributario para América Latina”, arts. 13 a 17.

<sup>14</sup> Ver sobre este punto la ponencia de Álvaro Mendoza en las XXVI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, “Sujetos Pasivos Sin Personería Jurídica”.

<sup>15</sup> Sentencia C-364/93 M. P. Carlos Gaviria; posteriormente ha recogido esa desafortunada tesis para sostener que el interés general no es opuesto al particular, que forma parte de él, si bien no como un simple agregado.

<sup>16</sup> Hegel, en la “Fenomenología del Espíritu” dice: “*La moralidad se realiza y deja de ser tan sólo un deber ser, un ideal inaccesible, en un pueblo y únicamente en un pueblo*”.

sostienen que el socialismo implica la felicidad del grupo, independientemente de las personas que lo conforman, lo que anula el derecho individual a obtener los beneficios que depara la acción estatal.

La solidaridad tiene una raíz más profunda: es la manifestación de la justicia distributiva, entendida en la forma descrita por Aristóteles<sup>17</sup>, complementada, entre otros por Dworkin<sup>18</sup>; pero éste no es el sitio para discutir ese tema, que sin embargo pone de presente un elemento que sirve para establecer la actual clasificación de los tributos: la correspondencia entre el valor que, como tributo, paga el contribuyente y el beneficio que por ello obtiene, lo que en términos económico-contables se podría llamar la relación costo-beneficio.

Cuando el valor que paga cada contribuyente está destinado a cubrir aquellos costos que demande el Estado Social de Derecho, la retribución directa es imposible; el contribuyente, en cumplimiento de un deber social, y en la medida de su capacidad contributiva, hace posible que funcione el Estado, lo que representa para él ventajas generales, que no guardan relación directa con el valor de sus contribuciones. En esos casos, la cuantía individual del tributo se mide por la capacidad de pago del contribuyente, aplicando teorías como la del sacrificio decreciente, y otras similares.

Los doctrinantes y algunas legislaciones<sup>19</sup> se han puesto de acuerdo en que cuando se presenta esta situación, es decir cuando no hay relación directa entre el tributo y el beneficio que recibe el contribuyente por la acción del Estado, existe un impuesto, cuya cuantía individual se mide por la capacidad de pago del contribuyente. A esta conclusión coadyuvan, con no poca importancia, los “*principios presupuestales*” de “*unidad presupuestal*” de “*unidad de caja*” y de “*no destinación específica de rentas*”.

Pero no podemos negar un hecho evidente: El Estado debe realizar algunos gastos que si bien son de interés general (es de interés general que todos vivamos bien y que podamos ejercer todos nuestros derechos fun-

---

<sup>17</sup> Ética Nicomaquea.

<sup>18</sup> La Justicia Como Equidad.

<sup>19</sup> Además del “Proyecto” citado en la nota 13, ver el art. 3º de la “Ordenanza Tributaria Alemana”.

damentales) no significan beneficio directo para algunos –muchos o pocos–. Así por ejemplo, la pavimentación de la calle en la cual está mi casa que, como decimos en el argot Bogotano “es cerrada”, nos importa a mis vecinos y a mí; pero no al habitante de ciudad Kennedy, ni al de Egipto. O, para usar otro ejemplo, gracias al cual ingresó a la terminología constitucional la palabra “*parafiscal*”: la economía cafetera importa al país en grado sumo, tanto que gracias a ella Colombia se industrializó e ingresó al mundo; pero a quienes, por desgracia, no somos caficultores, nos importa poco (salvo el interés general por la *humanidad agobiada y doliente*) que un caficultor dado y tan desconocido para nosotros como “*El Mandarín*” lo era para Fortunato<sup>20</sup>, haga, o no, buenos negocios.

Es en estas condiciones –que son distintas de aquellas que aseguran los derechos fundamentales de todos los que viven en el país– no parece justo que el Estado me cobre por las obras que enriquecerán al caficultor ignoto, o que le cobren al habitante de Kennedy por la pavimentación de mi calle. En esos casos, para establecer la cuantía individual del tributo, según dice Büchner<sup>21</sup>, debe “...*admitirse que numerosas imposiciones coercitivas no se rigen según la capacidad sino según las ventajas que resulten al contribuyente de la actividad estatal...*”.

Otra vez los doctrinantes y la jurisprudencia admiten, a una, que en estos casos, cuando el tributo se establece sobre un grupo determinado, para ser gastado en beneficio conjunto, no individual, pero individualizable, de quienes componen ese grupo, hay una contribución.

Finalmente, el ejercicio de algunas funciones públicas y la prestación de algunos de los servicios que presta el Estado, y sólo él, pueden representar un beneficio exclusivo para una persona determinada. Aquí hay relación directa y equivalente entre la actividad del Estado y el valor que paga el contribuyente; inclusive se podría decir que la relación costo-beneficio es uno (1).<sup>22</sup> El ejemplo clásico es el ejercicio de la función certificante del Estado: cuando una entidad pública expide una copia, cobra por ella en

<sup>20</sup> En la novela de Eça de Queiroz, Fortunato, un oscuro escribiente recibe una campanilla, con una nota que se dice que si la hace sonar, un rico y desconocido mandarín chino, que lo ha nombrado su heredero, morirá.

<sup>21</sup> Contribución de Mejoras, p.170.

<sup>22</sup> Esa relación se expresaría en la ecuación Precio/beneficio = 1

competencia con los comerciantes que hacen lo mismo; hay un precio. Pero cuando el Estado certifica la autenticidad de la copia, está ejerciendo una función en beneficio de una sola persona. Entonces se habla de tasa.

Una moderna teoría Italiana, aún no reconocida plenamente, y que entre nosotros preconiza el Dr. Mauricio Plazas Vega, llama a las tasas y a las contribuciones "*tributos vinculados*", denominación de la cual extrae importantes consecuencias jurídicas, teóricas y prácticas.

Si bien todas estas clasificaciones son útiles, especialmente desde el punto de vista de la comunicación, pues nos permiten *hablar en el mismo idioma*, no son ni definitivas, ni excluyentes, por las razones ya expuestas. Y al utilizarlas se debe tener en cuenta que los componentes del género se dan en las especies, que se distinguen entre sí por caracteres adicionales.

Debo insistir en que en la realidad muy pocas veces los conceptos se dan puros; en efecto, es muy difícil que se presente la financiación de una actividad del Estado sólo por impuestos, por contribuciones, o por tasas. Todas las formas se combinan entre sí para lograr una actividad eficiente.

#### § 4. La Constitución Colombiana

Como en casi todo lo referente a la tributación, y pese a su importancia, los constituyentes (no sólo en Colombia) no parecen tener la formación básica necesaria para redactar las normas que regulan la tributación; los pocos de entre ellos que conocen esa técnica, se ocupan de aspectos puntuales. Como resultado, se utilizan conceptos ya revaluados y una terminología anacrónica y muchas veces contradictoria.

La Constitución que hoy rige en Colombia, por ejemplo, para identificar las exacciones que cobra el Estado para cumplir sus fines, usa indistintamente las expresiones "*contribución*", "*impuesto*", "*tributo*" y aún "*participación (del Estado)*" en utilidades, beneficios, ganancias, con diferente sentido en cada uno de los artículos, sin importar la tipología que se ha descrito.

El artículo 338 de la Constitución (tan mentado como poco leído) que fue redactado por mí<sup>23</sup>; contenía la tipificación de los tributos en su dimensión

---

<sup>23</sup> Como se recordará, cuando se decidió modificar la Constitución de 1886, el Gobierno convocó a los Colombianos para que presentaran iniciativas; para darles coherencia, autorizó la creación de "Mesas de Trabajo"; en una de ellas, organizada por la Asociación Bancaria, presenté mi proyecto. La Asociación (ignoro si me

tripartita; fue adoptado por la constituyente con dos modificaciones: una, la inclusión de los Distritos, que al tiempo de redactar el proyecto sólo existían en el ordenamiento legal como sinónimos de Municipio; y el cambio de la terminología tributaria, que se debe al Constituyente Alfonso Palacio Rueda, quien creyó que la introducción de la parafiscalidad en el léxico constitucional era necesaria para defender al Fondo Nacional del Café; y dice que el citado artículo:<sup>24</sup>

***“institucionaliza dos clases de contribuciones: la fiscal y la parafiscal. La primera comprende el impuesto propiamente dicho, la tasa y la contribución de carácter especial, como el impuesto de valorización (sic)”.***

Así, crea y coloca en un pie de igualdad, dos géneros (dentro del concepto lógico que se ilustra con el llamado “árbol de Porfirio”) el que todos llamamos “Tributo” y que la Constitución, siguiendo al Dr. Palacios, llama “contribución fiscal”. Como consecuencia, ésta última debería tener características diferentes al tributo; pero no las tiene. No la hemos encontrado ni la jurisprudencia de la Corte Constitucional, ni la del Consejo de Estado, ni la doctrina, ni yo, todos los cuales hemos aceptado la clasificación universal que señala el tributo como género, el impuesto, la tasa y la contribución como especies.<sup>25</sup> La última, además se subdivide en fiscal y parafiscal.

---

dio el crédito) lo presentó ante la Asamblea Constituyente, la cual lo aprobó con las dos modificaciones que se narran en el texto.

<sup>24</sup> Así lo narra en su libro páginas 160 y 161, en la última de las cuales figura la cita transcrita. Posteriormente, ya expedida la Constitución y publicado su libro, conversando conmigo en su espectacular biblioteca, reconoció el yerro.

<sup>25</sup> Ver los escritos de los Doctores Juan Rafael Bravo Arteaga, Alejandro Martínez Caballero, Alfredo Lewin Figueroa y Mauricio Plazas Vega en el “Seminario Constitucional Tributario”, publicado en la Revista 49 del ICDT.

## Capítulo Tercero La Contribución<sup>26</sup>

### § 1. Naturaleza

Eludiendo el término definición, que implica la creación de un “*compartimiento estanco*”<sup>27</sup> ajeno a la realidad, en la cual las instituciones jurídicas se permean entre sí, de suerte que no es raro que cada una contenga elementos de otras, diré que la naturaleza de las contribuciones está determinada por el hecho de que el beneficio que la acción del Estado proporciona a un número de contribuyentes, inferior al total de los mismos para otros efectos, por lo cual los gastos que demande esa acción del Estado deben ser sufragados sólo por los beneficiarios, en una cuantía que se fija, atendiendo el concepto general de equidad, en razón del beneficio individual, lo que implica, como se verá, que por tener ese fin especial sólo se pueden dedicar a él.

Doy por sentando que: el sujeto activo es el Estado en cualquiera de sus representaciones (territoriales, funcionales, etc.); que el sujeto pasivo se identifica con el beneficiario; y que el hecho gravable es la acción del Estado que causa el beneficio de cada contribuyente, cuya relación debe establecerse para configurar los otros dos elementos: la base gravable y la tarifa.

Como se ve, el beneficio, y su limitación a un número limitado de personas, y el costo de la acción del Estado determinan si hay contribución. En los párrafos siguientes, daré algunas explicaciones en el plano puramente teórico (adelante trataré de explicar la forma como el derecho positivo las lleva a la práctica).

### § 2. El Beneficio

Este elemento se da no solamente en el caso de actividades públicas que benefician a un grupo identificado geográficamente, sino cuando se beneficia a un conjunto distinguido por el ejercicio de una actividad (v.gr. quienes conforman una cadena productiva: los que producen la leche, o aceite ve-

---

<sup>26</sup> La palabra “contribución” se toma aquí como una de las tres especies del género “tributo”; en el lenguaje constitucional equivaldría a “Contribución especial”.

<sup>27</sup> Sobre este punto ver a Zagrebelsky “*El Derecho Dúctil*”.

getal); más difícil aún es aplicar el concepto a un derecho general, como la seguridad social, que la Corte Constitucional (seguramente por el origen del término) ha calificado de “contribución parafiscal” pese a que la Carta no habla de parafiscalidad en esa zona y al contrario, “*se garantiza a todos los habitantes el derecho irrenunciable a seguridad social*” (arts. 48 y 49); aquí no es del caso discutir esa denominación.<sup>28</sup>

Definir lo que se entiende por beneficio no es tarea fácil. Acudiendo al método tradicional de establecer la etimología de la palabra, encuentro que deriva –como casi siempre– del latín; que significa “*bien que se hace o recibe*”, o “*utilidad, provecho*”; que los diccionarios jurídicos se refieren invariablemente al beneficio de inventario y que, dependiendo de su antigüedad hacen hincapié en el derecho feudal o en la utilidad comercial.<sup>29</sup> Aún cuando para el tema específico de este artículo podría hablarse de beneficio como sinónimo de mayor valor de un bien, en el aspecto conceptual, que se debate en este aparte, es preciso recordar que hay beneficios en salud, en educación y otros similares cuyo costo se financia por contribuciones, pero que no se pueden medir, como diría Porfirio Barba Jacob, “*en rútilas monedas*”.

Partiendo de un concepto elemental, el de que el Estado nace de una necesidad colectiva (no sería necesario si sólo hubiera un hombre), es preciso concluir que toda su actividad se desarrolla en beneficio de una colectividad. Pero, y de ahí nace la diferenciación entre el impuesto y las otras dos clases de tributos: hay algunas actividades que benefician a todas las

---

<sup>28</sup> No creo que se puede hablar de parafiscalidad en un servicio que debe ser para todos; dentro de la técnica generalmente aceptada, puede hablarse más bien, de una institución conformada por los aportes obligatorios que deben hacerse (lo mismo que es obligatorio para los dueños de vehículos asegurarlos) por patronos y trabajadores (o por los trabajadores independientes), en el cual el Estado aporta lo necesario para pagar la prima de quienes no pueden hacerlo. El hecho de que los dineros que se reciban para costear esa seguridad no puedan utilizarse para otros fines no configura el sistema parafiscal. En últimas habría una disyuntiva: violar el concepto de parafiscalidad, o la técnica presupuestal y práctica.

<sup>29</sup> Para hacer estas aseveraciones utilicé los diccionarios comunes, que no figuran en la bibliografía: el del DRAE, el de María Moliner, el Pan hispánico de Dudas, el de Escriche, el de Capitant. No consulté diccionarios de otras lenguas (lo que si haré al estudiar concretamente la valorización) porque no creo que haya similitud en el sentido usual de las palabras.

personas (naturales y jurídicas) que están bajo la jurisdicción<sup>30</sup> de un Estado, y otras que sólo benefician a algunos de ellos; también existe la posibilidad de que las actividades del Estado que sólo beneficien a un grupo se financien sólo por ese grupo o por la comunidad toda.<sup>31</sup>

Y como la clasificación tiene importancia en cuanto significa que aquellos a quienes se define como beneficiados son a su vez contribuyentes, estas dos condiciones se confunden y estudian simultáneamente.<sup>32</sup>

Establecer cuando la actividad beneficia a la comunidad toda, y por lo tanto a toda ella se debe cobrar su costo, o cuando beneficia a unos pocos o a uno sólo de los asociados y por lo tanto su costo ha de cobrarse solamente a quienes se supone beneficiados; o mezclar las diversas especies de financiación tributaria (cobrar sólo una parte por contribución y lo demás por los fondos generales, o por medio de tasas) conlleva enormes dificultades teóricas, que se resuelven, en la práctica, por motivos de orden político y coyuntural, por el legislador, haciendo uso de lo que la Corte Constitucional ha denominado la libertad de configuración, que se debe ejercer dentro de ciertos límites constitucionales<sup>33</sup> y teniendo en cuenta que en el beneficio de algunas personas hay un interés general, como se pone de presente en el caso de la educación.

El establecimiento de límites, difícil de por sí, se complica: el beneficio que da origen a la contribución, si bien no es individual, abarca, como el interés general, a muchos individuos: los habitantes de una región, los empleados,

---

<sup>30</sup> Es obvio que la definición del término jurisdicción suscita otra discusión; pero como no es del caso discutir sobre todas las situaciones que se presentan sino establecer una base mínima de comprensión para lo que digo, acepto el vocablo "*en su sentido natural y obvio*", que diría el Código Civil.

<sup>31</sup> La enseñanza, por ejemplo, que es de interés general, se financia por toda la comunidad, lo que no obsta para que sus beneficiarios paguen matrículas y pensiones. En Francia, la llamada "*contribución para el pago de la deuda social*", que rige desde 1996 hasta 2009, es un impuesto general para pagar el déficit del sistema de seguridad social, que se paga, normalmente por contribuciones de los beneficiados.

<sup>32</sup> No necesariamente el beneficiado es contribuyente efectivo: puede estar exento o excluido (los pequeños propietarios en la contribución de valorización, los que pertenecen al régimen subsidiado en los regímenes de seguridad social, etc.).

<sup>33</sup> Así por ejemplo, los principios que informan la tributación, contenidos entre otros, en los arts. 95-9, 338, 363, entre otros.



los caficultores, etc. Ese universo de beneficiados y posibles contribuyentes parece estar comprendido en dos grupos: el primero, geográfico; el segundo por actividades.

El primero, que parece simple, en la práctica ofrece grandes dificultades, y significa una oposición de importantes intereses: la necesidad del Estado de encontrar financiación para obras públicas de gran envergadura, choca con el interés de quienes alegan estar fuera de los límites de influencia de las obras, o de no disfrutar del beneficio, o de que hay otros sectores más beneficiados, como en el caso de las carreteras, que benefician a las ciudades que reciben el tráfico o, en fin, de quienes aseguran que ese tipo de actividades es connatural al Estado y de que por lo tanto debe financiarse con la colaboración de todos.

Además, en un proceso de urbanización acelerada, como se vive en casi toda Latinoamérica, el crecimiento de las ciudades hace que, como lo resaltaba atrás, sea dudoso decir que las obras que se hacen en un lugar de una gran urbe benefician a otro barrio; o que determinadas obras (una gran arteria vial, o un ramal del sistema de acueducto o del de alcantarillado) beneficien a sólo a determinados contribuyentes; o de que se las pueda financiar mediante una “contribución”, aplicando las técnicas de reparto del costo de la contribución a obras que benefician a toda la ciudad. Adelante volveré sobre el tema desde el punto de vista del derecho vigente.

Es importante resaltar aquí que al derecho a no pagar mediante contribuciones el costo de una actividad del Estado, o a no pagarlo todo, corresponde la obligación de otros beneficiarios (o del país en su conjunto) de sufragarlo.

En resumen, podría decirse que la diferencia entre el beneficio general y el particular radica en cuestiones específicas, cuya verificación debe hacerse en cada caso; y que en la práctica no vale la pena establecer una regla que tendría muchísimas excepciones.

Por lo tanto, debe aceptarse que corresponde al legislador establecer límites generales, que se puedan aplicar, en cada caso, para diferenciar entre el beneficio general y el particular; pero con la advertencia de que en esa tarea, el legislador tiene límites claros en la esencia de la contribución, en

las realidades geopolíticas, en los derechos y deberes de los contribuyentes, todo ello en cuanto estén consagradas en el derecho positivo, y según él.

Tratando de hacer una generalización podría decirse que el beneficio que distingue a las contribuciones fiscales de que habla la Constitución, por definición, sólo abarca a un grupo inferior a la totalidad de las personas y situaciones sobre las que se ejerce la soberanía de Colombia.<sup>34</sup>

### § 3. El Costo Repartible

Otro factor que contribuye a dar identidad propia a la contribución, frente a los impuestos es la determinación del costo de la actividad del Estado que beneficia a los contribuyentes. A diferencia de lo que ocurre con los gastos que debe hacer el Estado para cumplir las funciones y prestar los servicios que son comunes a todos los administrados, y por lo tanto permanentes e indefinidos, los costos que se pagan por medio de las contribuciones son generales, pero no necesariamente, ocasionales, fácilmente determinables y están dedicados sólo a un fin.

Me explico: el Estado, independientemente de las personas que lo conformen, y del territorio que ocupe, tendrá siempre que desempeñar unas funciones (el establecimiento del derecho y la administración de justicia, por ejemplo), y asegurar la prestación de unos servicios o prestarlos él directamente (la seguridad social, v. gr.). En uno y otro caso los beneficiarios de sus acciones no serán los mismos, pues el hombre sólo vive un período y en cambio, el Estado perdura. Y durante todo el tiempo, generación tras generación, el Estado tendrá que cobrar tributos para asegurar su existencia y, gracias a ella, garantizar que esas funciones se ejercerán y esos servicios se prestarán.

Por esa misma circunstancia los costos no pueden definirse; no son los mismos los costos hoy, que hace un siglo, ni serán iguales a los que demande la acción oficial dentro de otro siglo. Ni, en el vaivén de la política, puede establecerse un patrón general; hoy ocupa el poder un gobernante que pone énfasis en la guerra, que tiene un costo; mañana puede ocuparlo quien desea gastar más en educación, que tiene otro costo. Hoy el gobernante tiene

---

<sup>34</sup> Otra vez surge el tema, de la soberanía, fascinante para discutir, pero que aquí no analizo, por dicho en la nota 10, a la cual me remito.

una comprensión dada de lo que significa el Estado Social de Derecho, que puede no ser compartida por el que ganará el poder dentro de unos años. Y según sea el énfasis en una u otra Administración los costos varían.

No ocurre lo mismo con la contribución, destinada como está a financiar una actividad determinada, apreciación que es clara cuando de obras públicas se trata: el costo a repartir es el de la obra, que en un momento dado puede no estar cuantificada pero que es determinable fácilmente.

Más difícil es la inteligencia de la cuantificación cuando se trata de servicios. Pero tampoco es un imposible o un asunto que sólo puedan resolver matemáticos finísimos y estadígrafos especializados; a ellos incumbirá suministrar las técnicas y desarrollarlas; para establecer el marco conceptual no se requieren conocimientos especiales. En la seguridad social, por ejemplo, se usa una técnica que la humanidad, lleva tres siglos desarrollando y que hoy se ha facilitado con los inventos cibernéticos: cálculos actuariales, utilizados en la técnica del seguro, mediante los cuales se establece el valor que debe pagarse hoy por los posibles beneficiarios, para cubrir, en un tiempo futuro ciertos riesgos.<sup>35</sup> Ese es el costo general, que mediante otros cálculos se individualiza.

Pero, en fin: en líneas generales se puede decir que mientras el costo de la actividad estatal que se financia por impuestos es permanente e indeterminado, el que financia por medio de contribuciones es temporal, cierto, determinado o determinable, lo cual hace imposibles, al menos teóricamente, los déficits.<sup>36</sup>

---

<sup>35</sup> Los continuos faltantes del sistema en todos los países (aparte del caso francés, que se ponía de presente en la Nota 30, están en crisis los sistemas estadinenses, donde es tema de la campaña electoral, el inglés y, claro, el nuestro) se debe a interferencias políticas, mediante las cuales los servicios se hacen extensivos a quienes no cotizan, sin proveer los fondos para cubrir el faltante. Es decir sin combinar adecuadamente la contribución con la financiación proveniente de los impuestos.

<sup>36</sup> En la teoría; en la práctica, como se puso de presente en la nota anterior, se presentan por malos manejos del sistema; en las obras por su encarecimiento, y otros factores.

#### § 4. Manejo de Los Fondos

Dada las estructuras del poder y de la Hacienda Pública en las viejas épocas, para lograr que los detentadores del poder aprobaran la imposición de gravámenes, los gobernantes debían justificar su destino, por lo cual los tributos se distinguían con el nombre de la empresa para la cual servían y, en teoría sólo para ella se podía gastar su producto.<sup>37</sup> Todavía, en 1968, se crearon algunos impuestos que gravaban el consumo de la gasolina, con destino específico al Fondo Vial Nacional; hoy, todavía subsiste, como un anacronismo inexplicable, el gravamen a quienes rematan bienes en las subastas públicas, con destino al Fondo Rotatorio del Ministerio de Justicia<sup>38</sup>; últimamente, con la bendición de la Corte Constitucional, proliferan los impuestos, que se camuflan de muchas maneras, la más común de las cuales es la utilización de nombres anacrónicos, como en el caso de las “estampillas”, que *sotto il velame* del nombre arcaico ocultan impuestos con destinaciones específicas.

Esta crítica, ajena al tema, tiene por objeto resaltar que el impuesto con destino específico es distinto a la contribución, pues si bien ambas instituciones tienen en común la destinación del producto del tributo a un fin determinado, en el primero los contribuyentes no son los beneficiarios y el objeto del gravamen no está ligado a la actividad beneficiada.

Las nuevas teorías hacendísticas sobre unidad de caja y de la ejecución presupuestal, cuya aplicación es bastante discutible, pero en otro lugar, prohibieron dar destinación específica a las rentas nacionales, con lo cual se acentúa una característica esencial de la contribución; con ella es y sin ella no sería Contribución: su suerte esta ligada a un fin específico, finan-

---

<sup>37</sup> Así por ejemplo, en España y sus colonias, en el siglo XVII se estableció la llamada “Alcabala para la Armada Barlovento”, destinada a financiar una escuadra que lucharía contra los corsarios ingleses y franceses, y aún contra los piratas que infestaban el Caribe; dijo así el Presiente “...deste Reyno” al pedir al cabildo de Tunja que aprobara: “...las necesidades del rey nuestro señor, causadas por las muchas guerras que tiene con enemigos y en defensa de nuestra santa fe católica y religión... le es fuerza valerse de algunos derechos reales ... para crear y sustentar una armada que ande en guarda del mar océano y de las costas de Yndias... (tomado de “La Revolución de las Alcabalas”. Gerloff (op. cit) trae numerosos ejemplos.

<sup>38</sup> Artículo 7 de la ley 11 de 1987; no sé si el Fondo conserva el nombre; el impuesto subsiste.

ciar una actividad específica del Estado que proporcionará beneficios a quienes la pagan.

En resumen: para que exista contribución se requiere que los fondos que se obtienen por su aplicación provengan de aquellos que se beneficiarán con la actividad financiada, y que sólo puedan ser gastados –o invertidos, si se quiere suavizar la expresión– en su financiación.

Otro asunto totalmente diferente es el manejo de esos caudales, para lo cual se ha dividido el concepto de contribución en fiscal y parafiscal. En la primera categoría se catalogan aquellos fondos que se manejan por funcionarios públicos y con guarda de los lentos trámites con los que la burocracia ha complicado el de por sí abstruso manejo presupuestal.

La segunda categoría, que se llama parafiscal, merece párrafo aparte.

**Nota Bene.** El artículo 2º del Decreto 1604 de 1966 dice que el ingreso por concepto de la contribución “...se invertirá en la construcción de las mismas obras o en la ejecución de otras obras de interés público que se proyecten por la entidad correspondiente”. Veamos como funciona la práctica: la ejecución de las obras se financia por cualquier medio (dineros del presupuesto, préstamos, etc); al recolectarse la valorización se paga a quien suministró el dinero. Además de que puede haber excedentes, incluso después de ajustar el valor individual de las contribuciones, que sólo pueden destinarse a obras que beneficien a los contribuyentes, cabe preguntar ¿Los dineros que pagan el aporte inicial, se deben destinar a esos fines?.

En las normas dictadas por la Contaduría General de la Nación sobre la contabilidad pública, aparecen, tanto en las cuentas de balance como en las de resultados, clasificados como ingresos no tributarios las tasas y las contribuciones; dentro de estas últimas no aparece la valorización.<sup>39</sup>

## § 5. La Parafiscalidad

<sup>39</sup> Como cada entidad tiene sus propias normas contables, fijadas por La Contaduría Nacional y sus propios estados financieros, mi asistente pidió a Invías que los suministrara; alegando que no se había dicho para qué fin se requerían, y luego por el cómodo de guardar silencio, la entidad se negó a entregarlos.

Creo que, aún cuando ajeno al tema, vale la pena un comentario sobre esta institución que tiene, hoy, estirpe constitucional. Atrás (cap. 2º, §4) narré la historia de su incorporación en nuestro derecho. Ampliaré los antecedentes<sup>40</sup>: en el año de 1947, recién terminada la 2a guerra, Robert Schumann (sí: homónimo del músico alemán) Ministro de Finanzas de Francia, presentó un informe sobre el estado de las finanzas francesas después de la ocupación Alemana (él, que había sido Ministro del régimen que presidió Petain, y que fue después el promotor de lo que hoy es la Unión Europea, y en cuya memoria el Tribunal de Derechos Humanos de la Comunidad, que funciona en Estrasburgo, lleva su nombre).

En ese documento que se conoce con el nombre de “Informe Schumann”, se hace un inventario de todos los ingresos fiscales de la República Francesa, y al encontrar lo que hoy se conoce como “recargos a la nómina”, que por múltiples razones se había socializado, tropezó con problemas para su clasificación dentro de los compartimentos ordinarios de la tributación; dado su parecido con las contribuciones, los calificó de “parafiscales”.<sup>41</sup>

La gran diferencia con las contribuciones fiscales es que se administran con criterios de empresa privada, por entidades de derecho privado o por funcionarios públicos, con la excusa de que la rapidez de los negocios y las exigencias del mercado exigen trámites expeditos, ajenos a las trabas inherentes al manejo de los dineros públicos, pese a lo cual, cuando se manejan por el Estado, deben incluirse en el presupuesto, por motivos de control. No caen en cuenta los defensores del sistema de que ese papeleo y esas demoras pueden evitarse sin necesidad de crear “*repúblicas independientes*”, ni de abusar de la potestad impositiva del Estado, por diferen-

---

<sup>40</sup> Quienes deseen ampliar los antecedentes históricos, pueden ver el libro de Alfonso Palacio Rudas ya citado.

<sup>41</sup> Los tratadistas que lo mencionan, lo designan así, y están acordes al afirmar que en él se usó por primera vez el término. Pero ninguno cita el texto para saber a qué se refería Schumann con esa designación. Ni en Bogotá, ni en internet, ni por conducto de la Embajada de Francia en Colombia he logrado encontrar el texto del Informe, aún cuando recuerdo que alguna vez lo tuve en mis manos; como no he logrado encontrarlo de nuevo, ni aún sé en qué trabajo lo cité, hago como los demás: asumo lo que quiso decir Schumann.

tes vías: el contrato, la delegación de funciones públicas, etc. No lo necesitaron los cafeteros para manejar el Fondo Nacional del Café, ni el ISS (hoy quebrado y casi desaparecido) para manejar los fondos de la salud, que, al contrario, quebró cuando se aplicó la parafiscalidad.

## § 6. Las Contribuciones en el Derecho Colombiano

### (i) Antecedentes Jurisprudenciales<sup>42</sup>

Como se narró atrás y como se verá al estudiar el tema concreto de este artículo (la Contribución por Valorización) las contribuciones han existido en Colombia, desde mucho antes de la Constitución de 1991.

Resulta importante reseñar aquí una sentencia de la Corte Suprema de Justicia<sup>43</sup> que refiriéndose a la contribución de valorización, trae conceptos que pueden aplicarse a todas las contribuciones y que tienen vigencia actual, pese a que usa aún la denominación de impuesto: manifiesta que no se puede limitar al cobro del valor de las obras, pues en ese caso:

*“es evidente que sólo tendría lugar una benévola intervención estatal en provecho particular **pero en manera alguna la exacción de un gravamen fiscal**”* (negrilla fuera de texto).<sup>44</sup>

Dice, también, que puede haber impuestos anticientíficos, o inconvenientes, o altos, sin que por eso sean inconstitucionales. Que las obras (este concepto se puede hacer extensivo a los servicios y a las empresas):

“... que dan ocasión y fundamento al gravamen de valorización son generalmente las que por su naturaleza y magnitud y por comprender numerosos propietarios en común desacuerdo e imposibilidad financiera de realizarlas necesitan un empresario poderoso como el Estado, con capacidad coercitiva y posibilidades muy grandes para

<sup>42</sup> Mora Rubio trae un excelente estudio sobre antecedentes no sólo nacionales, sino mundiales, en especial de USA., y señala varias disposiciones de la época colonial que decretaron contribuciones de valorización.

<sup>43</sup> Dic. 3/37, G. J. T.45, p. 799; consultada por mí en el libro de Pineda.

<sup>44</sup> Cito nuevamente a Mora Rubio, quien defiende vivamente la tesis, con apoyo en varios autores.

su planeación y desarrollo...”

También establece que, al principio de la capacidad contributiva, debe añadirse el del beneficio que reporta la acción del Estado; aseveración a la cual debe añadirse la contenida en otra sentencia de la misma Corte<sup>45</sup>, de que no toda obra (léase, para los efectos de ese escrito, toda acción del Estado) reporta beneficios por la cercanía.

En su aclaración de voto, el Magistrado Moreno Jaramillo dice que la potestad tributaria tiene límite en los derechos del contribuyente.

## (ii) La Constitución Actual

### (a) Sobre la Naturaleza de las Contribuciones

El constituyente de 1991, en las condiciones narradas en las notas 23 y 24, incorporó a la Carta, en el artículo 338 el concepto de contribución; en otros artículos usó los términos sin una significación dada, lo que se debe –creo yo, con sustento en las actas de la Asamblea Nacional Constituyente– a falta de tiempo para coordinar los cambios y no a decisión conciente; v. gr. en el numeral 4 del art. 300, dice “tributos o contribuciones”; en el art. 345 habla de “impuestos o contribuciones”, etc.

Pero, en fin: el artículo toral es el 338. Para su cabal inteligencia, y sin perjuicio de lo que adelante se dice, debe tenerse en cuenta que según sus antecedentes, debidamente comprobados, la palabra “*contribución*” comprende dos géneros, el parafiscal, que nos metió en este confuso trabalenguas, y el fiscal, que a su turno incluye los impuestos, las tasas, “y las *contribuciones especiales, como “el impuesto de valorización” (sic).*”

Al fijar la competencia para establecer “contribuciones” (que es lo que hoy se denomina “tributos”), o sea al reglamentar el principio de legalidad de los tributos, el artículo se refiere a los cinco elementos que conforman la esencia de los tributos, es decir aquellos con los cuales son y sin los cuales no serían: el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa.

---

<sup>45</sup> De 15 nov./ 55, G.J. T 81, p. 574, también tomada del libro de Pineda. Mora la comenta *in extenso*, con citas varias.



Y al hacerlo, refiriéndose a lo que en la terminología corriente denominamos contribución, y en el complicado argot de Selligman<sup>46</sup> contribución fiscal especial, fijó sus características. En efecto, el artículo, al fijar las reglas que defienden el principio de legalidad del tributo –en sus dos vertientes: reserva de ley y origen popular (mejor aún, parlamentario)– dice que:

*“...las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen”.*

Es obvio que se refiere a lo que, en terminología constitucional son contribuciones especiales, porque en los impuestos, o contribuciones fiscales generales, los costos no se pueden individualizar, ni recuperar; y el beneficio es general y no se predica de cada contribuyente, que no da lugar a que el Estado participe de él.

Y que eso es así se desprende del hecho de que, a renglón seguido, en el mismo párrafo, la Constitución ordena a la ley definir los beneficios, lo que no puede predicarse de los beneficios generales, que están en la Constitución misma, ni de los costos de funcionamiento del Estado, que dependen de políticas generales que, dentro de los límites que señale la Constitución, se señalen por el Congreso, por iniciativa, a veces, del ejecutivo, como en el plan nacional de desarrollo.

Entonces, si el beneficio está limitado, los contribuyentes, también, porque sólo se puede cobrar a quienes los reciben. Y, como cuestión relevante, es

---

<sup>46</sup> En defensa de la terminología que usa la Carta, Alfonso Palacio Rudas, en la ponencia que presentó ante la Comisión Tercera de la Asamblea Constituyente, y que ella y la plenaria aprobaron (ver la Gaceta Constitucional N. 79), se apoyó en la obra “Essais sur l'impôt”, de este autor. Sobre este argumento de autoridad puede decirse: el libro data de 1915, cuando se llamaba impuesto a la utilidad de los productos de los monopolios, teoría aceptada por el Código Fiscal de Colombia de 1913; no ha sido traducido al castellano; y que así como nuestros conocimientos del derecho civil y del derecho administrativo provienen de los romanos, a través de los franceses, nuestros conocimientos –y la terminología, con ellos– en materia de Hacienda Pública, provienen de los *Pueblos de Habla Inglesa* y más tarde de los alemanes: basta mirar la bibliografía de los libros de Calderón y de Jaramillo. Sobre el valor cambiante de las palabras, ver Jorge Vélez García, *Algunas Palabras sobre el valor Pragmático de las Palabras*.

preciso subrayar que la Carta mezcla dos conceptos: el de recuperación de costos y el de participación en los beneficios; la segunda, es decir, la participación tiene gran parecido con los impuestos, sin que pueda confundirse con ellos, por su destinación y por los sujetos pasivos. Podría afirmarse entonces, sin mucho campo para el error, que el Estado y los beneficiarios son partícipes en una empresa común por lo cual el beneficio se reparte entre ellos.

Siendo correcto este raciocinio (y espero que mis lectores, si los hay, lo encuentren así), la Constitución Colombiana se hace partícipe de la teoría arriba descrita sobre la naturaleza de las contribuciones (Capítulo Tercero, § 4).

### **(b) El Principio de Legalidad**

Este punto se tratará más a espacio al hablar (si por fin llego a la meta) de la contribución por valorización. Por ahora me limitaré a afirmar, con base en la simple lectura del artículo 338 Constitucional, que el principio está asegurado en sus dos vertientes:

- á. Origen democrático del tributo: sólo se pueden decretar (en tiempos de paz, es decir cuando no rija la legalidad de los estados de excepción) por los cuerpos colegiados de elección popular: (Congreso, Asambleas, Concejos). A esos cuerpos les está prohibido dar facultades extraordinarias al ejecutivo para legislar sobre esta materia (C. P. 189,10).<sup>47</sup>
- â. Reserva de Ley: sólo se pueden establecer por medio de leyes, ordenanzas y acuerdos. Estas leyes no pueden ser retroactivas, ni aplicarse retroactivamente, deben ser generales, etc.

### **(c) Los Deberes y Derechos del Contribuyente**

Se han escrito largos tratados sobre este punto, como el de mi amigo Osvaldo Casás. Yo mismo he escrito en varias oportunidades sobre ellos.

---

<sup>47</sup> La Corte Constitucional ha dicho que la prohibición al Congreso es aplicable a Asambleas y Concejos.

Aquí sólo debo decir que por tratarse de un tributo, como se demostró arriba, los habitantes del territorio colombiano están obligados, en virtud de la solidaridad que conforma nuestro Estado Social de Derecho, a contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado Const. 95-9, dentro de los conceptos de justicia, equidad, eficiencia y productividad (id. y 363), mediante liquidaciones que consulten la capacidad contributiva, que para las contribuciones y tasas se establecen en razón del beneficio recibido<sup>48</sup> y que se liquiden por procesos adecuados cuya discusión sea libre y tenga recursos judiciales.

Seguramente se me escapa alguno de los principios de la tributación; pero advierto que los incluyo todos.

#### Capítulo Cuarto La Contribución Por Valorización

##### §1. Concepto General

Con la advertencia, ya hecha, de que no trato de poner camisas de fuerza a las ideas, acepto la definición que de esta contribución trae Luigi Einaudi<sup>49</sup>, para quien es:

*“... la compensación pagada con carácter obligatorio al ente público con ocasión de una obra realizada por él con fines de utilidad pública, pero que proporciona también ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles”.*

---

<sup>48</sup> Einaudi y Büchner dicen que en las contribuciones no se tiene en cuenta la capacidad contributiva, que se cambia por el valor del beneficio; discrepo de la teoría, porque el beneficio implica una capacidad contributiva, que no debe confundirse con la facilidad financiera, que en el sistema de Adam Smith se llamaría “el principio de comodidad”. En la legislación colombiana se conceden plazos y, confirmando mi teoría sobre uso de elementos distintos en cada institución, se contemplan casos en que por falta de capacidad contributiva, se elimina la contribución, sin dejar de suministrar el beneficio.

<sup>49</sup> Principios de Hacienda Pública, p. 71.

Así pues, hay dos elementos que singularizan la valorización, y la distinguen de otras contribuciones: su vinculación a una obra pública<sup>50</sup>, y las “ventajas especiales” a que se refiere el Profesor italiano, que se traducen en aumento del valor de los predios, como lo aclara él en su exposición.

La Corte Constitucional Colombiana, en varias sentencias<sup>51</sup> se ha aproximado, con variada fortuna, al tema; por ejemplo en la sentencia citada en la nota 51 hay una definición que, con ligeros cambios, es casi igual a la del Profesor Einaudi; pero en otras pretende deducir los elementos de la valorización del artículo 317 constitucional, que tan sólo establece que el sujeto activo puede ser cualquier entidad pública; no ha estudiado la terminología que usa el art. 338; lo que la lleva<sup>52</sup> a catalogar la valorización con una especie del género parafiscal, etc.

El proyecto de Código Tributario para América Latina en el párrafo 2º del artículo 17 trae una definición en la cual confunde, como podría decirse de una lectura poco atenta del artículo 338 de la Constitución Colombiana, el costo de la obra con la participación en los beneficios<sup>53</sup>, confusión en la que cae el Decreto 1604 de 1968, como se verá después, y que pone de presente, haciéndola suya, el Consejo de Estado<sup>54</sup>, en sentencia sobre la cual habré de volver, en la cual, resolviendo sobre la legalidad de un acuerdo de Bogotá, y no sobre la constitucionalidad del decreto que le sirve de base para su análisis, lo dijo.

---

<sup>50</sup> Hoy hablaríamos sólo de “Obra Pública”; téngase en cuenta que el Maestro italiano escribió su tratado casi al tiempo con la obra de Jèze, pionera del Derecho Administrativo.

<sup>51</sup> Especialmente la N° 495/98, M. P. Antonio Barrera Carbonell, que destaca el propósito de la contribución como elemento esencial.

<sup>52</sup> Sentencia 495/98.

<sup>53</sup> Dice así: “La contribución de mejora es la contribución especial instituída para costear la obra pública que produce una valorización inmobiliaria y tiene como límite total el gasto realizado y como límite individual el incremento del valor del inmueble beneficiado”.

<sup>54</sup> Sección 4ª., sentencia de agosto 27/93, M. P. Consuelo Sarria.

## § 2. Antecedentes

### (i) Generales<sup>55</sup>

La Contribución por valorización es antiquísima; para no desmentir mis antecedentes, les informo que en un “Código”, anterior en 400 años al de *Hammurabi*, el rey Enmetena de Lagash (a orillas del Tigris) estableció, un tributo para la construcción de un dique en el cual se emplearon 845.000 ladrillos pegados con 460.000 litros de betún.<sup>56</sup>

Pero vengamos a lo menos viejo: la contribución se cobra, por lo menos desde el siglo XVIII en los países de habla inglesa con el nombre de “*Betermant tax*”. Como se informa adelante la palabra no figura en el vocabulario consultado; el dato se toma, aquí del libro de Palacio Rudas.

En Alemania, desde antes, como “*Beiträge*”.<sup>57</sup>

En Italia, desde las épocas romanas, con intermitencias y luego en forma continua, desde el siglo XIX, y es la *contribución* por antonomasia.

En España existe, con la denominación de “Contribuciones Especiales” (Real Decreto Legislativo No. 2 de 5/III/04, Título I, Cap. III, Sección 4).

En la América Latina (Colombia incluida) las obras públicas se financiaron en la colonia y durante casi todo el siglo XIX por el erario, o se daban por concesión, lo que significaba que su financiación corría a cargo del concesionario, que recobraba su inversión y obtenía su ganancia mediante “*peajes*” y “*pontazgos*”; hoy se cobra, con las características generales y con el mismo nombre que tienen en Colombia.

---

<sup>55</sup> Fernández Cadavid trae un excelente resumen de estos antecedentes.

<sup>56</sup> Como es un Código, no está en la bibliografía; “Los Primeros Códigos de la Humanidad”, Francisco y Federico Lara Peinado; Editorial Gredos, Madrid, 2001, ISSBN 84-309-2549-0

<sup>57</sup> Para aspectos que interesan después, anoto que Richard Büchner, citando a Adolph Wagner dice que “...se emplean especialmente en la política financiera de las pequeñas comunidades locales...”

**(ii) Colombia**

Siguiendo la idiosincrasia de la época, y la usanza hispanoamericana, desde la colonia y hasta finales del siglo XIX, las obras públicas corrieron a cargo del tesoro (el real primero y el de la república después), o se dieron en concesión<sup>58</sup> que operaban como queda dicho.

A partir de 1887 (Ley 23, que todos los tratadistas consideran la primera en la materia)<sup>59</sup> se utilizó valorización, con los nombres de “*derrama*” y de “impuesto”. Para los fines que aquí importan, se resalta que se utilizó para financiar obras específicas mediante el pago, por los dueños de los terrenos beneficiados, del “impuesto”. Es importantísimo anotar que, aún cuando la Nación ejecutaba las obras, como la desecación de pantanos –por ejemplo los de la laguna de Tota<sup>60</sup>– o como instalaciones portuarias –v. gr. las de Cartagena<sup>61</sup>– esas obras tenían un especial interés local, por lo cual la ley autorizó a los Concejos municipales para llevarlas a cabo, y lógicamente, para establecer y cobrar el tributo.<sup>62</sup>

<sup>58</sup> Ver las Relaciones de Mando de los Virreyes, las “Capitulaciones” suscritas con los comuneros, en especial las números 10, 22, 28, 29; y la Compilación Granadina, Partida Primera, parte 3ª, ley 5 y parte 4ª, Ley 1.

<sup>59</sup> Una lista, que no garantizo como completa, está encabezada por una modificación constitucional, que fue de corta duración, la 6ª de 1905; siguen las Leyes 19 de 1888, 23 de 1887, 6ª de 1905, y el Decreto 40 legislativo de ese año, declarados inexecutable; la Ley 25 de 1921, el Decreto-Ley 219 de 1923; la Ley 51 de 1,926; el Decreto Ley 438 de 1928; las Leyes 107 y 195 de 1.936; la Ley 113 de 1937; las Leyes 63 y 294 de 1938; la 88 de 1949; la 1ª de 1943; la 79 de 1946; el Decreto Legislativo 1957 de 1951, adoptada como legislación permanente por la Ley 141 de 1961, la Ley 15 de 1959, finalmente, las Leyes 135 de 1961 y 23 de 1963. Lo demás, aún cuando viejas, son la regulación actual.

<sup>60</sup> Una errada apreciación geográfica permitió que esos pantanos, que en realidad eran parte de la laguna fuesen adjudicados como baldíos; ese error fue fatal: por él ha comenzado la posible desaparición de la laguna.

<sup>61</sup> Utilizando esas facultades, algún alcalde cartagenero, por motivos dizque sanitarios, demolió un buen trecho de las históricas murallas (de la puerta del reloj a la derecha).

<sup>62</sup> Un antecedente interesante: el distrito de riego de Saldaña y Coello fue ejecutado por la Caja Agraria, sin cobrar la Valorización; cuando, a instancias de la Misión Currie se pretendió cobrarlo, hubo de dictarse el Decreto 1112 de 1952, y en la práctica, se tropezó con el hecho de que los propietarios beneficiados, en una gran mayoría, habían vendido sus predios, captando para ellos el valor invertido por el Estado.

La transferencia de la responsabilidad de ejecutar las obras y del consiguiente poder impositivo a los Municipios, no eliminó las facultades de la Nación en ambos campos pero acentuó la noción fundamental del beneficio local. Y se generalizó, mediante un proceso paulatino, como de ensayo: se autorizó a Bogotá para establecer, para todas sus obras de beneficio local, el tributo (llamado aún “*impuesto de valorización*”); después la autorización se concedió a las capitales de departamentos (y ciudades de más de un número dado de habitantes); finalmente, a todos los municipios. Ese proceso es recurrente, entre 1925 y 1944 en todas las autorizaciones que se conceden a los Concejos, especialmente cuando son tributarias.

Concluyo este recuento, con la mención de que durante su corta existencia, la valorización ha sido objeto de numerosos pronunciamientos de la justicia; ora en materia constitucional, como las dos sentencias ya mencionadas; ora, y principalmente, en materia de legalidad (por no hablar de los casos puramente personales de los contribuyentes).

### **§ 3. La Valorización en la Actual Legislación Colombiana**

#### **(i) Orígenes**

Como se dijo, desde 1887 se cobra la contribución; en 1952 se dictó un estatuto, excelente para las obras de irrigación (ver nota 62); pero fue en 1966 cuando se dictó el estatuto que rige la valorización urbana, cuyo origen es el siguiente: en 1965, a raíz de una de las crisis recurrentes en toda la América Latina, en Colombia, siguiendo una tradición, se nombró una “Comisión de Estudios”, que rindió un detallado informe, que concluye con recomendaciones. En el ordinal II del N° 10 de las relacionadas con materia económica y fiscal, recogió una iniciativa de los Gremios de la Producción; y recomendó:

*“Impuesto de valorización Nacional. Implantar el sistema de valorización para todas las obras de interés público que ejecute la Nación y cualesquiera otras entidades de derecho público”.*<sup>63</sup>

<sup>63</sup> Ver el Informe pp. 97/8 y 209.

Sólo en 1966 se acogió la iniciativa: haciendo uso de las facultades de que decía gozar el Presidente de la República por estar la Nación en estado de Sitio, dictó el Decreto 1604, “Por el cual se dictan Normas sobre Valorización”, que fue convertido en legislación permanente por la Ley 48 del mismo año. Sobre ese decreto versa, principalmente, lo que resta de esta exposición; por ahora pondré de presente que adoptó definitivamente la terminología moderna<sup>64</sup>, que ha tenido algunas modificaciones en cuestiones accesorias y que se reglamentó por medio del Decreto 1394 de 1970, que contiene muchas materias no tratadas por la ley, pues tiene una óptica más amplia y –para mi gusto– mejor; circunstancia por la cual, posiblemente muchas de sus disposiciones excedan la potestad reglamentaria, lo que las haría nulas; pero no ha sido demandado.

## (ii) La Legalidad del Tributo

### (a) La Teoría

Según este principio, conocido de todos, los tributos deben ser creados por ley, emanada de un cuerpo de representación popular. Se divide pues, en dos: la “reserva de ley” propiamente dicha, y la competencia del ente que la dicta.<sup>65</sup>

En el derecho positivo colombiano se dice que ese principio está consagrado por el artículo 338 constitucional que exige que los citados cuerpos

---

<sup>64</sup> Art. 1, *in fine*.

<sup>65</sup> Es lugar común citar como fuente primaria de esta práctica, en la historia, la denominada “*Charta Magna Libertatis*”, que los nobles ingleses arrancaron a Juan Sin Tierra, en el Siglo XII; esa versión confirma la tesis de que la historia la escriben los triunfadores: como Inglaterra, gracias al acceso de la burguesía al poder, que produjo, entre otras cosas la Revolución Industrial, fue el amo del mundo, introdujo ese mito (como tantos otros), que no resiste el análisis histórico: las legislaciones de Solón en Atenas y de Numa, en Roma, ya establecían el principio de ningún impuesto sin ley previa; y lo que se protegía en el documento Medieval no era el origen popular de los tributos, sino la inviolabilidad de los fueros de nobles y burgueses. Y casi todos los monarcas –especialmente los electivos, lo que incluye al Emperador– para ser reconocidos debían jurar que guardarían los privilegios de los nobles, con especificaciones claras sobre los límites en la tributación. Es conocidísimo el juramento que se tomaba al Rey de Aragón: “*Nosotros, que cada uno vale tanto como vos, pero que juntos valemos más que vos, os hacemos rey para que guardéis nuestros fueros et privilegios; et si non, no*”.



colegiados de elección popular, por medio de leyes, ordenanzas y acuerdos, establezcan los cinco elementos del tributo.

No lo creo así: el principio de legalidad de los tributos, en su doble acepción está consagrado en la Constitución en el preámbulo, que dice que la Carta se dicta por los representantes del pueblo, en el artículo 1º, que asevera que Colombia es un Estado Social de **derecho, democrático**, (negrilla mía), es decir un Estado donde gobiernan las leyes y no los hombres, y que debe preocuparse por hacer efectivos, para todos, los derechos que consagra; en el art. 3º que pregona que la soberanía reside en el pueblo, que la ejerce directamente o por medio de sus representantes; en los artículos 6, 121 y 122 que, acordes con lo anterior, establecen que las entidades, y funcionarios públicos sólo pueden hacer aquello que la ley les permite, pues su capacidad proviene de la ley, que las inviste de competencia para desempeñar determinadas funciones, o para prestar determinados servicios.

Al fijar reglas para que el principio tenga realización en la práctica, confiere la competencia para legislar en materia tributaria (en la cual por el pueblo, ignorante como es, no tiene ni siquiera iniciativa, pues el artículo 29 de la Ley 134 de 1994 lo prohíbe) al Congreso, en el artículo 150, que dice que corresponde al Congreso hacer las leyes, y por medio de ellas establecer contribuciones<sup>66</sup> y en los numerales 4 de los artículos 300 y 313, que invisten a las Asambleas, y a los Concejos, respectivamente de la facultad de decretar los impuestos y contribuciones.

A mi juicio, el artículo 338 constitucional es una regla, que por lo tanto es de interpretación restringida y casi, casi, exegética, que fue adoptada por el constituyente para garantizar el principio de legalidad, establecido, como se deja dicho, en otros textos. Por eso no comparto las teorías, llamadas "*flexibles*", sostenidas ocasionalmente por la Corte Constitucional en la interpretación de este artículo, y hago mías aquellas que la misma Corporación denomina "*estrictas*".<sup>67</sup>

<sup>66</sup> Recuérdese que en la terminología constitucional "contribución" equivale a "tributo".

<sup>67</sup> La Corte Constitucional Colombiana dice que las reglas deben aplicarse mientras no violen los principios que dicen defender y aún los demás; los pronunciamientos llamados flexibles, es decir los que permiten una lectura más amplia del texto, y que por lo tanto encuentran lícito que algunos elementos del tributo no se fijen directamente por la ley, las ordenanzas y los acuerdos no alegan violación de principios sino afinidades con otros y conveniencias prácticas.

Como resulta evidente, no es este ensayo el lugar adecuado para tratar el tema, de la legalidad tributaria, de por sí largo y complejo (uno sólo de los autores que tratan el tema, Casás, en su libro, cuya lectura aconsejo a quienes se interesen en él, ocupa más de mil páginas; la Corte Constitucional lo ha tratado *in extenso* en varias sentencias); aquí solamente estudiaré su aplicación en la legislación positiva de Colombia sobre valorización.

En el derecho positivo colombiano hay dos “*estatutos*” –uso ese nombre a falta de otro término, que de seguro existe, pero que no encontré, para calificar una norma que pretende tratar todo lo relativo a un tema–: los Decretos 1112 de 1952 sobre la valorización causada por obras de riego y avenamiento (“*distritos de riego*” los llamó después la Ley 135 de 1961, hoy reemplazada por la 160 de 1994) y el Decreto 1604 de 1966, base de la reglamentación legal de la valorización causada por otras obras, y especialmente de lo relacionado con las contribuciones decretadas por los Municipios.

El primero de esos decretos poca utilización tiene hoy, ni ha dado origen a decisiones jurisprudenciales; de hecho, es casi desconocido. Por ello sólo me ocuparé de él ocasionalmente. En cambio el segundo ha sido fuente de controversias judiciales, y es la base de determinaciones que, en el momento, son de gran importancia; por ello me detendré en su estudio (junto con aquellas normas que lo han modificado), que abarca varias materias, comenzando por su origen, que tiene roces fuertes con el principio de legalidad.

## (b) Competencia para Legislar

### á. En tiempos Normales

Es sabido que en tiempos normales la competencia para legislar **y por tanto para decretar tributos** está atribuida al Congreso; que Asambleas y Concejos, tienen, en esa materia, según expresión de la Corte Constitucional, una “*competencia residual*”.

### â Legislador Extraordinario

El Presidente tiene esa competencia sólo en los estados de excepción, con el objeto de conjurar las causas de la anomalía; recuérdese que la

Constitución de 1991 prohíbe investir al Presidente con esa competencia en materia tributaria.

En el caso de la valorización, esta situación tiene especial importancia porque cuando se expidieron los dos decretos básicos, el N° 1112 de 1952 y el N° 1604 de 1966, el Presidente gozaba de la Potestad de legislar durante el estado de sitio, que tenía la misma limitación que hoy se impone en los estados de excepción, como lo reconoció la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia.

En 1952 se había turbado el orden público por lo que se conoce como “la violencia”; en 1966, por desordenes estudiantiles en varias ciudades, especialmente en Popayán; obviamente la valorización nada tiene que ver con esos eventos. Empero, los decretos fueron convertidos en legislación permanente el primero por medio de la Ley 141 de 1961 dictada, después de adoptado el plebiscito de 1957, que restauró la vigencia de la Constitución<sup>68</sup>; y el segundo por la Ley 48 de 1968.

Examino unas posibilidades, con mucha precaución pues la situación, toda, es bastante discutible: puede decirse que cuando el Congreso convirtió en legislación permanente los decretos, los expidió o, por lo menos, ratificó su contenido, en acto que tiene el mismo valor de la expedición.

No puede decirse, en cambio, que se trata de un vicio de procedimiento, que estaría saneado por caducidad de la acción, (Constitución, 242,3), porque como lo ha sostenido la Corte Constitucional, la competencia no es cuestión procedimental.

Existe un interrogante adicional: las entidades territoriales sólo pueden ejercer su competencia en lo relacionado con la tributación previa autorización de la ley. La ley de autorización ¿se puede dictar por el Presidente en uso de facultades legislativas extraordinarias (las reglamentadas por el artículo

---

<sup>68</sup> El plebiscito de 1957 se convocó para ratificar la vigencia de la Constitución, pues siguiendo la teoría aplicada en la Argentina, se sostenía, por muchos (encabezados por Carlos Lleras, quien me lo refirió –inclusive hice para él alguna investigación sobre la materia– y que tuvo el soporte académico de Carlos Restrepo Piedrahita) que la constitución, “*por fuerza de los hechos cumplidos*”, como hubiese dicho Núñez, había dejado de regir por lo menos desde 1950.

150-10 de la Carta porque aquellas de que goza en los estados de excepción se pueden ejercer si con ellas se conjuran las causas de la anomalía)?.

### ã Las Entidades Territoriales

No es este el lugar para hacer un estudio de la competencia de las entidades territoriales en materia tributaria. La Corte Constitucional ha desarrollado una buena teoría: en virtud del principio de legalidad de los tributos en su faceta de origen parlamentario, compete al Congreso crear los tributos; y por disposición constitucional, a las entidades territoriales, cuya competencia es derivada, corresponde establecerlos en sus propias jurisdicciones con los límites señalados por la ley habilitante. Como anotación al margen, pues no viene al caso, señalo que la Corte no ha redondeado su teoría, con un complemento necesario: la Constitución exige la aprobación legal para cumplir con el mandato de planificar la economía, que exigen los artículos 339 y siguientes de la Carta, pues la tributación es un elemento indispensable; además porque siendo Concejos y Asambleas cuerpos Administrativos, requieren que se los invista de la potestad legislativa.

En relación con la regla del artículo 338, es claro que, dentro de los límites que señale la ley, corresponde a las Asambleas, por medio de ordenanzas y a los Concejos, por medio de Acuerdos, señalar los cinco elementos de la contribución; y, si la ley los autoriza, delegar en las autoridades administrativas, llenando los requisitos constitucionales, la fijación de las tarifas.<sup>69</sup>

### ã Las reglas que Protegen al Principio (1ª Parte)

De acuerdo con el art. 338 superior, sólo el Congreso, las Asambleas y los Concejos, por medio de leyes, ordenanzas y acuerdos, pueden imponer contribuciones fiscales y parafiscales.

---

<sup>69</sup> Además de lo que ya se dijo, vale la pena investigar si las Asambleas y los Concejos, en virtud de lo dispuesto en el numeral 9º del artículo 300 y en el numeral 3º del art. 313, requieren la autorización legal para autorizar a Gobernadores y Alcaldes para fijar las tarifas; hay jurisprudencia constitucional en el sentido de que lo que se prohíbe al Congreso en relación con el Presidente (v. gr. otorgar facultades extraordinarias en materia tributaria) está prohibido a las Asambleas en relación con los Gobernadores y a los Concejos en relación con los Alcaldes.

Ambos Decretos, el de 1952 que defiende la facultad de decidir cuando se cobra la valorización al Presidente de la República, y el de 1966, que le confiere esa facultad a la entidad que ejecute las obras, violan la Carta que, como se vio, reserva esa facultad a los cuerpos colegiados.

Las demandas que promovieron las sentencias que comento en seguida acusaban de inconstitucionalidad a la normatividad que se creyó vigente, por esa razón. El concepto Fiscal aclaró que esas normas estaban recién derogadas, por lo cual la Corte no examinó el tema: se declaró inhibida.

Se suscita un pequeño problema, que es más de acomodamiento a las nuevas circunstancias, que de fondo: cuando se expidió el Decreto de 1952, el Presidente, de hecho, había sustituido al Congreso en la competencia para dictar leyes; en 1966, el Parlamento decretaba las obras públicas. Al hacerlo se pronunciaba sobre el cobro de la contribución. A medida que se crearon establecimientos independientes, la facultad de decretar las obras pasó a ellos.

Ambos decretos cayeron en un error, proveniente de esas circunstancias, agravadas por el hecho de que el Presidente estaba ejerciendo la potestad legislativa: creer que la facultad de ordenar las obras conllevaba la de decretar la contribución.

En la actualidad las obras públicas se decretan mediante un complicado mecanismo, que involucra los planes cuatrienales, el presupuesto anual, una curiosa institución que maneja el Departamento Administrativo de Planeación, el Banco de Proyectos y vaya usted a saber cuantas más, lo que con un refinamiento, digno de mejor causa, cambia los auxilios parlamentarios por la ayuda gubernamental.

Pero, como diría Absalón Fernández de Soto: una cosa es decretar la obra y otra, establecer la contribución. Y si bien el Congreso, las Asambleas, y los Concejos ya no tienen competencia para ordenar ejecución de las obras<sup>70</sup>, no han perdido aquella que, de manera privativa, les confiere la

---

<sup>70</sup> Las obras demandan gasto público, que no se puede decretar sino por iniciativa o refrendación Gubernamental (const. 154). Y, aprobada la ley que ordena la obra, hace falta aprobación Gubernamental para incluirla en el Presupuesto.

Constitución para decretar las contribuciones, y para establecer cuándo se causa el hecho gravable.

#### å. La reglas que Protegen al Principio (2ª Parte)

Enseña el artículo 338 de la Carta que la ley<sup>71</sup> debe fijar **directamente**, esto es, sin intermediario alguno:

##### √ 1º. El sujeto activo.

Recuérdese que, en materia tributaria, la ley crea una obligación, de la cual el sujeto activo (es decir, el que puede exigirla) será siempre el Estado, ya que los tributos se establecen para cumplir los fines que justifican su existencia. El artículo 317 de la Constitución, que no define la valorización, como dice, erróneamente, alguna sentencia de la Corte Constitucional; establece que los sujetos activos de la obligación nacida de la contribución de valorización pueden ser “otras entidades”; necesariamente públicas, añadido, salvo algunos casos de parafiscalidad. La ley (no una sola, se repite) debe investir al ente correspondiente de la competencia necesaria.

Así lo hace el Decreto 1604, en sus artículos primero y segundo. El Decreto de 1952 señala a la Nación, representada por el Instituto de Aprovechamiento de Aguas y Fomento Eléctrico.

En consonancia con lo que dije un párrafo atrás, una cosa es designar al sujeto activo, y otra, muy distinta, habilitarlo para “decretar” la contribución, o para definir los beneficiarios, como lo dice el decreto.

##### √ 2º. Los sujetos pasivos.

Son las personas (naturales o jurídicas, o aún entes sin personería para otros efectos) obligadas a pagar la contribu-

---

<sup>71</sup> No quiere decir que sea una sola ley; así por ejemplo al fijar las competencias de una unidad administrativa, una ley adscribe la de beneficiarse de la valorización; y en otra se puede decir que obra la causa. O, como ocurre con el Decreto 1112 de 1952, y con muchos Acuerdos y Ordenanzas que señalan, de manera abstracta los elementos que de la ley exige la carta, sin referirse a ninguna obra ni entidad en particular.

ción. No quiere decir que los designe con nombre, apellidos, etc. Simplemente que diga con exactitud la manera de determinarlos.

En este punto, la H. Corte Constitucional se pronunció con una argumentación equivocada: acusado por mí el artículo 2º del Decreto 1604 de 1966, entre otras causales, por no determinar los sujetos pasivos del gravamen, ya que se limitaba a decir que eran los dueños o poseedores de los inmuebles beneficiados, sin que, tampoco definiera este último concepto dijo:<sup>72</sup>

*“...no cabe duda de que están obligados al gravamen los beneficiados en sus inmuebles... Empero, vuelve a repetirse: los criterios para determinar cuándo hay beneficio son aspectos relacionados especialmente con la tarifa”.*

Esa afirmación contiene varios errores de argumentación:

- En primer lugar parte de la base de que el artículo 338 define el principio de legalidad, cuando en realidad es una regla, como atrás se dijo.
- Cae en el paralogismo conocido como petición de principio: al decir que el beneficio es asunto que interesa sólo a la tarifa, deja sin resolver el problema, atribuyendo a esta afirmación un alcance imposible; como lo decía la demanda (como se verá adelante) el artículo no establece cual es el beneficio, ni cual el beneficiario: deja esa determinación a las autoridades que ejecuten las obras.
- El beneficio no atañe sólo a la base gravable. Es una cuestión esencial para la existencia de la contribución: si no hay beneficio, no hay contribución.

En síntesis: el decreto ha debido definir unos parámetros dentro de los cuales la entidad administrativa –y la judicial cuando

---

<sup>72</sup> Sentencia C-115/03, M. P. Eduardo Montealegre, confirmada por la sentencia C-525/03, M. P. Manuel J. Cepeda.

el tema se debata en esa instancia— puedan establecer qué zonas geográficas reciben beneficio por la obra; pero no puede delegar en las autoridades la determinación, sin dar pautas. El fallo de la Corte equivale a decir: se benefician los predios de los contribuyentes; y son contribuyentes los que se benefician; trabalenguas que desatará, a su arbitrio, la entidad que ejecute las obras.

√ **3º. El Hecho Gravable.**

Dos factores intervienen para determinar el hecho gravable; cuando se concretan en un caso determinado; es decir, cuando se realiza respecto de un contribuyente dado, se produce el hecho.

El primero de esos factores es la realización de una obra pública, lo que no tiene mayor complicación conceptualmente, máxime cuando el contrato de obra pública está definido por la ley. En la práctica, ya se vio: la tiene. Pero esa circunstancia no importa porque una vez superados los estorbos, cuando se ejecuta la obra, aparece el primer factor.

El segundo factor, el beneficio a la propiedad inmueble parte de un supuesto sin el cual no existe: que el contribuyente esté, respecto del inmueble en una de las circunstancias que la ley exige (dueño o poseedor, comunero, etc).

Determinar cuando hay beneficio es más complejo; para ello hacen falta algunas precisiones:

- Se trata de un beneficio económico, tasable en dinero.

Varias premisas permiten esa conclusión:

- o Normalmente, las obras (vías, sistemas de riego, etc.) aumentan el valor de los predios; cualquier ventaja que la obra suministre a un predio, aún las más emocionales y bucólicas (mejor vista, posibilidad de gozar de la naturaleza, más seguridad, etc.) se traducen en un aumento del valor de la propiedad.



- o El Estado sólo puede participar en beneficios que sean repartibles.
- o Por último, y aplicando la máxima romana según la cual “*optima legus interpres est consuetudo*”, se debe decir que siempre se ha entendido como beneficio el aumento del valor de los predios.<sup>73</sup>
- El Consejo de Estado, en la sentencia atrás citada (nota 54) –con la cual volveré a topar– dice que el artículo 9º del Decreto 1604 de 1966, establece que para la liquidación individual de la contribución:

*“... se tendrá en cuenta el concepto genérico de beneficio que produzca la obra sin hacer referencia exclusiva al valor económico...”* (negrilla del texto).

Debo discrepar de esa interpretación: en primer lugar porque la única manera de tasar el beneficio es dándole un valor económico; y, de manera especial, porque lo que dice el artículo en el cual se apoya la sentencia es otra cosa:

*“Para liquidar la contribución de valorización se tendrá como base impositiva el costo de la respectiva obra, dentro de los límites del beneficio que ella produzca a los inmuebles, entendiéndose por costo...”*.

¿Habría necesidad de aclarar que los costos se miden siempre en dinero?.

La sentencia se basó también en el Decreto 868 de 1956. Pero sucede que ese decreto, en su artículo 1º, establece que la valorización se liquidará con fundamento en la capacidad económica de la tierra, concepto que puntualiza, para

---

<sup>73</sup> Ver los libros de Devis Echandía de Mora Rubio, de Fernández Cadavid y de Uribe Pinto. Diferentes pronunciamientos de la Jurisdicción dicen lo mismo; el más lejano antecedente es una sentencia de la Corte Suprema de Justicia, de 16 de agosto de 1962, M. P. J. J. Gómez.

las obras urbanas en el artículo 2º y para las zonas rurales, en el art. 3º.

- Otro método, bastante bueno, a mi juicio, consiste en fijar ese beneficio mediante la realización de dos avalúos: uno hecho antes de la obra, y otro después. Pese a su bondad teórica, y a lo exactos que puedan ser los avalúos, numerosos factores (sin contar la subjetividad implícita en ellos) pueden alterarlos: la mayor o menor cantidad de dinero en circulación, el orden público, el comercio exterior, etc.
- Otra posibilidad es la de no cobrar la valorización sino cuando el contribuyente realice en moneda el beneficio (a su enajenación, v. gr.). Tiene numerosos problemas que lo hacen casi imposible: puede no darse sino a la muerte del contribuyente; el dinero se requiere para la obra, concurre, en el tiempo con otros gravámenes (renta por enajenación, sucesoral, etc.).
- El más sencillo de todos, que no se ha ensayado consiste en que el legislador fije un porcentaje del avalúo catastral. Este porcentaje puede ser progresivo para consultar la capacidad tributaria.
- En algunos casos, como lo dijo la Corte Suprema de Justicia desde 1937, la simple vecindad a una obra, en vez de reportar beneficio, implica deterioro patrimonial, que el ente público que ejecuta las obras debe resarcir. Así lo tiene reconocido el Consejo de Estado desde hace mucho.

Pero hay que reconocer que, así sea con errores colaterales, algunos de los cuales se pueden corregir por simple interpretación de las nuevas circunstancias, los textos positivos señalan el hecho gravable, y tal como quedó definido al comienzo de este acápite.

√ 4º. **La Base Gravable.**

Como se sabe, la base gravable es la cuantificación, del hecho

gravable. Generalmente se hace en términos monetarios; muy ocasionalmente, en especie.

En la contribución de valorización algunas entidades permiten canjear las zonas que se requieren para las obras por la deuda tributaria; pero la permuta se hace con base en valores monetarios atribuidos al bien.<sup>74</sup>

Al referirnos a este elemento, es necesario tener cuidado en la terminología, que parece tornarse anfibológica. Esa impresión desaparece al leer con cuidado el artículo 338 de la Constitución. En efecto, al ordenar que la base gravable sea definida por la ley, las ordenanzas o los acuerdos, se refiere a la cuantificación monetaria del hecho gravable, que como atrás se dijo se refiere sólo a un contribuyente en particular.

Como al tratar de las contribuciones y las tasas, es preciso conjugar los dos factores, la totalidad del costo de la obra y el beneficio de todos los inmuebles, la Carta ordena que la ley señale “**el sistema y el método**” para determinarlos (no las tarifas, como suele decirse) y la “**forma de hacer su reparto**”, es decir de establecer la base gravable de cada contribuyente.

Quizás valga la pena un ejemplo que aclare (o confunda, vaya uno a saber) el planteamiento: para hacer un puente se requiere una inversión (costo) de 100; los predios aledaños aumentan su valor en un promedio del 10% de su avalúo, que en conjunto es 1000, o sea otros 100. Dentro del actual esquema legal se cobrará por valorización el valor total del costo; pero si el costo fuera de 150, sólo se podrían cobrar 100. Dentro del esquema de la Constitución, se pueden cobrar 150, más una parte de la valorización.

Desde luego, la ley no puede entrar en detalles; sólo puede fijar pautas, como lo hace el decreto: el costo de las obras, más unos porcentajes para gastos de administración, cartera incobrable, etc. Así establece el sistema y el método para determinar los costos.

---

<sup>74</sup> En dos oportunidades trató de establecerse el canje obligatorio y sin referencia al dinero. Ambas normas fueron declaradas inconstitucionales.

La legislación vigente no establece el sistema y el método para determinar los beneficios porque es anterior a la Carta de 1991, ni contempla la posibilidad de participar en él; al contrario, limita el monto de la contribución al beneficio. Hoy está permitido cobrar los gastos, y además, participar del beneficio.

El valor total a cobrar se reparte (según métodos y sistemas establecidos por los acuerdos municipales y por el decreto reglamentario) entre los contribuyentes. Esos cálculos son tan complicados, que traen a la memoria dos recuerdos: la famosa frase de Einstein, *“Dios no juega a los dados”*<sup>75</sup>; y el juego de salón que consistía en pedir a alguien que pensara un número, sin decirlo, que le añadiera otro número, y en seguida se desarrollaba un largo ejercicio de sumas, restas, multiplicaciones y divisiones, que daban por resultado la cifra inicial, que sumada a la pensada, daba un total, con lo cual se “adivinaba” el número pensado. A esos ejercicios difíciles e inútiles me referiré adelante.

Por ahora diré que fijan unos puntajes que constituyen lo que se llama “área virtual”, que conforma la base individual.

La sentencia C-155, ratificada por la C-525, ambas de 2003, de la Corte Constitucional, y ya citadas, se limitan a decir que el Decreto 1604 no define el beneficio porque no es elemento de la base, sino de la tarifa. No aborda el asunto tal cual es: en la legislación anterior a 1991, la existencia del beneficio era determinante para la existencia de la contribución de valorización; pero, pese a lo que había dicho la Corte Suprema, el Estado no tenía participación en él. Simplemente la ley (en este caso el decreto) dijo que el costo de la obra tenía como límite el beneficio.

---

<sup>75</sup> La dijo al oír el ejemplo clásico, que justifica las matemáticas del caos, producto de la mecánica cuántica que descubriera Plank: se puede predecir, mediante ellas, que cara mostrará un dado al caer.

Por lo tanto, como según el decreto, el beneficio no se cobra y es apenas un límite de la valorización que debe pagar cada contribuyente, lo que dijo la Corte es cierto; pero desarrolla el tema (como se verá en seguida) con la premisa de la Carta de 1991, inexistente cuando se dictó el decreto.

√ 5º. **La Tarifa.**

De manera general, según el artículo 338 constitucional que se analiza, la ley, las ordenanzas o los acuerdos deben fijar la tarifa **directamente**, esto es sin mediación de nadie: ni de autoridad administrativa, ni de la judicial, ni del interesado. A una base dada, que surge de la ley, se aplica una tarifa también fijada por la ley, que generalmente se expresa en porcentajes.

En un tributo distinto, el de la renta por ejemplo, al contribuyente que obtiene una renta gravable de \$X, que es la base le aplica una tarifa Y/100, lo cual arroja, por una simple operación aritmética el monto de lo que debe al Estado.

En las tasas y en las contribuciones se puede aplicar el sistema como se hace por ejemplo, con las llamadas “tasas aeroportuarias”; pero como el monto de los gastos del Estado que se va pagar mediante la tasa es ocasional, fácilmente determinable y dedicado solo a un fin, y repartible entre un número limitado e igualmente ocasional de contribuyentes que se benefician con la obra, la fijación de la tarifa es más compleja.

Entonces la Constitución permite que esa fijación la hagan “*las autoridades*”, locución que por simple lógica se refiere a aquella “*autoridad*” a la cual se ha dotado de capacidad para cobrar la valorización, que generalmente es Administrativa (aún cuando no puede desecharse la posibilidad de que sea una judicial, como v. gr. el Consejo Superior de la Judicatura).

Pero como “*el derecho abomina las facultades discrecionales*”, como ha dicho el Consejo de Estado y más aún en mate-

ria tributaria, la Constitución exige que la ley señale el sistema y el método para determinar los costos repartibles y el valor del beneficio.

Nótese la diferencia entre esta concepción constitucional, nueva, y la de la legislación expedida antes de su vigencia: se sabía ya, por sentencia de la Corte Suprema, que el Estado podía cobrar por el beneficio que reportaban las obras que ejecutaba; es más, que debía hacerlo para no ponerse al servicio de intereses particulares limitados. Pero el Decreto de 1966 sólo contempla el beneficio como un límite a lo que se puede cobrar por el costo de las obras. La Corte Constitucional, al explayar su idea sobre la diferenciación de los dos elementos –costos y beneficios– parte de la base vieja.

Quizás aquí es importante traer a cuento algo en que he insistido en varios apartes: las instituciones no forman “*compartimentos estancos*”; se entrecruzan, prestan sus elementos distintivos a otras, etc. Aquí la participación en los beneficios tiene más similitud con un impuesto, que con una contribución; pero amalgamada con ella en virtud de una disposición constitucional, pierde sus rasgos de impuesto y se torna contribución; más aún con la disposición del Decreto que ordena reinvertir el valor recaudado en obras similares: es decir estableciendo un sistema de financiación permanente, que se acrecienta con la participación en el beneficio. Sólo que la ley, hasta ahora, no ha regulado esa participación.

Volviendo a la determinación de la tarifa por las autoridades: la regla Constitucional exige el establecimiento de un sistema y un método para:

- Establecer el monto de los costos, lo que hace el Decreto 1604 de 1968, pero en forma tan general y vaga, que la Corte Constitucional determinó que no cumplía los requisitos constitucionales.

Debo hacer notar que para fines específicos algunas disposiciones establecen ese sistema y método: por ejem-

plo, el Decreto 1112 de 1952, varias veces nombrado aquí, para sistemas de riego; el Decreto 868 de 1956, para otros fines. Y, que en los municipios grandes, imitados poco a poco por todos, hay acuerdos que lo hacen: por ejemplo, en Bogotá, el Acuerdo 7 de 1987, con sus modificaciones; en Medellín el Acuerdo 9 de 1979, con las suyas, etc. Adelante hablaré sobre algunos aspectos prácticos que suscitan el tema.

- Establecer el beneficio. De las disposiciones expedidas con anterioridad a la Carta de 1991, las únicas que establecen el sistema y el método para determinar el beneficio, son las relativas a los distritos de riego: tanto la norma de 1952, como las contenidas en el estatuto de reforma agraria (tal como hoy está modificado) escogieron el sistema de los dos avalúos y fijaron el método para llevarlos a cabo.<sup>76</sup>

El artículo 338 exige también que la ley fije la manera de hacer el reparto: ninguna norma legal lo hace; sin embargo para algunos municipios y departamentos los acuerdos y ordenanzas han llenado este vacío.

Como se ve, el marco constitucional no es tan complicado como se pretende: la ley debe definir unos elementos esenciales, hecho lo cual, las autoridades fijan la tarifa.

#### Capítulo Quinto Dos Instituciones Paralelas

Antes de ensayar una descripción de la manera de liquidar la contribución de valorización, considero pertinente hablar sobre dos instituciones: la primera, que en el ordenamiento constitucional es distinta a la valorización y conforma una categoría tributaria especial y que tiene íntima conexión con ella: la llamada *plusvalía*; la segunda, la llamada “*valorización por beneficio general*”, que es una especie de la contribución que aquí estudiamos.

---

<sup>76</sup> El Decreto Reglamentario 1394 de 1970 lo hace; como es obvio, no es ley. Y en la vigencia de la Carta de 1886, posiblemente había excedido los límites de la potestad reglamentaria.

## §1. La Plusvalía

Esta institución merece un estudio más detallado del que aquí se hará, que pretende, solamente identificarla, para resaltar sus diferencias con la contribución de valorización.

Al aproximarse al tema, brillan al ojo, como diría la Corte Suprema de Justicia, varias cuestiones: ¿De dónde el nombre?; ¿Por qué se ubica en el capítulo destinado a la protección del medio ambiente?; ¿Cuál es su naturaleza?; ¿En qué se diferencia de la contribución de valorización?.<sup>77</sup>

De su antecedente destaco que la plusvalía en España es una denominación que la ley no usa, ya que le llama Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana; corresponde a la ganancia de capital, que aquí llamamos ganancia ocasional; y que para establecer el costo de los inmuebles que la generan, solamente los avalúos catastrales.<sup>78</sup>

Entre nosotros tiene antecedente en la Ley 9 de 1989, que creó una “*Contribución de Desarrollo Municipal a cargo de los propietarios o poseedores de aquellos predios urbanos o suburbanos cuyo terreno adquiera una plusvalía como consecuencia del esfuerzo social o estatal*” (art. 106, derogado por la Ley 388/97). En 1991 se introdujo, con el nombre de plusvalía, en el artículo 82 de la Carta, ubicado en el capítulo concerniente a los derechos colectivos y del ambiente. Finalmente, la Ley 388 de 1997 al desarrollar el texto constitucional dijo que la plusvalía es el producto de las disposiciones urbanísticas que regulan la utilización del suelo y del espacio aéreo, que el hecho genera-

<sup>77</sup> Las incógnitas sobre la institución no se limitan a las planteadas; poco se ha escrito sobre ella y poca jurisprudencia existe. En alguna sentencia, la Corte Constitucional –Nº C-454/93, M. P. José Gregorio Hernández– dijo que era “parafiscal” porque su producto estaba destinado a beneficiar a quienes la pagaban (¿de donde sacaría esa visión?); y nada más. El origen de la palabreja no es el marxista; es el nombre que se da en España (no por la ley) a lo que aquí llamaríamos ganancia ocasional en la enajenación de inmuebles que reglamenta el *Real Decreto Legislativo 2 de 5 de marzo de 2004 por el cual se aprueba el texto refundido de la ley Reguladora de las Haciendas Locales*. (Título II, Cap. II, Sección 3, Subsección 6).

<sup>78</sup> Estas aseveraciones se hacen con una doble reserva: son el producto de un examen muy superficial del sistema Español, por lo cual me reservo el derecho de cambiar de opinión, si un estudio más a fondo lo requiere.



dor son las decisiones administrativas que configuran acciones urbanísticas, que están enumeradas en una lista, que como pasa siempre que se es casuístico, deja por fuera muchas posibilidades, y que en síntesis, señalan actividades propias de la Administración, como clasificar e identificar el territorio, y otras similares.<sup>79</sup>

La ley, con base en el art. 317 Constitucional, fija como sujeto activo a los municipios. Dice que es independiente de la contribución de valorización, sin perjuicio de que sea compatible con ella en unos casos específicamente señalados.

Mirando las cosas desde una perspectiva puramente constitucional, es obvio que existen dos gravámenes diferentes, identificados en dos artículos distintos: la plusvalía, en el 82 y la valorización en el 317. Por lo tanto deben tener regulación y aplicación diferente; y es obvio también que por gravar la propiedad raíz el sujeto activo es el municipio (y los distritos), pero que por disposición constitucional, la valorización puede ser cobrada por cualquier entidad pública.

Su principal diferencia<sup>80</sup>, radica en que mientras la contribución tiene como hecho gravable la construcción de obras que produzcan beneficio, como queda explicado, la plusvalía, tal como está entendida por la ley, tiene como hecho gravable la producción de decisiones por el Estado.

En esa circunstancia, para mí, hay un enorme error, no sólo conceptual sino constitucional: si las decisiones del Estado buscan acomodarse a la realidad, dentro del valor básico de la justicia, ¿cómo va a cobrar sólo a unos contribuyentes por tomarlas?; además, si cobra un supuesto beneficio (lo que puede abrir puertas para la corrupción), la situación anterior no era justa; entonces ¿el Estado deberá indemnizar a quienes causó perjuicios?

---

<sup>79</sup> Si a Carlos III, o a Murillo Toro se les hubiese ocurrido gravar los terrenos por las actividades de la Expedición Botánica, o por la Comisión Corográfica que presidió Agustín Codazzi, se hubiesen anticipado la revolución libertadora o la caída del régimen radical.

<sup>80</sup> Alvaro Camacho Montoya, *La Plusvalía: un nuevo tributo*, Temis, Bogotá, 2003.

Todos estos temas merecen un estudio más a fondo, luego del cual puedo llegar a conclusiones diferentes; a primera vista, da la sensación de que los constituyentes, embelesados como estaban por la Constitución de España, transplantaron a la Carta los elementos de la plusvalía que servían para determinar el costo de los inmuebles, sin caer en cuenta de que nuestra legislación era, como ya se dijo, más avanzada que la de la madre patria.

Para los efectos de este estudio realzo la importancia de los artículos 86 y 87 de la Ley 388 de 1997 que enseñan cuando los dos tributos –plusvalía y valorización– pueden, o no, concurrir.

## § 2. La Valorización por Beneficio General (i) La Teoría General

Partiendo de la base (discutida en el Capítulo 2º § 3 supra), de que el beneficio que distingue a las contribuciones fiscales de que habla la Constitución, por definición, sólo abarca a un grupo inferior a la totalidad de las personas y situaciones sobre las que se ejerce la soberanía de Colombia, la condición de “*general*” sólo puede aplicarse al universo de contribuyentes que se van a beneficiar. Peca contra el más elemental sentido de la lógica (ofende a la razón, diría Eduardo Laverde, citando a la Corte Suprema de Justicia, que a su turno citaba a Gèny) y contra la letra misma de la Constitución confundir el beneficio general y abstracto que se deriva del pago de impuestos o de la construcción de ciertas obras que sólo puede acometer el Estado, las grandes troncales, por ejemplo, con el beneficio individual y concreto de que gozan unas personas determinadas.

En materia de obras públicas, la línea es sutil y difícil de establecer<sup>81</sup>; tomemos el ejemplo de una troncal: beneficia al país en su conjunto, porque propicia su desarrollo general; **pero** se concreta en beneficios para otros sectores de la población:

- Los habitantes de las ciudades que conecta, que podrán viajar más rápido y que podrán abastecerse de los productos de otras zonas, en forma más barata.

---

<sup>81</sup> Tanto como lo decía la canción de moda en mis lejanas mocedades: “*There is a line between love and fascination so hard to see in an evening such as this...*”.

- Los transportadores, que podrán ejercer su industria en mejores condiciones: menores costos en llantas, daño al equipo, combustibles, velocidad, etc..
- Agricultores e industriales, que podrán enviar sus productos en forma más rápida y barata y ganarán mercados.

Indudablemente, también se benefician, los dueños de los predios vecinos a ella, que se valorizan.

Va otro ejemplo: una central hidroeléctrica beneficia, de manera general al país; **pero** también, en un universo más limitado:

- Principalmente, a todos los usuarios de la energía, pensando en los cuales se construyó (y estos usuarios pueden estar muy lejos de la central).
- También puede construirse, utilizando las presas y demás instalaciones, un distrito de riego que beneficia a predios determinados.
- Igualmente, pueden establecerse centros turísticos.

En los **peros** de los ejemplos, que podrían multiplicarse, como diría Hamlet, está la duda (*"there is the trouble"*): ¿debe cobrarse la valorización a los dueños de los predios beneficiados?; ¿solamente a ellos?; ¿cómo debe hacerse el reparto?. Y así, pueden hacerse interrogantes hasta el infinito.

Personalmente creo que la Constitución, y la ley dan la solución, pues permiten financiar las obras públicas combinando el cobro de la valorización, con otra clase de financiación; por ejemplo los beneficios de orden general se pagan por medio de impuestos, y los de orden genérico con base en la valorización y en tasas distribuidas por zonas sociales, (los habitantes de las ciudades, los transportadores, los industriales, etc.), lo que deberá hacerse tomando en cuenta factores políticos, cuyo análisis aquí sería impertinente.

En ese proceso, en que está permitido a la ley mezclar las diferentes fuentes de financiación, ella puede establecer los tributos, determinar el beneficio y los costos repartibles y establecer por este medio el hecho y la base gravables, señalar la entidad que representará al Estado como sujeto acti-

vo y especificar los sujetos pasivos, que en la valorización pueden ser más de una clase, según reciban, o no beneficio.

Y de esto ya hay un ejemplo legislativo, que no se aplica, a mí entender, porque en la burocracia también existen los *estancos*: la Ley 105 de 1993.<sup>82</sup> En ella se prevé la financiación de las obras de infraestructura del sector del transporte, utilizando simultáneamente aportes de la Nación, de los Departamentos, de los Municipios y los Distritos, a tiempo con el establecimiento de tasas (peajes), que se pueden cobrar a quienes utilicen las obras (los transportadores, principalmente) y de la valorización, que se cobrará a los dueños de predios, o a los habitantes de las ciudades.

Como digo adelante, la legislación, especialmente en cuestiones de competencia de las entidades nacionales, merece una revisión.

## (ii) El Crecimiento de las Ciudades

Para nadie es un secreto que las ciudades han crecido de una manera que algunos calificarán de aterradora, especialmente a partir de la cuarta década del siglo pasado. Para ilustrar ese fenómeno, tomemos como ejemplo a Bogotá, que en el año de 1928 tenía 235.702 habitantes y ocupaba una extensión de 272.000 hectáreas y hoy, después de haber absorbido seis municipios que la rodeaban, tiene más de 8.000.000 de habitantes y se extiende por 15.870.000 hectáreas.<sup>83</sup>

---

<sup>82</sup> Tengo dudas sobre su vigencia, pues reglamenta las actividades de un sector conflictivo, en el cual los intereses creados hacen cambiar la legislación muy a menudo; y porque la burocracia siempre quiere “adaptar” la legislación a lo que denominan “la modernidad”. El ejemplo, aún si la ley hubiera dejado de tener vigencia, es válido.

<sup>83</sup> No garantizo la exactitud de los datos. Los de población fueron tomados de las páginas web del DANE allí pueden ser comprobados (o refutados). Los de la extensión de Bogotá, parece mentira, no existen –o por lo menos a mí no me los mostraron– ni en el IGAC ni en el Departamento de Planeación Distrital; tampoco en POT. Después de mucho investigar y trasegar por despachos y bibliotecas vine a encontrar los relativos a la superficie actual del Distrito Capital en una Publicación del IGAC (“*Diccionario Geográfico de Colombia, Bogotá 1996, ISBN 958-9067-19-7* que no aparece en la bibliografía, pues sólo miré este dato), donde aparece con 1.587 kilómetros cuadrados. En Planeación Distrital me indicaron que en el

En 1910 sería muy difícil diferenciar una obra en Bogotá que sólo produjese beneficio local; hoy es imposible afirmar que lo que beneficia a los dueños de los predios del Páramo de Sumapaz o aún de Ciudad Kennedy o de Teusaquillo beneficie a los habitantes de Belén, o de Egipto, o más al norte, a los de los “Barrios Unidos”, del Nogal o a los de Usaquén.

Esta perspectiva tiene otra visión: el camino Techo-Bosa (yo lo conocí como sendero<sup>84</sup>) era una obra nacional o, a lo sumo, departamental; hoy es, apenas, una obra local de la Alcaldía de esa localidad.

Obviamente, el caso de la capital es paradigmático, y el ejemplo no excluye a ninguna ciudad o población colombiana.

A ese crecimiento se debe añadir el enorme adelanto en las ciencias y técnicas de la construcción; obras que en 1930 se reputaban imposibles, no sólo aquí, sino en todo el mundo, hoy son construcciones menores. Y el adelanto en las ciencias y técnicas de la comunicación, que hacen disminuir las distancias.

Las obras de beneficio local abarcan hoy mayor espacio del que abarcan hace 70 años; pero no tanto que salve las enormes distancias de las nuevas realidades geográficas.

Pero el derecho que, como ya se ha dicho no es una entelequia, debe acomodarse a las realidades; y las normas que regulan la contribución de valorización, también. Y en este caso, frente a una realidad que cambia todos los días, es imposible sentar una regla general; habrá que estudiar cada caso, como se dice adelante.

---

Directorio Telefónico figuraba el área; en efecto, en la página amarilla 6 aparece con 1.732 Km<sup>2</sup>, o 173.200 has: como se ve hay un error aritmético, que se une a otra “inconsistencia” en la suma de las superficies rural y urbana. Los datos sobre 1930, los tomé de “Breve Historia de Bogotá”, de Alfredo Iriarte (Oveja Negra, Bogotá, 1988, ISBN 958-06-0078-3). Ninguno de estos datos es plenamente confiable; pero ilustran, por si hiciera falta, el crecimiento de mi ciudad. En el texto utilizo el dato del Diccionario.

<sup>84</sup> Recuerdo el verso de Bernárdez: “*fue honrado porque supo la enseñanza del honrado camino pordiosero, que cuando pisa tierra de labranza, deja de ser camino y es sendero*”.

**(iii) En el Derecho**  
**(a) La Tesis General**

Ya se ha dicho que, en el derecho Constitucional Colombiano, a riesgo de eliminar la distinción constitucional entre impuesto y contribución, el beneficio debe llegar sólo a un grupo dado de contribuyentes, inferior al total de habitantes del país. Recuérdese que en la terminología de la Carta contribución es un género (equiparable a la contribución parafiscal) del cual son especies: el impuesto, con cuyo producido se pagan los costos indiscriminables del Estado, es decir aquellos que reportan beneficio a toda la sociedad y no sólo a una parte de ella; las tasas que retribuyen al contribuyente por su pago, en forma individual y directa; y las contribuciones especiales, que pagan el valor de actividades del Estado que benefician a una capa determinada de la sociedad.

Ese simple enunciado basta para afirmar que en Colombia la contribución por beneficio general no existe; se puede añadir, para reforzar el argumento, que cuando la ley autoriza a la Nación a cobrar valorización, aún en la vieja terminología, lo hace, concretamente, sobre obras específicas: la ley 25 de 1921 habla de beneficio local.

**(b) Jurisprudencia del Consejo de Estado**

Desafortunadamente existe un pronunciamiento jurisprudencial que afirma, ya en la vigencia de la Constitución de 1991, que la valorización por beneficio general es legal. Se trata de la sentencia dictada por la sección 4ª del Consejo de Estado, con fecha agosto 27 de 1993 y ponencia de la Dra. Consuelo Sarria Olcos, ya citada en este escrito, que por su origen e importancia debe comentarse, advirtiendo que merece un análisis más profundo, y que me limitaré a exponer algunos argumentos, que yo juzgo decisivos. Desde luego no repetiré argumentos ya expuestos.

La sentencia se resiente de no tratar el problema desde el punto de vista constitucional, y con la perspectiva doctrinal –cierta la mayoría de las veces– de que los actos administrativos no pueden violar la Constitución sino a través de la violación de una ley. Y para interpretar la ley en cuya violación se funda la acusación, aplica el método que la Corte Constitucional ha denominado “*principio de la permanencia del derecho*” camino que condu-

ce a tornar en incontrovertible la *presunción de constitucionalidad*<sup>85</sup> que la ampara.

Esas limitaciones en el estudio de la norma acusada (un acuerdo de Bogotá) llevan al Consejo a interpretar las normas legales que, según la demanda, fueron violadas, y en cuyo estudio detiene su raciocinio, en forma que justifique el acto acusado, sin examinar si la interpretación que hace de la ley es, o no, constitucional.

La sentencia encuentra el fundamento de la contribución:

*“Lo así previsto (la posibilidad de cobrar valorización por beneficio general, interpolo) encuentra su fundamento en la obligación que tiene el Estado de satisfacer las necesidades públicas y ejecutar... grandes obras públicas que son de interés general de la comunidad y, enmarcadas dentro de planes y programas, tienen incidencia en toda la ciudad, e implican un beneficio para todos los asociados, quienes por esta razón deben contribuir en proporción al beneficio recibido graduado en razón del costo y de sus capacidades económicas. Obras que, en razón de sus costos, no podrían ser financiadas a través (sic) de la aplicación del sistema tradicional de valorización”.*

Lo primero que observa el lector es que se trata de un argumento de conveniencia, no jurídico: hay que hacer grandes obras, que no se pueden financiar por el sistema tradicional de valorización; no me detengo en el análisis del tema, para no caer en el defecto que critico: estoy hablando con la óptica jurídica, no la de la conveniencia; y, al hacerlo, evoco la exhortación de Santander a los congresistas de Cúcuta para que legislaran bien, porque *“si la ley quiere el mal, el mal será”*.

Ya en 1937, la Corte Suprema de Justicia había desechado, como ya hice notar; y como lo pone de presente en 1944, acogiendo y aceptando la tesis, Devis Echandía:<sup>86</sup> las grandes obras que acomete el Estado, están justificadas por el interés público, general o local, no por el beneficio particular.

<sup>85</sup> Como es obvio, la expresión original habla de *la presunción de legalidad de los actos administrativos*.

<sup>86</sup> Gravámenes a la Propiedad Inmueble, p.p. 36, 37.

Esa distinción pone de presente el equívoco en el que encuentra explicación el error de la sentencia: la diferencia entre interés y beneficio. El primero, por tratarse del Estado, siempre debe ser público; pero puede ser general, como ocurre con la construcción de las grandes vías de comunicación, y aún con pequeñas escuelas o sedes de la administración de justicia; o local, como la pavimentación de una calle dada. En cambio, el **beneficio** que genera la valorización es concreto, definido, y opera sólo en un sector: los predios que aumentan su valor como resultado de la obra.

Un examen exegético de las normas legales confirma esta apreciación: pese al origen del Decreto 1604 de 1968, que relaté atrás (Cap. 4º, §3, i) no existe una sola línea, ni aún en la propuesta de los Gremios de la Producción, que permita decir lo contrario.

Veamos: el artículo 1º del Decreto de 1968 dice:

*“El impuesto de valorización establecido por el artículo 3º de la ley 25 de 1921 “COMO UNA CONTRIBUCIÓN SOBRE LAS PROPIEDADES RAÍCES QUE SE BENEFICIEN CON LA EJECUCIÓN DE OBRAS **DE INTERÉS PÚBLICO LOCAL**” se hace extensivo a todas las obras de interés público, que ejecuten la nación, los departamentos, el Distrito Especial de Bogotá, los municipios o cualquiera otra entidad de derecho público y **que beneficien a la propiedad inmueble**, y en adelante se denominará exclusivamente Contribución de valorización”* (resalté en mayúsculas la transcripción de la ley de 1925; negrilla fuera de texto).

Como se ve, se remite al artículo 3º de la Ley 25 de 1921, que transcribe, y cuyo texto no deja lugar a dudas; en él ya se distingue entre el interés público, que es la razón por la cual el Estado acomete obras y el beneficio que reciben los predios.

Para interpretar la norma legal debe tenerse muy en cuenta la diferencia **constitucional** entre impuesto, que significa **interés** general y contribución fiscal, que se refiere al **beneficio** que recibe un grupo limitado. Resulta extraño que cuando el legislador abandona el viejo lenguaje hacendístico, para adaptarse a los cambios que ocurrían en el mundo, y dijera, tajantemente, que ya no se trataba de un impuesto sino de una contribución, se le atribuya la contradicción de confundir las dos instituciones.



El Decreto Reglamentario (el 1394 de 1970) acepta la tesis del beneficio local; como se desprende de su lectura, pues siempre habla de que sólo se cobrará a los predios que resulten beneficiados. En igual sentido se pronuncian Devis y Mora.

Y no podía ser de otra manera, porque el artículo 9º del Decreto 1604 pone un límite al monto de la contribución: el beneficio recibido por el predio.

La sentencia dice que el Decreto 868 de 1956:

*“había regulado el tema del gravamen de valorización creando un sistema fiscal especial para la financiación de ciertos planes de obras, dentro del concepto de beneficio general...”*

La historia de la ley enseña otra cosa: siguiendo un sistema que atrás reseñé<sup>87</sup>, en el cual las leyes autorizaban al Concejo de Bogotá, para que decretara determinados tributos, y posteriormente extendían las autorizaciones a los municipios de algún tamaño, la Ley 1ª de 1943, había autorizado a Bogotá y a otros municipios para cobrar “*el impuesto de valorización establecido por las Leyes 25 de 1921 y 107 de 1936*”; y el Decreto 868 de 1956 amplió esa autorización a otros municipios (aquellos que tuviesen más de \$2.000.000 de rentas anuales propias), sin cambiar el régimen, que era el de beneficio local, como ya se dejó establecido.

Añado aquí que ninguna de las normas analizadas (ni las que no se han citado) habla “de beneficio general”; hablan de beneficio a los predios que se pueden gravar.

La sentencia parece deducir la posibilidad de la valorización por beneficio general del hecho de que el artículo 2º del Decreto 868 de 1956 diga que la valorización puede repartirse en toda el área urbana o rural; la lectura correcta de este pasaje proviene del proceso de urbanización: normalmente la valorización en las ciudades se cobra por obras que benefician a la zona urbana; pero una obra de esa naturaleza, (la construcción de infraestructura para los servicios públicos, por ejemplo) puede beneficiar a predios que hoy estén en la zona rural. Interpretarlo en otra forma equivale a sostener

---

<sup>87</sup> Hoy la Constitución lo permite, al admitir, en art. 320, que los municipios puedan ser de diversas categorías.

que no puede cobrarse valorización en las zonas rurales (o en las urbanas) por cuanto el Decreto 1604 no establece las zonas donde pueden cobrarse.

Finalmente (para lo que tiene que ver con este estudio) la sentencia dice que el beneficio general es la suma de todos los beneficios particulares, los cuales recoge. Esa afirmación, que es cierta, como se verá adelante, afianza la idea del beneficio restringido a los contribuyentes; usada para demostrar la validez de la valorización por beneficio general, es un paralogismo amparado por la confusión de los términos (que la sentencia hace patente cuando dice que el beneficio puede no ser económico): el beneficio al que se refieren las normas de valorización es económico, susceptible de medirse, como dije atrás “*en rútilas monedas*”; es el mayor valor que adquieren las propiedades por razón de las obras, en las cuales debe haber un interés –no un beneficio– general, para la sociedad, que no es opuesto al privado, ni su suma, como atrás se explicó.

Sobre este punto es preciso resaltar otra confusión de la sentencia: dice que según los acuerdos se puede medir el beneficio de todos los predios de la ciudad. Lo que ocurre es que la normatividad vigente, se aplica a los predios ubicados en la “zona de influencia”, no a todos lo de la ciudad.

Si la confusión no fuera, como es patente, este ejemplo la pondría de presente: quienes tengan la paciencia de leerme y yo mismo, nos beneficiamos por la existencia de un Juzgado en Paime, Cundinamarca, o porque haya policías en La Unión, Nariño; pero esa circunstancia ¿significa la existencia de un beneficio local, que permita financiar el funcionamiento del Juzgado o la fuerza policial mediante una contribución? Por la construcción de la sede del Juzgado o de la Estación de Policía, ¿se valoriza mi casa en Bogotá?

Capítulo Sexto  
**La Carpintería Jurídica**  
**§ 1. Cuestiones Generales**

Es imposible hablar de valorización y no comentar su “*Diario Vivir*”, comenzando por describir la estructura administrativa de los entes llamados a cobrar la contribución, y el proceso común para determinarla, cuantificar-

la, repartirla y cobrarla, asumiendo que se guardaron las reglas constitucionales y legales para su establecimiento, y que son normas que generalmente no conforman un sólo cuerpo normativo.

### (a) Sujeto Activo

Las entidades con vocación jurídica para representar al Estado como sujetos activos de la contribución, normalmente, están investidas de la competencia para hacerlo en la norma que los crea, y en sus estatutos.

### (b) Los Estatutos de Valorización

Tanto las Asambleas Departamentales como los Concejos Municipales y Distritales así como las entidades con competencia para ejecutar obras públicas, suelen tener lo que se llama un **estatuto de valorización**, en el cual, se plasman las normas que, en forma general, determinan:

- Cuándo se cobra la contribución, lo que en el lenguaje de los técnicos en la materia se denomina con una palabra que yo candidatizaría como una de las más feas del idioma, “decretación”, que en el DRAE significa “*determinación o establecimiento*”, en el Diccionario de María Moliner, “*acción o efecto de decretar*” y que en el Pan hispánico de Dudas no figura.
- La manera de elegir los representantes de los afectados.
- Los criterios para fijar la “zona de influencia” de la obra.<sup>88</sup>
- El sistema y el método para determinar los costos de la obra y la manera de hacer el reparto.

---

<sup>88</sup> Tal como lo comenté atrás, la Corte Constitucional, en la sentencia C-155/2003 cayendo en una petición de principio dijo que la zona de influencia era aquella en que se hallaban los predios beneficiados y que los predios beneficiados eran los que estaban localizados en la zona de influencia. Más sabios, los acuerdos de Bogotá y Medellín, y la ordenanza de Cundinamarca establecen criterios para determinar esa zona, lo que creo, falta en la legislación nacional. Esa ausencia permite que la entidad que lleva a cabo las obras fije, contraviniendo el art. 338 Constitucional, los sujetos pasivos.

- El proceso administrativo que debe seguirse y los trámites que deben cumplirse para determinar las obras, cuantificar su costo, establecer el beneficio, cuantificar la contribución individual, discutirla, etc., para cobrarla, para invertir su producido, en fin para regular toda la actuación de la entidad.

Adelante me detendré en dos de esos temas: la representación de los contribuyentes, y la manera de repartir costos.

### (c) El Beneficio

Dando por sentado que todos los predios ubicados dentro de la zona de influencia se benefician, sin tener en cuenta las posibilidades de que esa generalización no se verifique y de que incluso algunos predios sufran desmejora, como lo dijo la Corte Suprema desde 1937<sup>89</sup> y porque en la legislación anterior a la Constitución (que en esencia es la que rige hoy) sólo contempla el beneficio como un límite para la contribución, no existe en la normatividad nacional manera de establecer ese beneficio.<sup>90</sup>

Ahora bien, y este punto incide en el principio de legalidad de los tributos, porque define los sujetos pasivos; ¿qué predios se benefician?. Las normas legales ni siquiera mencionan lo que se llama “zona de influencia”; el Decreto 1394 de 1970 al reglamentar el Decreto 1604 de 1968, confiere a la Dirección Nacional de Valorización<sup>91</sup> la facultad de definirla, sin dar pauta alguna.<sup>92</sup>

---

<sup>89</sup> Mora Rubio trae, a más de la sentencia de 1937, otras de la misma Corte, y varias del Consejo de Estado.

<sup>90</sup> Sin embargo, en los contratos que celebra INVIAS para fijar los factores de reparto, el contratista debe medir el beneficio, lo que se hace, hasta donde conozco, por el sistema del doble avalúo. Para afirmarlo, consulté el estudio que realizó el Ing. Pablo Bocarejo para INVIAS, para el cobro de la valorización causada por el Desarrollo Vial del Norte (DEVINORTE) fallido por la Sentencia C-155/2003 de la Corte Constitucional.

<sup>91</sup> En virtud de numerosos cambios legales hoy esa facultad la tendría la entidad que ejecute las obras. Haría falta precisar la situación, lo que no creo necesario aquí.

<sup>92</sup> En cuanto conozco en la práctica la entidad se limita a aceptar el criterio que fija el encargado de hacer los estudios, generalmente un contratista. Lo afirmo con base en el estudio hecho para INVIAS por el Ing. Pablo Bocarejo citado en la nota 90. El Ing. Bocarejo usa, según su propio criterio, los métodos que él llama de Accidentes Naturales y de influencia de medios de transporte.

En cambio, la normatividad de Bogotá (Acuerdo 7/87, T. II, cap.10), y la de Cundinamarca (D. 3206 de 1998, que compila las ordenanzas, T. I, cap. 3) y posiblemente otras locales, establecen criterios para fijar la zona de influencia.

#### (d) Representación

Como hoy todo debe estar sustentado en un principio, y cualquier argumento se llama principio, hay una situación que, según los técnicos del gravamen, obedece a "*claros principios constitucionales sobre defensa y audiencia de los particulares*"<sup>93</sup> y a la necesidad de "*transparencia*"<sup>94</sup> los propietarios afectados están representados en el proceso por personas elegidas por ellos, que tienen por función vigilar la manera como se aplican el sistema y el método para establecer el monto de las obras y la repartición del beneficio, así como la ejecución de las obras; en fin: una especie de veeduría ciudadana que, aún cuando con competencia limitada, tiene importancia en el proceso.

#### (e) Costos

Los costos se establecen, en la legislación actual, de una manera muy sencilla: el costo de las obras, más un porcentaje para imprevistos, otro para gastos de administración y otro para pérdida de cartera (D. 1604/68, 9); ese monto se puede establecer previamente y se ajusta después (cobrando o devolviendo los saldos que resulten a favor, o cargo del Erario). En la práctica, se hace el cálculo del valor de las obras, aún antes de abrir la licitación correspondiente, y con base en él se dan los pasos siguientes; que yo sepa (y puedo estar equivocado) nunca ha habido ajustes para cobrar sumas mayores y, mucho menos, para devolver sobrantes.

---

<sup>93</sup> Uribe Pinto, p. 70.

<sup>94</sup> Exposición de motivos, proyecto de ley presentado en el 2001, que fue retirado.

## §2. Determinación de la Contribución Individual

### (a) Introducción al Tema

Siguiendo muy de cerca a Roberto Uribe Pinto y a Alberto Fernández Cadavid, desarrollo el segundo punto, que se refiere al sistema y al método para establecer los costos y la forma de repartirlos.

Esta operación es complicada y, dicen los autores, no puede adoptarse una fórmula única, pues la que es buena en un momento y sitio dados, no lo es para otra obra.

Así pues, me limito a enumerar y describir los sistemas que existen, para lo cual me aparto un poco de las clasificaciones normalmente aplicadas, agrupándolas solamente en dos especies, la de los avalúos, y la de los factores. En esta última, que llamaré de las áreas virtuales, agrupo todos aquellos métodos que los tratadistas denominan “sistemas” ya que, en mi concepto, reúnen características idénticas, que permiten su agrupación.

### (b) Sistema de los Avalúos

El sistema de los dos avalúos tasa la contribución individual relacionándola con el beneficio.

Como ya dije es el más objetivo, pese a la ineludible subjetividad que llevan consigo: se hace un avalúo de cada predio antes de la obra, y otro después de hecha. No importa partir de los avalúos catastrales vigentes, siempre que se actualicen y que los nuevos se elaboren con las mismas técnicas y pautas, lo que no está regulado en la ley.

Este sistema no se ha usado en la legislación nacional colombiana solo. Se usa al tiempo con la productividad de los predios<sup>95</sup> (Ley 125 de 1921, D. 1112 de 1952). En la práctica, obedeciendo lo ordenado en el art. 9º. del D. 1604 de 1968, se usa (en combinación con otros sistemas) para establecer el límite máximo del costo de las obras que se puede “derramar” sobre los predios.

---

<sup>95</sup> Lo que parece más equitativo, pues consulta la capacidad de pago.

Este sistema es el ordenado por el Decreto 1122 de 1952 y muy utilizado en el caso de predios rurales.

### **(c) Sistema de las Áreas Virtuales**

Consiste este sistema en aplicar formulas matemáticas para determinar, por medio de ellas, las cuantías en que se debe fijar el gravamen a cada predio, partiendo de la teoría de que esas fórmulas establecen la incidencia de algunos elementos en el beneficio que recibe cada inmueble.

Los elementos que definen esas fórmulas se llaman “factores”. Existe, a pesar de su presentación como formulación matemática abstracta, un elemento subjetivo, que considero difícil de eliminar.

La normatividad local señala varios factores que deben tenerse en cuenta al individualizar el valor de la contribución que grava por cada predio. Esos factores obedecen a técnicas en uso, que en la práctica (y no creo que, ni siquiera como ejercicio intelectual sea posible diferenciarlos) se confunden con los llamados factores de beneficio que en Bogotá, por ejemplo, son 13 y están enumerados en el art. 54 del ya citado acuerdo 7.

Además, Asambleas y Concejos suelen establecer, al decretar las obras los factores que se tendrán en cuenta, lo que, dadas las características del Congreso, y la manera como se decretan las obras públicas nacionales, resulta más difícil.

Creo que habría necesidad de buscar un sistema para que por esos inconvenientes prácticos no se burle el principio de legalidad.

### **(d) A guisa de ejemplo**

Hago, a riesgo de que sea incompleta, una breve descripción de la forma como opera el sistema, mediante un ejemplo sucinto: se cobra valorización por una obra en la calle 100 con carrera 11 de Bogotá (ver adelante). Se aplican los 13 factores a cada uno de los predios de la zona de influencia, y así se obtiene el área virtual de cada uno; la suma de todos ellos es el área virtual de la zona.

El costo total se divide por el área virtual total para obtener el monto de la contribución por unidad virtual; que se denomina “factor de distribución”, el cual se multiplica por el área virtual de cada predio, y se obtiene el gravamen individual.

La determinación de los factores se hace mediante complicadas formulas matemáticas, en cuya aplicación abundan los momentos en que la determinación de un factor es subjetiva y discrecional.<sup>96</sup>

### **NOTÍCULA INFORMATIVA**

La valorización que en la actualidad se cobra en Bogotá, D. C. es por beneficio local, fue decretada por el Acuerdo 180 de 2005, que se puede consultar en el “Registro Distrital” No. 3422 de octubre 20 de 2005 y obedece a la primera etapa de un total de más de 400 obras. Para que cada uno sepa si el gravamen que se liquida es justo, debe mirar el lugar de ubicación de las obras, para determinar si el predio se encuentra en la zona de influencia; hasta donde yo estoy informado<sup>97</sup>, las zonas están determinadas y el Acuerdo No. 180 de 2005, establece el método de liquidación y el valor de los diferentes factores. Con base en las cuales se pueden verificar las liquidaciones.

#### **Capítulo Séptimo A Manera de Conclusión**

Sobra advertir que en el texto del artículo no hice ningún comentario sobre la urgencia de dotar al país de vías de comunicación y de emprender las obras que requieren su desarrollo, su ubicación geográfica y, especialmente, la dignidad de sus habitantes, y la calidad de vida a que son acreedores, pues no son temas jurídicos. Por ello no puse de presente la necesidad de

---

<sup>96</sup> Para una mayor ilustración puede verse a Fernández Cadavid, quien se apoya en Restrepo Toro Alvaro, “Estudios de Distribución de Contribuciones de Valorización”. En este texto de Fernández, el lector podrá ver que, v.gr. la escogencia de un tipo de ecuación, o en ellas el momento de escoger los puntos de las curvas son discretionales.

<sup>97</sup> No he revisado ninguna liquidación, ni la tarea general que desarrolló el IDU para establecerla. Pero en las notificaciones personales de los gravámenes individuales se puede ver la obra (u obras) por la cual se cobra.



adecuar la legislación sobre la contribución de valorización a las técnicas jurídicas y hacendísticas en uso, teniendo en cuenta que se formularon cuando esas ciencias apenas existían, y bajo el imperio de otras normas constitucionales.

Como aparece obvio, y pese que resultó más largo de lo previsto, este análisis de la contribución de valorización requiere más precisión en los aspectos prácticos (definiciones, determinación de procesos, etc.), pero permite afirmar que es necesario fijar el marco legal de la contribución de valorización adaptándolo a la Constitución, de suerte que se definan en los términos de la actual estructura del Estado y de la Sociedad, los sujetos activos y pasivos; que se establezcan adecuadamente el sistema y el método para definir costos y beneficios, de suerte que el Estado pueda participar en los últimos para que no sean, como ahora, una limitante a la recuperación de aquellos; para que se sienten las pautas para determinar la manera de repartirlos; para cambiar la forma de cobro creando el pago de anticipos, y haciendo obligatoria la liquidación final, con sanciones disciplinarias para el incumplimiento; y para que se establezca el sistema cerrado de manejar los dineros generados por la contribución, que el Decreto 1604 de 1968 estableció, sin ser obedecido (creó un “fondo rotatorio”) para financiar las obras de infraestructura que requiera el país a fin de que el manejo de los fondos destinados a esas obras no se diluya en otros menesteres.

## BIBLIOGRAFÍA

ARANGO MEJÍA, A.: *Los Tributos*: En obra colectiva “Derecho Tributario, publicada por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 1999, ISBN 956-92623-0-7.

ARISTOTELES,: *Ética Nicomaquea – Ética Eudemia*. Editorial Gredos, Madrid, 1998, ISBN 84-249-100-7-9.

BOUVIER, M.: *Introduction au Droit Fiscale et à la Théorie de l'impôt*. Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence. Paris, 1996 ISBN 2.2754.00326.6.

BÜCHNER, R.: *Contribución de Mejoras*. En el libro colectivo, coordinado por Wilhem Gerloff y Fritz Newmark, “Tratado de Finanzas”, El Ateneo, Buenos Aires, 1961.

BRAVO ARTEAGA, J. R.: *Tipología de la Prestaciones Pecuniarias Obligatorias en la Jurisprudencia de la Corte Constitucional*. Ponencia en el “Seminario Constitucional Tributario” convocado por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, quien publicó las intervenciones en su Revista N° 49, en Bogota, en 1999, ISSN 0122- 0799.

CALDERÓN, C.: *Elementos de Hacienda Pública*. Imprenta de la Luz, Bogotá, 1911.

CAMACHO MONTOYA, Á.: *Tributos sobre la Propiedad Raíz*. Legis, Bogotá, 1999 ISBN 958-653-226-7. *La Plusvalía: un Nuevo Tributo*, Temis, Bogotá, 2003. ISBN 958-35-0426-2.

CAMACHO RUEDA, A.: *Hacienda Pública*. Externado de Colombia, Bogotá, 1977.

CASÁS, J. O.: *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, ISBN 950-894-358-0.

CARNELUTTI, F.: *Cómo Nace el Derecho*. Legis, Bogotá, 1997, ISBN 958-35-0021-6.

CARREÑO VARELA, B.: *La Personería Jurídica de los Entes Morales*. En “La Despersonalización Societaria y el Régimen de la Responsabilidad”, Universidad Javeriana, Bogotá, 2005, ISBN 958-683-759-9.

COMISIÓN DE ESTUDIOS- OSCAR ALVIAR R. (Secretario) Informe. Banco de la República, Bogotá, 1963.

DUE, J. F.: *Análisis Económico de los Impuestos*. Librería Editorial El Ateneo, Buenos Aires, 1961.

DEVIS ECHANDÍA, H.: *Los Gravámenes sobre la Propiedad Raíz*. Editorial Minerva, Bogotá, 1941.

EINAUDI, L.: *Principios de Hacienda Pública*. Aguilar S. A. de Ediciones, Madrid, 1955.

FERNÁNDEZ CADAVID, A.: *La Contribución de Valorización en Colombia*. Temis, Bogotá, 1981, ISBN 84-8272-170-4.

GERLOFF W.: *Doctrina de la Economía Tributaria*, En el libro colectivo, coordinado por Wilhem Gerloff y Fritz Newmark, “Tratado de Finanzas”, El Ateneo, Buenos Aires, 1961.

HEGEL GEORG W. F.: *Filosofía del Derecho*. Biblioteca Nueva, Madrid, 2000, ISBN 84-7030-786-X.

JARAMILLO E.: *Tratado de Ciencia de la Hacienda Pública*. Imprenta de la Luz, Bogotá, 1925.

LARA PEINADO, F., y LARA GONZÁLEZ, F.: *Los Primeros Códigos de la Humanidad*. Madrid, 2001, ISBN 84-309-2591-0.

LAUFEMBURGER, H.: *Histoire de L’Impot*. Presses Universitaires de France. Paris, 1954.

LLERAS DE LA FUENTE C. TANGARIFE TORRES, M.: *Constitución Política de Colombia*. Origen, Evolución y Vigencia. Ediciones Diké, Medellín, 1996. ISBN 958-9421-56-3.

MARTÍNEZ CABALLERO, A.: *Tipología de la Prestaciones Pecuniarias Obligatorias en la jurisprudencia de la Corte Constitucional*. Intervención en el “Seminario Constitucional Tributario” convocado por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, quien publicó las intervenciones en su Revista N° 49, en Bogotá, en 1999, ISSN 0122- 0799.

MENDOZA RAMÍREZ, A.: *Sujetos Pasivos Tributarios sin Personería Jurídica*. En las Memorias de las XXVI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. ICDT, Bogotá, 2002 ISSN 0122-10772.

MO FERNANDO, F.: *Régimen Legal de las Obras Públicas*. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1966.

MORA RUBIO, R.: *Régimen de Valorización Municipal y Renovación Urbana*. Editorial ABC, Bogotá, 1966.

OCAMPO LÓPEZ, J.: *La Rebelión de las Alcabalas*. Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia, Bogotá, 1995 ISBN 958-648-102-06.

MIRANDA TALERO, A.: *El Derecho de las Finanzas Públicas*. Legis, Bogotá, 1999, ISBN 958-653-228-3.

MUSGRAVE, R., Y PEGGY.: *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*. McGraw-Hill Book Company, Madrid, 1986 (reimpresión), ISBN84-7196-364-8.

PALACIO RUDAS, A.: *El Congreso en la Constitución de 1991*. Thomas Greg & Sons, Tercer Mundo Editores, Bogotá, 1992, ISBN 958-601-386-3.

PINEDA, N.: *Jurisprudencia Constitucional de la Corte Suprema de Justicia*. Editorial Temis, Bogotá, 1963.

PLAZAS VEGA, M. A. : *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Bogotá, 2000, ISBN 958-35-0315-0. Los Tributos. En obra colectiva “Derecho Tributario, publicada por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá, 1999, ISBN 956-92623-0-7. Tipología de la Prestaciones Pecuniarias Obligatorias en la jurisprudencia de la Corte Constitucional. Intervención en el “Seminario Constitucional Tributario” convocado por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, quien publicó las intervencio-

nes en su Revista N° 49, en Bogota, en 1999, ISSN 0122- 0799.

RAWLS, J.: *La Justicia Como Equidad*. Barcelona 2002, ISBN 84-493-1231-0.

RESTREPO, J. C.: *Hacienda Pública*. Externado de Colombia, Bogotá, 2002, ISBN 958-616-697-X.

SAMPER, J. M.: *Derecho Público Interno de Colombia*. Banco Popular. Bogotá, 1974.

SCHINDEL, Á.: *Concepto y especies de Tributos*. En el libro colectivo, coordinado por Horacio A García Belsunce, "Tratado de Tributación", T. I. Buenos Aires, 2003, ISBN 950-508-625-3.

URIBE PINTO, R.: *La Contribución por Valorización*. Legis, Bogotá, 2001. ISBN 958-653-267-4.

TOUCHARD, J.: *Historia de las Ideas Políticas*. Bogotá, Editorial Tecnos, Madrid, 1970.

TRUJILLO MUÑOZ , A.: *Reglas y Principios en el Razonamiento Jurídico*. Revista de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, N° 324, Bogotá, diciembre de 2003, ISSN 0123-3017.

VÉLEZ GARCÍA , J.: *Algunas Palabras sobre el Valor Pragmático de las Palabras*. Discurso de Posesión del cargo de Miembro de la Academia Colombiana de la Lengua, Universidad Sergio Arboleda, Bogotá, 1996.

ZAGREBELSKY, G.: *El Derecho Dúctil*. Editorial Totta, Madrid, 1999. ISBN 84-8164—071-9.



**EL DERECHO ADUANERO Y LOS  
ACUERDOS DE INTEGRACIÓN  
– UN ANTECEDENTE HISTORICO Y EL IMPACTO  
ACTUAL EN LA PLANEACIÓN DE LAS OPERACIO-  
NES DE COMERCIO EXTERIOR –**

***Andrés Forero Medina***





**EL DERECHO ADUANERO Y LOS ACUERDOS  
DE INTEGRACIÓN**  
– UN ANTECEDENTE HISTÓRICO Y EL IMPACTO ACTUAL EN LA  
PLANEACIÓN DE LAS OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR –

**Andrés Forero Medina**

*“Ahora que los ladros perran,  
ahora que los cantos gallan,  
ahora que, albando la toca,  
las altas suenan campanas ...”*

*Serenata – José Manuel Marroquín – 1875*

El dinámico desarrollo de las fuentes normativas del Derecho Aduanero y del Comercio Exterior en Colombia, ha configurado, de manera casi imperceptible, un nuevo panorama que nos introduce actualmente en un marco regulatorio, el cual tiene unas tendencias muy definidas, con la capacidad para orientar el ordenamiento de las operaciones de comercio exterior a partir de los compromisos y normas acogidas a través de los tratados de integración comercial que se han celebrado.

Es el momento de revisar el impacto que pueden tener todas estas regulaciones, que influyen no solamente sobre la aplicación en las leyes (Ley marco de Aduanas, Ley 6 de 1971, y las Leyes Marco de Comercio Exterior, Decreto Ley 444 de 1967, Ley 67 de 1979, Ley 48 de 1983, Ley 7 de 1991, Ley 1004 de 2005) sino en la regulación gubernamental contenida en el régimen de registros de comercio Exterior (Decreto 3803 de 2006) el Estatuto Aduanero (Decreto 2685 de 1999 y la Resolución 4240 de 2000 de la DIAN) que determinan el efecto y alcance de las relaciones jurídicas privadas, del derecho público administrativo aduanero y del comercio exterior y que buscan orientar su aplicación, dentro de los principios democráticos de justicia, igualdad, libertad y seguridad jurídica.

Estas variaciones regulatorias que surgen a partir de las fuentes internacionales del derecho aduanero y del derecho del comercio exterior, obligarán a todos los sujetos involucrados a considerarlas con mayor importancia dentro de las regulaciones vigentes para la planeación de sus operaciones de comercio exterior. Ellas comprenden la aplicación no solamente del derecho interno, que incluye el derecho público interno y el derecho administrativo aduanero y del comercio exterior, sino cada vez más de la aplicación de las normas que son establecidas por los tratados en el derecho internacional originario y por el derecho internacional derivado o derecho supranacional generado por los organismos internacionales. Mediante la revisión adecuada de estas nuevas regulaciones, será posible identificar la manera como evidentemente se concreta en nuestro caso colombiano, la intervención de los poderes públicos del Estado y sus limitaciones, sobre las diversas operaciones de comercio exterior de las mercancías y la manera como las políticas públicas se proponen actualmente orientar esta actividad hacia la satisfacción de las necesidades sociales, dentro de las tendencias actuales y futuras del comercio internacional.

#### **Antecedentes de un debate regulatorio - Una experiencia histórica**

Una necesaria referencia a la historia económica de Colombia, da cuenta de los estrechos vínculos que pueden llegar a tener tanto el comercio exterior y sus regulaciones aduaneras, frente a las distintas variaciones de las políticas públicas que son adoptadas por las autoridades nacionales y por los tratados internacionales.

Si revisamos una primera experiencia histórica originaria, se nos muestra la manera como fueron adoptadas las reglas y las normas aduaneras primigenias, por parte de los nuevos gobiernos nacionales que orientaron el Estado, a partir del momento de la extinción de la autoridad del Imperio Español en lo que era el territorio del antiguo Virreinato de la Nueva Granada, y que generó el surgimiento de nuestra era republicana con la independencia, ya casi bicentenaria, a comienzos del siglo XIX.

Al respecto, resulta ilustrativa la referencia que hace Carlos Lleras Restrepo, quien nos describe la situación histórica del país en esos momentos de cambio con la independencia de nuestro antiguo régimen de Monarquía Colonial Española, que se había establecido durante más de trescientos años.

*“En la etapa inicial de la República, a más de las medidas adoptadas para abolir las trabas a la circulación interior de los bienes, se redujeron los derechos de importación con tarifas diferenciales destinadas a favorecer las naves de matrícula nacional. El sistema de liquidación de los derechos aduaneros, igual al que había regido en la época colonial, era inadecuado y de difícil manejo; se intentaron reformas para consolidar todos los derechos de entrada en uno solo, con exenciones para cierta clase de bienes, principalmente los que hoy denominaríamos de capital y los instrumentos científicos, (...). En cuanto a los derechos de exportación, la tendencia, frustrada parcialmente por el mantenimiento de engorrosas medidas, fue la de suprimirlos, excepto en cuanto se trataba de metales preciosos. Fueron frecuentes las modificaciones en los sistemas aduaneros y las necesidades políticas y militares primaron, como era inevitable sobre las técnicas. En cuanto al manejo de la tarifa desde el punto de vista del proteccionismo a la producción nacional reinó, (...) un criterio ambiguo, impuesto también por las necesidades políticas”.<sup>1</sup>*

Sobre este mismo tema del debate histórico entre las regulaciones de las aduanas y el impacto de los tratados internacionales, se refiere con mayor precisión Indalecio Liévano Aguirre, cuando refiriéndose a las primeras decisiones de la República, nos narra:

*“El predominio de los voceros del comercio de importación fue tan notorio en el Congreso Constituyente, (1821) que hasta se llegó a poner en duda la legitimidad y conveniencia de que existieran las aduanas, y el que se aprobara, a la postre, una tarifa con gravámenes, se debió exclusivamente a que la renta de aduanas era una de las más considerables y fáciles de recaudar del erario público (...). El rechazo de la doctrina proteccionista y la adopción del libre cambio se efectuaron en consecuencia, por la vía de emplear la tarifa como simple recurso fiscal, fijando un nivel de gravámenes calculado para producir rentas semejantes a las del régimen colonial, pero excluyendo cuidadosamente todo gravamen que pudiera implicar una protección concreta para cualquier rama de la manufactura o la artesanía nacionales. (...) La excepción a esta regla –continúa la narración- (...) fueron ciertos gravámenes proteccionistas para algunas elaboraciones de los pro-*

---

<sup>1</sup> CARLOS LLERAS RESTREPO, *La Economía Colombiana – Desde sus orígenes hasta la crisis de 1929*. Editorial Archivo Cultural Editores, Bogotá, 1ª. edición, 1990, Pág. 76.

*ductos de la agricultura como el aguardiente y el ron de caña gravámenes que fueron exigidos por los representantes de los grandes plantadores esclavistas del Cauca y del Valle. A lo cual debe agregarse los derechos preferenciales establecidos a favor de las mercancías transportadas en barcos nacionales, (...).*

*La medida propuesta por don Pedro Gual, tenía un carácter evidentemente proteccionista y con ella se trataba de estimular el crecimiento de la Marina Nacional, “a fin de que flote el pabellón colombiano sobre las aguas del Támesis, y aún de los puertos enemigos, no por ideas filosóficas sino por una efectiva conveniencia” como lo dijo el mismo señor Gual en el Congreso.*

*Otra cosa, naturalmente pensaban los ingleses. Como ellos estaban interesados no solo en inundar los mercados americanos con sus manufacturas sino en transportarlas en sus propios barcos, no vacilaron en aprovecharse de las negociaciones que entonces se adelantaban para obtener el reconocimiento de la independencia de Colombia por la Gran Bretaña y condicionaron ese reconocimiento a la celebración previa de un tratado de comercio en cuyo texto –redactado por el Foreign Office– se exigía, en el artículo quinto, que **“Los derechos que han de satisfacer las mercancías introducidas en buques ingleses sean iguales a los que paguen las mercancías introducidas en buques colombianos”**.<sup>2</sup>*

Con esta descripción tan precisa se hace patente la manera como quedó establecido por primera vez en nuestros tratados el principio del denominado “Trato Nacional” plasmado en un tratado comercial con Gran Bretaña, cuyo texto y aprobación era considerado como condición previa para obtener el reconocimiento de nuestra reciente independencia.

Por supuesto que los efectos de esta normativa del tratado no solamente llevaron a fortalecer las relaciones comerciales acordadas con esta mencionada potencia comercial, sino que anularon de paso, los efectos de política orientados a la regulación proteccionista que había sido establecida por la normativa aduanera para el fomento de la naciente Marina Mer-

---

<sup>2</sup> INDALECIO LIÉVANO AGUIRRE, *Los Grandes Conflictos Sociales y Económicos de Nuestra Historia – De la Campaña Libertadora al Congreso de Panamá*, Intermedio Editores, Bogotá, 2004, págs. 191- 192.

cante de la Gran Colombia. Sobre este mismo tema, concluye Liévano Aguirre:

*“La situación de desamparo total en que quedó la Marina Nacional en razón de este convenio se agravó cuando la administración del general Santander celebró los respectivos tratados de comercio con los Estados Unidos, Holanda y Francia. En tales tratados fue preciso, en virtud de la cláusula de “la nación más favorecida”, generalizar a tales países los privilegios otorgados a Inglaterra, de manera que los “derechos preferenciales” establecidos en el arancel colombiano para fomentar la Marina Nacional se convirtieron, ¡quien lo creyera!, en privilegio otorgado a las primeras potencias marítimas de la época. A estos extremos se llegó, entre otras razones, porque la política del Ejecutivo y del Congreso colombianos no se caracterizaba, propiamente, por su solidaridad con los núcleos productivos del país que podían dar origen, en el futuro, al desarrollo de una auténtica economía nacional”.*<sup>3</sup>

Los resultados de este conflicto planteado entre la regulación interna, promotora del desarrollo de los servicios de transporte marítimo, y la aplicación regulada de los compromisos que fueron adquiridos en los tratados comerciales celebrados por la Gran Colombia para establecer el libre acceso de las mercancías pronto se verificaron, pues con fundamento en tales tratados comerciales la creación de comercio generó el estancamiento del desarrollo de la Marina Nacional, la cual quedaba en igualdad a la Marina de las potencias extranjeras de la época y para las importaciones:

*“Los tejidos ingleses y las mercancías europeas de diverso tipo entraron en la Gran Colombia en la década de los veinte. Las gentes prefirieron el “pañó inglés” que era mas fino y más barato, y despreciaron la “ropa Tunja” que había tenido gran prestigio en el siglo XVIII en todo el Nuevo Reino de Granada. La industria artesanal neogranadina decayó en forma vertiginosa, pues la llamada “anglomanía” y el anhelo constante de tener mercancías europeas, hizo que los granadinos prefirieran lo extranjero a lo nacional. Ante la apertura económica, la Economía de la Gran Colombia entró en decadencia y gran crisis”.*<sup>4</sup>

<sup>3</sup> INDALECIO LIÉVANO AGUIRRE, Op. Cit., pág. 193.

<sup>4</sup> *Colombia a su Alcance – José Ignacio de Márquez y la Apertura Económica*, Editorial Planeta, Madrid, Bogotá, 1ª. Edición, 1999, pág. 191.

## **Regulación Aduanera, Derecho Económico y Acuerdos Regionales de Integración – ARI – Tratados de Libre Comercio TLC**

Una experiencia histórica tan ilustrativa como la que se ha reseñado, ratifica la importancia que representa, en cada caso, reconocer y reflexionar sobre la necesaria interacción que existe entre el derecho y la economía, para facilitar el entendimiento que debe darse a la aplicación de ambas disciplinas sociales. Esta reflexión ha llevado al desarrollo de un nuevo enfoque interdisciplinario, que se ha denominado como el “Análisis Económico del Derecho”. Así, se puede describir actualmente la manera como la economía puede ofrecer una teoría científica, para pronosticar y evaluar los efectos de las sanciones legales sobre el comportamiento, y para evaluar, entre otros aspectos, su eficiencia y la distribución económica de los recursos.<sup>5</sup>

Estas consideraciones, nos permiten percibir el derecho desde una perspectiva nueva, pues además de la realización de los valores de la justicia y la seguridad en las relaciones sociales, el derecho también existe para establecer las reglas que generan incentivos para el cambio del comportamiento social, y como un instrumento para lograr objetivos que son establecidos en las políticas públicas diseñadas por las autoridades del Estado, cuando se consideran más adecuadas para la realización del bien en común, en un determinado contexto de espacio y de tiempo, para un país determinado, y con una planeación y evaluación oportunas.

Las políticas públicas de comercio exterior y aduanas que son planeadas y orientadas por la autoridad se deben hacer efectivas a través de una normativa que es aplicada, para obtener un resultado económico en la balanza de pagos. Estas políticas y su regulación deberían depender, en cada caso, del grado y de las fases de desarrollo de la economía que se quiere promover o modificar en su comportamiento, reconociendo por tanto las

---

<sup>5</sup> “Para los economistas, las sanciones son como los precios y, supuestamente, los individuos responden a estas sanciones de una manera muy similar a como responden a los precios. Los individuos responden a una elevación de los precios consumiendo menos del bien más caro, de modo que, supuestamente los individuos responden ante las sanciones legales mas severas realizando menos la actividad sancionada.” Cfr. ROBERT COOTER Y THOMAS ULEN, *Derecho y Economía*. Edit. Fondo de Cultura Económica, México 1998. Pág. 13 y 14.

asimetrías o diferencias que se verifican entre las distintas organizaciones sociales y económicas entre los Estados que se relacionan a través del comercio internacional.

Así, se podría decir que las intervenciones regulatorias de las autoridades del Estado en estas materias aduaneras y de comercio exterior, deben variar según el grado de desarrollo económico, de modo que se tenga en cuenta que:

*“En las primeras etapas del desarrollo, el comercio exterior sirve para apoyar la explotación de los recursos naturales más abundantes, destinando el producto de las exportaciones al pago de los servicios del capital del exterior y a la adquisición de ciertas importaciones de uso y consumo ordinarios, para pasar luego a la etapa de importar bienes de producción que impriman impulso: a) al desarrollo agrícola e industrial, b) a los servicios básicos, y c) a la adquisición de técnicas productivas tendientes al logro de un desarrollo económico integrado. Se inicia así una nueva fase de inversiones directas y de empréstitos que alteran no sólo la estructura del balance de pagos, sino la cuantía y utilización de los recursos procedentes del exterior. En la etapa siguiente empiezan a efectuarse cambios, tanto en la estructura de la cuenta corriente como en la forma de emplear el excedente de exportaciones o en su caso, la forma de cubrir el excedente de importaciones”.*<sup>6</sup>

Además de las regulaciones internas sobre comercio exterior y aduanas, generadas por la aplicación de las políticas autónomas adoptadas por los órganos competentes propios del derecho interno que constituyen el primer ámbito de las fuentes de la normativa, existe un número cada vez más creciente de compromisos comerciales generados tanto a nivel multilateral como regional y bilateral con tratados y acuerdos internacionales, unos negociados y otros ya vigentes. La existencia de compromisos entre el Multilateralismo y el Regionalismo, pueden resultar incluso en una superposición de reglas jurídicas sobre las mismas materias y que pueden someter de manera simultánea a los sujetos, al cumplimiento de obligaciones o del ejercicio de derechos emanados de los distintos acuerdos en

---

<sup>6</sup> RICARDO TORRES GAYTAN, *Teoría del Comercio Internacional*, Editorial Siglo Veintiuno Editores, 11ª. Edición, México, 1982 págs. 236- 237.

que participan, por lo cual se debe considerar una adecuada jerarquización para su interpretación y aplicación. Es un hecho la participación cada vez más frecuente de los Estados en acuerdos comerciales bilaterales o regionales, sin dejar de pertenecer simultáneamente a la OMC o a la Organización Mundial de Aduanas OMA.<sup>7</sup>

Por todo lo anteriormente expuesto, es posible afirmar con la investigadora argentina, Susana Czar de Zalduendo, que *“resulta evidente que el mundo de las relaciones económicas internacionales se ha complicado y uno de los efectos de esa circunstancia es la superposición de compromisos y ordenamientos jurídicos”*.<sup>8</sup> Es evidente que ante la coexistencia de tales regulaciones tan diversas, la planeación de los proyectos de inversión, y la planeación de los proyectos de importaciones y de exportaciones requieren una cuidadosa atención por parte de los empresarios y de sus consultores en materia de aduanas y de comercio exterior.

Otro tanto puede decirse de los efectos derivados de la generación de políticas comerciales aplicadas a través de las referidas regulaciones aduaneras y de comercio exterior que surgen a partir del derecho internacional originarios, el derecho internacional derivado, y mediante estos acuerdos regionales de integración, (ARI) que se han suscitado recientemente en el marco de aplicación de una de las excepciones al principio de “trato de

---

<sup>7</sup> *“La proliferación de acuerdos de integración celebrados en todo el mundo (...) así como la ampliación de temas que ha significado la Ronda Uruguay para las disciplinas del GATT y la creación de la OMC, han dado nuevas características a contexto de las relaciones económicas internacionales. (...) La negociación simultánea de los mismos instrumentos de política comercial (acceso a mercados, reglas de origen, regulaciones aduaneras, comercio desleal, obstáculos técnicos y medidas sanitarias, cláusulas de escape o salvaguardias, derechos intelectuales, servicios, compras gubernamentales, etc) en múltiples foros (bilateral, subregional, regional, interregional y multilateral) obliga a los países a complejas estrategias de negociación, las cuales se hacen aún más complicadas cuando se encara una negociación “como bloque”, que implica acordar posiciones comunes previamente. Es imprescindible que las distintas negociaciones se realicen en forma concertada. Cfr. SUSANA CZAR DE ZALDUENDO, *Las Reglas Multilaterales de comercio y las de los Acuerdos regionales de integración - ¿oposición o coexistencia de ordenamientos?* en *Derecho del Comercio Internacional Acuerdos Regionales y OMC*. Editorial Ciudad Argentina, Buenos Aires, 2004. Pág. 148.*

<sup>8</sup> Idem.



nación más favorecida”, que están establecidas dentro del tratado multilateral de la Organización Mundial del Comercio – OMC para estos efectos. Algunas investigaciones recientemente promovidas y publicadas por el Banco Mundial<sup>9</sup>, concluyen de una manera muy preliminar que:

*“los esquemas de integración nacional les pueden ofrecer a los países en desarrollo sustanciales ganancias potenciales mediante los efectos de competencia y escala. Sin embargo, dichas ganancias no suceden en forma automática y, para garantizar que se logren, se requiere un diseño concienzudo de políticas”.*

Se ha planteado igualmente el debate sobre los efectos de la creación y la desviación del comercio generados por los acuerdos regionales de integración (ARI), frente a los cuales se afirma que tampoco generan beneficios automáticos.

*“La balanza entre creación y desviación de comercio constituye un factor determinante en el momento de definir cuales son los beneficios globales de un ARI. Sin embargo se basa en una visión del mundo en la que el comercio entre los países es impulsado plenamente por las diferencias de productividad y por la presencia de determinados factores.*

*Sin embargo, el intercambio comercial puede surgir así mismo de la diferenciación de los productos y de las economías de escala, que disminuyen los costos a medida que se va incrementando la producción. En estas condiciones la competencia entre las empresas se debilita, y los consumidores resultan perdiendo. El comercio internacional ofrece pues, un medio importante para aumentar la competencia ya que permite el ingreso de nuevos proveedores al mercado. Los ARI pueden generar estos beneficios estimulando el comercio entre los miembros, aunque no hay aún suficientes hechos empíricos que demuestren que los países en desarrollo pueden cosechar grandes frutos de estos acuerdos”.*<sup>10</sup>

<sup>9</sup> Cfr. MAURICE SCHIFF, Y L.ALAN. WINTERS, *Integración Regional y Desarrollo - The Internacional Bank of Reconstruction and Development – The World Bank*, Edit. Alfa Omega Colombiana Coedición, Primera edición en Castellano, Bogotá, 2004. Pág. 14.

<sup>10</sup> Idem.

Ello es así pues los estudios realizados en la publicación realizada por el Banco Mundial se señala que en estos tratados TLC o Acuerdos Regionales de Integración (ARI) entre países, *“cuando mucho, simplemente se cambia la discriminación entre fuentes de suministro, mas no se la elimina. Si la producción de un país socio desplaza una producción interna de costos más altos, se generan ganancias y se crea comercio. Sin embargo es igualmente posible que la producción del país socio llegue a desplazar las importaciones menos costosas provenientes del resto del mundo, con lo cual lo que se produce es una desviación de comercio. (...) Implica que se están utilizando más recursos para adquirir el mismo producto, lo cual resulta evidentemente costoso”*.

Por su parte los sujetos particulares, en sus proyectos empresariales de comercio internacional, realizan su actividad comercial orientada a realizar efectivamente la circulación de las mercancías, o los demás factores de producción, a través de las fronteras de los diversos Estados y sus territorios para alcanzar la demanda de los consumidores. Estos proyectos de comercio internacional están destinados a la atención de problemas o necesidades para la satisfacción de los consumidores entre los diversos mercados. Pero también, estarán necesariamente sujetos a las referidas regulaciones aduaneras y de comercio exterior, cuando se aplican las políticas que son fijadas por autoridades gubernamentales. Por tanto, los empresarios deberían siempre considerar, mediante una oportuna consultoría profesional<sup>11</sup>, los aspectos legales locales e internacionales, junto con los aspectos económicos que están involucrados en sus operaciones de comercio internacional, para poder establecer así, la manera más adecuada de lograr el oportuno cumplimiento de las exigencias regulatorias, y obtener los justos beneficios que están allí establecidos, de tal modo que se obtenga el éxito en la planeación de sus negocios internacionales y la ejecución de los proyectos comerciales.

---

<sup>11</sup> *“Los servicios de consultoría se concentran en categorías particulares de problemas y dificultades relacionados con los retos que afrontan diversas funciones de gestión y que reflejan nuevas posibilidades y limitaciones de las empresas. Su campo es extremadamente amplio.”*

Cfr. *La Consultoría de Empresas, Guía para la Profesión*, OIT Oficina Internacional del Trabajo Ginebra, Edit. Limusa Noriega Editores, México, 3ª Edición Revisada, 2000, Pág. 37.

### **Aplicación de las Regulaciones Aduaneras en los Acuerdos Regionales de Integración y en las Normas Supranacionales**

Colombia cuenta con su regulación interna en materia aduanera y de comercio exterior que se encuentra establecida mediante leyes del Congreso y con la reglamentación del Gobierno Nacional mediante decretos, conformando una precisa delimitación de las competencias compartidas para ambos órganos del Estado, y que ha sido señalada por la Corte Constitucional en la Sentencia C- 510 de 1992 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, al expresar:

*“La ley marco en esta materia debe necesariamente circunscribirse a dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para modificar – no regular originariamente dado que el presupuesto de la facultad de modificación es su previo establecimiento legal – por razones de política comercial los aranceles tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas. Correlativamente el ámbito del decreto se mueve en el marco del régimen de aduanas – de origen legal – para cuya modificación queda habilitado el Gobierno siempre que sea necesario hacerlo por razones de política comercial.”*

Paralelamente se han venido incorporando normas adicionales, que son adoptadas mediante tratados internacionales con categoría de derecho internacional originario o por las Decisiones de la Comunidad Andina de Naciones CAN, u otros organismos supranacionales las cuales tienen la categoría de derecho internacional derivado, que es de aplicación directa. Nos detendremos a examinar algunos casos de incorporación de derecho internacional en materia aduanera aplicables en Colombia.

En materia de la Comunidad Andina, el Tratado del Tribunal de Justicia de la CAN expresa claramente:

*“Artículo 3: Las decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o de la Comisión y las resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables en los países miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior.*

*Cuando su texto así lo disponga, las decisiones requerirán incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada país miembro.”*

Por tanto, es claro que desde el punto de vista del derecho internacional derivado, con aplicación directa, existen algunas importantes Decisiones Andinas expedidas por la Comisión Andina, que tratan sobre aspectos y regulaciones aduaneras, las cuales deben ser consideradas como derecho aplicable puesto que han entrado a regular y complementar nuestra normativa.

Uno de los temas de capital importancia así consagrado es el relativo a la valoración aduanera, el cual es regulado de manera uniforme bajo las normas comunitarias andinas. A este respecto el propio Estatuto Aduanero en el artículo 237 hace referencia expresa a los tratados internacionales y a las normas comunitarias andinas. Según esta regulación los temas de valoración se rigen por lo dispuesto en los acuerdos multilaterales contenidos en el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, que se denomina también como Acuerdo de Valor del GATT de 1994, hoy también llamado acuerdo de Valoración de la Organización Mundial de Comercio OMC. En este sentido se aplican las disposiciones contenidas en la Decisión 571 de 2003 de la CAN y por el reglamento comunitario que se adopta mediante la Resolución 961 de 2005 expedida por la Secretaría General de la Comunidad Andina.

De esta manera resulta claro que entre otros efectos aduaneros, se tiene que someter las operaciones de importación en Colombia al mecanismo procedimental de la Declaración Andina de Valor, que es un documento común y soporte probatorio del valor aduanero declarado, aplicable para todos los países miembros adoptado por esta regulación comunitaria. Las operaciones comerciales de compraventa de mercancías para la importación a los países miembros de la CAN, para efectos aduaneros en la determinación del valor de las mercancías, deberán regirse entonces por estas disposiciones, todo lo cual hace necesario considerar siempre esta regulación comunitaria en la planeación de las operaciones de comercio exterior que se realicen.

En materia de regulaciones aduaneras establecidas por el derecho internacional, pero que actualmente no se encuentran vigentes, debemos destacar no solamente la Decisión 671 de 2007 de la CAN, que constituye el denominado Código Aduanero Andino, el cual entrará en vigencia a partir del 1 de junio de 2009, salvo la regulación contenida en la segunda disposición transitoria que se refiere a la obligación de los países miembros de adecuar su legislación nacional a las disposiciones en ella contenida y la primera disposición final, que es relativa a la incorporación de un régimen o destino aduanero con posterioridad a la fecha de publicación de la decisión. Una vez entre en vigencia esta Decisión se aplicará a la totalidad del territorio aduanero comunitario, salvo las normas comunitarias especiales y otras resultantes de acuerdos o tratados internacionales. También se aplicará sin perjuicio de las disposiciones comunitarias especiales y las disposiciones nacionales vigentes de los países miembros de la CAN que no resulten contrarias a esta Decisión 671 de 2007, y se aplica al intercambio comercial de mercancías entre los países miembros de la CAN y entre estos y terceros países.

De este modo, resulta evidente que todo ejercicio de planeación de operaciones de comercio exterior, actualmente no puede ignorar la aplicación futura de esta Decisión 671 de 2007, que regula de manera general nuevas definiciones y conceptos, y todas las operaciones aduaneras de introducción o salida de mercancías del territorio aduanero comunitario que será uniforme en los países miembros de la CAN.

Otras disposiciones en materia aduanera, generadas por el derecho internacional originario que aún no están vigentes, son las regulaciones contenidas en los tratados de libre comercio negociados por Colombia, que actualmente se encuentran en el proceso de ratificación. Dentro de estos acuerdos, vale la pena mencionar el Capítulo Cinco del Tratado de Libre Comercio negociado por Colombia con los Estados Unidos de América, relativo a la Administración Aduanera y Facilitación del Comercio. Una vez se obtenga la aprobación y ratificación del Tratado TLC, surgen obligaciones regulatorias importantes entre las partes, que destacamos, tales como la regulación simplificada de los envíos de entrega rápida. (Cfr. Artículo 5.7 TLC Col- EE.UU.). Aunque este tema solamente entraría en vigor dos años después de la entrada en vigencia del Acuerdo (Cfr. Implementación Artículo 5.11 1 a) TLC Col- EE.UU.) precisamente en desarrollo de esta disposi-

ción internacionalmente negociada, pero todavía no obligatoria, Colombia se adelantó a regular la materia. Para el efecto se expidió recientemente el Decreto 1470 del 6 de Mayo de 2008 que modifica el Estatuto Aduanero Decreto 2685 de 1999, sobre los envíos de correspondencia y la modalidad aduanera de Tráfico Postal y Envíos Urgentes contenida en el Artículo 192 del Estatuto Aduanero y que tiene una incidencia decisiva en la simplificación de los procedimientos aduaneros.

Tal como ha sido expuesto con algunos de los ejemplos previamente mencionados, se puede concluir que hoy más que nunca, resulta indispensable insistir en la importancia progresiva que tiene las consideraciones sobre las fuentes ampliadas del derecho aduanero y del comercio exterior, que además del derecho interno, se complementan con las disposiciones actuales y futuras del derecho aduanero que está siendo adoptado mediante los tratados internacionales y las disposiciones regulatorias supranacionales.

Finalmente es recomendable que en toda planeación de los proyectos de inversión relativos a las importaciones o las exportaciones de mercancías no se ignoren éstas importantes regulaciones internacionales aplicables en Colombia, que van haciendo cada vez más interesante y exigente la planeación y el desarrollo de proyectos mediante la facilitación y la seguridad de las operaciones de comercio exterior.

**LA PROBLEMÁTICA ACTUAL  
DE LA SANCIÓN POR NO ENVIAR  
INFORMACIÓN EN MEDIOS  
MAGNÉTICOS**

*Julian Jiménez Mejía*





## LA PROBLEMÁTICA ACTUAL DE LA SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN EN MEDIOS MAGNÉTICOS

Julian Jiménez Mejía

La sanción por no enviar información plasmada en el artículo 651 de nuestro Estatuto Tributario trae consigo la problemática del poder sancionador del que es titular la Administración tributaria y su admisibilidad frente a los principios que informan nuestro sistema tributario, pero sobre todo, se plantea el problema referente a la legitimidad constitucional de las sanciones que contempla nuestro Estatuto Tributario y los criterios con los cuales dichas sanciones deben ser aplicadas, de cara a los principios tales como el debido proceso, el derecho de defensa, la justicia, la equidad y la progresividad tributaria etc.; toda vez que dichos principios, como se verá, deben tener aplicación en el ámbito de las sanciones tributarias. En otras palabras, se ha planteado la controversia referente a si es procedente aplicar los principios propios del derecho penal a las sanciones que establece nuestro Estatuto Tributario, y si estos principios son aplicables en el ámbito Tributario, deben establecerse unos criterios con los cuales la administración tributaria aplique dichas sanciones.

Lo anterior sobre la base del mandato constitucional contenido en el artículo 29 de la Constitución Política a cuyo tenor «*el debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas*», que nos permite determinar que el debido proceso debe guiar la actuación de la administración y la sanción administrativa no puede ser ajena a los principios que lo integran.

Para desarrollar el problema planteado, primero se debe entender la dinámica legal propia de la sanción por no enviar información establecida en el Estatuto Tributario, para después estudiar como la jurisprudencia y la Administración de impuestos DIAN, han interpretado y aplicado dicha sanción de cara a los principios que las sanciones del Estatuto Tributario deben observar. Del análisis de los anteriores elementos se extraerán unas con-

clusiones generales para obtener el estado actual de la problemática en la sanción por no enviar información, y los puntos en los que debe mejorarse la aplicación de la misma.

Así en cuanto al primer punto, referente a la dinámica legal propia de la sanción por no enviar información, es necesario tener en cuenta la estructura propia del artículo 651 del Estatuto Tributario y de esta forma, tenemos que la sanción por no enviar información se genera en cuatro hipótesis<sup>1</sup>, a saber:

1. Cuando las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria no suministren la información solicitada.
2. Cuando la suministren extemporáneamente.
3. Cuando la suministren con errores en su contenido.
4. Cuando la información suministrada no corresponda a lo solicitado.

La sanción prevista para esta infracción es de multa, la cual debe ser fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

**Hasta del 5%** de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea. Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, hasta del 0.5% de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, hasta del 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio.<sup>2</sup>

Otro hecho que genera la sanción es el desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Estatuto Tributario. Artículo 651.

<sup>2</sup> Ibídem.

<sup>3</sup> Ibídem.

Ahora, cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un mes para responder.

El artículo 651 del E.T. prevé que las sanciones se reduzcan al diez por ciento (10%) de la suma determinada si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al veinte por ciento (20%), si la omisión es subsanada dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de dicha sanción.

Existe una causal eximente del desconocimiento de costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, cuando el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, puesto que en este caso no habrá lugar a aplicar la sanción.

Como se puede ver, el principio de legalidad propio de las sanciones penales tiene plena aplicación en el ámbito tributario, pues tanto la infracción como la sanción tienen consagración expresa en la norma tributaria. Del mismo modo, el hecho de que la norma al momento de establecer la cuantía de la multa tenga la expresión de "hasta el 5%", sugiere que la intención del legislador fue la de graduar la sanción dependiendo de la gravedad de la falta; pero sobre este punto se volverá más adelante.

Como segundo punto a desarrollar se encuentra el tratamiento de la jurisprudencia de la Corte Constitucional en relación con las sanciones del Estatuto Tributario. Así, como un antecedente para el tema de nuestro interés, tenemos la Sentencia C-214 de 1994, en la cual la Corte examina el tema referente a la potestad sancionatoria de que es titular la administración frente a los principios y garantías propias del derecho penal, con ocasión del análisis de una sanción administrativa contemplada en el Código Nacional de Tránsito, que fue demandada porque, a juicio del actor, dicha sanción violaba principios tales como el debido proceso y el non bis in ídem, plasmados en el artículo 29 de la Constitución. En esta oportunidad la Corte consideró lo siguiente:

*“La potestad administrativa sancionadora de la administración, se traduce normalmente en la sanción correctiva y disciplinaria para reprimir las acciones u omisiones antijurídicas y constituye un complemento de la potestad de mando, pues contribuye a asegurar el cumplimiento de las decisiones administrativas. La potestad sancionadora reconocida a la administración asume dos modalidades: la disciplinaria y la correccional (por las infracciones de los particulares a las obligaciones o restricciones en materia de higiene, tránsito, financiera, fiscal, etc.)”.*

*“La naturaleza jurídica de dicha potestad es indudablemente administrativa, y naturalmente difiere de la que le asigna la ley al juez para imponer la pena, con motivo de un ilícito penal. La potestad administrativa sancionadora constituye un instrumento de autoprotección, en cuanto contribuye a preservar el orden jurídico institucional, mediante la asignación de competencias a la administración que la habilitan para imponer a sus propios funcionarios y a los particulares el acatamiento, inclusive por medios punitivos, de una disciplina cuya observancia contribuye indudablemente a la realización de sus cometidos”.*<sup>4</sup>

Para la Corte parece claro que la facultad de imponer multas que tiene la administración es una potestad administrativa de índole sancionatoria, por lo que serían aplicables todas las garantías y principios propios del derecho penal que regula nuestra Constitución. Sin embargo, la Corte introduce matices a este razonamiento cuando afirma:

*“Conceptualmente el principio non bis in ídem consagra la prohibición de que a nadie se le podrá sancionar dos veces por el mismo hecho. Como se deduce del artículo 29 de la Constitución, el principio es de corte rigurosamente penal. **No obstante la prohibición también tiene aplicación y debe observarse por la administración cuando quiera que se coloque en trance de sancionar a sus servidores o a los particulares.** Referido a la potestad sancionadora de la administración, podría decirse que el principio non bis in ídem constituye una garantía política en cuanto se proscribe por mandato constitucional el juzgamiento y la imposición de mas de una sanción*

---

<sup>4</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-214 de 1994.

*por un mismo hecho; pero igualmente tiende a garantizar la seguridad jurídica, a través de la intangibilidad o inalterabilidad de las decisiones de la administración que han definido una situación jurídica favorable o desfavorable al administrado. Es decir, que definida por la administración una situación jurídica particular, salvo la posibilidad excepcional de la revocación directa del acto administrativo, no le es permitido a ésta volver de nuevo sobre la cuestión que ha sido decidida".<sup>5</sup> (Negrilla fuera de texto)*

De lo anterior se infiere que para la Corte los principios propios del derecho penal son aplicables en el ámbito de las sanciones que impone la administración, sin embargo, la aplicación de dichos principios en el ámbito administrativo tiene un carácter restringido, debido a las características propias de las actuaciones administrativas mediante las cuales se imponen dichas sanciones.

Adicionalmente, vale la pena en este punto llamar la atención como en criterio de la Corte la potestad administrativa sancionadora constituye un instrumento de autoprotección, lo que la diferencia de aquella que le asigna la ley al juez para imponer la pena, sin embargo, al respecto cabe manifestar que tal consideración resulta revaluable en el ámbito del derecho sancionador administrativo tributario, pues en este caso la potestad sancionadora no solo responde a una única función de autoprotección sino que se extiende a una función de protección de un interés común, habida cuenta que ella se materializa en virtud del incumplimiento de las obligaciones tributarias, en virtud de las cuales se proveen al Estado los recursos necesarios para la satisfacción de las necesidades básicas de la población y no los simples gastos de sostenimiento, por lo que al responder a la protección de un bien jurídico con entidad superior podría afirmarse una sustancial identidad entre el ilícito penal y el ilícito administrativo.<sup>6</sup>

La segunda oportunidad en que la Corte se pronunció sobre el tema de nuestro interés fue en la Sentencia C-597 de 1996, en esta sentencia ya se

---

<sup>5</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-214 de 1994.

<sup>6</sup> Zornoza, Perez, Juan Jose. El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias. (Los principios constitucionales del derecho sancionador) Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Civitas. 1992. Madrid, España.

inicia el análisis de las sanciones que contempla nuestro Estatuto Tributario, en esta oportunidad se demandaron diversas disposiciones que consagran sanciones en contra de los contadores públicos, auditores y revisores fiscales que intervengan en la elaboración de estados financieros y declaraciones tributarias que contengan inexactitudes.<sup>7</sup> Sin embargo, y dado que a efectos de la sanción por no enviar información que aquí se analiza no es relevante hacer una descripción precisa de las referidas en la sentencia, nos limitaremos a exponer las razones por las cuales fueron demandadas estas normas del Estatuto Tributario, en tanto que según el actor, las disposiciones acusadas desconocían los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración, por cuanto se consagraban conductas punibles ambiguas y posibilitaban formas de responsabilidad objetiva. Además, las normas acusadas, según el actor, también desconocían el debido proceso, pues no sólo no se garantiza el derecho de defensa sino que, además, la ley no predetermina con precisión el órgano sancionador, y permitía la violación del non bis in ídem.<sup>8</sup>

Como se puede apreciar, se trató de analizar el tema de la legitimidad del poder sancionatorio de la administración tributaria, y del mismo modo examinar con qué criterios y bajo qué principios deben imponerse las sanciones en materia tributaria. La Corte afirmó en esta oportunidad:

*“Una de las manifestaciones específicas de la potestad sancionadora del Estado se ejerce en el campo tributario, pues todas las personas deben contribuir a financiar, de acuerdo a criterios de equidad y justicia, los gastos del Estado (CP art. 95 ord. 9º). Por consiguiente, es lógico que el ordenamiento dote a las autoridades de instrumentos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia misma del Estado social de derecho... En efecto, como ya se indicó, esas disposiciones pretenden evitar que los contadores, revisores y auditores incurran en conductas que pueden facilitar la evasión y elusión tributarias”.*<sup>9</sup>

---

<sup>7</sup> Estatuto Tributario. Artículos 659, 659-1, 660 y 661-1.

<sup>8</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-597 de 1996.

<sup>9</sup> Ibídem.

De lo anterior se deriva que el fundamento de la potestad sancionadora por parte de la Administración tributaria, y de las sanciones que consagra nuestro Estatuto Tributario, lo constituye el deber constitucional de contribuir a la financiación del Estado<sup>10</sup>; por esto se justifica que mediante la imposición de sanciones se asegure el cumplimiento de los ciudadanos de este deber constitucional, para lo cual resulta imprescindible que las sanciones tributarias desestimulen conductas tales como la evasión y elusión tributarias.

Una vez aclarado el fundamento constitucional de la potestad sancionadora de la administración tributaria, la Corte realiza otras consideraciones valiosas para el tema que nos ocupa, en los siguientes términos:

*“Sin embargo, ello no quiere decir que esa potestad sancionadora no tenga límites, pues en múltiples oportunidades esta Corporación ha establecido que los principios del derecho penal -como forma paradigmática de control de la potestad punitiva- se aplican, con ciertos matices, a toda las formas de actividad sancionadora del Estado... lo anterior no significa que los principios del derecho penal se aplican exactamente de la misma forma en todos los ámbitos en donde se manifiesta el poder sancionador del Estado, ya que entre el derecho penal y los otros derechos sancionadores existen diferencias que no pueden ser desestimadas. Así, el derecho penal no sólo afecta un derecho tan fundamental como la libertad sino que además sus mandatos se dirigen a todas las personas, por lo cual es natural que en ese campo se apliquen con máximo rigor las garantías del debido proceso. En cambio, otros derechos sancionadores no sólo no afectan la libertad física, pues se imponen otro tipo de sanciones, sino que además sus normas operan en ámbitos específicos... En estos casos, la Corte ha reconocido que los principios del debido proceso se siguen aplicando pero pueden operar con una cierta flexibilidad en relación con el derecho penal”.*<sup>11</sup>

Con las anteriores consideraciones la Corte reitera un argumento ya expuesto, según el cual, los principios y garantías del derecho penal son aplicables en el ámbito de las sanciones que impone la administración tributaria,

---

<sup>10</sup> Ibídem.

<sup>11</sup> Ibídem.

sin embargo, se deben aplicar dichos principios con cierta flexibilidad, debido a las diferencias existentes entre el derecho penal y el régimen sancionatorio que consagra nuestro Estatuto Tributario.

Por ultimo, la Corte hace unas precisiones referentes a la aplicación en el ámbito de las sanciones tributarias de principios tales como el de legalidad y tipicidad de la conducta que se sanciona, de igual forma aplica la prohibición de toda forma de responsabilidad objetiva y la adecuada predeterminación del órgano sancionador. En lo referente a la garantía del non bis in ídem (prohibición de doble incriminación por un mismo hecho), la Corte consideró que ésta no se viola cuando las sanciones del Estatuto Tributario se aplican sin perjuicio de las que prevean otros regímenes sancionatorios, debido a que las sanciones propias del Estatuto Tributario tienen una naturaleza, finalidad y fundamentos diferentes a las propias de otros regímenes sancionatorios, tales como el disciplinario o el penal.<sup>12</sup>

La sentencia más importante de la Corte Constitucional frente al tema de la sanción por no enviar información en medios magnéticos, se presentó precisamente con ocasión de la demanda interpuesta contra el artículo 651 del Estatuto Tributario, el cual consagra dicha sanción. En concepto del actor, la norma acusada desconocía el debido proceso, concretamente, el principio de legalidad, porque no expresa claramente la clase de errores que pueden dar lugar a la imposición de las sanciones que en ella se contemplan, lo que deja al arbitrio de la administración, la facultad de determinar, posteriormente al hecho, los casos en los que hay lugar a su imposición. Así mismo, el actor consideró que la indeterminación de la norma acusada, en cuanto a los errores que pueden dar lugar a la imposición de la sanción en ella prevista, permite a la administración sancionar a quien comete errores involuntarios o excusables, que ni siquiera producen lesión a los intereses del Estado, hecho que no justifica el uso de su poder sancionador. Esta circunstancia, según el actor, viola el principio de equidad tributaria, previsto en el artículo 363 de la Constitución.

Como punto previo al análisis del tema de nuestro interés, la Corte reiteró el argumento según el cual los principios propios del derecho penal tienen aplicación en el ámbito de las sanciones tributarias, en los siguientes términos:

---

<sup>12</sup> Ibídem.



*“El ejercicio de la potestad sancionadora de la administración, se encuentra limitado por el respeto a los principios y garantías que rigen el debido proceso. Los principios y garantías propios del derecho penal, con ciertos matices, pueden ser aplicados en el campo de las sanciones administrativas, y, concretamente, a las infracciones tributarias. Aplicación que debe hacerse en forma restrictiva, a efectos de garantizar el interés general implícito en ellas, y sin desnaturalizar las características de cada una de las áreas en las que el Estado ejerce su facultad sancionadora. En conclusión, los principios que inspiran el debido proceso, tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas, incluidas las tributarias, aplicación que debe conciliar los intereses generales del Estado y los individuales del administrado”.<sup>13</sup>*

Una vez aclarado este punto, la Corte realizó un extenso análisis de la disposición demandada frente a los principios del sistema tributario y los propios del derecho penal, frente a lo cual se hicieron una serie de precisiones respecto de la infracción tributaria bajo examen:

*“El término «infracción tributaria» encierra tanto el desconocimiento de normas que regulan el deber de tributar (obligaciones tributarias sustanciales), como el de todas aquellas que si bien no desarrollan directamente este deber, sí señalan cargas que facilitan la función fiscal de la administración (obligaciones tributarias formales). Son obligaciones accesorias o secundarias a la de carácter sustancial, y pueden consistir en obligaciones de dar, hacer o no hacer”.*

*“Una obligación accesoria, es la que contempla la norma parcialmente acusada, en relación con las informaciones y pruebas que deben presentar determinadas personas, contribuyentes o no, y que le permiten a la administración el cruce y confrontación de los datos suministrados por ellos u otros contribuyentes, a efectos de consolidar la información tributaria, necesaria para el adecuado cumplimiento de su labor recaudadora, y que, a su vez, le permite detectar las irregularidades en que pueden estar incurriendo los diferentes contribuyentes”.<sup>14</sup>*

<sup>13</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-160 de 1998.

<sup>14</sup> Ibídem.

En cuanto a la naturaleza de la información que puede solicitar la administración de impuestos, se consideró que dicha información tiene que tener relevancia tributaria y respetar el derecho fundamental a la intimidad, para lo cual se realizaron las siguientes consideraciones:

*“La información que puede solicitar la administración corresponde a datos objetivos, de los que tiene pleno conocimiento la persona o entidad a quien se le solicita, y que se generan como consecuencia del giro normal de sus actividades, lo que les facilita suministrar lo requerido, en el tiempo y en la forma que señale la administración. Por tanto, no puede considerarse que sea ésta una carga desproporcionada o injustificada, impuesta al administrado. Por esta razón, de la manera como se cumpla este deber de informar, depende, en gran medida, que el Estado pueda detectar una de las conductas que más afecta sus finanzas y, por ende, el cumplimiento efectivo de sus funciones: la evasión fiscal... En aras de proteger el derecho a la intimidad (artículo 15 de la Constitución), la administración de impuestos no puede solicitar información alguna que desconozca este derecho”.<sup>15</sup>*

En este punto es claro para la Corte que la información que está obligado a suministrar el contribuyente y otras personas o entidades, está prevista en los artículos correspondientes del Estatuto Tributario, y otras leyes, como la de lavado de activos, y que su suministro en el tiempo y la forma que señale la Administración de Impuestos, es una obligación accesoria a la principal de tributar, y no puede considerarse como una carga desproporcionada para quien resulte obligado a ella.

Por otra parte, al adentrarse la Corte en el estudio de la sanción por no enviar información en medios magnéticos, se establecieron los límites y lineamientos a los que debe sujetarse la administración de impuestos DIAN cuando imponga dicha sanción, en los siguientes términos:

*“El poder que se reconoce a la administración, para la aplicación de estas normas, no es ilimitado y discrecional, pues, la función sancionadora debe ejercerse dentro de los límites de la equidad y la justicia, tal como lo ordena la Constitución y el artículo 683 del Estatuto Tri-*

---

<sup>15</sup> Ibídem.

*butario, según el cual "...la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, según el cual el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación..." Dentro de este contexto, es claro que la especificidad de la información, y los medios que deben ser utilizados para su remisión (magnéticos o electrónicos), pueden dar lugar a que se cometan errores de distinta índole, y que requieren ser analizados y evaluados por la administración, antes de imponer la correspondiente sanción".<sup>16</sup>*

Una vez aclarado que la potestad sancionatoria de la DIAN debe someterse a ciertos límites y lineamientos constitucionales, la Corte procede a fijar estos límites y lineamientos, con las siguientes consideraciones:

*"Las sanciones que puede imponer la administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador. Por tanto, en el caso en estudio, es necesario concluir que no todo error cometido en la información que se remite a la administración, puede generar las sanciones consagradas en la norma acusada... La proporcionalidad y razonabilidad de las sanciones, en el marco de las infracciones tributarias, tiene un claro fundamento en el principio de equidad, consagrado en el artículo 363 de la Constitución, equidad que, en concepto de esta Corporación, no sólo debe predicarse de la obligación tributaria sustancial, sino que debe imperar en la aplicación y cuantificación de las sanciones que puedan llegarse a imponer, tanto por el desconocimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial, como de las accesorias a ella. El legislador, en este caso, es el primer llamado a dar prevalencia a estos principios, fijando sanciones razonables y proporcionadas al hecho que se sanciona. Pero, igualmente, los funcionarios encargados de su aplicación, están obligados a su observancia."<sup>17</sup>*

Ahora, los criterios de razonabilidad y proporcionalidad a los que debe sujetarse la potestad sancionadora de la DIAN encuentran su concreción en la aplicación de la sanción por no enviar información en medios magnéticos de la siguiente manera:

---

<sup>16</sup> Ibídem.

<sup>17</sup> Ibídem.

*“Un criterio al que debe recurrir la administración, antes de imponer las multas de que trata la norma acusada, está contenido en el artículo 647 del Estatuto, que consagra las sanciones por inexactitudes y, según el cual, sólo se puede imponer la sanción, si de la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, en las declaraciones tributarias, **o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, se deriva un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo para el contribuyente o responsable.** Es decir, se reporte un beneficio no establecido en la ley, a favor del contribuyente. O que del dato errado, se altere la situación tributaria de un tercero”.*<sup>18</sup>

Una vez aclarado lo anterior, fue claro para la Corte que no era acertada la afirmación del demandante, según la cual, cualquier error en la información que se suministre a la administración, da lugar a las sanciones que señala la norma acusada, pues, la administración está obligada a demostrar que el error lesiona sus intereses o los de un tercero. Así, los errores que, a pesar de haberse consignado en la información suministrada, no perjudiquen los intereses de la administración o de los terceros, no pueden ser sancionados.<sup>19</sup>

Ahora, el hecho de que no se pueda imponer la sanción por no enviar información en medios magnéticos sino cuando los errores consignados en dicha información perjudiquen los intereses de la administración o de un tercero, implica un problema de precisar la carga de la prueba en estas hipótesis, ya que es necesario establecer a quien le corresponde probar dicho daño a los intereses de la administración o de un tercero, frente a lo cual la Corte realizó el siguiente análisis:

*“En el caso en estudio, si la administración debe demostrar que del error consignado, se deduce un beneficio para el obligado, en detrimento de la administración, como ya fue explicado, ello es suficiente para relevar a la propia administración de demostrar, igualmente, que la actuación fue dolosa o culposa. Es decir, existe un desplazamiento de la carga de la prueba, pues corresponderá al contribuyente demostrar que, con su actuar, no hubo la lesión que alega la administración y que no actuó de mala fe. Actuaciones que deberán surtirse con observancia del debido proceso”.*

---

<sup>18</sup> Ibídem.

<sup>19</sup> Ibídem.

Finalmente, por tratarse de un asunto que está directamente relacionado con el debido proceso, la Corte abordó el tema relacionado con el principio de la buena fe en materia tributaria, de la siguiente manera:

“En sentencia C-690 de 1996, se señaló que, en tratándose de asuntos tributarios, es admisible que la ley presuma que la actuación del contribuyente no está provista de buena fe, cuando éste ha incumplido sus obligaciones tributarias. Es decir, que en esta materia, el principio consagrado en el artículo 83 de la Constitución, no tiene una aplicación absoluta”.<sup>20</sup> Dijo la Corte en esta oportunidad:

*“... En general es razonable suponer que ha actuado de manera dolosa o negligente quien ha incumplido un deber tributario tan claro como es la presentación de la declaración tributaria en debida forma, por lo cual resulta natural considerar que la prueba del hecho -esto de la no presentación de la declaración- es un indicio muy grave de la culpabilidad de la persona. Por consiguiente, teniendo en cuenta que las sanciones impuestas en caso de no presentación de la declaración tributaria son de orden monetario, que el cumplimiento de este deber es esencial para que el Estado pueda cumplir sus fines, y conforme al principio de eficiencia, la Corte considera que una vez probado por la administración que la persona fácticamente no ha presentado su declaración fiscal, entonces es admisible que la ley presuma que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente”.<sup>21</sup>*

*“Lo anterior no implica una negación de la presunción de inocencia, la cual sería inconstitucional, pero constituye una disminución de la actividad probatoria exigida al Estado, pues ante la evidencia del incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, la administración ya tiene la prueba que hace razonable presumir la culpabilidad del contribuyente. En este orden de ideas, la flexibilidad del principio de prueba de la culpabilidad en este campo no implica empero condonación de la prueba para la administración, puesto que sanciones de tipo administrativo, tales como las de origen tributario, deben estar sujetas a la evidencia del incumplimiento, en este caso*

---

<sup>20</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-690 de 1996.

<sup>21</sup> Ibídem.

*la no presentación de la obligación tributaria, la cual hace razonable la presunción de negligencia o dolo del contribuyente”.*<sup>22</sup>

Se concluye de lo anterior que la carga de la prueba, en general, corresponde a la administración tributaria. Pero si existió mala fe por parte del administrado al suministrar un dato erróneo, o una información que no correspondía a la solicitada, la carga de la prueba se trasladará a éste, quien deberá demostrar que no existió mala fe, y que del error suministrado, no se generó para él un beneficio no establecido en la ley, o daño a un tercero.

Por las anteriores razones, se declaró la exequibilidad de las expresiones “o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado”, del artículo 651 del Estatuto Tributario, pero bajo la condición de que el error en la información enviada haya producido un daño y la sanción sea proporcional al mismo.

Ahora, en lo concerniente al análisis de los criterios con los cuales el Consejo de Estado ha interpretado y aplicado la sanción por no enviar información en medios magnéticos; es importante mencionar que el Consejo de Estado acoge los lineamientos ya expuestos por la Corte Constitucional en este punto, pero desarrolla unos temas adicionales que vale la pena mencionar aquí.

En primer lugar tenemos la sentencia 12894 de 29 de julio de 2002, la cual aborda el tema de los errores de contenido y los errores de forma en la información suministrada, y la facultad de la DIAN para imponer la sanción respectiva en cada caso.

En este caso la administración de impuestos sancionó a una sociedad con base en que el contenido de la información presentada por la sociedad registraba errores consistentes en no colocar el subcódigo 00 respecto de la información de los valores de los derechos sociales. Es del caso mencionar que la administración de impuestos impuso la sanción máxima permitida para ese momento.

La sociedad demandó en nulidad y restablecimiento del derecho la sanción impuesta, manifestando que se sancionaron errores de sintaxis, consis-

---

<sup>22</sup> Ibídem.

tentes en la omisión de un subcódigo, por error mecanográfico, situación que no perjudicó a la Administración, por cuanto se ha informado correctamente el código, el Nit, el nombre o razón social de los accionistas y el valor que a cada uno le corresponde dentro del patrimonio de la sociedad.<sup>23</sup>

El Consejo de Estado consideró que en este caso no procedía la imposición de la sanción por parte de la administración de impuestos, por las siguientes razones:

*“En la explicación sumaria de la resolución sanción No. 00357 del 22 de diciembre de 1998 se fundamentó la sanción de la siguiente forma: La información remitida por el contribuyente contenía VEINTICINCO (25) registros de los cuales seis (6) fueron rechazados por no identificar el subcódigo 00. En este orden de ideas se observa que la información remitida por el contribuyente contenía errores y es legal la aplicación de la Sanción de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario... “La información fue corregida antes de la imposición de la sanción, mediante escrito de respuesta al pliego de cargos, radicado ante la DIAN con No. 2674 del 8 de julio de 1998, información que fue validada y aceptada por el Grupo de Información Exógena de la Subdirección de Fiscalización.”*

*“Para la Sala, conforme a lo establecido en el artículo 651 del Estatuto Tributario, los hechos constitutivos de la infracción tributaria se concretan en no suministrar la información, informar extemporáneamente y/o suministrar información cuyo ‘contenido’ presente errores, teniendo en cuenta que tales hechos deben recaer sobre la información que debe ser suministrada por quien tiene el deber de informar, y no sobre una información diferente... Conforme al artículo 631 del Estatuto Tributario se debe partir del presupuesto de que las informaciones solicitadas tienen como finalidad efectuar los estudios y cruces de información para el debido control de los tributos.”*

*“Precisado lo anterior, se observa que en el caso de autos la sanción discutida fue impuesta por errores ‘de forma’ en la información, relativos a la no inclusión del subcódigo 00 en los valores correspon-*

<sup>23</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia 12894 de 29 de julio de 2002.

*dientes a 6 registros de los 25 procesados. Igualmente se observa que desde la respuesta al pliego de cargos la sociedad se opuso a la sanción y envió en medio magnético la información corregida.”*

*“Teniendo en cuenta lo anterior se advierte que en el caso los mencionados errores en que incurrió la actora, que a la postre corrigió, no pueden entenderse como conducta sancionable, pues como ya se dijo, el legislador se refirió expresamente a los errores de contenido... En cuanto a la lesión o daño a la Administración, se advierte que en la sentencia C-160 de 1998 la Corte Constitucional condicionó la exequibilidad de las expresiones demandadas del artículo 651 del Estatuto Tributario (relativas a los errores en el suministro de las informaciones) a que los errores generaran daño a la administración o a un tercero, cosa que en el presente caso no se probó”.<sup>24</sup>*

En este punto es claro que el Consejo de Estado se apoya en los criterios ya expuestos por la Corte Constitucional, para afirmar que los errores formales en la información enviada no son una conducta sancionable a la luz del artículo 651 del E.T. toda vez que esta norma exige que los errores en la información sean de contenido; además, se refuerza este argumento si estos errores formales son subsanados y de los mismos no se desprende un daño para la administración o para un tercero.

Continuando con el análisis del tema, en Sentencia 13548 del 2 de octubre de 2003 el Consejo de Estado reitera sus consideraciones frente al tema de los errores formales en la información enviada, en los siguientes términos:

*“El artículo 651 del Estatuto Tributario, como se indicó, contempla entre otros hechos sancionables, suministrar la información a que estaba obligado con errores en su ‘contenido’, entendido éste como el relacionado con los datos, cifras o conceptos específicos que por ley se está obligado a reportar, los cuales deben ser exactos, no a la manera en que se suministran o el medio utilizado para cumplir la obligación, pues éstos son aspectos meramente formales.”*

*“La Sala en diversas oportunidades ha observado que la Administración al validar la información reportada en medios magnéticos, como*

---

<sup>24</sup> Ibídem.



*en el sublite, formula pliego de cargos porque ‘la información fue suministrada en forma errónea’ y a manera de explicación expresa que al procesarla encontró ‘errores’ que generalmente tilda como errores de ‘contenido’ y en respaldo de su decisión allega el reporte correspondiente en que se indica ‘error de sintaxis’ sin explicar de manera clara, concreta, en qué consiste tal error. Sin embargo de la revisión de la actuación se ha establecido que podría definirse como un error técnico o simplemente relacionado con la forma o con el elemento a través del cual se cumplió tal deber, no con el “contenido” mismo de la información a que se está obligado a suministrar, conducta que atenta contra el derecho de defensa y contradicción de todos los que deben cumplir con el deber legal de informar”.<sup>25</sup>*

En esta oportunidad el Consejo de Estado reitera el criterio según el cual, los errores formales no tienen la entidad suficiente para causar daño a la administración, y que en todo caso, dicho daño debe ser probado. Por otra parte se añade un criterio adicional, según el cual la administración debe ser precisa en los pliegos de cargos que formule, al señalar los errores en la información suministrada, de manera que el contribuyente pueda ejercer su derecho de contradicción y defensa en debida forma.

Finalmente, el Consejo de Estado se ha pronunciado sobre la gradualidad y la proporcionalidad que la administración de impuestos (DIAN) debe tener en cuenta al aplicar la sanción por no enviar información en medios magnéticos. En sentencia 13893 del 26 de agosto de 2004, una vez establecida la procedencia de la referida sanción, se procedió a efectuar consideraciones en torno a la graduación de la misma frente a los criterios de razonabilidad y proporcionalidad, en los siguientes términos:

*“Ha sido reiterada la jurisprudencia de esta Corporación en el sentido de señalar que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 651 del Estatuto Tributario... la «sanción por no enviar información», será «hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea», por lo que resulta claro que la sanción en cuestión debe ser graduada por la Administración, teniendo en cuenta en*

<sup>25</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia 13548 del 2 de octubre de 2003.

*cada caso concreto si la información fue o no suministrada, así como la consistencia y oportunidad en la presentación de la misma. Además, la aplicación de la gradualidad no está sujeta a reglamentaciones, pues como ya se dijo, está consagrada en la misma norma legal que regula la sanción en cuestión... Con fundamento en lo anterior... el a quo aplicó como porcentaje de la sanción discutida el 2% y á efecto explicó que tenía en cuenta los criterios de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, y los de justicia y equidad.”*

*“Al respecto se precisa que el manejo de la gradualidad de la sanción no puede resultar del capricho del funcionario sancionador, toda vez que es necesario «explicar» los factores que se tienen en cuenta para aplicar la específica sanción, ubicándola dentro los dos extremos previstos en la norma, como en efecto lo hizo el Tribunal en el sublite... Adicionalmente se destaca que la no aceptación de la graduación de la sanción, por las razones expuestas, implicaría el desconocimiento de los principios de equidad tributaria y espíritu de justicia consagrados en los artículos 363 de la Constitución y 633 del Estatuto Tributario, y que la Corte Constitucional en la sentencia C-160 de abril 29 de 1998, condicionó la exequibilidad del artículo 651 del Estatuto Tributario... De otro lado, mediante la corrección de 26 de mayo de 2000 se eliminaron los costos y gastos solicitados en la del 28 de abril de 1999, lo cual implicó un mayor valor pagado, aspectos ambos que disminuyen el daño causado y contribuyen a soportar la aplicación de la gradualidad tenida en cuenta por el a quo”.*<sup>26</sup>

De manera que es importante resaltar en este punto que la gradualidad de la sanción por no enviar información frente a los criterios de razonabilidad y proporcionalidad debe establecerse en cada caso concreto, teniendo en cuenta diversos factores, tales como la entidad del daño causado a la administración, la cuantía de la información solicitada, la buena o mala fe del contribuyente, expresada en su colaboración con la administración, entre otros.

Una vez examinados los criterios jurisprudenciales mas relevantes en materia de la sanción por no enviar información en medios magnéticos, es

---

<sup>26</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia 13893 del 26 de agosto de 2004.

momento de examinar los criterios con los cuales la administración de impuestos DIAN ha interpretado y aplicado dicha figura. Para estos efectos, se analizarán los conceptos, circulares y resoluciones más relevantes que la DIAN haya expedido respecto de nuestro tema de estudio.

En primer término tenemos el concepto 044925 de julio 22 de 2004, dentro del cual se planteó el problema jurídico referente a si es procedente efectuar una graduación de la sanción por no enviar información prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, frente a criterios de justicia y equidad.

En este punto la DIAN acoge los criterios ya expuestos por parte de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, al afirmar como tesis jurídica que de acuerdo con el espíritu de justicia, la sanción por no enviar información debe graduarse en cada caso concreto, atendiendo a criterios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad.<sup>27</sup> Además de los argumentos ya utilizados por la jurisprudencia, el referido concepto añade un análisis novedoso respecto de nuestro tema de estudio, así:

*“Conforme al artículo 683 del Estatuto Tributario los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.”*

*“... De manera que el literal a) del Artículo 651 del Estatuto Tributario al determinar que la sanción por no enviar información es de «hasta el 5%» de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministro en forma errónea o se hizo en forma extemporánea, establece un máximo o tope que sirve de límite a dicha sanción, la cual, para efectos de su aplicación y de acuerdo con el espíritu de justicia consagrado en el artículo 683 del Estatuto Tributario debe graduarse, una vez se haya realizado el análisis de las circunstancias particulares en cada caso, pudiendo entonces re-*

---

<sup>27</sup> Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. Concepto 044925 de julio 22 de 2004.

*sultar una base para su cálculo inferior al 5% señalado en la norma legal”.*<sup>28</sup>

Se concluye de lo anterior que el artículo 683 del Estatuto Tributario brinda una pauta importante para la aplicación de la sanción por no enviar información en medios magnéticos dentro de criterios de justicia y equidad. Lo anterior sin restarle importancia al análisis de dicha sanción efectuado tanto por la Corte Constitucional como por el Consejo de Estado.

Por otra parte, la DIAN se pronunció mediante el Concepto 080262 de noviembre 1 de 2005 sobre el problema referente a si es procedente la imposición de la sanción por no enviar información cuando los contribuyentes presenten la información en forma errónea y la corrijan antes de que se profiera el pliego de cargos.

Frente a este problema jurídico, la DIAN consideró que si hay lugar a la imposición de la sanción por no enviar información cuando los contribuyentes corrijan la información enviada con errores, antes de que se profiera el pliego de cargos. Para llegar a esta conclusión se hizo alusión a que el artículo 651 del Estatuto Tributario, antes de la expedición de la Ley 863 de 2003, contenía un párrafo que disponía que “no se aplicará la sanción prevista en este artículo, cuando la información presente errores que sean corregidos voluntariamente por el contribuyente antes de que se le notifique pliego de cargos”.<sup>29</sup>

*“Dicho párrafo fue derogado expresamente por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003, con lo cual desapareció el beneficio allí contemplado. En efecto, si en vigencia de la norma los contribuyentes podían corregir sin sanción la información presentada inicialmente con errores, siempre y cuando la corrección se efectuara antes de la notificación del pliego de cargos, con la derogatoria se elimina esta posibilidad y sólo queda la opción de subsanar las inconsistencias, acogiendo al beneficio de la sanción reducida... Por consiguiente, en el actual marco legal el contribuyente puede beneficiarse de la reducción de la sanción si subsana voluntariamente los errores come-*

---

<sup>28</sup> Ibídem.

<sup>29</sup> Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. Concepto 080262 de noviembre 1 de 2005.

*tidos en la información tributaria suministrada, en las oportunidades que la norma establece, pero no puede exonerarse de ella en su totalidad. Así las cosas, se garantiza el objetivo de la norma y la intención del legislador al derogar el parágrafo, como es lograr que los contribuyentes cumplan con la obligación de suministrar la información en forma adecuada<sup>30</sup>.*

Con base en estas consideraciones se revocó el Oficio N°064903 de septiembre 28 de 2004 y todos los demás pronunciamientos que sean contrarios a esta doctrina. Sin embargo, la doctrina plasmada en este concepto puede ser susceptible de cuestionamientos frente a los principios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad, que deben informar la aplicación de la sanción por no enviar información en medios magnéticos, pues a la luz de dichos principios, no merece el mismo reproche, ni sanción, el contribuyente que corrige voluntariamente la información suministrada antes de que se notifique el pliego de cargos, respecto del resto de los infractores. Es más, aun en este caso es necesario analizar si se produjo un daño para la administración o para un tercero, de cara a la corrección de la información efectuada por el contribuyente.

Posteriormente, y mediante la Circular 131 de 2005, la administración de impuestos DIAN realizó un esfuerzo compilatorio al analizar extensamente los criterios jurisprudenciales esbozados tanto por la Corte Constitucional como por el Consejo de Estado en la aplicación de la sanción por no enviar información prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, y en este sentido se deben destacar las conclusiones que se extrajeron de este balance jurisprudencial:<sup>31</sup>

- Para la aplicación de la sanción deben tenerse en cuenta criterios de proporcionalidad al daño producido, daño que debe ser analizado y evaluado por la Administración.
- Uno de los elementos de juicio a considerar para determinar si efectivamente la conducta comporta daño para la entidad, se materializa en la imposibilidad de ejercer la facultad fiscalizadora que garantice el debido control y recaudo de los impuestos.

---

<sup>30</sup> Ibídem.

<sup>31</sup> Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. DIAN. Circular 131 de 2005.

- No todo tipo de error genera la imposición de la sanción. Los errores deben ser errores de “contenido”, no de forma.
- Los errores de contenido sancionables deben tener tal entidad que sean suficientes para lesionar los intereses de la Administración o de un tercero.
- Tanto en la expedición del pliego de cargo como al momento de imponer la sanción debe explicarse de manera clara y concreta en qué consistió el error para garantizar el derecho de defensa y de contradicción a favor del eventual sujeto sancionado.
- En consecuencia, al momento de definir la base para la proposición o imposición de la sanción se debe tener en cuenta la suma en concreto sobre la cual no se suministró la información o se suministró extemporáneamente.
- La determinación con base en los valores de la declaración de renta y complementarios solo será procedente en ausencia de información específica que permita precisar las cuantías sobre las cuales no se cumplió la información.
- Para la graduación de la sanción se debe evaluar la actividad de colaboración desplegada por el contribuyente, así sea en forma extemporánea.

Finalmente, la administración de impuestos estima que estos criterios jurisprudenciales constituyen importantes referentes para las diferentes dependencias al momento de analizar las conductas susceptibles de sanción e invita a tomarlos en consideración en las etapas de imposición y discusión de cada caso concreto.<sup>32</sup>

Con la expedición de esta Circular la administración de impuestos refuerza los criterios jurisprudenciales más importantes en materia de la sanción por no enviar información en medios magnéticos, ya que al plasmar estos criterios en una Circular, se hacen aplicables al momento de interpretar y aplicar dicha sanción en cada caso concreto que se presente al interior de la DIAN.

Después del anterior esfuerzo doctrinario de compilación, la administración de impuestos consideró necesario reglamentar la graduación de la

---

<sup>32</sup> Ibídem.

sanción, según el tipo de infracción en la que se incurriera. Es así como se expide la Resolución 11774 de 2005, mediante la cual se regula la sanción establecida en el artículo 651 del Estatuto Tributario. Mediante la mencionada resolución, se concretan los criterios a tener en cuenta al interior de la administración de impuestos al momento de graduar la sanción por no enviar información en medios magnéticos. Ahora, dentro de los lineamientos más importantes fijados en la mencionada resolución tenemos:<sup>33</sup>

1. Cuando la información no es suministrada, se debe aplicar una sanción del 5% sobre el monto total de la información no suministrada.
2. Cuando la información es suministrada en forma extemporánea, se deberá aplicar una sanción del 5% sobre el monto total de la información suministrada extemporáneamente.
3. Cuando la información se suministre sin el cumplimiento de las características técnicas que para el efecto fije la DIAN mediante resoluciones, se deberá aplicar una sanción del 4% sobre el monto total de la información suministrada.
4. Cuando la información presente errores de contenido, se deberá aplicar una sanción del 3% sobre el monto total de la información suministrada.
5. Cuando no sea posible establecer la base para imponer la sanción o la información no tuviere cuantía, la graduación de la sanción se hará de la siguiente manera: Si la información es suministrada en forma extemporánea, se aplicará el medio por ciento (0.5%) de los ingresos netos o del patrimonio bruto, si la información exigida es suministrada por la persona o entidad obligada, pero no cumple con las especificaciones técnicas establecidas, la sanción es del cero punto cuatro por ciento (0.4%) de los ingresos netos o del patrimonio bruto, y si la información reportada por la persona o entidad obligada presenta errores de contenido, la sanción es del cero punto tres por ciento (0.3%) de los ingresos netos o del patrimonio bruto.
6. Cuando la información no cumpla con las características técnicas fijadas por la DIAN mediante resolución, generará rechazo de la misma, y deberá proferirse pliego de cargos.

---

<sup>33</sup> Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. Resolución 11774 de 2005.

7. La información que se presente con ocasión del pliego de cargos y contenga errores constituirá infracción diferente a la inicialmente sancionada, sin perjuicio de la reducción de la sanción que proceda, si se cumplen los requisitos legales.

Aunque el propósito de esta Resolución es loable, por cuanto intenta evitar que se produzcan arbitrariedades por el exceso de discrecionalidad que puedan tener los funcionarios encargados de interpretar, aplicar y graduar la sanción por no enviar información en medios magnéticos, para de este modo aumentar la seguridad jurídica en el ámbito de la aplicación de dicha sanción; la rigidez de la misma resulta en un desconocimiento de los criterios jurisprudenciales expuestos tanto por la Corte Constitucional como por el Consejo de Estado al interpretar la sanción contemplada en el artículo 651 del Estatuto Tributario, como se explica a continuación, en las reflexiones finales del presente escrito.



## CONCLUSIONES

1. Para que se pueda aplicar la sanción por no enviar información plasmada en el artículo 651 del Estatuto Tributario, el hecho sancionable debe causar daño a la administración, y la sanción debe ser proporcional a dicho daño, consultando los principios de razonabilidad, justicia y equidad. El daño que se cause a la administración de impuestos, debe ser evaluado frente a las funciones que debe realizar la misma (fiscalización y control de los impuestos), y la entidad del error en la información suministrada para entorpecer dichas funciones.
2. El hecho sancionable debe ser analizado de acuerdo al caso concreto, tomando los elementos objetivos y subjetivos de cada hecho particular para así mismo realizar la modulación de la sanción. Es por esta razón que se debe tener en cuenta la colaboración (buena fe) que el contribuyente brinde a la administración, al momento de graduar la sanción.
3. La carga de la prueba de la infracción, y del daño causado por la misma, en principio recae en cabeza de la administración, sin embargo, la misma se traslada al contribuyente cuando este actúa de mala fe. En este punto, el principio de buena fe en materia tributaria no es absoluto, sino relativo, debido a que ciertos hechos pueden hacer invertir la carga de la prueba, de manera que se presume que la actuación del contribuyente no está provista de buena fe cuando este incumple sus obligaciones tributarias.<sup>34</sup>
4. Los errores que pueden ser objeto de sanción son solo los de contenido, y no los de forma; además, el error en la información debe tener la entidad suficiente para dañar los intereses de la DIAN –en los términos de dificultar su labor fiscalizadora, por ejemplo– o de un tercero, y en todo caso, dicho daño debe ser probado.
5. La Resolución 11774 de 2005 no consulta el criterio jurisprudencial según el cual solo los errores de contenido pueden ser objeto de sanción,

---

<sup>34</sup> Así fue planteado por la Corte Constitucional en Sentencia C-690 de 1996.

ya que para los errores de forma en la información se prevé una sanción del 4% sobre el monto total de la información suministrada. Esta contradicción resulta bastante incoherente por parte de la DIAN, pues teniendo claros los criterios jurisprudenciales recogidos por la Circular 171 de 2005, se expide una resolución para graduar la sanción por no enviar información, la cual no consulta dichos criterios jurisprudenciales. Esta contradicción entre la resolución y los criterios jurisprudenciales solo puede generar mayor litigiosidad entre los contribuyentes y la administración de impuestos al momento de interpretar y aplicar la sanción por no enviar información prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario.

6. Al analizar la Resolución 11774 de 2005, se observa que esta no atiende a los principios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, al equiparar el daño causado cuando la información se presenta extemporáneamente, a cuando no se presenta. Del mismo modo esta resolución sanciona los errores de forma (que según el criterio jurisprudencial no merecerían sanción) de manera más gravosa que los errores de contenido, sin que haya justificación aparente.
7. La jurisprudencia parte del supuesto de que la gradualidad no debe estar sujeta a reglamentación, sin embargo, ya que la administración de impuestos considera necesario reglamentar este punto, sería adecuado que las resoluciones que se expidan se adecuen a los principios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad de la sanción, de manera que se establezcan los extremos adecuados para cada hecho sancionable, y según el tipo de infracción de que se trate. Esto quiere decir que es necesario abocar a la administración de impuestos para que revise y modifique los lineamientos fijados en la Resolución 11774 de 2005.
8. Al analizar el estado actual de la legislación al regular la sanción por no enviar información en medios magnéticos, se hace notoria la carencia de un mecanismo de corrección de la información antes de que sea notificado el pliego de cargos<sup>35</sup>, para de este modo evitar la sanción. Es

---

<sup>35</sup> El artículo 651 del Estatuto Tributario, en su redacción original, preveía un párrafo que exoneraba de sanción cuando el contribuyente corregía la información antes de que se notificara el pliego de cargos, sin embargo, dicho párrafo fue derogado por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003.

aconsejable implementar un mecanismo de este tipo de cara a los principios de buena fe, equidad, justicia, razonabilidad y proporcionalidad que deben informar la aplicación de las sanciones en el ámbito tributario; pues es claro que no merece el mismo reproche, ni sanción, el contribuyente que corrige voluntariamente la información suministrada antes que se notifique el pliego de cargos, respecto del resto de los infractores. Es más, aun en este caso es necesario analizar si se produjo un daño para la administración -en términos de dificultar labores de fiscalización y de control- o para un tercero, de cara a la corrección de la información efectuada por el contribuyente.



**EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL EN  
MATERIA DE DEDUCCIONES EN EL  
IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

***María Inés Ortiz Barbosa***



## EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL EN MATERIA DE DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

María Inés Ortiz Barbosa  
Consejera de Estado – Sección Cuarta

1. Agradezco al Instituto Colombiano de Derecho Tributario la gentil invitación para discurrir acerca de la *“Evolución jurisprudencial en materia de deducciones en el impuesto sobre la renta”*. Tratar el tema ante tan erudita audiencia obliga a presentar con claridad las posiciones que el Consejo de Estado ha asumido respecto de deducciones, alcances jurisprudenciales cuya argumentación jurídica llega a todos los públicos y debe dar cumplimiento eficaz a los principios constitucionales que informan el sistema tributario en Colombia. Las consideraciones del Consejo de Estado son objeto de permanente análisis y contradicción y contribuyen a desacralizar el tema tributario, máxime cuando sobre él recaen frases cáusticas como la de Albert Einstein quien afirmó que *“La cosa más difícil de comprender en el mundo es el impuesto de la renta”*.

Es de esperar que las sentencias del Alto Tribunal con su contenido de legitimidad, tengan la máxima coherencia y rigor jurídico en su argumentación para lograr una adecuada aplicación e interpretación de las normas que las sustentan y el acercamiento entre la ley y la justicia el cual se obtiene mediante la dedicación de jueces especializados obligados a presentar una posición cimentada en la normatividad y en el conocimiento del entorno social y económico, para lograr la mayor aceptación. La jurisprudencia tributaria se estudia en los claustros universitarios, en los ámbitos empresariales, en los foros nacionales e internacionales, en la academia y es auscultada con particular detalle por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario en general así como por cada uno de sus integrantes. Se suele encontrar en ella, además de la solución del conflicto, un buen ingrediente de contradicciones y de cambios jurisprudenciales sin que se advierta específicamente por la Corporación acerca de tales modificaciones. No

se pretende en ningún caso sorprender al usuario de la administración de justicia ni dejar de lado la objetividad propia del juzgador pero no es fácil justificar la inadvertida actuación contradictoria o de cambios de posición jurídica so pretexto de una situación real de congestión judicial, incrementada por la necesidad de atender acciones constitucionales cuyo volumen aumenta día a día y por la decisión de acciones de habeas corpus, tema especializado ajeno hasta hace poco a la jurisdicción contencioso administrativa. Debo destacar que esta jurisdicción emite sus pronunciamientos sobre normas derogadas o modificadas sustancialmente y así se encuentra a la zaga del legislador, quien en ocasiones los ha recogido para convertirlos en ley.

Cabe asegurar que para el juez administrativo impera la ley conforme al artículo 230 de la Constitución Nacional y su compromiso con la administración de justicia es irrevocable aún frente a la crítica de los expertos para quienes se recuerda la conocida consideración de que *“Si los críticos tuvieran siempre razón tendríamos un grave problema”*.

El tema de las deducciones hace relación directa a la conjunción de tres situaciones a saber: la adecuada y precisa redacción de la norma jurídica por el legislador a propuesta de la Administración, el acierto del juez al elegir la norma jurídica aplicable al caso y al interpretarla para darle un alcance que en lo posible coincida con los objetivos que se pretenden con su expedición y la permanente necesidad del Fisco de incrementar el recaudo. Estos presupuestos son los que por regla general conducen a la evolución de la jurisprudencia tributaria, amén de los fenómenos propios del desarrollo socioeconómico y de la internacionalización del Derecho, lo cual hace posible que se produzca un avance que debe comprender tanto los altos intereses del Estado como las necesidades del desarrollo y atender a los sectores menos favorecidos de la sociedad sin que se produzcan mayores detrimentos económicos ni para el erario ni para los contribuyentes. Es un equilibrio difícil de conseguir pero que está inmerso en los principios tributarios constitucionales y a su obtención contribuyen las deducciones entendidas como gastos autorizados por la ley, originados en la actividad productora de renta y que conforme a requisitos predeterminados se restan de la renta bruta para obtener la renta líquida. Por estar expresamente previstas en la ley y ser elemento de depuración de la renta, su aplicación es restrictiva y por ende también lo es la interpretación de la regla tributaria.



2. Se han elegido dentro de la temática a desarrollar, algunas deducciones que, en mi opinión, han representado polémica y han dado lugar a evolución de la jurisprudencia formulada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en su actual conformación. Esta Sala fue precedida por ilustres juristas, quienes desde la creación de la Sección en 1968, contribuyeron a la consolidación del prestigio del Consejo de Estado como máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Se podría por ejemplo, presentar un panorama respecto a la deducción por intereses, en los últimos años.

El artículo 117 del E.T. en su inciso primero indicaba antes de la Ley 488 de 1998:

ARTÍCULO 117. Deducción de Intereses. Los intereses que se pa-  
guen a entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria son deducibles en su totalidad, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, siempre que estén certificados por la entidad beneficiaria del pago.

(...) (Subrayas fuera de texto).

El artículo 3° de la Ley citada lo modificó así:

ARTÍCULO 117. Deducción de intereses. Los intereses que se cau-  
sen a entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria son deducibles en su totalidad, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente.

(...) (Subrayas fuera de texto).

La reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado para períodos anteriores al año de 1999 tuvo en cuenta el texto de la Ley en cuanto hacía referencia a los intereses pagados. Sin embargo en sentencia de 18 de abril del 2002 (Expediente 12072, Actor: LAMITECH S.A., C.P. Dra. Ligia López Díaz), tratándose del período gravable de 1994 se indicó que la disposición debía analizarse en concordancia con el artículo 104 del E.T. que en el inciso 3° establece la excepción para los contribuyentes que lleven contabilidad por

el sistema de causación (no pagadas). De tal manera estimó que se modificó la jurisprudencia sin hacer énfasis en el cambio así como la norma especial para el caso. En sentencia de 22 de febrero de 2007 (Expediente 15164, Actor: Nestlé de Colombia S.A., C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa) referida al año gravable de 1996 se regresó a la línea tradicional para aplicar estrictamente el artículo 117 del E.T. sin modificaciones ni concordancias. Tampoco entonces se hizo alusión al anotado cambio jurisprudencial.

En cuanto al aspecto probatorio de esta deducción, el anotado artículo preveía una prueba específica respecto de los intereses pagados, prueba que no se exige en el nuevo texto para los causados. Pues bien, en sentencia de 1° de junio del 2006 (Expediente 15011, Actor: Luis Evelio Giraldo González, C.P. Dra. Ligia López Díaz), correspondiente a la vigencia fiscal de 1997 el rechazo de la Administración se fundamenta en el incumplimiento del requisito de allegar certificación expedida por la entidad beneficiaria del pago y la Sección Cuarta consideró que los extractos de la cuenta corriente en cuanto son expedidos por el Banco siempre que contengan información precisa sobre el pago de los intereses, constituyen prueba idónea para el reconocimiento. En este caso no puede considerarse modificación de la ley aceptar prueba distinta a la traída en ella para el período en cuestión, porque priman los principios constitucionales del sistema tributario que permiten llegar a la realidad fiscal por otros medios probatorios lícitos, no prohibidos e idóneos para demostrar el derecho a la deducción. La redacción actual del artículo 117 del E.T. elimina la prueba específica y abre vía a la libertad probatoria (art. 3° Ley 488/98).

Con fundamento en la misma norma se observan contradicciones en la línea jurisprudencial relativa al rechazo de los intereses moratorios. Así con una visión ceñida a la letra de la ley en sentencia de 19 de julio del 2001 (Expediente 11901, Actor: Concretos de Risaralda Ltda., C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa) se consideró que eran deducibles tanto los ordinarios como los moratorios, por no hacer distinción la regla tributaria. Se indicó entonces que aun cuando el origen fuese el incumplimiento del plazo pactado frente a las obligaciones, no era válido sostener como regla general, que los mismos no fueran necesarios para la producción de la renta y se trajo como ejemplo el fenómeno de las crisis económicas con restricción del crédito bancario que obliga a las empresas productoras a acudir a financiación ordinaria o extraordinaria para no paralizar sus actividades y

obtener los beneficios económicos que se pretenden cuando se realiza una inversión, de lo cual se evidencia que el pago de intereses moratorios está íntimamente ligado a la producción de renta y existe nexo causal entre los dos elementos y solo cuando este nexo no se advierte es improcedente la deducción, aspecto regulado hoy en el artículo 38 de la Ley 488 de 1998 (inc. 2° art. 11 E.T.). Se insiste en la providencia en que la norma no hace distinción entre la clase de intereses deducibles por lo que mal puede interpretarse que solo lo son los ordinarios.

En sentencia de 17 de agosto del 2001 (Expediente 12066, Actor: Banco Central Hipotecario, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié) se dice que son deducibles conforme a la anotada disposición los intereses que tengan relación de causalidad con la obtención de ingresos lo cual no ocurre con el incumplimiento del deber de pago oportuno de los tributos pues entonces los intereses moratorios tienen una naturaleza sancionatoria y carecen de relación de causalidad con la renta del contribuyente, posición que reitera la adoptada tradicionalmente por la Sección Cuarta frente a las obligaciones tributarias.

En sentencia de 4 de mayo del 2006 (Expediente 13899, Actor: Vitrofarma S.A., C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié) y pese a que el debate se centró en los intereses pagados por una empresa frente a la obligación originada en la compra de maquinaria y equipo y a la evidente desproporción de la deducción solicitada por cuanto los intereses eran superiores al valor de la compra, adicionalmente al análisis probatorio que no permitió demostrar la realidad de la erogación, se indicó (obiter dicta) que como los pagos realizados corresponden a intereses moratorios cuya naturaleza es sancionatoria, no gozan del elemento de la “necesidad” para el desarrollo de la actividad productora de renta (art. 107 E.T.) y por ende no procede su deducción, afirmación que contradice lo considerado en la primera providencia a que se aludió.

Del anterior recuento se observa que las decisiones están precedidas por un análisis circunscrito al caso concreto por lo cual no siempre la cita de las providencias del Consejo de Estado como apoyo de los argumentos de las partes se ajusta al debate, en cuya solución además deben tenerse en cuenta las pruebas allegadas al proceso. Se advierte también que las normas especiales relativas a la deducción de intereses se suelen analizar en

concordancia con el artículo 107 E.T. relacionado con las expensas necesarias, norma que en términos generales no da lugar a una jurisprudencia pacífica y que por sí sola no desplaza las pertinentes a otras deducciones.

No sobra advertir que en el inciso 2° del artículo 11 del E.T. (art. 38 Ley 488/98) el Legislador unifica el criterio en cuanto a intereses moratorios se refiere.

3. Mención especial amerita el tratamiento jurisprudencial a las pérdidas de inventarios. Cabe aquí la distinción entre la pérdida de valor de los bienes y la pérdida del bien, aspectos que se regulan en disposiciones diferentes como son los artículos 127, 128 y 129 del E.T. y las relativas a inventarios (arts. 62, 64 y ss. E.T.).

En Concepto de 24 de agosto de 1999 la DIAN ante la pregunta: “¿Pueden los contribuyentes solicitar como deducción en la depuración de las rentas el valor de los inventarios no enajenados por obsoletos?”, concluyó que “El valor de los inventarios obsoletos no es deducible fiscalmente”. El Concepto se apoya en el artículo 107 del E.T. para indicar que las pérdidas por obsolescencia de los inventarios no están previstas en el ordenamiento fiscal ni cumplen con los requisitos propios de las deducciones contenidas en los artículos 147 y siguientes del E.T. En sentencia de noviembre 21 del 2003 (Expediente 13086, Actor: Armando Pérez Bernal, C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla), se analizan los elementos propios de las expensas necesarias para concluir que no es posible solicitar fiscalmente tal deducción por carecer de expresa consagración legal y se indica que “En forma abstracta, sin referencia a ningún evento en particular, no aparece viable la afectación de la renta con una deducción originada en la obsolescencia de los inventarios”, pero se deja en claro que no se trata de una prohibición legal y que ni en sede administrativa ni en la jurisdicción se planteó el tratamiento contable que podría dar lugar a la deducción como gasto de los inventarios dados de baja por obsoletos ni se dieron las razones por las cuales sería deducible. Este vacío se dio por el consultante y por ende ni la Administración ni la jurisdicción hicieron referencia alguna a ello.

Se formula entonces el interrogante de si al analizar otro caso, la argumentación y la prueba pueden o no conducir a la aplicación del artículo 107 E.T. para hacer procedente esta deducción. Entre tanto se aplicarán las espe-

cíficas normas sobre depreciación y obsolescencia.

En la aplicación de las normas sobre obsolescencia ha insistido la Corporación en casos como el analizado en sentencia de 19 de julio del 2007 (Expediente 15099, Actor: Productos Roche Industria Química y Farmacéutica, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié) cuando ante el fenómeno la DIAN no dio aplicación a los artículos 128 y 129 del E.T. sino que fundamentó su actuación en el 148 íb. para exigir la comprobación de la existencia de la fuerza mayor, lo cual dio lugar a la anulación de los actos demandados. Nótese cómo el operador jurídico se equivocó en la elección de la norma que sustentó el rechazo de la deducción.

4. En cuanto a la pérdida por destrucción de bienes el Consejo de Estado decidió en sentencia de 29 de septiembre del 2005 (Expediente 13706, Actor: Carlos Alberto Bernal Botero, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz) sobre la legalidad del Concepto de 24 de septiembre del 2002 de la DIAN cuyo problema jurídico consistía en responder si *“¿La destrucción de medicamentos vencidos en observancia de disposiciones administrativas es considerado hecho constitutivo de fuerza mayor o caso fortuito para efectos de determinar el correspondiente costo o gasto en el impuesto sobre la renta y complementarios?”*, pregunta que concluye en la tesis jurídica de que ello *“no constituye hecho de fuerza mayor o caso fortuito”*. Se estimó en la sentencia en cita que el Concepto se ajustaba a derecho. Las normas jurídicas que dieron apoyo a esta decisión fueron los artículos 4° del Decreto Reglamentario 326 de 1995 y 62 y 64 del Estatuto Tributario para indicar en la providencia que en el sistema de inventarios permanentes las pérdidas por destrucción de bienes se deben registrar contablemente como provisión (no deducible) pues la disminución de inventarios por destrucción de activos (art. 64 E.T.) sólo es aplicable a los contribuyentes que adoptan el sistema de juego de inventarios y porque la destrucción de medicamentos vencidos no es un hecho constitutivo de fuerza mayor, por no tratarse de autos de autoridad, sino que la destrucción o devolución obedece a un deber legal.

En Sentencia de 27 de octubre del 2005 (Expediente 13937, Actor: Celso Vicente Amaya Mantilla y Carlos Mario Lafaurie Escorce, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, S.V. Dra. María Inés Ortiz Barbosa) el Consejo indicó que conforme a los artículos 62 y 64 del E.T. el Legislador “no contempló la

posibilidad de llevar como costo o deducción las pérdidas de las mercancías que conforman el inventario para los contribuyentes que utilizan el sistema de inventarios permanentes”, tal como lo consideró el Concepto de 31 de octubre del 2002 (DIAN). En la referida sentencia, con base en rigurosa argumentación jurídica y adecuada selección de normas, esta conclusión fue acogida por el Consejo de Estado por considerar que las pérdidas sufridas por la destrucción de bienes del activo movable que se autoriza llevar como costo (62 E.T.) en estos casos son distintas de las pérdidas de los activos fijos a que se refiere el artículo 148 E.T. Se precisó entonces que las pérdidas definidas como deducibles no constituyen gastos que impliquen una erogación efectiva de recursos sino un factor que de manera indirecta incide en la rentabilidad líquida que constituye la base para la determinación del impuesto y que sólo procede en los casos determinados en la ley y no por la regla general del artículo 107 E.T. También se enfatizó que por disposición legal las pérdidas del activo movable pueden ser tratadas como costo cuando se adopta el sistema de juego de inventarios, “pero en ningún caso como deducción”.

La contundencia de estos argumentos fue objeto de salvamento de voto en el que se consideró que el artículo 107 E.T. contiene una regla general aplicable a las deducciones, regla que no podía ser descartada con base en una interpretación exegética de los artículos 62 y 64 E.T., sin tener en cuenta el método de interpretación evolutivo que según la doctrina tributaria es pertinente cuando se trata de “enfrentar una nueva necesidad de la vida con reglas jurídicas nacidas con anterioridad a las condiciones sociales, económicas, políticas y éticas que determinan esa nueva necesidad. Ante una realidad antes no existente debe investigarse cuál hubiese sido la voluntad del Legislador y qué solución le habría dado”.<sup>1</sup> De acuerdo con el salvamento este método conduce a que el intérprete dé eficacia a la Ley con un sentido y alcance que no pudo ser previsto cuando se expidió, pues los hechos sociales, económicos y políticos que regula son cambiantes, dinámicos, acordes con el desarrollo y las realidades del mundo contemporáneo todo lo cual implica una interpretación actualizada y consecuente con la normatividad y prácticas comerciales vigentes. En el salvamento se realiza un análisis respecto del concepto de expensas y se dan ejemplos de casos en los cuales

---

<sup>1</sup> Villegas, Héctor Belisario. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Editorial Astrea, Buenos Aires. 8ª. Ed. 2002. 246 p.

no se causa la salida de recursos (arts. 112, 127, 145 y s.s.), pero sí son deducibles las pertinentes partidas, porque los egresos en que se ha incurrido (expensas) se constituyen en directamente necesarios para producir ingresos o renta derivada del objeto social, vale decir para la actividad productora de renta, por lo cual existe relación de causalidad en ciertas erogaciones en que se incurre en actividades de producción y comercialización, en particular en la primera. Se hace referencia igualmente a las obligaciones legales que implican las medidas de orden sanitario, fitosanitario, de salubridad y aún las prácticas mercantiles acostumbradas, previsiones aplicables a los tratados comerciales internacionales.

El tema fue reasumido en las Trigésimo Primeras (XXXI) Jornadas Colombianas de Derecho Tributario realizadas en febrero del año 2007 en la ponencia sobre la Reforma Tributaria 2006 del Doctor Vicente Amaya Mantilla en la cual se analizó la sentencia de 25 de septiembre del 2006, (Expediente 15032, Actor: VECOL S.A., C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa) resumida en la ponencia como se observa en las Memorias del anotado Encuentro.

En esta providencia referida a empresa productora de medicamentos, se indicó que si el contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, esta sola circunstancia no es suficiente para rechazar los costos generados en la destrucción de inventarios, ya que si la medida tuvo su origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública o por prácticas mercantiles usuales, tal expensa está autorizada de conformidad con el artículo 107 del E. T., teniendo en cuenta que si bien los bienes se encuentran en el inventario, no pueden ser comercializados. En el caso, la destrucción de mercancías obedeció a conceptos debidamente probados tales como vencimiento, deterioro, contaminación u obsolescencia. Aceptó el Consejo que se trata de “expensas” cuando tienen una relación o vínculo de correspondencia con la actividad que desarrolla el objeto social de la empresa, y específicamente la fabricación, producción, venta y comercialización de productos biológicos, químicos y farmacéuticos para la sanidad humana, animal y vegetal, de manera que los bienes dados de baja dentro del sistema de inventarios permanentes, representan uno de los conceptos inherentes y necesarios en la producción de los ingresos y/o renta derivados del objeto social, es decir que se involucran en la actividad productora de renta.

El Doctor Amaya Mantilla, manifiesta en la ponencia, su confianza en que la nueva posición jurisprudencial se mantenga frente al artículo 2° de la Ley 1111 de 2006, para que *“no sufra una nueva interpretación restrictiva que la niegue para quienes utilicen otros procedimientos, como, por ejemplo, el sistema de inventario periódico o cualquier otro de reconocido valor técnico autorizado por la autoridad tributaria”* (Memorias XXXI Jornadas Colombianas de Derecho Tributario 2007. Tomo I, 135 p.).

En sentencia de julio 19 de 2007 (Expediente 15099, Actor: Productos Roche Industria Química y Farmacéutica, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié), la Sección Cuarta reiteró la anotada línea jurisprudencial y se indica que la sociedad actora no afecta el costo de venta sino la provisión de inventarios y que la operación no se registró como costo sino como deducción.

En todo caso se insiste en que el análisis que realiza el Consejo de Estado se circunscribe a los hechos particulares en debate cuando de acciones de nulidad y restablecimiento del derecho se trata y en sus decisiones adquieren especial relevancia tanto los argumentos de las partes como el acervo probatorio.

En estas dos sentencias no se presentaron aclaraciones ni salvamentos de voto por cuanto se estimó que en los casos en estudio se trataba de producción de medicamentos, actividad que difiere de otro tipo de productos y de la comercialización propiamente dicha, por lo cual se deja en claro que aún con la nueva disposición, el caso concreto es el caso concreto.

5. En el tema de las deducciones por expensas necesarias es prolífica la jurisprudencia tributaria y lo cierto es que la propia redacción del artículo 107 E.T. da lugar a interpretaciones que oscilan entre la extensión y la restricción. Dice la norma:

Artículo 107. Las expensas necesarias son deducibles. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acos-



tumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.

Sea lo primero advertir que en sentencia de 13 de octubre del 2005 (Expediente 13631, Actor: José Alberto Martínez Menendez y Celso Vicente Amaya Mantilla, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié) se reiteró el alcance del primer elemento para la deducibilidad de las expensas necesarias como es el que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta para precisar que el vínculo de correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso produce la renta, de manera que sin aquélla (actividad) no es posible obtener ésta (renta). Se destaca en la providencia que la renta mencionada en la norma no es lo mismo que “ingresos” pues éstos se obtienen por el solo ejercicio o desarrollo de la actividad empresarial mientras que la renta es la parte de los ingresos que queda después de restar los costos (renta bruta) y/o las deducciones (renta líquida) o en términos contables la utilidad bruta y/o operacional del ente económico. Tal precisión se traduce en que la relación de causalidad se establece entre la expensa y la renta y no entre la expensa y el ingreso, posición esta última que ha sido la adoptada por regla general por las oficinas de impuestos. Igualmente se determina en la sentencia que la relación de causalidad puede ser directa o indirecta.

En mi opinión personal que no compromete el criterio del Consejo de Estado ni constituye prejuzgamiento alguno, los elementos “necesidad” y “proporcionalidad” al no estar regulados por parámetros legales llegan a tener un alto contenido de subjetividad en su rechazo por parte de las autoridades tributarias, máxime cuando se han analizado desde la relación de causalidad con el ingreso y no con la renta. Es ello lo que permite reafirmar que el texto de la norma es susceptible de sufrir alcances restrictivos o extensivos aun cuando por la propia naturaleza del concepto de deducción la interpretación, en principio, debe ser restrictiva. De tiempo atrás el elemento de “proporcionalidad” se ha limitado jurisprudencialmente por las características de la actividad y el de “necesidad” por las circunstancias normales que permiten la producción o facilitan la obtención de la renta, necesidad determinada con criterio comercial, vale decir gasto necesario o normalmente acostumbrado dentro de la actividad propia del contribuyente generadora de ingresos, consideraciones que se han reiterado por la

Alta Corporación. (Sentencia de 16 de marzo del 2001, Expediente 11607, Actor: Distribuidora de Drogas Didrogas, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié).

Empero, la imprecisión de los conceptos conduce a los contribuyentes a un desconcierto total acerca de los medios probatorios a utilizar para demostrar la existencia de estos dos últimos elementos determinantes de la deducción. En mi opinión se impone la implementación de la prueba de la costumbre mercantil respecto de estos factores para darles así un contenido de objetividad y lograr mayor seguridad jurídica en los criterios de las oficinas de impuestos y aún de la jurisdicción contencioso administrativa. La prueba contable para los requisitos de “necesidad” y “proporcionalidad” no siempre resulta suficiente ante los retos que hoy enfrentan productores, comerciantes y prestadores de servicios con la apertura y globalización de mercados.

El Consejo de Estado en sentencia de 13 abril del 2005, (Expediente 14279, Actor: Price Waterhouse Ltda., C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa) reiteró que la expensa necesaria no siempre requiere regularidad en el tiempo, es decir que puede realizarse en forma esporádica pero siempre debe estar vinculada a la producción de la renta y lo que importa es que sea “comercialmente necesaria según las costumbres mercantiles de la actividad respectiva” e insistió en que el gasto como necesario se opone al meramente útil, conveniente o extraordinario y en que la expensa debe guardar una proporción “razonable” con el ingreso debido a que la erogación tiene un límite máximo medido por la relación existente entre la magnitud del gasto y el beneficio.

Pero cuando tales aspectos se llevan al caso concreto las anotadas consideraciones generales no son de fácil aplicación. Por vía de ejemplo puede darse un rápido vistazo a la sentencia de octubre 25 del 2006 (Expediente 14796, Actor: Conde Aparicio y Cia S. en C., C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié. S.V. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y A.V. Dra. Ligia López Díaz) en la cual debió establecerse, a la luz del artículo 107 E.T., la procedencia de deducciones solicitadas por gastos de viaje para la asistencia a una convención en el exterior, así como por gastos incurridos en la conmemoración de los 25 años de la empresa y por contribuciones pagadas a la Superintendencia de Sociedades. Respecto de las anotadas contribucio-

nes se reitera el criterio expuesto en la sentencia que declaró la nulidad de dos Conceptos (1999 y 2002) en que la DIAN concluía que las mismas no cumplían con los presupuestos previstos en la norma citada (Sentencia de 13 de octubre de 2005, Expediente 13631 acumulado 14122 C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié). El anotado criterio se sustentó en que si bien no existía una relación de causalidad con la actividad productora de renta sí formaba parte de las expensas necesarias pues el egreso se realiza para dar cumplimiento a disposiciones legales de carácter obligatorio y en consecuencia son gastos de administración de los entes económicos. Cabe aquí observar cómo se aceptan las expensas necesarias al deducir la relación de causalidad de la naturaleza del gasto calificado como “de administración” como fundamento razonable que estimula el cumplimiento de la obligación legal. Naturalmente se realiza además el correspondiente análisis sobre los elementos de necesidad y proporcionalidad y se acepta la deducción.

En el mismo caso y en relación con los gastos de asistencia a la conveni- ción por una sociedad cuyo carácter de proveedor en el exterior se acepta en la sentencia al igual que las ventas realizadas durante el período por más de 11 mil millones de pesos, se rechaza la deducción por considerar que, aunque el gasto pueda resultar útil y conveniente para operaciones comerciales futuras, no era necesario para producir la renta declarada en el año gravable, ni se trataba de los normalmente acostumbrados en su actividad de comercialización, distribución y venta de insumos y productos agrícolas y además porque eran gastos ocasionales sin los cuales se habría generado la renta pues no contribuyen de manera directa a generar los ingresos. Se hace notar igualmente que tales gastos representan tan solo el 0.46% de los ingresos netos declarados y a pesar de existir proporcionalidad, según se afirmó en la providencia, el gasto carece de los elementos de “necesidad” y “relación de causalidad”. En cuanto a la conmemoración de los 25 años se indica que son pertinentes las anteriores consideraciones aun cuando el gasto no haya superado el 0.055% de los ingresos netos declarados y por ende se niegan estas dos deducciones. Esta providencia se caracteriza por seguir la línea jurisprudencial tradicional del Consejo de Estado y su estructura jurídica es impecable tanto en su argumentación como en el apoyo normativo.

No obstante, ante estos dos rechazos el salvamento de voto se apoya en la costumbre mercantil cuya prueba no fue aportada por la actora confor-

me al numeral 2° del artículo 190 del C.P.C. Se estima en el salvamento que una decisión favorable hubiera contribuido a la conformación de la prueba según lo dispuesto en el numeral 1° íb., ya que tanto el gasto de asistencia a una convención internacional relacionada con el mercado de la empresa, como el de la conmemoración de los 25 años de su existencia, sin duda incide en su imagen de seriedad y permanencia en el mercado, contribuye al aumento de su renta promedio o por lo menos a su conservación, amén de que se trata de un gasto normalmente acostumbrado dentro de las actividades económicas de las empresas debidamente consolidadas y por tanto debieron estimarse probadas la relación de causalidad y la necesidad, tal como lo fue la proporcionalidad.

En la sentencia de 2 de agosto del 2006 (Expediente 14549, Actor: Banco Standard Chatered Colombia S.A., C.P. Dra. Ligia López Díaz) se estudia nuevamente el artículo 107 E.T. frente al criterio comercial y a la práctica normalmente acostumbrada en cada actividad por el gasto de entrega de bonificaciones a los clientes de una entidad financiera, incentivos cuya finalidad era la de captar recursos, invertirlos y obtener rendimientos. Esta deducción, en iguales condiciones, había sido aceptada por las autoridades tributarias para otras entidades financieras, pero fue negada en esta oportunidad por considerar que se trataba de gastos voluntarios, útiles y convenientes pero no necesarios porque la entidad podía negar la apertura de las cuentas y la Superbancaria (hoy Superfinanciera) no tendría facultad para obligarla a abrirlas. En la providencia se indicó que el gasto en cuestión si bien no era propio e inherente a la actividad principal productora de renta, pues el incentivo es esporádico y voluntario, sí puede resultar necesario y ser válido dentro de una economía de libre competencia e indispensable para poder incrementar la renta y se discurre acerca de la captación de dineros del público de la cual se deriva una utilidad y por ende una causa de producción de la renta. Además se analiza el incremento de la renta líquida gravable como efecto de los incentivos para sustentar el elemento necesidad, así como la proporcionalidad entre el valor de aquéllos y los ingresos percibidos (0.97%) y el total de las deducciones (1.02%). En esta sentencia se destacan el análisis del criterio comercial y de la práctica normalmente acostumbrada así sea esporádica, de la comparación de la expensa con el monto de otras deducciones y no solo con el total de los ingresos para efectos de la proporcionalidad y particularmente un elemento, que surge de las dos anteriores providencias que se han puesto a con-

sideración de esta audiencia, como es que la relación de causalidad en las expensas necesarias también puede ser indirecta, respecto de la producción de la renta.

En sentencia de 27 de septiembre del 2007 (Expediente 15299, Actor: Flota El Ruiz S.A., C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, A.V. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, S.V. Dra. Ligia López Díaz) no se aceptó como expensa necesaria el pago por concepto de indemnizaciones pagadas a terceros derivadas de accidentes de tránsito, solicitada como deducción por una empresa transportadora de pasajeros por estimarse que no existía relación de causalidad dado que dicho pago no contribuye en forma alguna (directa o indirecta) a la producción de renta pese a que la actividad es de alto riesgo. En la aclaración de voto se indicó que el pago de tales indemnizaciones no obedece a un requisito legal de carácter obligatorio para el desarrollo de la actividad de la sociedad actora ni guarda relación con ésta que es la que genera renta y que la indemnización por accidentes no es propia del objeto social de la empresa sino que tiene su origen en la causación de un daño antijurídico a terceros, situación diferente a la obligación de tener pólizas de seguros. Y en el salvamento de voto se estimó que existe una relación de causalidad indirecta.

Las providencias traídas sobre “expensas necesarias” son suficientes para reiterar que la disparidad de criterios al adoptar este tipo de decisiones, se causa por la inexistencia de parámetros legales que tengan en cuenta las circunstancias cambiantes de las relaciones comerciales y de producción y que garanticen la obtención del equilibrio fiscal a que se aludió inicialmente. A todo ello se suma la dificultad de la prueba.

6. Los rechazos de deducciones en sede administrativa han tenido incidencia en otros aspectos. Por ejemplo, la no inscripción en el RUT de los beneficiarios por pagos de costos y deducciones ocasionó su desconocimiento para el solicitante por las oficinas de impuestos, sin norma que así lo sustentara y sin que existiera para el período analizado la obligación generalizada de inscribirse en el RUT (art. 555-2 E.T.). Se dio así en la actuación demandada el desconocimiento del principio de legalidad por lo cual se anuló aquella mediante sentencia de mayo 18 del 2006 (Expediente 14682, Actor: Transportadora Sucre Ltda. C.P. Dra. Ligia López Díaz).

Los anotados rechazos inciden igualmente en la reiterada imposición de sanciones por inexactitud respecto de lo cual el Consejo de Estado en múltiples ocasiones y desde hace más de una década, ha indicado que así el rechazo sea procedente o haya lugar a multas por falta de información tributaria o por irregularidades contables no procede inexorablemente la sanción por inexactitud si no se dan las circunstancias previstas en el artículo 647 E.T. (Sentencias de 18 de febrero del 2000, Expediente 9715, Actor: Rafael Peña, de 7 de abril del 2000, Expediente 9852, Actor: Oscar Orlando Vanegas Jaramillo, C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán y de 6 de abril del 2001, Expediente 11839, Actor: Gloria Patricia Palacio Vélez, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa). Igual consideración se ha dado cuando la desestimación de la deducción obedece a la falta de prueba sin que se haya cuestionado la realidad del gasto (Sentencias de 18 de mayo del 2001, Expediente 12040, Actor: Jesús Edmundo Gracia Campaña, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, de 16 de mayo del 2002, Expediente 12406, Actor: CORFICALDAS Ltda., C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié y de 29 de agosto del 2002, Expediente 12697, Actor: COLOMBIT S.A., C.P. Dra. Ligia López Díaz).

Al introducir se indicó que en el conflicto tributario puede incidir la necesidad del Fisco de incrementar el recaudo. Frente a las anteriores observaciones respecto de la sanción por inexactitud se plantea si, a pesar de la jurisprudencia pacífica sobre el tema, la imposición de ésta trasciende al cumplimiento de metas oficiales de recaudo o de cuotas de trabajo o es un efecto perverso de la norma. Es sabido que la naturaleza de las sanciones es disuasiva pero no se escapa a nuestro conocimiento que algunas de las contempladas en la normatividad especial carecen de un contenido propiamente tributario, como podría ser la sanción por libros de contabilidad en algunas de las conductas previstas legalmente, pues la contabilidad es en principio un medio probatorio para efectos fiscales. En cambio, sí tiene tal condición la sanción por extemporaneidad ya que se encuentra directamente relacionada con el incumplimiento de obligaciones tributarias no obstante lo cual, como se ha expresado antes, su imposición no procede automáticamente ante el rechazo de deducciones, pero sí cuando se dan las condiciones establecidas en el artículo 647 E.T. y/o el contribuyente acude a variadas técnicas sin sustento legal, para aumentar los cargos y disminuir el impuesto.

La norma represiva fiscal, en particular la correspondiente a la sanción por inexactitud, obliga al contribuyente a una mayor responsabilidad en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, para prohijar la igualdad así como la eficacia del numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política.

Podría concluirse siguiendo las ideas de Jean Claude Martínez como lo indica Salustiano Rinthá Martínez en su obra *“De la infracción tributaria y sus sanciones”*, publicada por este Instituto, que una política de represión de las infracciones tributarias debe ser el resultado de tres criterios: 1) La importancia de la infracción que conduce a dar menos trascendencia a los errores y más severidad para los verdaderos infractores. 2) Los procedimientos empleados, criterio que atañe a la forma como el infractor estructura las prácticas que le permiten evadir o engañar a la administración y 3) La búsqueda de la ejemplaridad según la cual la publicidad de las sanciones fiscales tiene un efecto disuasor para los demás contribuyentes, criterio que, como el mismo autor lo indica, podría significar violación de derechos constitucionales fundamentales y de alguna manera un rezago de escarnio público.

Para terminar expreso una felicitación al Instituto Colombiano de Derecho Tributario por su permanente y valiosa labor académica y en particular a su actual Presidente Juan Pablo Godoy Fajardo, al Presidente de la Comisión Académica Paul Cahn-Speyer y a los demás directivos por su propuesta de un proyecto de Ley Estatutaria que pretende dar un marco legal a las fuentes, principios, tipología, aplicación, interpretación y efectos de la ley tributaria, a la definición de la obligación tributaria y sus elementos, a los principios rectores del régimen tributario sancionatorio y al procedimiento administrativo tributario, proyecto macro que constituye plataforma de una reforma tributaria integral a la cual no se le han medido ni el Ejecutivo ni el Congreso, trabajo que contribuye a la certeza jurídica, a limitar el casuismo, a propender la inversión extranjera y, como lo ha dicho el mismo Presidente del ICDT, a que una “reforma estructural e integral no sea la suma de intereses particulares”.





**PRUEBAS EN  
INVESTIGACIONES TRIBUTARIAS**

***Carlos Alfredo Ramírez Guerrero***



## **PRUEBAS EN INVESTIGACIONES TRIBUTARIAS**

**Carlos A. Ramírez Guerrero**

La jurisprudencia de la Sección que decide en el Consejo de Estado los procesos de impuestos ha tratado en los últimos años temas de pruebas en la forma que una de las integrantes de la Sección comentó en ilustrativa conferencia que dictó a los miembros del ICDT a mediados de noviembre de 2007. Es entonces oportuno y útil volver sobre la materia, en algunos aspectos tratados en esa ocasión y en otros que se relacionan con ellos, a partir de nociones básicas y con base en los textos de la actual Constitución Política, CP, y del Estatuto Tributario contenido en el Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario (en adelante ET).

Las disposiciones que ésta recopilación incluye al respecto, en su mayor parte vienen de los Decretos Extraordinarios 1651 de 1961 y 2503 de 1987, como los complementó la Ley 52 de 1977, por lo que habrá lectores para quienes muchos de estos comentarios serán reiteración de lo que desde entonces conocen.

Este último decreto unificó los procedimientos y pruebas para recaudar tanto el impuesto de renta, clasificado por la doctrina como directo, como la retención en la fuente y el Impuesto sobre las Ventas, IVA, indirecto. Lo hizo aunque los dos últimos no inciden en el patrimonio del deudor jurídico: la retención porque, según el artículo 367 del ET, el agente está obligado a ejecutar prestaciones de hacer para que los valores que retenga se imputen a cuenta del impuesto que el afectado con la retención salga a deber; y el IVA porque como en lo económico recae sobre la utilización de bienes y de servicios dentro del territorio nacional, en general y según el artículo 493, no constituye costo ni gasto del responsable, y él, conforme al artículo 488, tiene el derecho, de la estructura del impuesto, a los descuentos tributarios. Estos puntos de vista tienen por ello el mayor interés cuando del

impuesto sobre la renta se trate, pues es tributo que en lo económico y lo jurídico sí incide en el patrimonio del contribuyente, aunque según importante corriente de la doctrina, pueda no ocurrir lo mismo en lo económico.

1.- De las obligaciones que nacen de la ley, es evidente que las que mas interesan al Estado y en no menor grado, a la economía particular, son las de contenido tributario, pues la ley las impone para que la persona contribuya a financiar “los gastos e inversiones del Estado” en cumplimiento del deber que el Numeral 9 del Artículo 95 pone de presente.

El contenido económico del supuesto de hecho de las leyes de impuestos es por esto lo sustancial, lo que “prevalecerá” al administrar justicia, como lo ordena el Artículo 228, sea la administración o la jurisdicción la que lo haga, pues el Artículo 29 garantiza el debido proceso “en toda clase de actuaciones judiciales y administrativas”.

2.- Como la ley tributaria da lugar a la transferencia de parte del patrimonio de los particulares hacia el del erario, implica una carga que les limita el libre aprovechamiento y disposición de sus bienes, por mandato del Artículo 338 esta ley debe señalar “directamente” los elementos de la obligación: el acreedor de la deuda, el hecho o resultado que la causa o por la que el deudor la contrae, de contenido económico como se anotó; el deudor o persona autora del hecho o beneficiada con el resultado; y los factores que determinan el monto de la deuda, a saber, la base gravable o medición del hecho o resultado en términos de dinero, y la tarifa por aplicar a ella.

Derecho sustancial, porque consulta la capacidad de contribuir “dentro de conceptos de justicia y equidad” a los que alude el citado Numeral 9 del Artículo 95, equidad que junto con los principios de “eficiencia y progresividad” reitera el Artículo 363, es que en esa medición del hecho se le reconozcan al deudor los factores que por reducir su capacidad de pago, son inherentes a la estructura del impuesto; como también los que por fuera de ésta, la ley ordene que reduzcan la base, para conceder así un privilegio, incurrir en un gasto tributario por tener en cuenta al preparar el plan o presupuesto público y por eliminar, sin que la estructura se altere, de no haber cumplido el beneficio la finalidad para la que la ley lo concedió.

**3.-** Para que los obligados cumplan la ley así expedida, también el mismo legislador y en igual forma, directa, exige de los particulares prestaciones de hacer, contribución en servicios. Son materia de las leyes instrumentales o sobre los llamados en el ET “deberes formales”, de colaborar en el ejercicio de la función que asigna el Numeral 20 del Artículo 189.

Se trata de las prestaciones cuya multiplicidad comporta hoy tan oneroso gravamen, por el costo de prestar los servicios, que, sumado al impuesto explícito en dinero por ingresar a las arcas del erario, sitúa al país entre los de mayor tributación, restándole en alto grado competitividad una economía globalizada, facilidad para hacer negocios en él.

Se exigen antes de presentarse el hecho o resultado por el que se contrae la obligación sustancial, como inscribirse en el Registro Único Tributario, RUT, registrar los libros de cuentas, obtener autorización de número para facturar operaciones. O al ejecutarlo, como expedir factura o exigirla, retener impuestos en la fuente, contabilizar la operación, conservar documentos que la respaldan. Y otras después de ejecutado el hecho, como certificarlo al tercero con interés en que se le acepten factores que reducen la base de liquidación de su deuda o el monto de ella; o informar el hecho o los resultados para cumplir disposición general, en la declaración tributaria o con los datos de los sujetos de la operación o conjunto de las operaciones, el concepto y valor de ellas, sus retenciones de impuestos; o a solicitud particular de informaciones o pruebas por emplear en casos que se estén investigando.

**4.-** Por el principio de “no imposición sin representación”, de legalidad o de reserva de ley traído a colación al comienzo, el primer ejecutor de la ley tributaria sustancial, la que impone la obligación, y de la ley instrumental sobre deberes de colaboración para que la sustancial se cumpla, no está facultado entonces sino para tomar las medidas materiales necesarias para cumplir una y otra, implícitas en ellas, siguiendo los procedimientos generales que rigen su función, prescritos también por la ley, como tienen que serlo por fuerza de los Artículos 6 y 122, por los que el servidor público no puede obrar sino en aquello para lo que la ley lo autoriza y en la forma que le señale, siendo por esto responsable cuando se extralimite al ejercer sus funciones.

Además, debe actuar orientado por los principios que el Artículo 209 enumera, de “igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad”; en materia de pruebas, acudiendo, por vía general o en cada caso, a los medios de convicción que la ley reconoce y sean útiles para persuadir razonablemente de la realidad de los hechos o de los resultados.

Con respecto a la función investigativa, especial exigencia del constituyente al asignarla en el Numeral 20 del Artículo 189 de la Carta es que tenga como propósito que el erario obtenga la “estricta recaudación” de los impuestos, exacta, por nada mas ni nada menos de lo que, según la ley sustancial, el particular haya salido a deber por efecto de los hechos ejecutados o resultados conseguidos, sujeto como está al deber de declarar con exactitud los hechos y factores que determinan la deuda y a liquidarla del mismo modo exacto.

De los textos superiores citados hasta aquí se extrae que, en el ejercicio de la función que se propone esa estricta o exacta recaudación tributaria, está proscrita la discrecionalidad.

**5.-** Al presentarse en la realidad el supuesto previsto en la ley tributaria como generador del impuesto, su autor tiende a desfigurar el hecho al realizarlo o a no revelarlo a la autoridad, para que no se le imponga el efecto de tener que pagar la obligación.

Caso de desfiguración con el que la doctrina general la ilustra es que aunque realmente sea una operación de mutuo con garantía real, prenda, pero con intereses superiores a los que la ley permite estipular, las partes le dan la apariencia de venta con pacto de retroventa en la que el monto que afecta al prestario equivale a los intereses excesivos. O el ya llevado a la jurisdicción, de comprar en la mañana acciones de una sociedad vinculada por un precio y venderlas en la tarde por otro inferior, para informar de la aparente pérdida y reducir con ella la base gravable, caso decidido en fallo de 3 de marzo de 1990 que el Consejo de Estado reiteró en el de 22 de febrero de 2002 en el expediente 12323 de la Sección Cuarta:

*“El desconocimiento por parte de la administración tributaria del efecto fiscal que generan determinados negocios jurídicos celebrados por particulares no niega la validez de éstos sino que la reafirma, como*

*quiera que sirva de prueba del presunto fraude fiscal, siendo facultad propia de los funcionarios impositivos la de velar para que 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.”*

Que el hecho económico real es por el que se debe imponer el efecto que la ley del impuesto le asigna y que “prevalecerá” sobre los que produzca entre las partes según la forma en que lo acuerden aplicando las normas sobre las relaciones entre particulares, lo corrobora el artículo 690 del ET que permite, “para efectos tributarios”, no tener en cuenta los actos que enumera cuando con ellos “se disminuye el monto de los impuestos de los socios personas naturales, sucesiones ilíquidas, sociedades anónimas o en comandita por acciones”.

También el artículo 690-1, cuando se encubra la enajenación de bienes con la venta de acciones a través de bolsa de valores y se pruebe que las operaciones que la disposición señala fueron el medio para disminuir el impuesto resultante de la “operación económica real”, caso en que ordena que la utilidad en la enajenación se valore tomando en cuenta sólo “el precio de venta de las acciones y su precio de adquisición”, que es la regla general del artículo 90.

**6.-** A la voluntad de la ley el deudor se inclina a oponer la suya, comenzando por incurrir en infracción de deberes formales a que está sujeto, antes del hecho por el que nace la obligación, al ejecutarlo o después de ejecutado, entre éstos el de ser exacto al informarlo en la declaración tributaria, para así llegar a infringir la ley sustancial al determinar en la liquidación privada una deuda inferior a la que por ley debe.

Pero partiendo de que incumplir es excepción a lo que generalmente ocurre, que es cumplir, y porque es lo que asegura la “convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo”, a las que el Artículo 2º de la CP se refiere al señalar las finalidades esenciales del Estado, al particular lo protege la

presunción de que cumple, pues, conforme a los Artículos 6º, 29 y 83, para exigirle responsabilidad y sancionarlo se requiere que su infracción de la ley, su falta a la buena fe, esté probada.

Estas disposiciones superiores las desarrollan el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil en relación con el 742 del ET. Por fuerza de ellos, el incumplimiento como supuesto de hecho de la sanción tributaria -el rechazo de factores o la sanción explícita-, tiene que estar probado, según el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil sobre carga de la prueba, por los medios que el artículo 743 del ET autoriza y cuya idoneidad depende “de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias”, en primer lugar, “o las que regulan el hecho por demostrarse”, en segundo; “y, a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que puede atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica”.

7.- En garantía del derecho que los mismos textos de la CP reconocen al particular, a que se parta de que cumple su obligación tributaria sustancial y atiende los deberes formales que la resguardan, el artículo 746 del ET ordena que se presuman ciertos los hechos que informe en la declaración tributaria, al detallar sus partidas globales como lo requiere el artículo 631, con indicación de los terceros parte en las operaciones que arrojaron los factores de la base gravable, y al informar hechos dentro de determinada investigación. Esto:

*“... siempre y cuando sobre tales hechos, las disposiciones legales no exijan una comprobación especial”.*

Es lo que expresa el artículo 22 del Decreto 825 de 1978, que de modo correcto interpretó el artículo.

De exigir la ley la comprobación, desde la reforma contenida en el Decreto 2503 de 1987 no se envía con la declaración tributaria, que desde entonces se presenta en documento sin ningún anexo explicativo o prueba, como tampoco se envían los informes que detallan sus partidas globales, requeridos por el artículo 631 sobre las operaciones con terceros y que tienen que emplearse en producir datos estadísticos o en su cotejo con los de los terceros, en “estudios y cruces de información”.



Se sigue de estas normas que cuando la ley le imponga al informante la obligación de probar el hecho o factor en cierta forma, mediante medio probatorio específico, el solo informe del hecho no se presume veraz. En este caso, el organismo recaudador está facultado para que, en ejercicio de su función verifique que el informante cumplió su obligación, le exija la prueba para aceptarle el factor.

En ejercicio de la función de investigar, tratándose de hechos que la ley obliga a que se prueben, cuya enunciación o informe no se tiene que presumir cierto, lo primero por constatar es, por tanto, que la prueba existe; con respecto a los informados que se tienen que presumir ciertos, es de cargo del organismo recaudador, de sus investigadores, allegar la prueba que infirme la presunción, los elementos de convicción que el artículo 742 indica, idóneos, según el 743, para infirmarla o corroborarla.

Exceden la función, pues, al solicitar prueba que la ley no exige, de hechos que, por lo mismo, la ley ordena que se presuman ciertos, presunción por la que, es claro, queda de cargo del organismo allegar el conjunto de medios de convicción que integren la prueba que la desvirtúe, de que el informe es inexacto.

**8.-** Carecer de la prueba de hechos informados de los que la ley la exige es, por tanto, indicio para no aceptar el factor, de la probabilidad de que sea inexistente y, por ende, de que en la liquidación privada el deudor haya determinado un impuesto inferior al que debe.

Lo mismo indica que haya incumplido deber formal relativo al factor que la ley no exija probar, pues la mención a “requisitos” que, para presumir veraces hechos declarados, hacía el artículo 72 del Decreto 1651 de 1961, cuando la información sobre operaciones con terceros y las pruebas había que presentarlas como parte de la declaración tributaria, al tiempo con ella, después del Decreto 2503 de 1987 es mención que debe entenderse que designa circunstancias sustanciales de los factores, su real existencia, concepto y cuantía.

Incumplido el deber, infringida su norma instrumental, omisión sancionable por sí misma e indicativa de que el factor no existe, que así se transgredió

también la norma sustancial, la carga de probar que el informe es cierto, que el factor existe, se desplaza hacia el declarante por faltar en estas circunstancias el supuesto de la presunción de que es veraz el informe del factor en la declaración tributaria.

Es lo implícito en los textos del ET que desarrollan el mandato del constituyente en el Artículo 228 de la CP, sobre el que es necesario insistir: en la administración y en la jurisdicción al administrar justicia “prevalecerá” lo sustancial, la realidad. Entre ellos está el artículo 651 del ET, de sanción por irregularidades en la información del artículo 631, al disponer que se acepten los factores que después sean “probados plenamente”; también el artículo 655, de sanción por irregularidades contables, en igual sentido, de aceptar los que luego de la infracción de la formalidad “sean probados plenamente”; o el artículo 781, sobre la infracción de no presentar los libros de contabilidad, para que se reconozcan los factores que luego el contribuyente “acredite plenamente”.

Pugnan con el texto superior del que este principio se deriva y con el del Artículo 29 de la misma CP sobre el derecho de la persona a que aduzca prueba para controvertir la que se aduzca en su contra, la norma que haga excepción a las que señalan la naturaleza instrumental de los deberes formales y eleve alguno a supuesto de hecho de un derecho, como el de que se aplique tarifa cero o exención; y con mayor razón la interpretación que se dé a la del deber formal y que conduzca a ese cambio de su naturaleza.

Por restablecer el poder vinculante de dichos textos superiores y principio, es plausible entonces la decisión de eliminar el registro de exportadores ante autoridad no tributaria sino de comercio exterior, sujeto a caducidad, y que, para reconocer la exención del artículo 481 del ET, se requería antes de que la Ley 863 de 2003 estableciera el RUT adicionando al ET el artículo 555-2.

También lo sería la de derogar el artículo 771-2, sobre la factura como respaldo de factores por retirar de la base gravable y del impuesto, porque se ajustaría a los mismos textos y principio, a lo que dispone el artículo 776, que se refiere no sólo a la factura sino a todos los comprobantes de operaciones; y porque, no menos importante, la decisión la justifican los progresos de la tecnología de la información que le permiten al

organismo recaudador acopiar la de casi toda la de la economía del país, no sólo por el cumplimiento del deber del artículo 631 sino de los especiales en la materia de que trata, evidencia de lo cual es que en los últimos años el recaudo efectivo ha venido superando con creces el que el organismo planeó obtener.

9.- En relación con el eficiente uso que el organismo ha hecho de la abundante información que los particulares le suministran al cumplir ese deber, es pertinente el artículo 750 del ET, sobre la naturaleza de testimonio que tienen los informes de terceros, “sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba”.

Es forzoso, pues, comunicarlo a la persona contra la que se aduce, para que ejerza su derecho fundamental del Artículo 29 de la CP a controvertirlo. Con ocultárselo se le lesiona, pues, ese derecho. Ni ésta ni ninguna otra puede ser prueba secreta.

Al ejercer su derecho y negar el hecho que afirma el testigo, tiene la carga que le impone el artículo 787, de informar “sobre todas las circunstancias de modo, tiempo y lugar” del hecho, y los investigadores la obligación de que “prosigan la investigación”, de acudir a los medios de convicción útiles para encontrar la realidad. Por esta disposición, el testimonio no es entonces único medio para desconocer factores que reduzcan la base o el impuesto de quien los ha declarado.

También es preciso tener en cuenta la restricción del artículo 751, cuando “normas generales o especiales” no admitan la prueba testimonial o se trate de “situaciones que por su naturaleza suponen la existencia de documentos o registros escritos”, a menos que “en este último caso y en las circunstancias en que otras disposiciones lo permitan exista un indicio escrito”. Por tanto, entre empresarios, sujetos al Código de Comercio, obligados a llevar libros de contabilidad, opera la limitación.

Ello hace entonces que la función investigativa tenga la mayor amplitud, que no se pueda restringir a los cotejos de informaciones entre los que tienen el deber formal de presentarlas.

**10.-** En el transcurso del período gravable, antes de presentada la declaración tributaria, el recaudador está facultado para allegar indicios por emplear después al verificar los informes declarados. En efecto, el artículo 757 le permite presenciar la toma de inventarios físicos y de la diferencia con los contabilizados inferir omisión de ingresos; el 758, presenciar el desarrollo de las operaciones del negocio del particular durante cinco días de un mes, por cuatro veces de un mismo año, para deducir “el promedio mensual de los ingresos controlados”: se trata, pues, de estadística particular.

También el deudor tiene la posibilidad para que cuando se presenten hechos que den lugar a factor de reducción de la base, de modo anticipado y conforme al Código de Procedimiento Civil, haga que participe el organismo recaudador para que los constate inmediatamente ocurran y pueda apreciar de modo directo todas sus circunstancias y efectos. Es el caso de las pérdidas de activos fijos o “bienes usados en el negocio o actividad productora de renta”, de la deducción que el artículo 148 del ET regula, derecho por reconocerle al afectado, de la estructura del impuesto de renta por la descripción del hecho o resultado que lo genera contenida en el artículo 26.

**11.-** Recibidos los informes del artículo 631, los especiales sobre el deber formal del que trata y las declaraciones tributarias, su contenido es la base para producir las estadísticas del artículo 754-1, ya no extraídas de las operaciones de un empresario en particular sino “sobre sectores económicos de contribuyentes”, estadísticas que:

*“... constituirán indicio para efectos de adelantar los procesos de determinación de los impuestos, retenciones y establecer la existencia y cuantía de los ingresos, costos, deducciones, impuestos descontables y activos patrimoniales.”*

Útil como punto de partida para iniciar la función de verificar lo declarado son entonces los indicios estadísticos, junto con el que configura incumplir cualquiera de los deberes formales: con la selección de los declarantes por investigar.

Escogerlos de modo objetivo, con apoyo en estos medios, hace que el acto se ajuste a los principios del Artículo 209 superior, en particular al de imparcialidad, y que se reafirme el postulado de que por el principio democrático o de reserva de ley, impuestas y reguladas directamente por ella las obligaciones sustancial y las formales o instrumentales medio para que se cumpla, son ajenas en esta materia, hay que reiterarlo, en el desempeño de la función para la estricta o exacta recaudación impositiva, las facultades discrecionales.

Estos medios, además, evitan que la actuación se inicie por simple sospecha, por ejemplo sobre la infundada de que existe incumplimiento por el hecho de ejercer el particular un derecho suyo, a que se le devuelvan saldos a su favor o que con ellos se extingan por compensación sus deudas vencidas, inferencia contraria a derechos fundamentales y cánones superiores puestos de presente en punto del comienzo y que imponen partir de lo contrario, de que lo que generalmente ocurre es el cumplimiento.

De otro lado, emplearlos le da a la función eficacia, concretándola a los hechos que generan los impuestos, al primer elemento de la norma tributaria, a su supuesto fáctico, en cambio de dirigirse a modificar las conclusiones jurídicas por aplicar a los hechos en las que el declarante haya fundado su declaración tributaria, para desconocerle factores de modo equivocado y, pese a los motivos para hacerlo, en todos los casos imponerle sanción aunque no esté en controversia el informe de los hechos.

**12.-** El principio de reserva de ley y su consecuencia de que sea reglada la función de recaudar tributos, en casos previstos en el ET, entre ellos cuando ordena ajustes en función de precios comerciales, es forzoso el empleo de los datos estadísticos de los sectores económicos. En lo interno los del examinado artículo 754-1, y en lo externo, las que se presentan en cumplimiento del régimen de precios de transferencia del artículo 260 del ET, en prueba de que el vinculado en lo económico a sociedad del exterior no es inexacto al declarar, exigida en contravía de los derechos fundamentales que sustentan la presunción de cumplimiento, de veracidad de lo informado en la declaración tributaria.

Otro de estos casos se refiere al artículo 107, a las expensas como factor por sustraer de la base gravable del impuesto de renta.

Trata del derecho a la deducción de ellas, que es de la estructura del impuesto y no ningún beneficio, puesto que como lo describe el artículo 26 del ET, la obligación por el impuesto la causa el enriquecimiento obtenido en el curso del período a partir de los ingresos y con cómputo de los costos de lo vendido y los gastos generales del negocio.

En relación con el concepto de la expensa, su nombre o designación, las directrices a las que están sujetos declarante y recaudador las señaló el Decreto 2650 de 1993, reglamentario del Código de Comercio y aplicable en lo tributario por lo dispuesto en los artículos 775 y 776 del ET -que fueron incisos del artículo 78 del Decreto 1651 de 1961-, normas por las que por sobre los informes de la declaración prevalecen los de la contabilidad y sus comprobantes.

Con el “criterio comercial” al que debe ceñirse el juicio sobre la expensa para deducirla de la renta conforme al artículo 107 en estudio, este reglamento de la contabilidad conduce a definir en cada caso particular si el concepto del factor de que se trate corresponde –de modo expreso o implícito, pues como reglamento no se excluye en este aspecto su aplicación analógica–, a los de alguno de los egresos para cuyo registro contable señala el respectivo número o código de cuenta.

Comporta entonces exceso del organismo recaudador en el ejercicio de su función, esto es, da lugar a que se configure causal de anulación de su acto, que, para desconocer un factor de expensa, al criterio comercial del reglamento contable que la enumera oponga el personal suyo y aduzca que durante el período de que se trate y dentro del respectivo sector económico, la expensa no se debió acostumbrar por innecesaria. Ante el reglamento, pues, en lo referente al concepto del gasto, la decisión de deducirlo de la renta no es discrecional sino reglada. Por tanto, tiene el organismo la carga de probar que no es de los que con criterio comercial enumera el Decreto 2650 de 1993, que la conducta del empresario al reclamar el derecho a la deducción no se avino a él, que lo incumplió.

Es en el aspecto de cuantía de la expensa donde tienen que tenerse en cuenta los datos estadísticos tomados de los hechos que esos otros comerciantes del mismo sector económico informaron en sus declaraciones tributarias y demás documentos informativos del mismo período, hechos

que por uniformes, públicos y reiterados crearon la regla de costumbre que las estadísticas evidencian y determinaron la cuantía promedio de sus expensas del período. Sólo entonces con fundamento en ellas, reflejo del criterio de esos otros empresarios, del que es obvio que carece el organismo recaudador, le es posible a éste decidir que por su cuantía la expensa es anormal, desproporcionada, excesiva, que no puede serlo sino con referencia al promedio estadístico, no por conclusión personal del liquidador oficial del impuesto, de la administración, o de la jurisdicción según el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo.

En este otro aspecto, entonces, también es reglada la decisión del liquidador oficial sobre la expensa, debe tener un fundamento objetivo que haga posible controvertirla. Sostener que es suficiente que la adopte nada más que con guía en los conocimientos empresariales y la experiencia mercantil que él pueda tener, y es obvio que no tiene por qué tenerlas, dejaría la decisión sin control alguno, a menos que, también contra la naturaleza de las cosas, se presumiera que él es mejor gestor de empresas que el comerciante que reclama su derecho a la deducción y los demás del mismo sector de actividad económica.

Ante el indicio estadístico que el organismo recaudador ha producido y que lo lleva a constatar que la cuantía de la expensa excede en el caso concreto el promedio del sector, enterado de él el declarante contra quien el organismo lo aduzca, para que lo desvirtúe y reafirme así la presunción de cumplimiento que protege lo que ha declarado sobre el monto del gasto, tendrá él entonces que aducir y probar las circunstancias particulares o especiales que lo forzaron a que excediera el promedio estadístico, prueba sin la que, es claro, el exceso no será deducible. Sólo en este caso, pues, tiene el declarante la carga de probar la necesidad de la expensa.

**13.-** Vinculado a los anteriores temas, en el de la infracción del deber de ser exacto al informar los hechos en la declaración tributaria, el artículo 647 del ET, en protección de derecho que garantiza el Artículo 29 de la CP, tipifica la infracción, con la descripción positiva de su inciso primero y con la negativa del último.

El uno la refiere, como tiene que ser en toda especie de declaración, al elemento de hecho previsto en la norma sustancial, “en general” a enun-

ciar hechos o “factores falsos, incompletos o desfigurados”, después de aludir la omisión de ingresos -de la que es obvio que resulta subestimada la base y el impuesto-, y la inclusión de factores “inexistentes”, que equivale a falsos. No es admisible entonces que por analogía, prohibida al aplicar disposiciones de sanción en guarda del fundamental derecho protegido por reserva de ley conforme al mencionado Artículo 29 superior, se sostenga que el factor que sin controvertirse que existe y que se le declaró con exactitud, se considere que ante la disposición pertinente a él, es “improcedente” reconocerlo.

El otro inciso ilustra el comentado al interpretarlo en el sentido de que no se configura la infracción cuando al apreciar los hechos informados “completos y verdaderos”, la conclusión del recaudador sobre ellos difiere de la del declarante; tampoco cuando la diferencia entre los dos versa sobre el segundo elemento de la norma, sobre el efecto que la ley ordena imponer ante los hechos del mismo modo informados.

**14.-** Recapitulando: No se justifican normas que por deficiencias de la función de investigar, limitan derechos en lo tributario, de la estructura del impuesto, que conducen a falsear la real capacidad de contribuir o establecen tarifa legal de prueba; o fundamentales como el de probar con empleo de los medios que la ley autoriza.

Los principios jurídicos sobre distribución de la carga de la prueba y el general que impone que prevalecerá lo sustancial deben regir en lo tributario con la misma fuerza que en los demás campos.

Los avances de la tecnología de la información, para almacenarla o transmitirla, no eximen de utilizar los medios de prueba convencionales que los precedieron.

Estos avances sirven para que se observen los principios de imparcialidad y de eficacia en el ejercicio de la función, útiles como son para levantar estadísticas con la información suministrada, emplearlas en verificar la de los casos particulares y reconocer derechos tributarios sustanciales.



**ESTAMPILLA PRO ELECTRIFICACIÓN  
RURAL**

**Elementos para su aproximación  
conceptual, el caso de Antioquia,  
Córdoba y Amazonas**

***Camilo Ernesto Rodríguez Gutiérrez***



**ESTAMPILLA PRO ELECTRIFICACIÓN RURAL**  
**Elementos para su aproximación conceptual, el caso de**  
**Antioquia, Córdoba y Amazonas**

**Camilo Ernesto Rodríguez Gutiérrez**

**RESUMEN**

El artículo es una aproximación conceptual a uno de los tributos del Estado colombiano, a saber, la Estampilla pro electrificación rural, integrante de las estampillas departamentales.

Propone una explicación al régimen de estampillas departamentales en el proceso de descentralización, iniciado en vigencia de la Constitución regeneradora pero que se desarrolla en la Constitución de 1991. Cuestiona el ejercicio del poder tributario mediante Leyes que contravienen la Constitución.

Estudia el desarrollo legal de la estampilla pro electrificación rural desde la Ley 23 de 1986 que la estableció, hasta su ampliación de vigencia contenida en la Ley 1059 de 2006, concluyendo un ejercicio impreciso del poder tributario.

Realiza un estudio de su desarrollo territorial en los Departamentos de Antioquia, Córdoba y Amazonas, mostrando los elementos de este tributo en cada Departamento.

Finalmente presenta la ubicación de la estampilla pro electrificación rural como mecanismo para obtención de recursos dentro del Plan Energético Nacional.



## TABLA DE CONTENIDO

	<b>Pág.</b>
1. Introducción	207
2. Desarrollo legal	210
3. Desarrollo territorial	220
3.a. El caso de Antioquia	222
3.b. El caso de Córdoba	225
3.c. El caso de Amazonas	227
4. La electrificación rural y la estampilla pro electrificación rural	228
5. Conclusiones	231
6. Bibliografía	234

### **ANEXOS \***

1. República de Colombia. Asamblea Departamental del Amazonas Ordenanza 004 de 1993.
2. República de Colombia. Asamblea Departamental de Antioquia Ordenanza 43 de 1987.
3. República de Colombia. Asamblea Departamental de Córdoba. Ordenanza 17 de 2006.
4. República de Colombia. Congreso Nacional Ley 23 de 1986.

---

\* Los anexos pueden ser consultados en la relatoría del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

5. República de Colombia. Congreso Nacional Ley 1059 de 2006.
6. República de Colombia. Rama Judicial. Consejo de Estado. - Sala de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta.- Bogotá, D. E., siete de diciembre de mil novecientos ochenta y nueve (1989). Consejero ponente: Doctor Jaime Abella Zárate. Referencia: Expediente número 2698. Actor: Cervecería Aguila S. A., contra el Departamento de Bolívar.
7. República de Colombia. Rama Judicial. Consejo de Estado. Sección Cuarta. Santa fé de Bogotá, D. C., veintidós (22) de enero de mil novecientos noventa y tres (1993).Consejero ponente: JAIME ABELLA ZÁRATE. Radicación número: 4155. Actora: Cervecería Aguila S. A.
8. República de Colombia. Rama Judicial. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Consejera Ponente: María Inés Ortiz Barbosa. Bogotá D.C., Junio Diez (10) de dos mil cuatro (2004). Radicación Número: 08001-23-31-000-2001-01029-01(14061). Actor: Luis Carlos Sachica Aponte. Demandado: Departamento del Atlántico. Referencia: Apelación Acción de Nulidad. Fallo.
9. República de Colombia. Rama Judicial. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Consejero ponente: Ligia López Díaz. Bogotá, D.C., cinco (5) de octubre dos mil seis (2006). Radicación número: 08001-23-31-000-2002-01507-01 (14527). Actor: Unión Temporal Empresarios del Caribe. Demandado: Departamento del Atlántico. Referencia: Estampillas Pro desarrollo Departamental. Fallo.

## 1. Introducción.

La estampilla pro electrificación rural autorizada por la Ley 23 de 1986, y cuya vigencia fue extendida por la Ley 1059 de 2006, hace parte de todo un sistema normativo de autorizaciones legales que ha otorgado el Congreso de la República a las Asambleas Departamentales, desde la década de los cuarenta, por medio del cual las faculta para que ellas establezcan una especie de tributo, que el mismo legislador llama “*estampilla*”, y que presenta diversas clases tales como la de pro desarrollo fronterizo<sup>1</sup>, pro hospitales universitarios<sup>2</sup>, pro dotación y funcionamiento de los centros de bienestar para las personas de la tercera edad<sup>3</sup>, etc.

La explicación del *régimen de estampillas departamentales* en Colombia se encuentra en el proceso descentralizador iniciado en el siglo pasado, cuando debido al excesivo centralismo cobijado en la Constitución regeneradora, se presenta un atraso y problemática en la prestación de servicios públicos en la periferia, que fuerza la transferencia de competencias tanto normativas, como administrativas, buscando que sea ella quien directamente satisfaga el interés local. Si bien las razones que sustentan la descentralización se presentan en todos los Estados y desde hace mucho tiempo, sólo hasta la década de los setenta se realizó científicamente su teorema, propuesto por OATES en los siguientes términos:

...“Los bienes públicos que benefician a ciertos grupos de la población deben ser provistos por los gobiernos locales. De esta manera se asegura una relación directa entre los costos y los beneficios asociados a dichos bienes...”<sup>4</sup>

Según SARRIA la necesaria transformación de la organización administra-

<sup>1</sup> Congreso Nacional, Ley 191 de 1995.

<sup>2</sup> Congreso Nacional, Ley 645 de 2000.

<sup>3</sup> Congreso Nacional, Leyes 48 de 1986 y 687 de 2001.

<sup>4</sup> OATES, W.E., *Fiscal Federalism*. New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1972. En: IREGUI, Ana María, RAMOS, Jorge y SAAVEDRA, Luz Amparo. Análisis de la Descentralización fiscal en Colombia. Marzo de 2001, en <http://www.banrep.gov.co/document/ftp/borra175.pdf>.

tiva del Estado por el paso del tiempo, en particular desde la etapa del Estado soberano al Estado prestador de servicios, por razones propias de las posguerras mundiales, hacen notar a la descentralización como una consecuencia de la democracia, que con el objetivo de prestar un mejor servicio público, distribuye su actuar con las entidades territoriales que lo conforman, lo cual implica una nueva distribución del poder público que le permita a los gobernantes regionales tomar decisiones autónomas en relación con la organización y prestación de los mismos.<sup>5</sup>

Anota BULUTOGLU que la mayor parte de la literatura sobre descentralización fiscal, y en esa medida el mayor interés, están concebidos implícita o explícitamente, en el contexto de haciendas locales urbanas, con el efecto de ser menos relevante para las comunidades rurales, particularmente en los países en vía de desarrollo.<sup>6</sup>

La electrificación rural en el caso colombiano, presenta la dificultad de financiar la prestación de un servicio público -desde hace mucho tiempo necesario- en zonas donde la densidad poblacional es baja y los niveles de ingreso no son suficientes, situaciones agravadas debido a las características propias de nuestra realidad, tales como la distribución de tierras y el conflicto armado que generan el desplazamiento de población de esas zonas objetivo de ser electrificadas.<sup>7</sup>

La electrificación rural es un ejemplo típico de la descentralización, donde el Estado colombiano no puede realizar una tarea de estas dimensiones y para lograr una eficiente prestación del servicio, le participa su actuar a las

<sup>5</sup> SARRIA, Eustorgio, SARRIA B., Mauricio. Derecho Administrativo. Bogotá: CEIDA, 1978, p. 205-207, 308.

<sup>6</sup> BULUTOGLU, Kenan. Descentralización Fiscal: Una panorámica de las contribuciones positivas y normativas. En: Financiación de las Autonomías. OATES, W.E. y otros. H. Blume Ediciones, Madrid 1979.

<sup>7</sup> NARVEZ LLANO, Fernando. Políticas de electrificación rural para la expansión del servicio público de la electricidad Colombia – Perú. Seminario de Servicios Públicos, Experiencias Colombianas y Latinoamericanas, Noviembre 10 y 11 de 2004. Observatorio Colombiano De Energía, Observatorio de Servicio Públicos Domiciliarios, Universidad Nacional De Colombia, Universidad Externado de Colombia, Disponible en [www.uexternado.edu.co/facecono/facultad/Obs.%20colombiano%20de%20energía/PDF/FERNANDO%20NARVAEZ.pdf](http://www.uexternado.edu.co/facecono/facultad/Obs.%20colombiano%20de%20energía/PDF/FERNANDO%20NARVAEZ.pdf) , consulta realizada Junio 29 de 2007.



Entidades Territoriales que lo conforman, en este caso a los Departamentos, transfiriéndoles una competencia normativa para la financiación y realización del mismo.

El objetivo de la estampilla pro electrificación rural es la instalación, mantenimiento, mejoras y ampliación del servicio de energía eléctrica en aquellas zonas no interconectadas al sistema general. La iniciativa de llevar este servicio a las zonas rurales deviene desde 1923 cuando se observa la necesidad de ampliar la cobertura del sistema.<sup>8</sup>

Con posterioridad hubo una unión de la empresa privada y entidades estatales que trabajaron unidas con la finalidad de electrificar las zonas rurales, así la Federación de Cafeteros, algunas Corporaciones Regionales de Desarrollo y empresas prestadoras del servicio eléctrico, iniciaron proyectos en este sentido; así se dotó de energía a zonas especializadas en la agricultura como el Valle del Cauca, algunas zonas de la Costa Atlántica, la sabana de Bogotá, el valle del alto Magdalena y la zona cafetera. Otras zonas de influencia de esta inversión se dieron en las cercanías de centros urbanos grandes o intermedios donde se efectuaban actividades de transformación agropecuaria.<sup>9</sup>

Sin embargo solo hasta 1985 los Senadores Álvaro Villegas Moreno y Julio Ospina Ramírez, quienes como consecuencia de las manifestaciones de los representantes de la comunidad campesina del Departamento de Antioquia y la deficiente aplicación de la Ley 56 de 1981, radican un proyecto de Ley que posteriormente se convertiría en la Ley 23 de 1986, que autoriza a las Asambleas Departamentales para emitir la estampilla pro electrificación rural, en búsqueda de recursos que financien este objetivo.<sup>10</sup>

Para el momento de la expedición de la Ley 23 de 1986, se encontraba vigente la Constitución regeneradora que contemplaba los llamados Con-

---

<sup>8</sup> Historia de la Empresa de energía de Bogotá, Tomo II p. 175. Empresa de energía de Bogotá S.A. ESP y Universidad Externado de Colombia, Bogotá 2000.

<sup>9</sup> LEGUIZAMO Ana María y MARTINEZ Gabriel. Electrificación Rural y Desarrollo Agrícola en el país. En: Revista Nacional de Agricultura, No. 882, Marzo de 1988.

<sup>10</sup> República de Colombia. Congreso Nacional Proyecto de Ley 7 de 1985 y Exposición de motivos al Proyecto de Ley 7 de 1985. Expediente Leyes 22 – 24 de 1986. Congreso Nacional, Biblioteca general.

cejos Intendenciales y Comisariales<sup>11</sup>, también facultados para la adopción del tributo<sup>12</sup>, terminología ésta que no se debe emplear en la actualidad porque la Constitución de 1991 unificó la materia a la designación de Departamentos.<sup>13</sup>

Como se ha sostenido, el tema de la electrificación rural era una preocupación de vieja data y había sido abordado con anterioridad por la Ley 56 de 1981 que obligaba a las empresas generadoras de energía eléctrica a destinar el cuatro por ciento de las ventas del año inmediatamente anterior al manejo, protección de las hoyas hidrográficas y a la electrificación rural, sin embargo, esta inversión sólo se vio reflejada en las zonas adyacentes a las hoyas hidrográficas, cercanas por ello al sistema general interconectado, dejando de lado las zonas no interconectadas, donde también se requería la prestación del servicio de energía eléctrica.

## 2. Desarrollo Legal.

El cuerpo normativo de la Ley 23 de 1986 consta de siete artículos, en los cuales faculta a las Asambleas Departamentales, a los Concejos Intendenciales y Comisariales -hoy solamente Asambleas departamentales- para que por el término de veinte años dispongan de la emisión de la estampilla pro electrificación rural como recurso para contribuir a la financiación de esta obra en todo el país.<sup>14</sup>

<sup>11</sup> Constitución de Colombia de 1886 Art. 5.

<sup>12</sup> República de Colombia. Congreso Nacional Ley 23 de 1986. “*por el cual se autoriza la emisión de la estampilla pro electrificación rural y se establece su destinación*”. El congreso de Colombia. DECRETA: Artículo Primero.- Autorízase a las Asambleas Departamentales, a los Concejos Intendenciales y Comisariales por el término de veinte años para disponer de la emisión de la estampilla PRO ELECTRIFICACIÓN RURAL, como recurso para contribuir a la financiación de esta obra en todo el país. (Subrayas fuera de texto).

<sup>13</sup> Constitución Política de Colombia de 1991. Título XI *De la Organización Territorial*. Capítulo II *Del Régimen Departamental*. Artículo 309.- Erígense en departamento las Intendencias de Arauca, Casanare, Putumayo, el Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, y las Comisarías del Amazonas, Guaviare, Guainía, Vaupés y Vichada. Los bienes y derechos que a cualquier título pertenecían a las intendencias y comisarías continuarán siendo de propiedad de los respectivos departamentos.

<sup>14</sup> Exposición de motivos al Proyecto de Ley 7 de 1985 y Ley 23 de 1986. “*por el cual se autoriza la emisión de la estampilla pro electrificación rural y se establece su destinación*”. El Congreso de Colombia. DECRETA: Artículo Primero.- Autorízase a las

Establece un límite tanto para la emisión de la estampilla, el cual consiste en que no puede ser superior al diez por ciento (10%) del presupuesto, como para el monto total que se puede recaudar con este instrumento, a saber, veinte mil millones de pesos (\$20.000'000.000) por cada entidad territorial.<sup>15</sup>

La autorización para las Asambleas Departamentales es abierta para determinar el empleo, tarifas discriminatorias, elementos esenciales y demás asuntos inherentes al uso obligatorio de la estampilla, pues la Ley no presenta tipo alguno de limitación o restricción en este sentido.<sup>16</sup>

Faculta a los Concejos municipales para que previa autorización de sus respectivas Asambleas hagan obligatorio el uso de la estampilla en los actos municipales. Esta autorización muy coherente en el discurso regenerador ya no es aplicativa en el marco de la Constitución de 1991, pues no hay en la actualidad ninguna clase de subordinación entre los Concejos y las Asambleas, ni por disposición constitucional ni legal, punto que se convierte en unos de los dilemas en la aplicación de esta normatividad donde la jurisdicción departamental no esta delimitada en debida forma.

---

Asambleas Departamentales, a los Concejos Intendenciales y Comisariales por el término de veinte años para disponer de la emisión de la estampilla PRO ELECTRIFICACIÓN RURAL, como recurso para contribuir a la financiación de esta obra en todo el país. Expediente Leyes 22 – 24 de 1986. Congreso Nacional, Biblioteca general.

<sup>15</sup> República de Colombia. Congreso Nacional Ley 23 de 1986. “*por el cual se autoriza la emisión de la estampilla pro electrificación rural y se establece su destinación*”. El congreso de Colombia. DECRETA: Artículo Segundo: El valor anual de la emisión de la estampilla cuya creación se autoriza en el artículo primero de la presente Ley, será hasta del diez (10%) por ciento del presupuesto Departamental, Intendencial y Comisarial en cada caso, y de acuerdo a la necesidad de cada región, el monto total autorizado por las Asambleas Departamentales, Concejos Intendenciales y Comisariales es hasta veinte mil millones de pesos (\$20.000'000.000 M / Cte), por cada unidad territorial. (Subrayas fuera de texto).

<sup>16</sup> República de Colombia. Congreso Nacional Ley 23 de 1986. “*por el cual se autoriza la emisión de la estampilla pro electrificación rural y se establece su destinación*”. El Congreso de Colombia. DECRETA: Artículo Tercero: Las Asambleas Departamentales, Concejos Intendenciales y Comisariales quedan autorizados para determinar el empleo, tarifas discriminatorias y demás asuntos inherentes al uso obligatorio de la ESTAMPILLA PRO ELECTRIFICACIÓN RURAL. (Subrayas fuera de texto).

La adhesión o anulación de la estampilla es obligación del funcionario a cargo, ya sea del nivel departamental o municipal, según su intervención en el acto.

El recaudo por concepto de este tributo tiene destinación exclusiva al objetivo de la electrificación rural, es decir a la instalación, mantenimiento, mejoras y ampliación del servicio.

Finalmente contiene una cláusula de vigencia muy similar a la empleada por el legislador en el resto del ordenamiento, en la cual deroga toda norma contraria sin decir cual exactamente y con rigor hacía el futuro por el término de veinte años.

Debido a la expiración del término previsto por la Ley 23 de 1986 se expidió la Ley 1059 de 2006 que extiende la vigencia de la estampilla pro electrificación rural por el término de diez años más, anotando que extiende la autorización a los Concejos Distritales<sup>17</sup>, lo cual no estaba contemplado en la Ley 23 de 1986.<sup>18</sup>

Si bien el actual gobierno había sostenido la no expedición de nuevas Leyes autorizadas de estampillas en cualquiera de las diferentes jurisdicciones existentes<sup>19</sup>, la Ley 1059 de 2006 no solo extiende la vigencia de la estampilla pro electrificación rural por el término de diez años mas para el

---

<sup>17</sup> República de Colombia. Congreso Nacional Ley 1059 “*por la cual se modifica la Ley 23 de enero 24 de 1986 y se dictan otras disposiciones*”. El Congreso de Colombia DECRETA: Artículo 1°. Autorízase a las Asambleas Departamentales y a los Concejos Distritales por el término de diez (10) años para disponer la emisión de la “Estampilla Pro-Electrificación Rural” como recurso para contribuir a la financiación de esta obra en todo el país. (Subrayas fuera de texto).

<sup>18</sup> República de Colombia. Congreso Nacional Ley 23 de 1986. “*por el cual se autoriza la emisión de la estampilla pro electrificación rural y se establece su destinación*”. El Congreso de Colombia. DECRETA: Artículo Primero.- Autorízase a las Asambleas Departamentales, a los Concejos Intendenciales y Comisariales por el término de veinte años para disponer de la emisión de la estampilla PRO ELECTRIFICACIÓN RURAL, como recurso para contribuir a la financiación de esta obra en todo el país. (Subrayas fuera de texto).

<sup>19</sup> “Gobierno no aprobará mas estampillas”, comunicado de prensa, disponible en: <http://www.presidencia.gov.co/cne/2003/agosto/20/20202003.htm>. Consulta realizada el 27 de Junio de 2005.

caso de los departamentos que no han cumplido el objetivo de la Ley 23 de 1986, también contempla que una vez cumplido éste, las entidades territoriales podrán reemplazar la de electrificación rural por una de dos diferentes estampillas contenidas en esta norma con la orden de no poder ser concurrentes en una misma jurisdicción.<sup>20</sup>

Así entonces es evidente la contradicción del gobierno cuando si bien advierte que no aprobará mas estampillas, prorroga una ya vencida como es el caso de la estampilla pro electrificación rural, y autoriza la expedición de una nueva que la sustituya una vez cumplido el objetivo de la Ley 23 de 1986, lo cual equivale a aprobar una nueva pues la vencida en vez de salir del ordenamiento jurídico será reemplazada ya sea por la estampilla pro seguridad alimentaria o por la de Desarrollo rural de los departamentos.

Se asevera que la estampilla pro electrificación rural estaba vencida toda vez que su vigencia inició el 24 de enero de 1986 día en el cual fue sancionada<sup>21</sup>, por los veinte años que contemplaba la Ley 23 de 1986 en su artículo primero, da como resultado el 24 de enero de 2006, mientras que la Ley 1059 es del 26 de julio de 2006, cinco meses después de su expiración.

Si bien el título de la Ley 1059 dice modificar la Ley 23 de 1986, lo cierto es que ninguno de sus artículos lo hace, pues en vez de modificar su artículo primero en cuanto a la vigencia de la estampilla extendiéndola por diez años

---

<sup>20</sup> República de Colombia. Congreso Nacional Ley 1059 “*por la cual se modifica la Ley 23 de enero 24 de 1986 y se dictan otras disposiciones*”. El Congreso de Colombia DECRETA: Artículo 1°. ... Una vez cumplido el objeto que busca la Estampilla Pro-Electrificación Rural quedan autorizadas las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales para modificar la estampilla de que trata el inciso anterior del presente artículo, por la estampilla **Pro-Seguridad Alimentaria y Desarrollo Rural de los Departamentos**, previa certificación expedida por la oficina de planeación del respectivo departamento. En ningún evento podrán concurrir estas dos estampillas dentro del ordenamiento tributario de los entes territoriales. (Subrayas fuera de texto).

<sup>21</sup> República de Colombia. Congreso Nacional Ley 23 de 1986. “*por el cual se autoriza la emisión de la estampilla pro electrificación rural y se establece su destinación*”. El congreso de Colombia. DECRETA: Artículo Séptimo.- Esta Ley rige desde su sanción y deroga todas las disposiciones que le sean contrarias. (Subrayas fuera de texto). Concepto 7421 de 2006 Dirección de Apoyo Fiscal, Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

más, se limita a autorizar la emisión de la estampilla pro electrificación rural por diez años. No es la primera vez que esto sucede, ya con ocasión de la estampilla “*Bodas de oro del Departamento del Atlántico*” se había presentado el mismo caso en donde la Ley que la autorizaba tenía vigencia hasta 1955<sup>22</sup>, se prolonga su vigencia por medio de decretos Leyes y la Ley 20 de 1961 sin modificar la vigencia de la Ley autorizadora, extiende la vigencia del tributo hasta 1977<sup>23</sup>, luego la Ley 41 de 1966 extiende la vigencia de la estampilla por treinta años<sup>24</sup>, y cuatro años después de expirar la vigencia se expide la Ley 633 de 2000 que la deja como indefinida.

Si bien es discutible la vigencia de la estampilla pro electrificación rural en tanto la vigencia de la Ley autorizadora no fue claramente modificada por la Ley 1059, se presenta una grave situación respecto de no limitar las otras dos estampillas que pueden reemplazar a la de electrificación rural -*pro seguridad alimentaria o la de Desarrollo rural de los departamentos*-, las cuales así las cosas serían permanentes, cosa atípica en el régimen de estampillas las cuales en su mayoría están limitadas, ya sea en el tiempo o en el monto a ser recaudado, tal como se muestra en el cuadro 1.

---

<sup>22</sup> República de Colombia. Congreso Nacional Ley 27 de 1949. Artículo 5. el Gobierno emitirá las estampillas de las que trata el artículo anterior, en series de un centavo, de cinco centavos, de diez centavos, cincuenta centavos, un peso, tres pesos, cinco pesos, diez pesos y veinte pesos. Esta emisión se entregará al departamento del Atlántico y su vigencia será desde el primero de enero de 1951 al 31 de Diciembre de 1955. (Subrayas fuera de texto).

<sup>23</sup> República de Colombia. Congreso Nacional Ley 20 de 1961. Artículo 1. La Estampilla denominada “Bodas De Oro Del Atlántico”, creada por la Ley 27 de 1949, podrá seguir siendo cobrada en todo el territorio del Departamento del Atlántico hasta el 31 de diciembre de 1977. (Subrayas fuera de texto).

<sup>24</sup> República de Colombia. Congreso Nacional Ley 41 de 1966. Artículo 1. Conforme a los términos de las Leyes 27 de 1949 y 20 de 1961, en el Departamento de la referencia se aplicará la estampilla denominada “Erradicación de tugurios”, con la efigie de don Marco Fidel Suarez, en un lapso de 30 años, que se inician desde el 1° de Mayo de 1966. (Subrayas fuera de texto).

## CUADRO 1

## Vigencia y límites de recaudo del régimen de Estampillas

ESTAMPILLA	Vigencia *	Limite de recaudo total**
Ciudadela Universitaria del Atlántico	//	//
Universidad del Tolima	//	100.000
Universidad Popular del Cesar	//	5.000
Homenaje Carlos E. Restrepo	//	500
Pro Palacio de la Gobernación y Centro Administrativo Municipal de Popayán	//	1.000
Pro Empleo	//	1.000
Pro Universidad de la Guajira	//	800
Pro Desarrollo Departamental	//	Monto de recaudo no superior a la cuarta parte del presupuesto del Dpto.
Pro Creación Seccional Universidad de Cartagena	//	400
Pro Universidad del Valle	//	100.000
Pro Universidad Industrial de Santander	//	70.000
Universidad de Antioquia	//	100.000
Pro Desarrollo Fronterizo	//	100.000
Armero 10 años	//	1.000
Universidad de Cartagena	//	60.000
Hospital de Caldas	//	5.000
Universidad Sur colombiana	//	30.000
Pro Desarrollo Universidad de la Amazonía	//	252.243 smlv
Pro Desarrollo Académico Universidad de Córdoba	//	100.000
Pro Cultura	//	//
U. de Caldas y U. Nacional de Manizales hacia el Tercer Milenio	20	50.000

Pro Universidad Tecnológica de Pereira	20	50.000
Pro Hospital Departamental del Quindío	//	6.000
Pro Construcción Universidad del Quindío	20	10.000
Pro Desarrollo Universidad de Nariño	//	65.000
De Fomento Turístico	//	//
Pro Hospitales departamento de Antioquia	//	25.000
Pro Hospitales Universitarios	//	6.000
Pro Universidad del Magdalena	//	100.000
Pro Hospitales Públicos de Antioquia	//	200.000
Universidad de Sucre	//	50.000
Pro del Instituto de Soledad, Atlántico	//	2.500
Pro Hospitales de 1er y 2do nivel Atlántico	//	//
Sogamoso	//	20.000
Pro Universidad del Chocó	20	100.000
Pro Salud Departamental	//	231.000 smlv
Pro dotación y Funcionamiento de los centros de bienestar del anciano, instituciones y centros de vida para la tercera edad	//	Hasta el 5 % anual del presupuesto de cada ET
Pro Universidad Pedagógica y Tecnológica de Colombia	//	120.000
Pro Hospitales del Guaviare	//	4.000
Pro centro de Formación	//	30.000

\* En años

\*\* En millones

// Sin determinación

Como se puede observar se presentan casos como el de las estampillas Ciudadela Atlántico, Pro Cultura, Pro Hospitales del Atlántico y finalmente la De Fomento Turístico en los cuales no hay límites en la vigencia o en el recaudo. En los casos de las estampillas Pro Cultura<sup>25</sup>, Pro Hospitales del Atlántico<sup>26</sup> y de Fomento Turístico<sup>27</sup>, sus Leyes autorizadoras no presen-

<sup>25</sup> República de Colombia. Congreso Nacional Ley 397 de 1997.

<sup>26</sup> República de Colombia. Congreso Nacional Ley 561 de 2000.

<sup>27</sup> República de Colombia. Congreso Nacional Ley 663 de 2001.



tan esta clase de límites por lo cual se puede sostener que son de carácter indefinido. Respecto de la estampilla Ciudadela Universitaria del Atlántico hay que señalar que tenía límites tanto en el tiempo –de 30 años–, como en el recaudo –mil quinientos millones de pesos–, pero la Ley 633 de 2000 la modificó dejándola indefinida.<sup>28</sup>

Lo anterior indica que de sostenerse la tendencia en el tiempo, el tributo de Estampillas tiende, contrario a su origen, a ser de carácter permanente y su recaudo indefinido. Si bien esto no es un problema *per se*, el inconveniente se produce en el ejercicio del poder tributario entre nosotros, el cual así no se caracteriza por su precisión y exactitud institucional.

Las Leyes de autorización de estampillas departamentales presentan debilidades de carácter estructural y están siendo empleadas para el manejo de una política fiscal no acorde con lo señalado en la Constitución Nacional. La inexistencia de límites desde la Ley autorizadora en cuanto a los elementos esenciales del tributo, aún con la venia jurisdiccional, atenta contra el principio de legalidad del tributo, y el que la descentralización y autonomía establecidas por la Constitución para las Entidades Territoriales, en este caso los Departamentos, sean ejercidas a través de este mecanismo legislativo es una impropiedad, pues la Constitución contiene un discurso territorial diferente y el improvisar sobre la marcha conlleva a un panorama como el actual, disperso e impreciso, aplicando entonces el mismo ordenamiento establecido en vigencia de la Constitución regeneradora e interpretándolo con la Constitución de 1991, norma diametralmente diferente.<sup>29</sup>

<sup>28</sup> República de Colombia. Congreso Nacional Ley 633 de 2000. Artículo 94. El Departamento del Atlántico en su calidad de Ente Recaudador del producido del Impuesto denominado Estampilla “Ciudadela Universitaria del Atlántico”, administrará el cien por ciento (100%) del recurso de la estampilla a través de la Junta Especial denominada “Junta Ciudadela Universitaria del Atlántico”, dicho impuesto quedará vigente de manera indefinida y se utilizará destinando el ochenta por ciento (80%) para la construcción, dotación y sostenimiento de la Universidad del Atlántico y el veinte por ciento (20%) para la construcción y mejoramiento de vivienda de interés social e infraestructura de servicios públicos domiciliarios del Departamento del Atlántico. (Subrayas fuera de texto).

<sup>29</sup> RODRIGUEZ GUTIERREZ, Camilo Ernesto. Poder Tributario y Entidades Territoriales. El caso colombiano en la Constitución de 1991. Revista Estudios Socio Jurídicos. Facultad de Jurisprudencia – Grupo de Investigaciones Socio – Jurídicas Carlos Holguín Holguín. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Bogotá, Noviembre 2005, Volumen 7 no. 2 y BRAVO GONZALEZ, Juan de Dios y RODRIGUEZ

La Constitución de 1991 presenta un discurso territorial finalizador que ella misma no estableció dentro de su articulado, reflejo de las tensiones y diferentes posiciones que se manejaron dentro de la Asamblea constituyente, se limitó a dejar las bases para que una norma extraña a ella desarrollara el tema del ordenamiento territorial, que tiene inferencia en el plano de los tributos dadas las características de descentralización y autonomía que presenta el Estado colombiano.<sup>30</sup>

Pese a los numerosos intentos de desarrollar ese discurso finalizador contenido en la Constitución, a la fecha nos encontramos en aplicación de las normas derivadas del régimen regenerador, que para el caso territorial conlleva a una descentralización y autonomía insulsa, sin verdadero protagonismo de la periferia, pues aún en el caso de las estampillas departamentales -donde se puede asegurar que es el caso máximo de federalismo fiscal dadas las competencias que se ejercen-, que es la excepción a la regla general de los tributos territoriales -los cuales se encuentran íntegramente regulados por el legislador con poco margen de maniobrabilidad de las entidades territoriales<sup>31</sup> - se encuentran sujetas a las disposiciones del Congreso Nacional, vía leyes ordinarias, sin asidero Constitucional que así lo permita.

El régimen de estampillas departamentales en particular, tampoco es el ejemplo a seguir en el caso de los tributos territoriales dada la manera en que se ha desarrollado. Su origen en vigencia de la Constitución regeneradora no tiene cabida en el actual orden constitucional, aunque paradójicamente es donde más se ha extendido.<sup>32</sup> A través del régimen de estampillas no se

---

GUTIERREZ, Camilo Ernesto. "*Leyes que autorizan Estampillas Departamentales – 1.4 Aspectos doctrinarios*" en Reforma Estructural a los Impuestos Departamentales. Temas de Derecho Tributario Contemporáneo. Bogotá D.C. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Colección Textos de Jurisprudencia, 2006.

<sup>30</sup> CHAVEZ MARÍN, Augusto Ramón. La Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial en la Constitución de 1991. Elementos para su comparación con el Derecho Español. Revista Estudios Socio Jurídicos. Facultad de Jurisprudencia – Grupo de Investigaciones Socio – Jurídicas Carlos Holguín Holguín. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Bogotá, Abril 2003, Volumen 5 no. 1.

<sup>31</sup> GONZÁLEZ SALAZAR, Edgar Alfonso, "El desarrollo legal de la descentralización en el marco de la nueva Constitución", en *Las nuevas políticas territoriales*, Bogotá D.C., Fescol, 1993, p. 38.

<sup>32</sup> BRAVO GONZALEZ, Juan de Dios y RODRIGUEZ GUTIERREZ, Camilo Ernesto. "*Leyes que autorizan Estampillas Departamentales*" en Reforma Estructural a los

le da seguridad a la periferia del desarrollo de sus derechos<sup>33</sup>, pues esta establecido en Leyes autorizadoras “ordinarias”, mientras que la distribución de competencias entre la nación y la periferia, en particular las relativas al poder tributario, deben ser regidas por Ley orgánica, mas exactamente la de ordenamiento territorial<sup>34</sup>, que se constituye en un límite para el legislador, diferente al actual estado de cosas en el que no hay ningún límite y las Leyes autorizadoras pueden ser cambiadas en cualquier momento y así como extienden la vigencia puede ser derogadas.

Por disposición constitucional el sistema tributario debe ser finalizador dada la presencia de principios, y si entendemos sistema como un conjunto coordinado e interdependiente de partes que conforman un todo cuyos lineamientos generales dan sentido a cada uno de sus componentes<sup>35</sup>, evitando la presencia de contradicciones, debemos concluir que los tributos territoriales hacen parte de ese sistema, es decir, el sistema tributario no esta formado únicamente por los tributos de carácter nacional, por el contrario los tributos de los departamentos, municipios y demás entidades territoriales, hacen parte de su integridad, en ellos se deben reflejar los lineamientos generales y los principios que también rigen a los tributos de la Nación.

De allí que una reforma estructural para llamarse de esa manera debe incluir necesariamente el ítem de los tributos territoriales, y que para que

---

Impuestos Departamentales. Temas de Derecho Tributario Contemporáneo. Bogotá D.C. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Colección Textos de Jurisprudencia, 2006.

<sup>33</sup> Constitución Política de Colombia de 1991. Título XI *De la Organización Territorial*. Capítulo 1. De las Disposiciones Generales. Artículo 287.- Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la Ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos: ... 3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, (Subrayas fuera de texto).

<sup>34</sup> Constitución Política de Colombia de 1991. Título XI *De la Organización Territorial*. Capítulo 1. De las Disposiciones Generales. Artículo 288.- La Ley orgánica de ordenamiento territorial establecerá la distribución de competencias entre la Nación y las entidades territoriales.

Las competencias atribuidas a los distintos niveles territoriales serán ejercidas conforme a los principios de coordinación, concurrencia y subsidiariedad en los términos que establezca la Ley. (Subrayas fuera de texto).

<sup>35</sup> PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo. El liberalismo y la Teoría de los tributos. Bogotá: Temis 1995. p. 240.

esté a tono con la Constitución debe descentralizar competencias a la periferia, y que ésta en ejercicio de ellas, no éste sometida a instancias del gobierno central o de las administraciones locales, para que así entonces se realice la autonomía perseguida por la Constitución, como el ejercicio de una competencia propia en observancia de la Constitución y las Leyes, en este caso la que determine el sistema tributario.

El régimen de estampillas departamentales es un ejemplo de falta de unidad normativa por ausencia de unidad en los elementos esenciales del tributo desde las Leyes autorizadas, entre ellos el hecho gravado, que conllevan a ostensibles riesgos de doble tributación dentro del mismo sistema, los cuales no se subsanan con la existencia de herramientas a disposición del contribuyente para su defensa; el sistema tributario, resultado de la acción del poder tributario, debe reflejar buena fe desde el Estado al contribuyente, y no debe convertirse en un escenario de sobrevivencia para quien contribuye al sostenimiento de los gastos públicos.

### 3. Desarrollo Territorial.

El Estado colombiano se compone de entidades territoriales las cuales son los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas.<sup>36</sup> Los departamentos ejercen funciones administrativas, de coordinación, de intermediación entre la nación y el municipio<sup>37</sup>, dentro de su organización se encuentran las Asambleas<sup>38</sup>, cuyas funciones se encuentran

---

<sup>36</sup> Constitución Política de Colombia de 1991. Título XI. *De la organización territorial*. Capítulo 1. *De las disposiciones generales*. Artículo 286.- Son entidades territoriales los departamentos, los distritos, los municipios y los territorios indígenas. La ley podrá darles el carácter de entidades territoriales a las regiones y provincias que se constituyan en los términos de la Constitución y de la ley.

<sup>37</sup> Constitución Política de Colombia de 1991. Título XI. *De la organización territorial*. Capítulo 2. *Del régimen departamental*. Artículo 298.- Los departamentos tienen autonomía para la administración de los asuntos seccionales y la planificación y promoción del desarrollo económico y social dentro de su territorio en los términos establecidos por la Constitución. Los departamentos ejercen funciones administrativas, de coordinación, de complementariedad de la acción municipal, de intermediación entre la Nación y los Municipios y de prestación de los servicios que determinen la Constitución y las leyes. La ley reglamentará lo relacionado con el ejercicio de las atribuciones que la Constitución les otorga.

<sup>38</sup> Constitución Política de Colombia de 1991. Título XI. *De la organización territorial*. Capítulo 2. *Del régimen departamental*. Artículo 299.

en el artículo 300 de la Constitución Nacional y en el Código de Régimen Departamental en título especial; es un órgano de representación popular, deliberativo, con jurisdicción normativa propia en el departamento, rezago del periodo federal que la regeneración no pudo cercenar del todo.<sup>39</sup>

La Constitución de 1991 reservó la competencia legislativa para el Congreso de la República<sup>40</sup>; las Asambleas departamentales no hacen parte de la rama legislativa del poder público, aunque hay puntos de vista que sostienen que aunque si bien sus funciones se ejercen por actos administrativos éstas se asimilan a las que ejerce el legislativo.<sup>41</sup>

Dado el no desarrollo de la actual Constitución Nacional en materia territorial en cuanto a los tributos, se sigue aplicando la misma fórmula que rigió durante la regeneración, la cual consiste en que únicamente quien detenta poder tributario en el Estado colombiano es el legislador, el Congreso de la República, pues los tributos se establecen mediante Ley y él es el único que expide leyes, así entonces el actuar territorial en materia de tributos siempre requiere de Ley que lo habilite.<sup>42</sup>

Las Asambleas Departamentales ejercen su competencia normativa a través de Ordenanzas, las cuales son actos administrativos de carácter general sometidos a la jurisdicción de lo contencioso administrativo<sup>43</sup>, y que

---

<sup>39</sup> STEWART CARBALLO, Robert. Régimen Político Departamental. Pontificia Universidad Javeriana. 1979. p. 71.

<sup>40</sup> República de Colombia. Constitución Política de Colombia de 1991. Título VI. *De la rama legislativa*. Capítulo 3. De las leyes. Artículo 150.- Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: 11. Establecer las rentas nacionales y fijar los gastos de la administración. 12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.

<sup>41</sup> PÉREZ ESCOBAR, Jacobo. Derecho Constitucional Colombiano. Bogotá: Temis, 1997. p. 705.

<sup>42</sup> RODRÍGUEZ GUTIÉRREZ, Camilo Ernesto. Poder Tributario y Entidades Territoriales. El caso colombiano en la Constitución de 1991. Revista Estudios Socio Jurídicos. Facultad de Jurisprudencia – Grupo de Investigaciones Socio – Jurídicas Carlos Holguín Holguín. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Bogotá, Noviembre 2005, Volumen 7 no. 2. p.180.

<sup>43</sup> República de Colombia. Congreso Nacional. Ley 489 De 1998. Capítulo X. *Estructura y Organización De La Administración Pública*. Artículo 39. Igual sucedía en vigencia de la Constitución regeneradora (Constitución de 1886 Art. 185). En cuan-

en materia de tributos requieren de expresa autorización legal<sup>44</sup>, de allí que la autorización contenida en la Ley 23 de 1986 deba ser desarrollada por Ordenanza para el establecimiento del tributo en la jurisdicción departamental.

3. a. *El caso de Antioquia*. En vigencia de la Ley 23 de 1986, autorizadora de la estampilla pro electrificación rural, la Asamblea de Antioquia desarrolla la Ordenanza 43 de 1987<sup>45</sup>, por medio de la cual establece este tributo en la jurisdicción de este departamento.

Su cuerpo normativo consta de doce artículos en los cuales determina las series de la estampilla pro electrificación rural para las vigencias futuras.<sup>46</sup> Faculta al gobernador para que determine las características de la emisión, celebre los contratos que sean requeridos, realice los movimientos presupuestales necesarios, y dicte el reglamento administrativo para el cabal cumplimiento de la Ordenanza.<sup>47</sup>

En un principio el artículo tercero establecía la responsabilidad de adherir, anular o modificar la estampilla en el funcionario que interviniera en el acto y la facultad a la Contraloría para que dictara el régimen disciplinario aplicable a los funcionarios que intervengan en los actos gravados y el reglamento necesario para el control de la estampilla, pero fue modificado por el artículo tercero de la Ordenanza 52 de 1995 estableciendo la posibilidad de

---

to a la naturaleza jurídica en vigencia de la Constitución regeneradora ver BETANCURT REY, Miguel. La Constitución, la organización del Estado y régimen Departamental y Municipal. Universidad de los Andes. Bogotá 1988 y STEWART CARBALLO, Robert. Régimen Político Departamental. Pontificia Universidad Javeriana. 1979. p. 79.

<sup>44</sup> República de Colombia. Constitución Política de Colombia de 1991. Título XI de la Organización territorial. Capítulo 2 del Régimen Departamental. Artículo 300. Modificado por el artículo 2o. del Acto Legislativo No. 1 de 1996. Corresponde a las Asambleas Departamentales, por medio de ordenanzas: 4. Decretar, de conformidad con la Ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales.

<sup>45</sup> Publicada en la gaceta departamental 11.218 del 15 de enero de 1987.

<sup>46</sup> República de Colombia. Asamblea Departamental de Antioquia. Ordenanza 43 de 1987. Art. 1.

<sup>47</sup> República de Colombia. Asamblea Departamental de Antioquia. Ordenanza 43 de 1987. Art. 2, 10 y 11.

sustituir la estampilla por comprobante de egresos o recibo de caja, sin indicar la suerte del reglamento de la contraloría expedido en vigencia del artículo derogado.<sup>48</sup>

En cuanto a los hechos generadores contenidos en el artículo cuarto, también fue modificado por la Ordenanza 52 de 1995 en su artículo segundo, estableciendo que la estampilla recae en la expedición, copia y revalidación de pases para conducir, matriculas vehiculares, certificados vehiculares, pliegos de licitación “privada”, inscripción de contratistas, de entidades para el suministro de alcohol para la fabrica de licores, en la solicitud, adjudicación y renovación de licencias de estanquillos, en toda licencia o renovación de la misma por la dirección seccional de salud, en las guías de transito para licores y tabaco elaborado nacional o importado con destino a otros Departamentos, en el duplicado del formulario de inscripción de establecimientos docentes y en todo certificado o informe sobre avalúo ante la división de asesoría catastral del Departamento.<sup>49</sup>

En la eventualidad de varios ejemplares, la estampilla se causa en uno sólo de ellos dejando constancia en los demás de su adhesión o anulación, salvo que por solicitud del interesado se causen varios ejemplares, caso en cual cada uno llevará su correspondiente estampilla.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> República de Colombia. Asamblea Departamental de Antioquia. Ordenanza 43 de 1987. Artículo 3. La obligación de adherir y anular la estampilla a que se refiere esta Ordenanza, queda a cargo de los respectivos empleados departamentales que intervengan en el acto. Parágrafo. La Contraloría General del Departamento, reglamentará las sanciones que se aplicarían a los empleados que intervengan en la expedición de documentos gravados y aquellos que los admitan sin este requisito, cuando no se adhieran, no se anulen o se adhieran las estampillas en cuantía inferior a la establecida en la presente Ordenanza. Así mismo reglamentará las normas fiscales pertinentes para el control de las estampillas. (Subrayas fuera de texto).

República de Colombia. Asamblea Departamental de Antioquia. Ordenanza 52 de 1995. Artículo 3. El Artículo 3º de la Ordenanza 43 de 1987, quedará así: La estampilla Pro electrificación rural de Antioquia podrá sustituirse por comprobante de egresos o recibo de caja, en los cuales podrá incluirse el valor de la estampilla. (Subrayas fuera de texto).

<sup>49</sup> República de Colombia. Asamblea Departamental de Antioquia. Ordenanza 43 de 1987. Art. 4, Modificado por la Ordenanza 52 de 1995. Artículo 2.

<sup>50</sup> República de Colombia. Asamblea Departamental de Antioquia. Ordenanza 43 de 1987. Art. 5.

Ratifica lo ordenado en la Ley autorizadora en cuanto que el recaudo de la estampilla tiene destinación específica para la electrificación rural, pero a través de la suscripción de acciones por parte del Departamento en la Empresa Antioqueña de energía, situación no prevista en la Ley autorizadora.<sup>51</sup>

Autoriza a los Concejos Municipales del Departamento para que mediante Acuerdo hagan obligatorio el uso de la estampilla en los actos municipales, donde la responsabilidad de adhesión o anulación estará a cargo del funcionario que intervenga en el acto, y aquellos municipios que adopten la estampilla tendrán prioridad en los planes de inversión.<sup>52</sup>

Señala que la erogación que demande la emisión de la estampilla se efectúe con cargo al rubro de materiales y suministros de la dirección de rentas de la Secretaria de Hacienda.<sup>53</sup> Finalmente determina su entrada en vigencia desde el primero de Junio de 1986.<sup>54</sup>

En febrero de 2007 se expide por parte de la Asamblea departamental de Antioquia la Ordenanza 01 por medio de la cual amplía el término por diez años a las disposiciones contenidas en la Ordenanza 43 de 1987.<sup>55</sup>

---

<sup>51</sup> República de Colombia. Asamblea Departamental de Antioquia. Ordenanza 43 de 1987. Art. 6. El recaudo que se efectúe anualmente por concepto de la utilización de la estampilla de que trata la presente Ordenanza se destinará única y exclusivamente a programas de electrificación rural a través de la Empresa Antioqueña de Energía, mediante suscripción de acciones del Departamento en esa entidad, previo visto bueno por parte de Planeación Departamental. (Subrayas fuera de texto). República de Colombia. Congreso Nacional LEY 23 DE 1986. "por el cual se autoriza la emisión de la estampilla pro electrificación rural y se establece su destinación". El congreso de Colombia. DECRETA: Artículo Sexto. La totalidad del producido de la estampilla a que se refiere esta Ley, se destinará a la financiación exclusiva de electrificación rural, entendiéndose por ello la instalación, mantenimiento, mejoras y ampliación del servicio.

<sup>52</sup> República de Colombia. Asamblea Departamental de Antioquia. Ordenanza 43 de 1987. Art. 7 y 8.

<sup>53</sup> República de Colombia. Asamblea Departamental de Antioquia. Ordenanza 43 de 1987. Art. 9.

<sup>54</sup> República de Colombia. Asamblea Departamental de Antioquia. Ordenanza 43 de 1987. Art. 12.

<sup>55</sup> República de Colombia. Asamblea Departamental de Antioquia. Ordenanza 1 de 2007 "por la cual se amplía el término para disponer la emisión de la estampilla



3. b. *El caso de Córdoba*. La Ordenanza 17 de 2006 es la que establece la estampilla pro electrificación rural en la jurisdicción del departamento de Córdoba, se constituye de diez artículos y en su contenido no hace mención a Ordenanza anterior que modifique.<sup>56</sup>

Determina su vigencia en diez años a partir del primero de enero de 2007, y su recaudo estará a cargo de la Secretaría de Hacienda Departamental de Córdoba. Contempla un límite de recaudo del 10% del monto del presupuesto del Departamento incluyendo las adiciones y faculta al Gobernador para ordenar la impresión de las estampillas consecutivas.<sup>57</sup>

Ordena la destinación del recaudo de la estampilla en los objetivos señalados en la Ley 23 de 1986 y señala al sujeto activo de la obligación tributaria en cabeza del Departamento. Determina los sujetos pasivos y aquellos no obligados a presentar declaración ni pagar el tributo.<sup>58</sup>

Establece como hechos gravados el original de certificados expedidos por la división de personal o quien haga sus veces a una tarifa de \$7.500; por primera y única vez, las copias de las actas de posesión de los empleados de la Administración Departamental y sus entidades descentralizadas, la Asamblea y Contraloría Departamental a una tarifa del 1.2% del sueldo a devengar; por primera y única vez, las actas de posesión de los funcionarios de sociedades de economía mixta, empresas industriales y comerciales del Estado y otros organismos oficiales, semioficiales o privados, cuando deban tomarla ante el gobernador a una tarifa del 1.2% del sueldo a devengar; la copia de cada página de documento que sea solicitado a cualquier dependencia o entidad descentralizada, Asamblea y Contraloría Departa-

---

*pro – electrificación rural de Antioquia y se dictan otras disposiciones*". Art. 1. Ampliar por el término de diez (10) años las disposiciones contenidas en la ordenanza No. 43 de 1987 "por la cual se crea la estampilla pro – electrificación rural de Antioquia".

<sup>56</sup> República de Colombia. Asamblea Departamental de Córdoba. Ordenanza 17 de 2006. disponible en [www.asambleadepartamentaldecordoba.gov.co/doc/Ordenanzas/Ordenanzas2006/Ordenanza%2017%20de%202006.doc](http://www.asambleadepartamentaldecordoba.gov.co/doc/Ordenanzas/Ordenanzas2006/Ordenanza%2017%20de%202006.doc), consulta realizada Julio 22 de 2007.

<sup>57</sup> República de Colombia. Asamblea Departamental de Córdoba. Ordenanza 17 de 2006 Art. 1 Parágrafo 1 y Artículo 10, parágrafos 2 y 3.

<sup>58</sup> República de Colombia. Asamblea Departamental de Córdoba. Ordenanza 17 de 2006 Art. 3, 4 Parágrafos 1 y 2.

mental, excepto cuando se trata de documentos requeridos para trámites legales, y cuando sean requeridos por parte de Administración a los municipios, Departamentos o Nación, a una tarifa de \$500 -cada copia adicional a una tarifa de \$100-; el original de paz y salvo expedido por la Tesorería Departamental y la Contraloría Departamental a una tarifa de \$7.500; toda licencia expedida por la Secretaría de Desarrollo de la Salud y Secretaria de Educación Departamental a una tarifa de \$16.000; todo pliego de licitación a una tarifa de uno por mil del presupuesto oficial; los certificados expedidos anualmente para efectos de la declaración de renta a una tarifa de \$7.500; todo contrato, renovación, adición o prórroga, celebrada entre la Administración Departamental, entidades descentralizadas, Contraloría Departamental a una tarifa del 1% sobre el valor del contrato o prórroga; todo certificado o constancia no estipulado anteriormente y que sea expedido por las dependencias de la Administración Departamental, entidades descentralizadas y Contraloría Departamental, exceptuando la división de personal o similares en otras dependencias a una tarifa de \$7.500 y finalmente cada recibo que se expida en la tesorería del Departamento a una tarifa de \$7.500.<sup>59</sup>

Establece el incremento de las tarifas según el incremento del salario mínimo legal a partir del año 2008 con la obligación de informar mediante resolución expedida por la Secretaria de Hacienda Departamental.<sup>60</sup>

La causación del tributo la determina en el momento de la expedición o emisión de la factura, contrato, documento o copia del mismo y el pago debe realizarse con antelación a la expedición de cada documento; para el caso de los contratos con el Departamento se podrá descontar del anticipo contractual pactado, el valor cancelado por concepto de estampilla.<sup>61</sup> En este punto se presenta una particularidad pues el contribuyente debe cancelar el tributo antes de que se configure el hecho gravado porque la estampilla se causa en el momento de la expedición o emisión del documento, pero el pago de la misma debe realizarse con antelación a la expedición o emisión del mismo.

<sup>59</sup> República de Colombia. Asamblea Departamental de Córdoba. Ordenanza 17 de 2006 Art. 5.

<sup>60</sup> República de Colombia. Asamblea Departamental de Córdoba. Ordenanza 17 de 2006 Art. 6.

<sup>61</sup> República de Colombia. Asamblea Departamental de Córdoba. Ordenanza 17 de 2006 Art. 7.

Faculta al gobernador para efectuar las modificaciones al presupuesto vigente por las erogaciones derivadas de la expedición de la estampilla.<sup>62</sup> Finalmente el control de la estampilla está a cargo de la Contraloría General del Departamento.<sup>63</sup>

3. c. *El caso de Amazonas*. La estampilla pro electrificación rural en el Amazonas está regulada por la Ordenanza 004 de 1993 constituida por seis artículos de la siguiente manera:

Orden de la emisión de la estampilla<sup>64</sup>; límite de recaudo hasta del 10% del presupuesto departamental<sup>65</sup>; autoriza a los concejos municipales de Leticia y Puerto Nariño para que hagan obligatorio el uso de la estampilla en los actos municipales que estimen pertinentes<sup>66</sup>; destina el recaudo del tributo en los objetivos de la Ley 23 de 1986<sup>67</sup> y contiene una cláusula de vigencia indeterminada.<sup>68</sup>

En cuanto a los hechos gravados éstos son los contratos celebrados por personas naturales y jurídicas con el Departamento, sus municipios autorizados y demás entidades descentralizadas no exentas por Ley a una tarifa del 0.8% del valor total de la contratación con excepción de los contratos de prestación de servicios personales que se celebren en los anteriores campos y cuya cuantía no exceda los \$3'000.000<sup>69</sup>; certificaciones de diploma, el registro y autenticaciones de los mismos a una tarifa del 5% de un salario mínimo legal diario cada uno<sup>70</sup>; certificaciones de registro catastral que expida la oficina del catastro del Instituto Agustín Codazzi de

<sup>62</sup> República de Colombia. Asamblea Departamental de Córdoba. Ordenanza 17 de 2006 Art.8.

<sup>63</sup> República de Colombia. Asamblea Departamental de Córdoba. Ordenanza 17 de 2006 Art. 9.

<sup>64</sup> República de Colombia. Asamblea del Amazonas Ordenanza 004 de 1993 Art. 1.

<sup>65</sup> República de Colombia. Asamblea del Amazonas Ordenanza 004 de 1993 Art. 2.

<sup>66</sup> República de Colombia. Asamblea del Amazonas Ordenanza 004 de 1993 Art. 4.

<sup>67</sup> República de Colombia. Asamblea del Amazonas Ordenanza 004 de 1993 Art. 5.

<sup>68</sup> República de Colombia. Asamblea del Amazonas Ordenanza 004 de 1993 Art. 6.

<sup>69</sup> República de Colombia. Asamblea del Amazonas Ordenanza 004 de 1993 Art. 3. literal a) Modificado por la Ordenanza 003 de 2006.

<sup>70</sup> República de Colombia. Asamblea del Amazonas Ordenanza 004 de 1993 Art. 3 literal b) Modificado por la Ordenanza 060 de 1995.

Leticia a una tarifa del 10% de un salario mínimo legal diario<sup>71</sup>; la expedición y renovación de pasaportes que autorice el despacho del Gobernador a una tarifa de un salario mínimo legal diario<sup>72</sup>; la posesión para ejercer cargos de libre nombramiento y remoción, y escalafonados en carrera administrativa a una tarifa de 0.5% del salario básico asignado, a excepción del gobernador<sup>73</sup> y las resoluciones por las cuales se reconozca personería jurídica a las asociaciones, corporaciones o instituciones de utilidad común, y fundaciones de utilidad común y/o de carácter departamental o local, que desarrollen actividades relacionadas con las comunidades indígenas y las juntas de acción comunal de vivienda comunitaria a una tarifa del 70% de un salario mínimo legal diario.<sup>74</sup>

Exime del pago del tributo a los cabildos indígenas, las asociaciones comunales, y los contratos entre las entidades de derecho público.<sup>75</sup>

#### **4. La electrificación rural y la estampilla pro electrificación rural.**

La tarea de la electrificación rural no depende exclusivamente de la *estampilla pro electrificación rural* por el contrario ésta es sólo una articulación mas de todo un esquema llamado el *Plan Energético Nacional*, y el *Instituto de Planificación y Promoción de Soluciones Energéticas*, enfocado en este objetivo y en los cuales se pueden citar las Leyes 141, 142 y 143 de 1994, la 697 de 2001 y la 756 de 2002.

NARVAEZ LLANO sostiene que los niveles de electrificación rural en Colombia son óptimos porque la distribución de la población así lo permite, ya que se cuenta con una gran densidad poblacional en zonas interconectadas

---

<sup>71</sup> República de Colombia. Asamblea del Amazonas Ordenanza 004 de 1993 Art. 3 literal c) Modificado por la Ordenanza 060 de 1995. *Ibíd.*

<sup>72</sup> República de Colombia. Asamblea del Amazonas Ordenanza 004 de 1993 Art. 3 literal d) Modificado por la Ordenanza 060 de 1995. *Ibíd.*

<sup>73</sup> República de Colombia. Asamblea del Amazonas Ordenanza 004 de 1993 Art. 3 literal e) Modificado por la Ordenanza 060 de 1995. *Ibíd.*

<sup>74</sup> República de Colombia. Asamblea del Amazonas Ordenanza 004 de 1993 Art. 3 literal f) Modificado por la Ordenanza 060 de 1995. *Ibíd.*

<sup>75</sup> República de Colombia. Asamblea del Amazonas Ordenanza 004 de 1993 Art. 3 Parágrafo Segundo Modificado por la Ordenanza 060 de 1995. *Ibíd.*

al sistema general, por lo que la electrificación rural no requiere de gran infraestructura.<sup>76</sup>

Para el año 2000 en Colombia se encontraban 1'524.304 personas habitando zonas aisladas o no interconectadas, de éstas el 88% residía en centros y áreas rurales con una densidad promedio de dos habitantes por kilómetro cuadrado, estas zonas rurales ocupan alrededor del 66% del territorio nacional y cuentan con una cobertura en energía eléctrica del 55%.<sup>77</sup>

Sin embargo MARTINEZ y LEGUIZAMO (1988) resaltan que entre los factores asociados al precario nivel de desarrollo de la infraestructura física, sobresalen los bajos índices de cobertura del servicio de energía eléctrica en vastas zonas, y que como consecuencia se hayan marginados grupos poblacionales en las zonas rurales. Caracterizándose zonas de minifundio y de colonización, mientras que en las zonas de agricultura comercial el problema radica en la calidad del servicio.<sup>78</sup>

La energía eléctrica aumenta las posibilidades de desarrollo y dadas las altas demandas de tecnificación y productividad, se requiere liberar al trabajador agrícola de funciones de baja productividad; las necesidades rurales se cubren generalmente con fuego, de ahí la alta demanda de leña y

---

<sup>76</sup> NARVAEZ LLANO, Fernando. Políticas de electrificación rural para la expansión del servicio público de la electricidad Colombia – Perú. Seminario de Servicios Públicos, Experiencias Colombianas y Latinoamericanas, Noviembre 10 y 11 de 2004. Observatorio Colombiano de Energía, Observatorio de Servicios Públicos Domiciliarios, Universidad Nacional de Colombia, Universidad Externado de Colombia, Disponible en [www.uexternado.edu.co/facecono/facultad/Obs.%20colombiano%20de%20energía/PDF/FERNANDO%20NARVAEZ.pdf](http://www.uexternado.edu.co/facecono/facultad/Obs.%20colombiano%20de%20energía/PDF/FERNANDO%20NARVAEZ.pdf), consulta realizada Junio 29 de 2007.

<sup>77</sup> NARVAEZ LLANO, Fernando. Políticas de electrificación rural para la expansión del servicio público de la electricidad Colombia – Perú. Seminario de Servicios Públicos, Experiencias Colombianas y Latinoamericanas, Noviembre 10 y 11 de 2004. Observatorio Colombiano De Energía, Observatorio de Servicio Públicos Domiciliarios, Universidad Nacional de Colombia, Universidad Externado de Colombia, Disponible en [www.uexternado.edu.co/facecono/facultad/Obs.%20colombiano%20de%20energía/PDF/FERNANDO%20NARVAEZ.pdf](http://www.uexternado.edu.co/facecono/facultad/Obs.%20colombiano%20de%20energía/PDF/FERNANDO%20NARVAEZ.pdf), consulta realizada Junio 29 de 2007. p. 5 y exposición de motivos al proyecto de Ley 7 de 1985. p. 9.

<sup>78</sup> LEGUIZAMO Ana Maria y MARTINEZ Gabriel. Electrificación Rural y Desarrollo Agrícola en el país. En: Revista Nacional de Agricultura, No. 882, Marzo de 1988. p.38.

carbón, lo cual conlleva a un problema ambiental; sólo en la tarea de recolección de leña se demanda entre 7 y 8 horas semanales.<sup>79</sup>

Últimamente se han venido reforzando planes que implementan tecnologías alternativas en la electrificación rural tales como la solar y la eólica, y en muchos casos este parece ser el futuro dados los altos costos de la interconexión al sistema general de energía eléctrica.

En Antioquia ya se desarrolló un proyecto de energización de 60 escuelas rurales financiado 100% por el Departamento a través de recursos que incluyen la estampilla pro electrificación rural y siguen en curso 36 proyectos más.<sup>80</sup>

En la vigencia de la estampilla pro electrificación rural en el departamento de Antioquia se ha logrado un recaudo cercano a los veintiún mil cuatrocientos ochenta y siete millones de pesos -Monto superior al autorizado por la Ley 23 de 1986 en su artículo primero, que al no haber sido modificado por la Ley 1059 de 2006 sigue vigente-, y todavía presenta un faltante del 17% en electrificación rural, calculando el ejecutivo departamental antioqueño que el costo para tener un 100% de electrificación rural es de veinticinco mil millones de pesos (25.000'000.000), de lo cual resulta que cubrir el 17% faltante sale más costoso que el haber electrificado el actual 83%.<sup>81</sup>

---

<sup>79</sup> NARVAEZ LLANO, Fernando. Políticas de electrificación rural para la expansión del servicio público de la electricidad Colombia – Perú. Seminario de Servicios Públicos, Experiencias Colombianas y Latinoamericanas, Noviembre 10 y 11 de 2004. Observatorio Colombiano de Energía, Observatorio de Servicio Públicos Domiciliarios, Universidad Nacional de Colombia, Universidad Externado De Colombia, Disponible en [www.uexternado.edu.co/facecono/facultad/Obs.%20colombiano%20de%20energía/PDF/FERNANDO%20NARVAEZ.pdf](http://www.uexternado.edu.co/facecono/facultad/Obs.%20colombiano%20de%20energía/PDF/FERNANDO%20NARVAEZ.pdf), consulta realizada Junio 29 de 2007. p.5 y exposición de motivos al proyecto de Ley 7 de 1985.

<sup>80</sup> Segundo Informe de Evaluación del Plan de Desarrollo 2004-2007. ECHEVERRI ALVARÁN, Nicolás Albeiro, Coordinador. Disponible en [www.planeacionantioquia.gov.co/descargas/seguimiento\\_evaluacion/evaluacion\\_plan\\_dlo/04linea1.doc](http://www.planeacionantioquia.gov.co/descargas/seguimiento_evaluacion/evaluacion_plan_dlo/04linea1.doc) Consulta realizada Julio 12 de 2007.

<sup>81</sup> República de Colombia. Gobernación de Antioquia. Exposición de motivos al proyecto de Ordenanza 046 de 2006.

## 5. Conclusiones.

- 5.1 El caso de la electrificación rural es un ejemplo típico de la descentralización, donde el Estado colombiano no puede realizar una tarea de estas dimensiones y para lograr una eficiente prestación del servicio, le participa su actuar a las Entidades territoriales que lo conforman, en este caso a los Departamentos, transfiriéndoles una competencia normativa –el establecimiento del tributo a través de Ordenanza– para la financiación y realización del mismo.
- 5.2 El objetivo de la estampilla pro electrificación rural es la instalación, mantenimiento, mejoras y ampliación del servicio de energía eléctrica en aquellas zonas no interconectadas al sistema general.
- 5.3 La autorización para las Asambleas Departamentales por parte de la Ley 23 de 1986 y la Ley 1059 de 2006 es abierta para determinar el empleo, tarifas discriminatorias y demás asuntos inherentes al uso obligatorio de la estampilla, pues la Ley no presenta algún tipo de limitación o restricción en este sentido.
- 5.4 Debido a la expiración del término previsto por la Ley 23 de 1986 se expidió la Ley 1059 de 2006 que extiende la vigencia de la estampilla pro electrificación rural por el término de diez años mas, anotando que extiende la autorización a los Concejos Distritales, lo cual no estaba contemplado en la Ley 23 de 1986.
- 5.5 El gobierno se contradice cuando si bien advierte que no aprobará mas estampillas, prorroga una ya vencida como es el caso de la estampilla pro electrificación rural, y autoriza la expedición de una nueva que la sustituya una vez cumplido el objetivo de la Ley 23 de 1986, lo cual equivale a aprobar una nueva pues la vencida en vez de salir del ordenamiento jurídico será reemplazada ya sea por la estampilla pro seguridad alimentaria o por la de Desarrollo rural de los departamentos.
- 5.6 La mayoría de las estampillas se encuentran limitadas ya sea en el tiempo de vigencia o en el monto de recaudo, sin embargo, de mantenerse la

tendencia existe la posibilidad que el tributo de estampilla, contrario a su origen, sea de forma permanente en el tiempo.

- 5.7 Las Leyes de autorización de estampillas departamentales presentan debilidades de carácter estructural en cuanto a los elementos esenciales del tributo, y están siendo empleadas para el manejo de la una política fiscal no acorde con lo señalado en la Constitución Nacional. Lo cual se constituye en una impropiedad pues se aplica la normatividad expedida en vigencia de la Constitución regeneradora cuando la Constitución del 91 contiene un discurso territorial diferente.
- 5.8 A través del régimen de estampillas no se le da seguridad a la periferia del desarrolló de sus derechos, pues está establecido en Leyes autorizadoras “ordinarias”, mientras que la distribución de competencias entre la nación y la periferia, en particular las relativas al poder tributario, deben ser regidas por Ley orgánica, mas exactamente la de ordenamiento territorial, que se constituye en un límite para el legislador, diferente al actual estado de cosas en el que no hay ningún límite y las Leyes autorizadoras pueden ser cambiadas en cualquier momento, y así como extienden la vigencia pueden ser derogadas.
- 5.9 Del análisis realizado a las Ordenanzas que establecen la estampilla pro electrificación rural en Antioquia, Córdoba y Amazonas, desde el contribuyente en cuanto al hecho gravado, se puede concluir que se trata de un tributo documental que en algunos casos reviste la categoría de tasa, ya que implícitamente conlleva a la prestación de un servicio por parte del Departamento, ya sea en la forma de certificaciones, licencias, autenticaciones, matrículas o registro. En los casos de la celebración, modificación o ampliación de contratos parecería revestir la forma de impuesto, salvo que se considere la firma del contrato por parte de la entidad pública como la prestación de un servicio, caso en cual se llegaría a la conclusión entonces de entender la estampilla pro electrificación rural en este caso también como tasa.<sup>82</sup> La jurisprudencia ha determi-

---

<sup>82</sup> Para la clasificación de este tributo se han empleado las clásicas aunque ahora discutibles teorías de la vinculación y la finalidad\* -dados los cambios en el servicio público (Gordillo Agustín, “Administración. Función pública: Una reflexión actual.” en *El derecho público de finales de siglo: una perspectiva iberoamericana*, Civitas, Madrid, 1996, p. 275 y Charry, Juan Manuel, *el fin del constitucionalismo moderno*,



nado al tributo de estampilla como una tasa parafiscal, preponderando la destinación exclusiva de su recaudo y argumentando un beneficio potencial<sup>83</sup> del contribuyente.

- 5.10 El ejercicio del poder tributario en Colombia, en particular en el régimen de estampillas, es impreciso respecto del discurso constitucional.

---

en [www.juanmanuelcharry.com/documentos](http://www.juanmanuelcharry.com/documentos).- \* Valdez Costa, Ramón, *Curso de derecho tributario*, Bogotá, 2001, p. 81-93. Liccardo, Gaetano, "Introducción al estudio del derecho tributario", en *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2001, p. 35-37. Arango Mejía, Álvaro y Plazas Vega, Mauricio Alfredo, "Los Tributos" en *Derecho Tributario*, ICDT, Bogotá, 1999, p. 132-139. Plazas Vega, Mauricio Alfredo, *El liberalismo y la teoría de los tributos*, Temis, Bogotá, 1997, p.315-321.

<sup>83</sup> República de Colombia. Rama Judicial. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Consejero ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ. Bogotá, D.C., cinco (5) de octubre dos mil seis (2006). Radicación número: 08001-23-31-000-2002-01507-01(14527). Actor: UNION TEMPORAL EMPRESARIOS DEL CARIBE. Demandado: DEPARTAMENTO DEL ATLANTICO. Referencia: ESTAMPILLAS DEPARTAMENTALES. FALLO. Ver consideraciones p. 18.

## BIBLIOGRAFÍA

ARANGO MEJÍA, Á., y PLAZAS VEGA, M. A.: *Los tributos en Derecho Tributario*, ICDT, Bogotá, 1999.

BETANCURT REY, M.: *La Constitución, la organización del Estado y régimen Departamental y Municipal*. Universidad de los Andes. Bogotá 1988.

BRAVO GONZÁLEZ, J. D., y RODRÍGUEZ GUTIÉRREZ, C. E.: *Reforma Estructural a los impuestos Departamentales*, en Temas de Derecho Tributario Contemporáneo. Bogotá D.C. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Colección Textos de Jurisprudencia, 2006.

BULUTOGLU, K.: *Descentralización Fiscal: Una panorámica de las contribuciones positivas y normativas*. En: Financiación de las Autonomías. OATES, W.E. y otros. H. Blume Ediciones, Madrid 1979.

CHARRY, J. M.: *El fin del constitucionalismo moderno*, en [www.juanmanuelcharry.com/documentos](http://www.juanmanuelcharry.com/documentos).

CHAVEZ MARÍN, A. R.: *La Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial en la Constitución de 1991. Elementos para su comparación con el Derecho Español*. Revista Estudios Socio Jurídicos. Facultad de Jurisprudencia – Grupo de Investigaciones Socio – Jurídicas Carlos Holguín Holguín. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Bogotá, Abril 2003, Volumen 5 no. 1.

Exposición de motivos al Proyecto de Ley 7 de 1985 y Ley 23 De 1986, Expediente Leyes 22 – 24 de 1986. Congreso Nacional, Biblioteca general.

Gobernación de Antioquia. Departamento Administrativo de Planeación. Informe de electrificación rural según censo de 2005.

Gobierno no aprobará mas estampillas”, comunicado de prensa, disponible en: <http://www.presidencia.gov.co/cne/2003/agosto/20/20202003.htm>. Consulta realizada el 27 de Junio de 2005.

GONZÁLEZ SALAZAR, E. A.: *El desarrollo legal de la descentralización en el marco de la nueva Constitución*, en *Las nuevas políticas territoriales*, Bogotá D.C., Fescol, 1993.

GORDILLO A.: *Administración. Función pública: Una reflexión actual*, en *El derecho público de finales de siglo: una perspectiva iberoamericana*, Civitas, Madrid, 1996.

Historia de la Empresa de energía de Bogotá, Tomo II p. 175. Empresa de energía de Bogotá S.A. ESP y Universidad Externado de Colombia, Bogotá 2000.

LEGUIZAMO A. M., y MARTÍNEZ G.: *Electrificación Rural y Desarrollo Agrícola en el país*. En: *Revista Nacional de Agricultura*, No. 882, Marzo de 1988.

LICCARDO, G.: *Introducción al estudio del derecho tributario*, en *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2001.

MESA, J. C.: *El régimen tributario departamental frente a las facultades extraordinarias del poder ejecutivo*. *Revista Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario*. Bogotá D.C. Volumen 31 Número 303, abril de 1936.

NARVAEZ LLANO, F.: *Políticas de electrificación rural para la expansión del servicio público de la electricidad Colombia – Perú*. Seminario de Servicios Públicos, Experiencias Colombianas y Latinoamericanas, Noviembre 10 y 11 de 2004. Observatorio Colombiano de Energía, Observatorio De Servicio Públicos Domiciliarios, Universidad Nacional de Colombia, Universidad Externado de Colombia, Disponible en [www.uexternado.edu.co/facecono/facultad/Obs.%20colombiano%20de%20energía/PDF/FERNANDO%20NARVAEZ.pdf](http://www.uexternado.edu.co/facecono/facultad/Obs.%20colombiano%20de%20energía/PDF/FERNANDO%20NARVAEZ.pdf), consulta realizada Junio 29 de 2007.

IREGUI, A. M., RAMOS, J. y SAAVEDRA, L. A.: *Análisis de la Descentralización fiscal en Colombia*. Marzo de 2001, en <http://www.banrep.gov.co/document/ftp/borra175.pdf>.

PÉREZ ESCOBAR, J.: *Derecho Constitucional Colombiano*. Bogotá: Temis, 1997.

PLAZAS VEGA, M. A.: *El liberalismo y la Teoría de los tributos*. Bogotá: Temis 1995.

República de Colombia. Asamblea del Amazonas Ordenanza 004 de 1993, Ordenanza 060 de 1995, Ordenanza 003 de 2006.

República de Colombia. Asamblea Departamental del Amazonas Ordenanza 060 de 1995.

República de Colombia. Asamblea Departamental del Amazonas Ordenanza 003 de 2006.

República de Colombia. Asamblea Departamental de Antioquia. Ordenanza 43 de 1987, Ordenanza 52 de 1995.

República de Colombia. Asamblea Departamental de Antioquia Ordenanza 52 de 1995.

República de Colombia. Asamblea Departamental de Antioquia. Ordenanza 1 de 2007.

República de Colombia. Asamblea Departamental de Antioquia. Proyecto de Ordenanza 046 de 2006.

República de Colombia. Asamblea Departamental de Córdoba. Ordenanza 17 de 2006.

República de Colombia. Congreso Nacional Ley 27 de 1949, Ley 20 de 1961, Ley 41 de 1966, Ley 23 de 1986, Ley 191 de 1995, Ley 633 de 2000, Ley 645 de 2000, Ley 687 de 2001, Ley 1059 de 2006.

República de Colombia. Congreso Nacional. Proyecto de Ley 7° de 1985 y Exposición de motivos al Proyecto de Ley 7° de 1985. Expediente Leyes 22 – 24 de 1986. Congreso Nacional, Biblioteca general.

República de Colombia. Constitución de Colombia de 1886.

República de Colombia. Constitución Política de Colombia de 1991.

República de Colombia. Gobernación de Antioquia. Exposición de motivos al proyecto de Ordenanza 046 de 2006.

SARRIA, Eustorgio, SARRIAB., M.: *Derecho Administrativo*. Bogotá: CEIDA, 1978.

Segundo Informe de Evaluación del Plan de Desarrollo 2004-2007. ECHEVERRI ALVARÁN, Nicolas Albeiro, Coordinador. Disponible en [www.planeacionantioquia.gov.co/descargas/seguimiento\\_evaluacion/evaluacion\\_plan\\_dlo/04linea1.doc](http://www.planeacionantioquia.gov.co/descargas/seguimiento_evaluacion/evaluacion_plan_dlo/04linea1.doc).

STEWART CARBALLO, R.: *Régimen Político Departamental*. Pontificia Universidad Javeriana. 1979.

RODRÍGUEZ GUTIÉRREZ, C. E.: *Poder Tributario y Entidades Territoriales. El caso colombiano en la Constitución de 1991*. Revista Estudios Socio Jurídicos. Facultad de Jurisprudencia – Grupo de Investigaciones Socio – Jurídicas Carlos Holguín Holguín. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Bogotá, Noviembre 2005, Volumen 7 no. 2.

VALDES COSTA, R.: *Curso de derecho tributario*, Bogotá, 2001.



# **RESEÑA DE MESAS REDONDAS**

**(1 de julio de 2004 a 10 de abril de 2008)**





**MESAS REDONDAS**  
**1 de julio 2004 – 30 de junio 2007**

**Tema:** **Análisis de la Decisión 578 de la Comunidad Andina para Evitar La Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal**

Moderador: Dr. Adrián F. Rodríguez Piedrahita  
Fecha: 10 de agosto de 2004

**Tema:** **Costos y Deducciones frente a los conceptos de Empresa y Renta Única**

Moderador: Dr. Bernardo Carreño Varela  
Fecha: 26 de agosto de 2004

**Tema:** **Aspectos Tributarios del Régimen de Estabilidad Jurídica**

Moderador: Dr. Juan Pablo Godoy Fajardo  
Fecha: 09 de septiembre de 2004

**Tema:** **Una Inversión Deducible: Art. 68 de la Ley 863/03**

Moderador: Dr. Carlos A. Ramírez Guerrero  
Fecha: 30 de septiembre de 2004

**Tema:** **Comentarios al Proyecto de Reforma Tributaria**

Moderadores: Drs. Alberto Carrasquilla y Juan Camilo Restrepo Salazar  
Fecha: 04 de noviembre de 2004

**Tema:** **Régimen Tributario Especial - Decretos 4400 de 2004 y 640 de 2005**

Moderadora: Dra. Luz Clemencia Alfonso Hostios  
Fecha: 14 de abril de 2005

---

**Tema:** **El Convenio para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal celebrado entre Colombia y España**

Moderador: Dr. Alfredo Lewin Figueroa  
Fecha: 2 de junio de 2005

**Tema:** **Plan Vallejo y Zonas Francas. Beneficios Tributarios a la luz de los compromisos ante la OMC**

Moderador: Dr. Gabriel Ibarra Pardo  
Fecha: 28 de julio de 2005

**Tema:** **Ley de Estabilidad Jurídica – Aspectos Tributarios**

Moderadores: Drs. Gustavo Pardo Ardila, John Guarín Pulecio y Juan Pablo Godoy Fajardo  
Fecha: 11 de agosto de 2005

**Tema:** **Efectos tributarios de las diferencias entre la Utilidad Comercial y la Renta Líquida**

Moderadores: Drs. Juan Pablo Murcia, Myriam Estella Gutiérrez A. y Carlos Alberto Bernal B.  
Fecha: 25 de agosto de 2005

**Tema:** **Ley Antitrámite – Aspectos Tributarios**

Moderadora: Dra. Ruth Yamile Salcedo Younes  
Fecha: 15 de septiembre de 2005

**Tema:** **Planificación Fiscal de Patrimonios en el Exterior y Estructuras Off Shore Internacionales**

Moderador: Dr. Rolf Rueeggsegger  
Fecha: 28 de septiembre de 2005

**Tema:** **Ley de Valorización**

Moderador: Dr. Bernardo Carreño Varela  
Fecha: 13 de octubre de 2005

**Tema:** **Derivados Financieros**

Moderador: Dr. Carlos Eduardo Jaimes Jaimes  
Fecha: 17 de noviembre de 2005

- Tema:** **Reporte congreso IFA – Principio, Fuente, Fusiones y Adquisiciones de Empresas Internacionales**  
**Moderadores:** Drs. Alfredo Lewin Figueroa y Monica Reyes Rodríguez  
**Fecha:** 24 de Noviembre de 2005
- Tema:** **Entidades sin Ánimo de Lucro**  
**Moderador:** Dr. Juan Carlos Gallego  
**Fecha:** 26 de Enero de 2006
- Tema:** **El Impuesto de Industria y Comercio en Arrendamiento y Rendimientos Financieros**  
**Moderadores:** Dra Analida Nauffal Correa, Generalidades del impuesto de industria y comercio  
Dr. Jhon Jairo López, El impuesto de industria y comercio en Manizales.  
Dr. Juan Paulo Rodríguez González, El impuesto de industria y comercio en Bogotá.  
**Fecha:** 26 de Enero de 2006 - **Manizales**
- Tema:** **La Tributación de las Regalías en los Derechos Inter-nos, Internacionales y Comunitario**  
**Moderadora:** Dra. Esperanza Buitrago Díaz  
**Fecha:** 2 de Marzo de 2006
- Tema:** **Planeación Tributaria - Taller Contable**  
**Moderadores:** Drs. Héctor Saenz Alfaro y Alba Yaneth Rodríguez Torres  
**Fecha:** 16 de Marzo de 2006
- Tema:** **La Problemática del Impuesto de Industria y Comercio en Cali y Municipios Vecinos**  
**Moderadores:** Drs. Fabio Londoño Gutiérrez y Fernando Cruz Montoya Representando al ICDT  
Dr. Adrián Fernando Rodríguez Piedrahita  
**Fecha:** 23 de marzo de 2006 - **Cali**
- Tema:** **Zonas Francas**  
**Moderador:** Dr. Alberto Múnera Cabas  
**Fecha:** 6 de abril de 2006

- 
- Tema:** Sanciones por no enviar información en medios magnéticos  
**Moderador:** Dr. Julian Jiménez Mejía  
**Fecha:** 11 de mayo de 2006
- Tema:** Los Principios Constitucionales y el Impuesto de Industria y Comercio  
**Moderador:** Dr. Gustavo Adolfo Serrano  
Representando al ICDT Dr. Vicente Amaya Mantilla  
**Fecha:** 15 de junio de 2006 - **Bucaramanga**
- Tema:** Competencia de los Jueces Administrativos, los Tribunales y el Consejo de Estado, incidencia en el Proceso Tributario  
**Moderadores:** Drs. Héctor J. Romero Díaz Presidente de la Sección Cuarta del Consejo de Estado y Jaime Abella Zárate y Carlos A. Ramírez Guerrero  
**Fecha:** 17 de agosto de 2006
- Tema:** Ley para la Normalización de Cartera Pública  
**Moderadores:** Drs. Ana María Barbosa Rodríguez, Jairo Gómez Ramírez y Consuelo Caldas Cano  
**Fecha:** 24 de Agosto de 2006
- Tema:** Procedimientos Alternativos de Prevención y Resolución de Conflictos Tributarios  
**Moderador:** Dr. Fabio Londoño Gutiérrez  
Representando al ICDT Dr. Mauricio Piñeros Perdomo  
**Fecha:** 8 de Septiembre de 2006 - **Cali**
- Tema:** Procedimientos Alternativos de Prevención y Resolución de Conflictos Tributarios  
**Moderador:** Dr. Fabio Londoño Gutiérrez  
**Fecha:** 28 de Septiembre de 2006
- Tema:** Pruebas y Debido Proceso en Materia Tributaria. Normas, Jurisprudencia y Doctrina  
**Moderador:** Dr. Carlos A. Ramírez Guerrero  
**Fecha:** 5 de Octubre de 2006

- Tema:** **El ICA en materia de Inversiones en Bogotá y Medellín.**  
**Procedimiento Tributario del ICA en Bogotá y Medellín**
- Moderadores: Drs. María Eugenia Sánchez Estrada, J. Fernando Álvarez Rodríguez, Mario Posada García-Peña y Fernando Robledo Clavijo
- Fecha: 11 de Octubre de 2006 - **Medellín**
- Tema:** **El Impuesto a la Plusvalía Inmobiliaria y el Impuesto de Delineación Urbana. Normas, Jurisprudencia y Doctrina**
- Moderador: Dr. Álvaro Camacho Montoya
- Fecha: 12 de Octubre de 2006
- Tema:** **Presentación y Aspectos Generales del Proyecto de Reforma Tributaria**
- Moderadores: Drs. Luis Miguel Gómez Sjöberg, Benjamin Cubides Pinto y Luis Enrique Betancourt Builes
- Fecha: 13 de Octubre de 2006 – **Manizales**
- Tema:** **Aplicabilidad y Vigencia de las Decisiones 578 y 599 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones. Consecuencias del retiro de Venezuela**
- Moderador: Dr. Benjamín Cubides Pinto
- Fecha: 9 de Noviembre de 2006  
23 de Noviembre de 2006 - **Cali**
- Tema:** **El IVA y los Servicios de Telefonía**
- Moderador: Dr. J. Fernando Álvarez R.
- Fecha: 3 de mayo de 2007
- Tema:** **Régimen de las Zonas Francas**
- Moderadores: Drs. Gabriel Ibarra Pardo y Arturo Acosta Villaveces
- Fecha: 8 de mayo de 2007
- Tema:** **Plan Nacional de Desarrollo**
- Moderadora: Dra. Marcela Montealegre
- Fecha: 24 de mayo de 2007

---

**Tema:** Alcance de la Potestad Tributaria de los Entes Territoriales. Los tributos Territoriales creados bajo la denominación de “Estampillas”

Moderadores: Drs. Juan carlos Gloria De Vivo, Luis Miguel Gómez Sjöberg y Mauricio A. Plazas Vega

Fecha: 31 de Mayo de 2007- **Barranquilla**

**Tema:** Las Normas Reglamentarias de la Ley 1111 de 2006

Moderador: Dr. Juan Carlos Gallego García

Fecha: 21 de junio de 2007

**Tema:** Tratados Internacionales para evitar la doble imposición y para Prevenir la Evasión Fiscal, con especial referencia al Convenio con la República de Chile

Moderadores: Drs. Alfredo Lewin Figueroa y Benjamín Cubides Pinto

Fecha: 26 de junio de 2007

**Tema:** Régimen de Transferencias

Moderador: Dr. Juan Camilo Restrepo Salazar

Fecha: 5 de julio de 2007

**Tema:** Plan Muisca: Balance y Perspectivas

Moderadoras: Dra. Esperanza Sánchez Pérez – Directora estratégica del proyecto Muisca – DIAN

Dra. Blanca Deicy Zamora – Subdirectora de gestión y asistencia al cliente – DIAN

Fecha: 2 de octubre de 2007

**Tema:** Avances en la Negociación y Definición de Convenios de Doble Imposición. (CDI)

Moderador: Dr. Camilo Andrés Rodríguez Vargas - Jefe División Jurídica DIAN

Fecha: 30 de octubre de 2007

**Tema:** Evolución Jurisprudencial en materia de Deducciones en el Impuesto sobre la Renta

Conferencista: Dra. María Inés Ortiz Barbosa – Consejera de Estado – Sección Cuarta

- Moderador: Dr. Jaime Abella Zárate  
Fecha: 15 de noviembre de 2007
- Tema: Evolución de la Jurisprudencia en materia de sanciones tributarias**
- Conferencista: Dra. Marcela del Socorro Cadavid – Magistrada del T.A.C. – Sección Cuarta
- Moderador: Dr. Juan Carlos Prias Bernal  
Fecha: 29 de noviembre de 2007
- Tema: Influencia del Derecho Constitucional en el Derecho Tributario; Evolución Jurisprudencial**
- Moderador: Dr. Héctor J. Romero Díaz  
Consejero de Estado – Sección Cuarta  
Fecha: 6 de diciembre de 2007
- Tema: Evolución de la Jurisprudencia en materia de suspensión Provisional de los Actos Administrativos en Materia Tributaria**
- Moderadora: Dra. Stella Jeannette Carvajal  
Magistrada del T.A.C. – Sección Cuarta  
Fecha: 6 de febrero de 2008
- Tema: Beneficio por Invertir en Activos Fijos**
- Moderador: Dr. Carlos Alfredo Ramírez Guerrero  
Fecha: 10 de abril de 2008
- Tema: Doctrina del consejo Técnico de la Contaduría Pública**
- Expositor: Dr. Rafael Franco Ruíz  
Moderador: Dr. Bernardo Carreño Varela  
Fecha: 15 de mayo de 2008





# ÍNDICE



## ÍNDICE

### EL RÉGIMEN DE ZONAS FRANCAS EN COLOMBIA

<i>Juan David Barbosa Mariño</i> <i>Luís Orlando Sánchez Neira</i>	3
Introducción	9
1. La noción de Zona Franca	10
2. Características del Régimen	10
2.1. Es extraterritorial	10
2.2. Es un régimen excepcional sólo en las materias en que sea establecido expresamente.	11
2.3. Es un área geográfica	12
2.4. Es un instrumento de comercio exterior (no sólo referido a las exportaciones).	13
2.5. Es una herramienta de competitividad para el resto del TAN	13
2.6. Su tratamiento está sujeto a los Acuerdos Internacionales	14
3. Antecedentes y desarrollo del régimen en Colombia	15
4. Establecimiento y designación de Zonas Francas.	18
4.1. La entidad que concede la autorización	18
4.2. Los requisitos necesarios para obtener la designación como Zona Franca	19
4.3. Casos Especiales	20
a. Las Zonas Francas Transitorias	20
b. Las Zonas Francas Permanentes Especiales – ZFPE –	21
c. Los parques tecnológicos como Zonas Francas	21
5. Los Usuarios del Régimen	22
5.1. Los Usuarios Operadores	23
5.2. Los Usuarios Industriales	23
5.3. Los Usuarios Comerciales	24

6.	Aspectos aduaneros y de comercio exterior	24
6.1.	Operaciones desde el TAN con destino a la zona franca	25
6.2.	Operaciones entre Usuarios	27
6.3.	Operación desde Zona Franca al TAN	28
6.4.	Operaciones desde el exterior a Zona Franca	29
6.5.	Operaciones desde Zona Franca al exterior	30
7.	Aspectos Tributarios	30
7.1.	El Impuesto sobre la renta y complementarios	30
7.2.	Aplicación del impuesto a las ganancias ocasionales	31
7.3.	Algunos comentarios sobre otras disposiciones del impuesto de renta	32
	a. Operaciones a valores del mercado con partes relacionadas	32
	b. Otros Beneficios tributarios	34
	c. Reserva del artículo 130 del Estatuto Tributario para usuarios de zonas francas con tarifa de renta del 15%	34
	d. El crédito tributario por impuestos pagados en el exterior	36
	e. Aplicación del beneficio de auditoría para los usuarios de zonas francas	36
	f. Efectos en los socios de compañías localizadas en zona franca	37
7.4.	Retenciones en la fuente a título de renta	38
	a. Retenciones que se le son practicadas a los usuarios de zona franca	38
	b. Retenciones que practican los usuarios a sus proveedores	38
	c. Autorretención	39
7.5.	Impuesto sobre las ventas (IVA) en la prestación de servicios	39
	a. Desde el TAN con destino a la Zona Franca	39
	b. Desde la Zona Franca con destino al TAN	40
	c. Desde el exterior a Zona Franca	40
	d. Desde Zona Franca al exterior	40
7.6.	Impuesto de industria y comercio (ICA)	41
7.7.	Otros impuestos	42
8.	Aspectos Cambiarios	42
	A manera de Recomendaciones	43
	BIBLIOGRAFÍA	44

## **ALGUNAS IDEAS SOBRE LA CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN**

<i>Bernardo Carreño Varela</i>	49
Capítulo Primero	51
Introducción	51
Capítulo Segundo	53
Cuestiones Generales	53
1. De los Ingresos Públicos	53
2. La Actividad del Estado	55
3. Clasificación de los Tributos	57
4. La Constitución Colombiana	60
Capítulo Tercero	62
La Contribución	62
1. Naturaleza	62
2. El Beneficio	62
3. El Costo Repartible	66
4. Manejo de Los Fondos	68
5. La Parafiscalidad	70
6. La Contribuciones en el Derecho Colombiano	71
(i) Antecedentes Jurisprudenciales	71
(ii) La Constitución Actual	72
(a) Sobre la Naturaleza de las Contribuciones	72
(b) El Principio de Legalidad	74
(c) Los Deberes y Derechos del Contribuyente	74
Capítulo Cuarto	75
La Contribución Por Valorización	75
1. Concepto General	75
2. Antecedentes	77
(i) Generales	77
(ii) Colombia	78
3. La Valorización en la Actual Legislación Colombiana	79
(i) Orígenes	79

(ii) La Legalidad del Tributo	80
(a) La Teoría	80
(b) Competencia para Legislar	82
á. En tiempos Normales	82
â. Legislador Extraordinario	82
ã. La Entidades Territoriales	84
ä. La reglas que Protegen al Principio (1ª Parte)	84
â. La reglas que Protegen al Principio (2a Parte)	86
√1°. El sujeto activo.	86
√2°. Los sujetos pasivos.	86
√3°. El Hecho Gravable	88
√4°. La Base Gravable	90
√5°. La Tarifa	93
Capítulo Quinto	95
Dos Instituciones Paralelas	95
1. La Plusvalía	96
2. La Valorización por Beneficio General	98
(i) La Teoría General	98
(ii) El Crecimiento de las Ciudades.	100
(iii) En el Derecho	102
(a) La Tesis General	102
(b) Jurisprudencia del Consejo de Estado.	102
Capítulo Sexto	106
La Carpintería Jurídica	106
1. Cuestiones Generales	106
(a) Sujeto Activo	107
(b) Los Estatutos de Valorización	107
(c) El Beneficio	106
(d) Representación	107
(e) Costos	107
2. Determinación de la Contribución Individual	110
(a) Introducción al Tema	110
(b) Sistema de los Avalúos	110
(c) Sistema de las Áreas Virtuales	111
(d) A guisa de ejemplo	111

Notícula Informativa	112
Capítulo Séptimo	112
A Manera de Conclusión	112
<b>Bibliografía</b>	114
<b>EL DERECHO ADUANERO Y LOS ACUERDOS DE INTEGRACIÓN - UN ANTECEDENTE HISTORICO Y EL IMPACTO ACTUAL EN LA PLANEACIÓN DE LAS OPERACIONES DE COMERCIO EXTERIOR -</b> <i>Andrés Forero Medina</i>	119
Antecedentes de un debate regulatorio - Una experiencia histórica	122
Regulación Aduanera, Derecho Económico y Acuerdos Regionales de Integración - ARI - Tratados de Libre Comercio TLC.	126
Aplicación de las Regulaciones Aduaneras en los Acuerdos Regionales de Integración y en las Normas Supranacionales.	131
<b>LA PROBLEMÁTICA ACTUAL DE LA SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN EN MEDIOS MAGNÉTICOS</b> <i>Julian Jiménez Mejía</i>	135
<b>EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL EN MATERIA DE DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b> <i>María Inés Ortiz Barbosa</i>	165
<b>PRUEBAS EN INVESTIGACIONES TRIBUTARIAS</b> <i>Carlos Alfredo Ramírez Guerrero</i>	185
<b>ESTAMPILLA PRO ELECTRIFICACIÓN RURAL. Elementos para su aproximación conceptual, el caso de Antioquia, Córdoba y Amazonas</b> <i>Camilo Ernesto Rodríguez Gutiérrez</i>	201

<b>1. Introducción</b>	207
2. Desarrollo legal	210
3. Desarrollo territorial	220
3.a. El caso de Antioquia	222
3.b. El caso de Córdoba	225
3.c. El caso de Amazonas	227
4. La electrificación rural y la estampilla pro electrificación rural	228
5. Conclusiones	231
Bibliografía	234



**LISTA  
DE MIEMBROS  
DEL ICDT  
Abril de 2008**



## MIEMBROS HONORARIOS

### Doctores

ABELLA ZÁRATE JAIME  
ALFONSO BERNAL JUAN I.  
AMAYA MANTILLA VICENTE  
ÁNGEL DE LA TORRE ALFONSO  
ARANGO MEJÍA ÁLVARO (†)  
AYALA VELA HORACIO E.  
BECERRA BECERRA HÉCTOR JULIO  
BETANCOURT BUILES LUIS ENRIQUE  
BRAVO ARTEAGA JUAN RAFAEL  
BRAVO GONZÁLEZ JUAN DE DIOS  
CAHN-SPEYER WELLS PAUL  
CAMACHO RUEDA AURELIO (†)  
CARREÑO VARELA BERNARDO  
CASTILLO DÁVILA POLICARPO (†)  
CRUZ DE QUIÑONES LUCY  
ECHEVERRI GIRALDO ANTONIO J.  
FLÓREZ VELANDIA JULIO (†)  
GÓMEZ SJÖBERG LUIS MIGUEL  
GONZÁLEZ BENDIKSEN JAIME  
GUTIÉRREZ JIMÉNEZ ANTONIO (†)  
HUSSERL WALTER (†)  
LAVERDE TOSCANO EDUARDO (†)  
LEWIN FIGUEROA ALFREDO  
LEYVA ZAMBRANO ÁLVARO  
MARTÍNEZ MENÉNDEZ ALBERTO (†)  
MONTERO RODRÍGUEZ CECILIA  
MÚNERA CABAS ALBERTO  
PACHÓN MOLINA ÁNGEL MARÍA (†)  
PIÑEROS PERDOMO MAURICIO  
PLAZAS VEGA MAURICIO ALFREDO  
RAMÍREZ GUERRERO CARLOS ALFREDO  
RESTREPO SALAZAR JUAN CAMILO  
ROSAS VEGA GABRIEL  
Profesor GONZÁLEZ GARCÍA EUSEBIO  
Profesor VALDÉS COSTA RAMÓN (†)



**MIEMBROS DEL  
INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO  
MIEMBROS DE NÚMERO**

ABELLA MANCERA MARÍA DEL PILAR	BEJARANO RODRÍGUEZ JUAN CARLOS
ABELLA RUÍZ JUAN MAURICIO	BELTRAN CALVO EDILBERTO
ABELLA ZÁRATE JAIME	BERMÚDEZ MUÑOZ CARLOS EDUARDO
ACERO SALAZAR MARTÍN RAUL	BERNAL BOTERO CARLOS ALBERTO
ACOSTA VILLAVECES ARTURO	BERNATE ARBELAEZ JOSÉ ALEJANDRO
AGUDELO REYES ALBA	BETANCOURT BUILES LUIS ENRIQUE
ALFONSO ÁNGEL DE LA TORRE	BOADA CHAPARRO MABEL EUGENIA
ALFONSO BERNAL JUAN I.	BONILLA PAEZ MARÍA ELENA
ALFONSO HOSTIOS LUZ CLEMENCIA	BRAVO ARTEAGA JUAN RAFAEL
ÁLVAREZ POSADA JORGE	BRAVO GONZÁLEZ FRANCISCO
ÁLVAREZ RODRÍGUEZ JULIO FERNANDO	BRAVO GONZÁLEZ JUAN DE DIOS
ALZATE DE BURITICA LUZ STELLA	BRICEÑO DE VALENCIA MARTHA TERESA
AMAYA MANTILLA VICENTE	BURBANO DÍAZ JESSICA
AMAYA REYES RUBEN	CABALLERO AGUDELO DIANA LUCIA
ANAYA VISBAL RICARDO JESÚS	CAHN - SPEYER WELLS PAUL
ANDRADE PERILLA MARIO JOSÉ	CALDAS CANO CONSUELO
ÁNGEL DE LA TORRE GUSTAVO ALFONSO	CAMACHO MONTOYA ÁLVARO EDUARDO
ARCE ROJAS PATRICIA	CAÑON BOHORQUEZ EDNA CAROLINA
ARIAS GÓMEZ JESÚS MARÍA	CÁRDENAS NAVAS DARIO
ARIAS PÉREZ JOSÉ HÉCTOR	CARDONA ARIAS FIDEL
ARISTIZABAL MORA NATALIA	CARO ACERO JORGE HERNÁN
BADILLO BRAY ARMANDO JOSÉ	CARREÑO VARELA BERNARDO
BALCAZAR MONZON GUSTAVO	CARRERO BALDION LUIS ALFONSO
BARATTO ABELLO LUIS GUILLERMO	CASTAÑEDA DURAN JOSÉ ELBERT
BARBOSA MARIÑO JUAN DAVID	CASTAÑO MEJÍA EDGAR
BARCASNEGRAS ACOSTA B. DEL CARMEN	CASTILLA MURILLO CARLOS ALBERTO
BARCO VARGAS ALBERTO	CASTRO ESCAMILLA HENRY
BARLIZA ZUBIRIA VÍCTOR	CAYCEDO TRIBIN CAMILO FRANCISCO
BARRAZA AGUDELO FABIOLA	CHAPARRO PLAZAS CARLOS MIGUEL
BARRIENTOS RESTREPO ANA LUCÍA	CHAVEZ GARCÍA MILTON FERNANDO
BECERRA BECERRA HÉCTOR JULIO	CLAVIJO LEÓN WILLIAM
BECERRA HERMIDA JUAN CARLOS	CONTRERAS CAMARGO PEDRO PABLO
BECERRA HERMIDA VÍCTOR HUGO	CORREA PINZÓN HÉCTOR JAIME
BECERRA PINZÓN LUZ CARMEN	CORREA RESTREPO JULIO ENRIQUE
BEDOYA GOYEZ JORGE DAVID	CORREA SALAZAR JOSÉ MIGUEL

CORREDOR ALEJO JESÚS ORLANDO  
CORTÉS CARVAJAL PUBLIO  
CORTÉS GUARIN CAMILO  
CORTÉS SEGURA FELIPE AUGUSTO  
CRIALES ARDILA MARIO NOEL  
CRUZ DE QUIÑONES LUCY  
CRUZ MONTOYA FERNANDO  
CRUZ PÉREZ JOSÉ ALONSO  
CUBIDES PINTO BENJAMÍN  
CUESTA ESGUERRA MAURICIO  
DE FRANCISCO LLOREDA ERNESTO  
DE LUQUE ALFONSO FRANCISCO JOSÉ  
DEL CASTILLO SOLANO ANTONIO JOSÉ  
DEL CHIARO GONZÁLEZ HÉCTOR EMILIO  
DELGADO DÍAZ-GRANADOS SERGIO  
DÍAZ PALACIOS ÁLVARO ANDRÉS  
DUARTE CANCINO ALFONSO  
DUEÑAS BARRETO HENRY ALBERTO  
DUEÑAS GUSTAVO  
DUQUE ARBELÁEZ HÉCTOR JAIME  
DURAN CAMACHO MARLENE BEATRIZ  
ECHEVERRI GIRALDO ANTONIO JOSÉ  
ECHEVERRY SOLANILLA BIBIANA  
ESCOBAR MARTÍNEZ ROSSANA  
ESPINOSA MEOLA RODOLFO JOSÉ  
ESPINOSA PÉREZ CARLOS ANTONIO  
FIGUEROA SIERRA AUGUSTO  
FLÓREZ PACHÓN JOSÉ HERNAN  
FLÓREZ PACHÓN JULIO ERNESTO  
FORERO MEDINA ANDRES  
FORERO TREJOS ANA MARÍA  
FRADIQUE-MÉNDEZ LÓPEZ CARLOS  
FRANCO MEJÍA JUAN GUILLERMO  
FRANCO MURGUEITO LUIS HERNANDO  
GALINDO ARIAS HUGO  
GALLEGO GARCÍA JUAN CARLOS  
GARCÍA MORALES DAVID HUMBERTO  
GARZÓN RIVERA SAUL  
GIRÓN MEDINA JAIME ANDRES  
GLORIA DE VIVO JUAN CARLOS  
GODOY FAJARDO JUAN PABLO  
GÓMEZ DÍAZ JAIR DARIO  
GÓMEZ FLÓREZ IGNACIO  
GÓMEZ GARZÓN MARÍA DEL CARMEN

GÓMEZ SJÖBERG LUIS MIGUEL  
GONZÁLEZ HADAD OSCAR ANTONIO  
GONZÁLEZ BARRERA OSWALDO ANDRÉS  
GONZÁLEZ BENDIKSEN JAIME  
GONZÁLEZ CAÑON MANUEL ARMANDO  
GONZÁLEZ DE CUELLAR CECILIA  
GONZÁLEZ GARCÍA EUSEBIO  
GONZÁLEZ GÓMEZ JAIRO  
GONZÁLEZ HERRERA OSCAR IVÁN  
GONZÁLEZ MARTÍNEZ CARLOS H.  
GONZÁLEZ PADILLA ALBERTO ENRIQUE  
GONZÁLEZ PARADA HERNAN ALBERTO  
GONZÁLEZ USUGA LUIS FERNANDO  
GONZÁLEZ VALENCIA JAVIER  
GONZÁLEZ ZUÑIGA BERTHA LUCIA  
GRIJALBA MONCAYO MARIETTA  
GUEVARA CÁRDENAS ENRIQUE ALFONSO  
GUTIÉRREZ CASAS ALEJANDRO  
GUTIÉRREZ ARGUELLO MYRIAM STELLA  
GUTIÉRREZ BELTRAN ANDRÉS  
GUTIÉRREZ HERRÁN OSCAR FABIAN  
GUZMÁN CASTAÑEDA RAMIRO  
GUZMÁN ORTÍZ LUIS FERNANDO  
HERNÁNDEZ CANTOR ERICK  
HERNÁNDEZ VARGAS AURA MILENA  
HERRAN OCAMPO CATALINA  
HIGUITA NARANJO JAIRO ALBERTO  
HOLGUIN BEPLAT JORGE ERNESTO  
HORTA PULGAR ALFONSO ANTONIO  
HOYOS JIMÉNEZ ADRIANA CATALINA  
HUERTAS BACCA GUILLERMO  
IBAÑEZ MORENO ROLANDO  
IBARRA PARDO GABRIEL  
IBARRA PARDO MARTÍN GUSTAVO  
IDROVO CUBIDES JUAN MANUEL  
IMITOLA REDONDO CONSUELO ISABEL  
INSIGNARES GÓMEZ ROBERTO CARLOS  
JIMÉNEZ MEJÍA JULIAN  
LAFURIE ESCORCE ANTONIO JOSÉ  
LAFURIE ESCORCE CARLOS MARIO  
LAMPREA OKAMEL NACIRAAKEBER  
LEÓN QUINTERO JUAN MANUEL  
LEWIN FIGUEROA ALFREDO  
LEWIN PINZÓN JUAN ESTEBAN  
LEYVA MUÑOZ ÁLVARO ENRIQUE

LEYVA ZAMBRANO ÁLVARO  
 LIZCANO RODRÍGUEZ CARLOS ANDRES  
 LLANES ARENAS ALIX ADRIANA  
 LONDOÑO GUTIÉRREZ FABIO  
 LONDOÑO LONDOÑO ADRIANA ISABEL  
 LONGAS LONDOÑO HUMBERTO  
 LÓPEZ GÓMEZ ERNESTO  
 LÓPEZ RODRÍGUEZ ELSY ALEXANDRA  
 LÓPEZ VALENCIA TADEO  
 LÓPEZ VILLEGAS PABLO ANDRES  
 LOZANO LOZANO NAYIVI  
 LOZANO RODRÍGUEZ ELEONORA  
 LOZANO VILA RODRIGO  
 MACIAS ORDOÑEZ ÁLVARO  
 MALABET JULIAO SILVANA MARÍA  
 MANOSALVA AFANADOR ENRIQUE  
 MARIN ELIZALDE JOSÉ MAURICIO  
 MARROQUIN VELANDIA SANTIAGO A.  
 MARTÍNEZ MENDOZA JOSÉ VICENTE  
 MARTÍNEZ ROA ÁLVARO JOSÉ  
 MAYA PATIÑO DORA CECILIA  
 MAYORGA ARANGO HÉCTOR MAURICIO  
 MEDINA ARROYO FERNANDO  
 MENDOZA DE TOVAR MYRIAM  
 MENDOZA RAMÍREZ ÁLVARO  
 MESA GÓMEZ MARÍA CLEMENCIA  
 MOLINA GRAU FERNANDO  
 MONTAÑA MURILLO MAGDA CRISTINA  
 MONTERO RODRÍGUEZ CECILIA  
 MONTES DÍAZ JAIRO  
 MORALES ARIAS LUIS GUILLERMO  
 MORALES HERNÁNDEZ INES ELENA  
 MORANTE BEDOYA GUSTAVO ADOLFO  
 MORENO JARAMILLO ALFONSO  
 MORENO PÉREZ JULIAN  
 MORENO SALAZAR LUCAS  
 MÚNERA CABAS ALBERTO DANIEL  
 MUÑOZ PEÑALOZA JACQUELINE MARÍA  
 MUÑOZ SAMBONI CAMPO ELIAS  
 NARANJO RODAS HENRY  
 NÁRVAEZ GÓMEZ NIDIA PATRICIA  
 NÁRVAEZ HERNÁNDEZ CARLOS A.  
 NAUFFAL CORREA ANALIDA  
 NEIRA MEJÍA LUIS CARLOS  
 NIETO OLIVAR GERMAN EDUARDO  
 NUÑEZ AFRICANO FERNANDO  
 OBANDO MARQUEZ JOSÉ MARÍA  
 OBREGÓN MANUEL DE JESÚS  
 OROZCO DE TRIANA ALBA LUCIA  
 ORTÍZ ROA ADRIANA  
 OSMAN GÓMEZ PEDRO PABLO  
 OSORIO VESGA SONIA ESTHER  
 OSPINA MESA MARTHA YOLANDA  
 OUNDJIAN BARROS ALEKSAN  
 PABA HEILBRON JOSÉ ALBERTO  
 PADILLA MORENO HERNANDO ENRIQUE  
 PÁEZ MURILLO ALEJANDRO  
 PALACIOS MEJÍA HUGO  
 PANIAGUA LOZANO JORGE E.  
 PARDO ARDILA GUSTAVO ALBERTO  
 PARDO CARRERO GERMAN ALFONSO  
 PAREDES MONTEALEGRE VÍCTOR HUGO  
 PARRA ESCOBAR ARMANDO  
 PARRA GÓMEZ ÁLVARO  
 PARRA GÓMEZ MARÍA MARGARITA  
 PARRA RAMÍREZ ANDRÉS FELIPE  
 PERDOMO SERRATO JUDITH  
 PÉREZ PEÑUELA SERGIO IVAN  
 PERILLA LOZANO PUBLIO  
 PINILLA ACEVEDO FELIPE  
 PINILLOS ROCHA OLGA MERCEDES  
 PINZÓN MARTÍNEZ GERMÁN  
 PINZÓN NOSSA WILLIAM  
 PIÑEROS PERDOMO MAURICIO  
 PIZA RODRÍGUEZ JULIO ROBERTO  
 PLAZAS VEGA MAURICIO ALFREDO  
 POSADA GARCÍA-PEÑA MARIO  
 PRECIADO HOYOS AMPARO ELISA  
 PRIETO URIBE FRANCISCO JOSÉ  
 PULIDO PINTO PEDRO SILVIO  
 RAMÍREZ BAQUERO CAMILO ERNESTO  
 RAMÍREZ CARDONA OSCAR HUMBERTO  
 RAMÍREZ DUARTE CLARA INÉS  
 RAMÍREZ GALINDO CLAUDIA MARÍA  
 RAMÍREZ GUERRERO CARLOS A.  
 RAMÍREZ RUÍZ LAURA CECILIA  
 RAMÍREZ STERNBERG MARCELA  
 RAMOS GIRÓN WILSON ORLANDO  
 RAMOS ROMERO JORGE ROBERTO  
 REGUEROS DE LADRON DE GUEVARAS SOFIA

RESTREPO CAÑAVERA MARÍA CAROLINA SUÁREZ GARCÍA LUIS FERNANDO  
 RESTREPO CRUZ RUBBY SUÁREZ PARRA JUAN MANUEL  
 RESTREPO SALAZAR JUAN CAMILO TAMAYO ARANGO GUSTAVO ALBERTO  
 REY CASTILLO MARTÍN EMILIO TOBÓN ECHEVERRI FABIO LEÓN  
 REYES LEAL GERMAN TORRES DÍAZ CATALINA  
 REYES ORTIZ FRANCISCO FERNANDO TORRES RODRÍGUEZ FLOR MARÍA  
 REYES RODRÍGUEZ MONICA TORRES ROMERO CAMILO  
 RINTHA MARTÍNEZ SALUSTIANO TORRES ROMERO URIAS  
 RIOS RESTREPO MARÍA PATRICIA TORRES VÁSQUEZ VICENTE JAVIER  
 ROBLEDO CLAVIJO FERNANDO TRIANA SOTO JUAN PABLO  
 RODRÍGUEZ DÍAZ DORA TRIBIN JASSIR JORGE FRANCISCO  
 RODRÍGUEZ GONZÁLEZ JUAN PAULO TRUJILLO CAICEDO JAIME  
 RODRÍGUEZ GUERRERO YOLANDA URIBE LARGACHA RODRIGO  
 RODRÍGUEZ PIEDRAHITA ADRIAN F. USECHE JIMÉNEZ LUIS FERNANDO  
 RODRÍGUEZ SENIOR FERNAN VANEGAS MARTHA ALICIA  
 RODRÍGUEZ VELASQUEZ CLAUDIA E. VARGAS CIFUENTES CLAUDIA C.  
 ROJAS DUQUE LUIS GONZALO VARGAS CIFUENTES JAIME ALBERTO  
 ROMERO MOLINA CESAR AUGUSTO VARGAS ESPINOSA CHRISTIAN EDUARDO  
 ROMERO TARAZONA JOSÉ ANDRÉS VARGAS MONCALEANO JORGE EDUARDO  
 ROSAS VEGA GABRIEL VARGAS NIVIA IVAN FERNANDO  
 ROZO GUTIÉRREZ CAROLINA VARGAS PUCHE ALICIA ESTHER  
 RUBIANO PADILLA HERNANDO VÁSQUEZ COLON HUGO NICOLAS  
 RUEDA AMOROCHO HERNANDO VÁSQUEZ HENAO FABIO EDUARDO  
 RUIZ CABRERA RICARDO ANDRÉS VÁSQUEZ SOTO NURY  
 RUIZ CIFUENTES IVAN DARIO VEJARANO PARDO DORIA RUTH  
 RUIZ HURTADO JUAN GUILLERMO VÉLEZ PENAGOS MARÍA MERCEDES  
 SABOGAL GUEVARA RICARDO ANDRÉS VÉLEZ RICO RUBEN DARIO  
 SAFFON ARANGO GILBERTO VIDALES CAMACHO SERGIO ANTONIO  
 SALAS SÁNCHEZ MARGARITA DIANA VILLAACOSTA GERMÁN  
 SALAZAR TORRES JUAN CARLOS VIVEROS RUBIANO SERGIO  
 SALCEDO YOUNES RUTH YAMILE WHITTINGHAM GARCÍA ELIZABETH  
 SALINAS SOSSA JOSÉ BELARMINO WILLS CERVANTES EMILIO  
 SANABRIA GÓMEZ CARMEN ZAPATA TORRES RAFAEL MARIO  
 SÁNCHEZ ESTRADA MARÍA EUGENIA ZARAMA MARTÍNEZ CAMILO FRANCISCO  
 SANIN BERNAL IGNACIO ZULUAGA DE ZAMUDIO FABIOLA  
 SANIN GAVIRIA MARÍA ZULUAGA GÓMEZ XIMENA  
 SARMIENTO COLMENARES CARLAA.  
 SARMIENTO PÉREZ PEDRO ENRIQUE  
 SARMIENTO ROMERO TULIO EDUARDO  
 SARRIA MEDINA SANDRA MARÍA  
 SEGOVIA FORERO CRISTIAN EDUARDO  
 SERNA ÁNGEL BEATRIZ  
 SERRANO QUINTERO GUSTAVO ADOLFO  
 SIERRA MEJÍA HERNANDO ENRIQUE  
 SUÁREZ GARCÍA JOSÉ PRIMITIVO



## MIEMBROS ADHERENTES

ACOSTA BORRERO HUGO CESAR  
AGRAY CORTÉS RAQUEL BEATRIZ  
AGUILAR CALDERON FREDDY  
AGUILAR CASAS WILSON ALBERTO  
ALFONSO CORTÉS FABIO ELKIN  
ALMANZA ROJAS HÉCTOR HENRY  
AMARILES BOTERO CARLOS HERNAN  
AMEZQUITA PIART JUAN JOSÉ  
ANGARITA ÁLVAREZ ANDRES LEONARDO  
ÁNGEL CUBILLOS MARISOL  
APONTE RODRÍGUEZ PEREGRINO  
ARAGON GARCÍA PABLO JOSÉ  
ARANGO FRANCO OVIDIO  
ARANGO NIETO JUAN CARLOS  
ARANGO ORREGO LUIS CARLOS  
ARENAS JOYA GUILLERMO  
ARÉVALO BUITRAGO ISIDORO  
ARÉVALO BUITRAGO TULIO DELFÍN  
ARÉVALO ÁLVARO HERNANDO  
ARIZA HERNÁNDEZ MELIDA  
ARJONA REYES OSCAR EDUARDO  
ASCENCIO JIMÉNEZ JUAN PABLO  
AVELLANEDA ESPITIA EDGAR FERNANDO  
AVILA ESPITIA CARLOS JULIO  
AYALA GARCÍA JESÚS ANTONIO  
AYALA VELA HORACIO ENRIQUE  
BARRERA PRIETO ROCIO  
BAUTISTA SUÁREZ JOSÉ ISRAEL  
BEDOYA GIRALDO CESAR  
BEJARANO GARCÍA OSCAR MARINO  
BELEÑO ROJAS GUADALUPE  
BELTRAN ARIAS GLADYS IRENE  
BELTRAN HERRERA MIRYAM  
BERNAL GONZÁLEZ JOSÉ MANUEL  
BLANCO CAMACHO LUIS EDUARDO  
BLANCO ORTEGON GILMA PATRICIA  
BOGOTA GALARZA BLANCA LYDA  
BOHORQUEZ DE CAÑÓN LEONOR  
BORRERO SILVA JORGE  
BUILES YEPES HERNANDO DE JESÚS  
BUITRAGO ESGUERRA JOSÉ  
CAICEDO ANCINES LUIS ALFREDO  
CAICEDO GAVIRIA MARÍA CLEMENCIA  
CAJIGAS GINA MARÍA  
CALAMBAS CHARRY ÁNGELICA MARÍA  
CALAMBAS CHARRY JAVIER ENRIQUE  
CALERO ARCILA ADELA MARÍA  
CAMACHO GUZMÁN SANDRA PATRICIA  
CAMARGO SERRANO CESAR A.  
CANTOR CÁRDENAS ROSELLI  
CÁRDENAS ORTIZ RUBEN DARIO  
CARREÑO BETANCOURT DIEGO ANDRÉS  
CARREÑO PINZÓN CRISTIAN RENE  
CARRERO MONTAÑEZ NICOLAS  
CARRILLO ROZO FLAMINIO  
CASANOVA MUÑOZ JAIRO HENRY  
CASAS MARTÍNEZ DIEGO ENRIQUE  
CASAZZA PODENZANA GINO MARIO  
CASTAÑEDA GONZÁLEZ LUZ MERY  
CASTAÑO CALDERON MARÍA BELSY  
CASTAÑO TORO GLORIA STELLA  
CASTELLANOS CASTELLANOS GABRIEL  
CASTILLO SAAVEDRA CLARA INES  
CASTILLO SUÁREZ RAUL  
CASTILLO VELASQUEZ WILLIAM ALBERTO  
CASTRILLON CASTILLO ORLANDO  
CASTRO BOLIVAR WINSTON  
CASTRO CATAÑO CONSTANTINO  
CASTRO GARCÍA HERNANDO  
CASTRO ISAZA EDGAR ALBERTO  
CASTRO RAMÍREZ LUIS FERNANDO  
CEDIEL SÁNCHEZ GUILLERMO  
CERON GÓMEZ JOSÉ PLINIO  
CHAVARRO MEDINA DORIS  
CHICA RAMÍREZ JUAN GUILLERMO  
CIFUENTES LÓPEZ YENY MARITZA  
CONTRERAS GONZÁLEZ ERNEY L.  
CORADINE LYNN HEIDY  
CORCHO CASTRO CARLOS ALBERTO  
CORCHO ESPINOSA VÍCTOR ERNESTO

CORREA BLANCO MILEYDI  
CORREA MONTOYA ENRIQUE  
CORREA PALACIO GLORIA ZADY  
CORTÉS BONILLA JOAQUIN DAVID  
CRUZ SILVA JULIO CESAR  
CUADROS VALVERDE JESÚS MARÍA  
CUBILLOS PEDRAZA DIEGO  
CUCA ORTIZ MARIO  
CUELLAR FRANCIA ELENA  
DE LA CUADRA BECHARA ENRIQUE  
DE LA ROSA SALAZAR LUIS CARLOS  
DELGADO MOLANO LUIS ERNESTO  
DÍAZ CAMARGO JOSÉ ROSENDO  
DÍAZ DÍAZ CAMPO ELIAS  
DÍAZ HERNÁNDEZ MAURICIO  
DÍAZ MÉNDEZ HERNÁN ALFREDO  
DÍAZ MÉNDEZ MARÍA HELENA  
DÍAZ TALERIO LEONARDO  
DUQUE MENESES JOSÉ HUMBERTO  
DUQUE SALAZAR JORGE HUMBERTO  
ESCOBAR BUILES INÉS MIRIAM  
ESCOBAR CUERVO GERMAN  
ESPINOSA VINASCO GONZALO ARNULFO  
FAJARDO CIFUENTES REINALDO  
FEGED QUIJANO CAMILO  
FERNANDEZ ORTÍZ MARTHA CECILIA  
FERNANDEZ VÉLEZ GABRIEL ENRIQUE  
FIGUEROA BETANCOURTH LUZ MARINA  
FIGUEROA CORREAL ALBA YANURY  
FIGUEROA MERCADO LISETH JOHANA  
FLECHAS ESPINOSA HÉCTOR JAIME  
FLOREZ BLAIR ANTONIO JOSÉ  
FORIGUA SILVA DORA LINDA  
FRANCO HERRERA CELSO  
FRANCO PRIETO DIEGO FERNANDO  
FRANCO GUILLERMO LEÓN  
GAITAN JIMÉNEZ JOSÉ DANIEL  
GALINDO BERROCAL JOSÉ FERNANDO  
GALLO DÍAZ RAMIRO JOSÉ  
GAMA BELTRAN ÁLVARO HERNANDO  
GAMARRA ARENAS FABIO ENRIQUE  
GAMEZ RINÓN MAGDALENA  
GARCÍA BECERRA YANETH PATRICIA  
GARCÍA BUITRAGO MARIO  
GARCÍA CASTRILLON JOSÉ GILBERTO  
GARCÍA DURAN EDGAR  
GARCÍA GRAJALES JOSÉ FERNANDO  
GARCÍA MÉNDEZ JOSÉ HERNANDO  
GARCÍA OLIVARES JAIME  
GARCÍA ORDUÑA ARTURO GERMÁN  
GARCÍA PEDRAZA RODOLFO  
GARCÍA RAMÍREZ WILLIAM  
GARCÍA SALAZAR GERMÁN  
GARCÍA VELASQUEZ HEINER  
GIL ESTRADA MARIO ERNESTO  
GIL HENAO GUSTAVO ADOLFO  
GIRALDO GARAY JUAN CARLOS  
GÓMEZ ÁNGEL LUZ MARINA  
GÓMEZ CEBALLOS MARÍA FRANCE  
GÓMEZ ESPINOSA LUIS ALFONSO  
GÓMEZ GARCÍA IVAN DE JESÚS  
GÓMEZ MEJÍA GLORIA INES  
GÓMEZ ROBAYO LAUREANO  
GÓMEZ SALAZAR BUENAVENTURA  
GONZÁLEZ ARIZA LUIS CARLOS  
GONZÁLEZ CALDERON AVELINO  
GONZÁLEZ CHAPARRO HENRY  
GONZÁLEZ COTRINO VÍCTOR MIGUEL  
GONZÁLEZ GONZÁLEZ ERIC ANTONIO  
GONZÁLEZ SÁNCHEZ ZULEIMA  
GONZÁLEZ JOSÉ ANTONIO  
GUAIDIA PEDRO PABLO  
GUARIN ALVARADO JOSÉ ERNEY  
GUERRERO RIVERA LUIS GENARO  
GUERRERO EDUARDO  
GUEVARA GARCÍA JAVIER  
GUTIÉRREZ AVILA MERCEDES  
GUTIÉRREZ HERNÁNDEZ MIGUEL ÁNGEL  
GUTIÉRREZ RIAÑO OSCAR ALFONSO  
GUZMÁN CASTAÑEDA YENNY  
HENAO BERNAL GUSTAVO  
HENAO RESTREPO DIEGO ENRIQUE  
HERNÁNDEZ ESTRADA RODRIGO  
HERNÁNDEZ FLOREZ CESAR IGNACIO  
HERNÁNDEZ PÉREZ MARTHA RUTH  
HERNÁNDEZ RIOS GABRIEL  
HERNÁNDEZ SEGOVIA EMILIO  
HERNÁNDEZ VÁSQUEZ RAMIRO  
HERRAN FERNANDEZ DE CASTRO ROSA  
HINCAPIE DAZA SANTIAGO

HOLGUÍN TORO GUILLERMO JAIME  
 HOYOS SAAVEDRA JESÚS EDILBERTO  
 IDARRAGA LENIS ESTELA  
 IGLESIAS SOJO HÉCTOR DANIEL  
 JAIME FABIO ENRIQUE  
 JAIMES JAIMES CARLOS EDUARDO  
 JARAMILLO ARIAS DIEGO  
 JARAMILLO MEJÍA LUZ MARÍA  
 JIMÉNEZ GÓMEZ LIBIA OLIVA  
 JIMÉNEZ GONZÁLEZ MARÍA VÍCTORIA  
 JIMÉNEZ JAIMES NESTOR ALBERTO  
 JIMÉNEZ LOZANO BERNARDO  
 JIMÉNEZ POSADA HERNANDO  
 KLING GÓMEZ HANS STEFAN  
 KOOK PORRAS ERIK JOSÉ  
 LAGOS PACANCHIQUE JULIO VICENTE  
 LANCHEROS AYALA JAIME JOSÉ  
 LEÓN BAUTISTA ELSA  
 LEÓN GÓMEZ JAIME  
 LOAIZA ARANGO JUAN DIEGO  
 LÓPEZ CAMPO ALFREDO  
 LÓPEZ HAZ ANTONIO  
 LÓPEZ MUÑOZ HUMBERTO  
 LÓPEZ OROZCO MARÍA CONSUELO  
 LÓPEZ OSPINA ÁNGELA MARÍA  
 LÓPEZ RAMÍREZ GERARDO LEÓN  
 LÓPEZ VEGA LUIS ENRIQUE  
 LOZADA CANO MIGUEL  
 LOZANO GARCÍA JAIME  
 LOZANO PLATA JORGE ENRIQUE  
 LOZANO RIVEROS LUZ MARINA  
 LOZANO RODRÍGUEZ ADOLFO MARIO  
 LUQUE TORRES MEDARDO  
 MAJBUB MATTA SALOMÓN  
 MALAGON SOLANO ROSSMARY  
 MANTILLA CALA JAIRO RENE  
 MANTILLA NEISSA PATRICIA  
 MARÍN GALLEGOS LUZ AMPARO  
 MARÍN SIERRA EDGAR ALEN JANDRO  
 MARTÍN RODRÍGUEZ MARITZA DEL PILAR  
 MARTÍNEZ ARIZA ELKIN  
 MARTÍNEZ CLAROS DAVID LEÓN  
 MARTÍNEZ GRANADOS JHONNY ALBERTO  
 MARTÍNEZ MARTÍNEZ RAFAEL ANTONIO  
 MARTÍNEZ NOCERA JUAN PABLO  
 MARTÍNEZ QUINTERO CESAR AUGUSTO  
 MARTÍNEZ RODAS MARÍA NORMA  
 MARTÍNEZ SÁNCHEZ ZENEYDA  
 MAYA PATIÑO GABRIEL  
 MAYA PATIÑO GLORIA INES  
 MAYORGA CASTRO ERNESTO  
 MAYORGA RODRÍGUEZ JAIME ALBERTO  
 MEDINA ORJUELA JOSÉ VICENTE  
 MEDINA SANABRIA RICHARD  
 MEJÍA ARIAS LUZ ALBA  
 MÉNDEZ TRIANA JORGE IVAN  
 MENDOZA MUÑOZ JAVIER ENRIQUE  
 MEZA MAFLA SANTIAGO  
 MOLINA CUEVAS MARITZA  
 MONRAS MUÑOZ RAMON ENRIQUE  
 MONSALVE AGAMEZ ADRIANA GISELA  
 MONSALVE ALZATE GUILLERMO  
 MONSALVE CESPEDES BERNARDO  
 MONSALVE TEJADA RODRIGO  
 MONTAÑO RICO LUIS JORGE  
 MONTES MARIN JOSÉ ROBERTO  
 MONTOYA GUTIÉRREZ JUAN RICARDO  
 MONTOYA MORENO IVAN ANDRES  
 MORA CASTAÑEDA RICARDO  
 MORA PERALTA FREDY LEONARDO  
 MORA SANJUAN WILSON JOSÉ  
 MORALES FALLA ENRIQUE  
 MORALES GORDILLO OLIVIA  
 MORALES MIRANDA JAIRO ERNESTO  
 MORALES MONTES LUIS ALFONSO  
 MORALES RIVERA OSCAR DARIO  
 MORENO BASTOS JOSÉ EDUARDO  
 MORENO GONZÁLEZ JOSÉ LUIS  
 MORENO GONZÁLEZ JUAN GUILLERMO  
 MORENO MATEUS IBETH JATHIRA  
 MORENO MONTERO JAIME  
 MORENO NAVARRETE MARTHA ROCIO  
 MORENO RAMÍREZ ANDRES  
 MORENO RAMÍREZ JORGE  
 MORENO SUÁREZ JOSÉ EDUARDO  
 MOSQUERA MERA EDDIE  
 MOSQUERA MONDRAGON LUIS CARLOS  
 MOYANO REINA CARLOS FELIPE  
 MUÑOZ ALONSO OSCAR AUGUSTO  
 MURCIA FAJARDO HUGO HERNANDO

NARANJO GIRALDO LEONOR  
 NARIÑO ROCHA HENRY HELBERT  
 NAVARRETE CORTÉS LUZ MERY  
 NEGRETE ARIAS WILSON  
 NISIMBLAT VACCAADRIANA  
 NOGUERA MENESES BERNARDO EFRAIN  
 NUÑEZ SUÁREZ FABIOLA  
 OLARTE MORA CARLOS JULIO  
 ORDOÑEZ ESCALANTE JOSÉ TOBIAS  
 ORJUELA MURCIA CARLOS IGNACIO  
 OROZCO VERGARA EDILBERTO  
 ORTIZ ARIAS WILSON GERARDO  
 ORTIZ RENGIFO PATRICIA  
 ORTIZ SÁNCHEZ ADONAI ANTONIO  
 OSPINA RONDON LIBARDO  
 OTERO DE DUQUE LUZ MARINA  
 PABON ROBINSON JORGE VIANEY  
 PACANCHIQUE FARIAS CARLOS A.  
 PAEZ ALBARRAN JUSTO ELISEO  
 PALACIO ESTRADA NORA LUZ  
 PARAMO SAMPER ALEX ALEJANDRO  
 PARDO ROJAS NELSON GERMAN  
 PARDO SARMIENTO ALFONSO  
 PARRAARTEAGA RAUL  
 PARRA HERRERA DARIO  
 PARRA PARRA NANCY  
 PARRA PELAEZ JOHN MARIO  
 PARRA RODRÍGUEZ NHORA CECILIA  
 PAVAMOJICA JAIME  
 PENAGOS NEUTA CESAR AUGUSTO  
 PEÑA RAIAN LUIS HERNANDO  
 PEÑALOSA PALOMINO JOSÉ ALBERTO  
 PEÑUELA PINTO PEDRO DAVID  
 PERDOMO MOSQUERA JORGE  
 PÉREZ BERNAL RAMON ARMANDO  
 PÉREZ GUTIÉRREZ JOSÉ OSWALDO  
 PÉREZ PÉREZ JUAN AQUILINO  
 PÉREZ RESTREPO MARTHA CECILIA  
 PÉREZ SUÁREZ MYRIAM DEL SOCORRO  
 PINZÓN AVENDAÑO AZUCENA  
 PLESTER HENAO FRANCISCO JAVIER  
 POSADA OCHOA DIANA MARÍA  
 PRIETO FORERO JAVIER ORLANDO  
 PRIETO GARZÓN JOSÉ JAVIER  
 PRIETO VARGAS LUIS ALBERTO  
 PUERTO RAMÍREZ JORGE ALIRIO  
 QUECANO OVALLE MARCO A.  
 QUICENO MARÍA UVENCY  
 QUIJANO GUERRA FRANCISCO  
 QUIJANO GUERRA JORGE  
 QUINTANA GARCES GUSTAVO ADOLFO  
 QUINTERO PATIÑO DILIA ESPERANZA  
 RAMÍREZ BARRIOS LUIS HUMBERTO  
 RAMÍREZ BURITICA JOHANY F.  
 RAMÍREZ HOYOS CARLOS HUMBERTO  
 RAMÍREZ LÓPEZ ÁLVARO  
 RAMÍREZ MATIZ FELIPE  
 RAMÍREZ SIERRA MARTHA LIGIA  
 RAMOS CAJICA VÍCTOR MAURICIO  
 RENGIFO GAMBOA NORA ELENA  
 RESTREPO ARANGUREN ROBERTO  
 RESTREPO LIZCANO JOHN JAIRO  
 RESTREPO RIVERA TULIO  
 RESTREPO SALAZAR OSCAR HUMBERTO  
 REY REY CARMEN OFELIA  
 REY SALGADO VÍCTOR HUGO  
 REYES CRISTANCHO BERNARDO  
 REYES REYES EDILBERTO DE JESÚS  
 RIAÑO MERCHAN MARTHA LUCIA  
 RICAURTE RIVEROS HUMBERTO  
 RICO TOVAR JOSÉ ANTONIO  
 RINCÓN BARON HUMBERTO  
 RINCÓN CORTÉS CARLOS ALBERTO  
 RINCÓN OSPINA JAIME ABRAHAM  
 RINCÓN RINÓN JOHANA  
 RIOS SALAZAR FREDY BERNARDO  
 RIVERA ASPRILLA ELLIOT  
 RIVERA GONZÁLEZ JOSÉ ORLANDO  
 RIVERA ROJANO ELECTO ENRIQUE  
 RIVEROS MORENO LIDA YANEDT  
 ROA PAEZ MARÍA DEL PILAR  
 ROBAYO HIGUERA LUIS CARLOS  
 RODRÍGUEZ ANGARITA JOSÉ TRINIDAD  
 RODRÍGUEZ CABALLERO LUIS GERARDO  
 RODRÍGUEZ CHALA RICARDO  
 RODRÍGUEZ CONTRERAS CARLOS A.  
 RODRÍGUEZ GUERRERO HILDA G.  
 RODRÍGUEZ HERNÁNDEZ ALBERTO  
 RODRÍGUEZ HOYOS MAURICIO IVAN  
 RODRÍGUEZ OSPINA JOSÉ JAHIR

RODRÍGUEZ OVALLE JAIRO ELIECER  
 RODRÍGUEZ PRADO HÉCTOR FABIO  
 RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ JORGE E.  
 RODRÍGUEZ VILLAMIZAR LISANDRO  
 RODRÍGUEZ VILLANUEVAARMANDO  
 ROJAS AMAYA OSCAR DE JESÚS  
 ROJAS CASTILLO MARIO ORLANDO  
 ROJAS ORTIZ LEIDY MARCELA  
 ROMERO ALVARADO NUBIA  
 ROMERO BECERRA JOHN TAIRO  
 ROMERO VARGAS LUIS MARIO  
 RUEDA AMOROCHO FELIX OCTAVIO  
 RUÍZ CUBILLOS JOSÉ NAPOLEON  
 RUÍZ DÍAZ CARLOS EDUARDO  
 RUÍZ GONZÁLEZ CARMEN LUCIA  
 RUBÍ GUERRA ÁLVARO MOISES  
 SABOGAL ACOSTA RICARDO  
 SAENZ ALFARO HÉCTOR AUGUSTO  
 SAENZ ROBLES PABLO  
 SAEZ CAICEDO VALENTÍN  
 SALAMANDO BARRERA FABIO  
 SALCEDO MARTÍNEZ MYRIAM  
 SALCEDO RUEDA ALBA LUCÍA  
 SILDARRIAGAARROYAVE GERMÁN DARIO  
 SALGADO SIERRA MYRIAM  
 SÁNCHEZ BARRAGAN JESÚS ANTONIO  
 SÁNCHEZ CALDERON ARNULFO  
 SÁNCHEZ GARCÍA JUAN ALBERTO  
 SÁNCHEZ GIL JOSÉ DANIEL  
 SÁNCHEZ LINARES BENILDO  
 SÁNCHEZ ORTEGA GLORIA INÉS  
 SÁNCHEZ SEGURA LUZ HELENA  
 SANTIAGO DURAN EGON ADOLFO  
 SIERRA NAVARRO MIRTA YAMILE  
 SILVA PENAGOS JORGE  
 SUÁREZ DE PÉREZ AMALIA  
 SUÁREZ FIGUEROA HUGO FERNANDO  
 SUÁREZ GUTIÉRREZ JAIR  
 SUÁREZ TOLOZA JAIME  
 TABARES CALDERON FRANCISCO JAVIER  
 TABORDA MUÑOZ BERNARDO  
 TALERO CASTRO LEYDA  
 TAMAYO DE LAUSCHUS MARIELA E.  
 TAMAYO MAÑOZCAALIRIO  
 TANGARIFE ROTAVISTA FERNANDO  
 TARQUINO PÉREZ JORGE ARTURO  
 TELLEZ TORRES HENRY ORLANDO  
 TIETJE CHIVATAZAYDA  
 TOBAR SALCEDO WILSON  
 TORO PARRA NESTOR  
 TORRES CARRASCO EFRAIN HERNANDO  
 TORRES GALVIS OSCAR HORACIO  
 TORRES MENDOZA OSCAR HERNANDO  
 TORRES QUINTERO ADRIANA  
 TORRES RIVERA AMANDA  
 TORRES ROMERO CAMILO  
 TOVAR GAITA URIEL  
 TOVAR GARCES DIEGO FERNANDO  
 TOVAR GUTIÉRREZ JOSÉ DE JESÚS  
 TREJOS ESCOBAR HÉCTOR MANUEL  
 TRIANA LÓPEZ CARMEN CECILIA  
 TRIANA FLOR ÁNGELA  
 TRIANA HERNANDO  
 TRUJILLO LÓPEZ CAMILO ENRIQUE  
 UNIBIO AVILA EDGAR  
 URREGO JORGE ENRIQUE  
 VALENCIA CASALLAS ALBERTO  
 VALLEJO TOBON JAIME ANTONIO  
 VARGAS ORJUELA ADOLFO  
 VÁSQUEZ FRANCO MARITZA  
 VÁSQUEZ TRISTANCHO GABRIEL  
 VELANDIA MARIÑO ROSA ELVIRA  
 VELANDIA MORENO NEILA NEHIR  
 VELANDIA VELANDIA ANDREA  
 VÉLEZ GARCÍA ALONSO  
 VÉLEZ JOHNSON MARÍA CECILIA  
 VENEGAS AMORTEGUI LUIS  
 VERGARA ACHURY JOSÉ EDILBERTO  
 VERTEL CAMACHO MARÍA ISABEL  
 VESGAARDILA OSCAR  
 VILLA MARTÍNEZ ORLANDO  
 VILLALOBOS ZAMBRANO MARITZA  
 VILLAMILAYALA LUIS EDUARDO  
 VILLAMIZAR GUTIÉRREZ JORGE E.  
 VILLANUEVA GALARZA CARLOS ADRIANO  
 VITOLO R. GUSTAVO  
 VIVEROS DE MARIÑO ALICIA  
 WOODCOCK MONTENEGRO JUAN C.  
 YATE SEGURA JOSÉ LUIS  
 ZUÑIGA BEJARANO YOLANDA



Esta revista se terminó de editar el día 30 de mayo de 2008,  
en las oficinas del Instituto Colombiano de Derecho Tributario  
Calle 75 No. 8 - 29  
Bogotá, D.C., Colombia

Impreso por Editorial Nomos S.A.  
Carrera 39 B No. 17 - 85 Bogotá., D.C.

