



Revista de derecho fiscal

ISSN: 1692-6722

ISSN: 2346-2434

Universidad Externado de Colombia

Martínez Alvarado, Andrea Carolina

Aplicación directa de las modificaciones a los elementos esenciales del Impuesto de Industria y Comercio por parte de las entidades territoriales. El caso del servicio de aseo y vigilancia y el del transporte de gas

Revista de derecho fiscal, núm. 16, 2020, Enero-Junio, pp. 89-117

Universidad Externado de Colombia

DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n16.05>

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=684376576004>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org



Sistema de Información Científica Redalyc

Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal

Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso abierto

**Aplicación directa de las modificaciones a los elementos esenciales del Impuesto de Industria y Comercio por parte de las entidades territoriales. El caso del servicio de aseo y vigilancia y el del transporte de gas**

**Direct Application of the Modifications to the Essential Elements of the Industry and Commerce Tax by the Territorial Entities. The case of the Toilet and Surveillance Service and the case of Gas Transportation**

**Aplicação direta das modificações dos elementos essenciais da indústria e do imposto comercial pelas entidades territoriais. O caso do serviço de varejo e vigilância e o caso do transporte de gás**

**ANDREA CAROLINA MARTÍNEZ ALVARADO<sup>1</sup>**

<sup>1</sup> Abogada, de la Universidad Externado de Colombia. Especialista en Derecho contencioso administrativo y Máster en Derecho del Estado, con énfasis en Derecho Tributario de la misma Universidad. Docente invitada de la misma casa de estudios. Asociada líder de Jiménez Higueta Rodríguez & Asociados. Correo-e: carolina.martinez@jhrcorp.co. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n16.05>

## Resumen

Colombia es un Estado unitario con autonomía de sus entidades descentralizadas; en el ámbito fiscal, la distribución de potestades se encuentra decantada en la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado. En este sentido, siendo la ley el límite al principio de autonomía tributaria de las entidades territoriales, se hace preciso que las normas legales se apliquen de manera directa sin que medie un acto previo que adopte las modificaciones o variaciones, para lo cual utilizaremos de ejemplo la modificación de la base gravable del tributo en los servicios de aseo y vigilancia y en el transporte de gas.

**Palabras claves:** Poder tributario; Impuesto de Industria y Comercio; Bases gravables especiales; Servicios de aseo y vigilancia; Transporte de gas.

## Abstract

Colombia is a unitary State with autonomy of its decentralized entities, in the fiscal field the distribution of powers is determined by the jurisprudence of the Constitutional Court and the Council of State. In this sense, the law being the limit to the principle of tax autonomy of territorial entities, it is necessary that the legal rules be applied directly without a prior act that adopts the modifications or variations, for the above, we will use for example, the modification of the taxable base of the tax in the cleaning and surveillance services and in the transport of gas.

**Keywords:** Tax power; Industry and Commerce Tax; Special Taxable Bases;

Cleaning and Surveillance Services; Gas Transportation.

## Resumo

A Colômbia é um Estado unitário com autonomia de suas entidades descentralizadas, no campo fiscal a distribuição de poderes é determinada pela jurisprudência do Tribunal Constitucional e do Conselho de Estado. Nesse sentido, sendo a lei o limite do princípio da autonomia tributária das entidades territoriais, é necessário que as regras legais sejam aplicadas diretamente sem um ato prévio que adote as modificações ou variações, para o exposto, utilizaremos por exemplo, a modificação da base tributável do imposto nos serviços de limpeza e vigilância e no transporte de gás.

**Palavras-chave:** Poder tributário, Imposto industrial e comercial, Bases tributáveis especiais, Serviços de limpeza e vigilância; Transporte de gás.

## Introducción

La autonomía tributaria de las entidades territoriales como principio de nuestro sistema tributario ha tenido un importante desarrollo desde su consagración en la Constitución de 1991, en la jurisprudencia de la Corte Constitucional y en la del Consejo de Estado, al igual que en la doctrina de autor. Su concepto, sus límites, su ámbito de aplicación, la posibilidad con la que cuentan las entidades territoriales de adoptar o no un tributo creado por ley y el margen de configuración de los elementos del tributo adoptado, entre otros aspectos, han sido ampliamente discutidos por la jurisprudencia y la doctrina.

No obstante lo anterior, se presentan serios problemas en la aplicación de las normas de orden legal que modifican o varían alguno de los elementos esenciales de los tributos que se encuentran en vigor dentro de los ordenamientos tributarios territoriales. Esto, como quiera que, en virtud del principio de autonomía tributaria, las entidades territoriales suelen negar la aplicación directa de las normas que modifican los tributos, argumentando la obligatoriedad de un acuerdo o de una ordenanza que incorpore los cambios a la normativa territorial.

Con base en dos casos de modificaciones a tributos que se encuentran en aplicación, se pretende demostrar que el principio de autonomía tributaria de las entidades territoriales puede tener, por lo menos, dos dimensiones claramente diferenciadas. La primera se concreta en la facultad de las entidades territoriales de adoptar o no un tributo creado por ley, con todas las atribuciones que, a partir del desarrollo doctrinal y jurisprudencial del principio, se les han otorgado teóricamente a las entidades territoriales. La segunda dimensión, por su parte, se traduce en la supuesta facultad que tendrían las entidades territoriales de no aplicar una modificación o variación que la ley efectúa a alguno de los elementos del tributo ya adoptado y en aplicación dentro del ordenamiento tributario territorial.

Los casos que explicaremos en este artículo son referidos al Impuesto de Industria y Comercio y, en específico, a la modificación de la base gravable del tributo en los servicios de aseo y vigilancia y en el transporte de gas. A partir de estos ejemplos, encontraremos que, teniendo la ley como

límite el principio de autonomía tributaria de las entidades territoriales, se hace preciso que las normas legales se apliquen de manera directa sin que medie un acto previo que adopte las modificaciones o variaciones. Se trata, con todo, de un primer acercamiento a esta problemática que, sin duda, ofrece un sinnúmero de discusiones.

## **I. Impuesto de Industria y Comercio – Servicios de vigilancia**

En el caso de los servicios de aseo y vigilancia, el artículo 46 de la Ley 1607 del año 2012 modificó el artículo 462-1 del ET respecto de la base gravable en el impuesto sobre las ventas del servicio de aseo y vigilancia. Este artículo además señala que esta base gravable especial se tendrá en cuenta para los impuestos territoriales.

Como se observa, se trata de la modificación por parte de una ley de uno de los elementos estructurales de un tributo que se encuentra en plena aplicación, por lo que se ha planteado en la práctica la posibilidad de aplicar directamente esta base gravable especial sin que exista, para el efecto, un acuerdo que incorpore en los municipios la variación.

El artículo 462-1 del ET señala:

Para los servicios integrales de aseo y cafetería, de vigilancia, autorizados por la Superintendencia de Vigilancia Privada, de servicios temporales prestados por empresas autorizadas por el Ministerio del Trabajo y en los prestados por las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado en cuanto a mano de obra se refiere, vigiladas por la Superintendencia de Economía Soli-

daria o quien haga sus veces (...), la tarifa será del 16% en la parte correspondiente al AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad), que no podrá ser inferior al diez por ciento (10%) del valor del contrato (...).

*Parágrafo. La base gravable descrita en el presente artículo aplicará para efectos de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta, al igual que para los impuestos territoriales (destacado fuera del original).*

Como se observa, la norma define una base gravable especial para el impuesto sobre las ventas aplicable a los servicios de vigilancia, conformada por la porción cuantificable del AIU (Administración, Imprevistos y Utilidad) y que, en cualquier caso, no podría ser inferior al 10% del valor del respectivo contrato. A su vez, su parágrafo extiende la determinación de la base gravable a los impuestos territoriales, sin referirse específicamente al Impuesto de Industria y Comercio.

Con relación al Impuesto de Industria y Comercio, el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, compilado en el artículo 196 del Decreto Ley 1333 de 1986 y modificado por el artículo 342 de la Ley 1819 del 2016, define la base gravable del impuesto, de la siguiente forma:

El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos

productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.

Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites:

1. Del dos al siete por mil (2-7 x 1.000) mensual para actividades industriales, y
2. Del dos al diez por mil (2-10 x 1.000) mensual para actividades comerciales y de servicios.

Los municipios que tengan adoptados como base del impuesto los ingresos o ventas brutos podrán mantener las tarifas que en la fecha de la promulgación de esta Ley hayan establecido por encima de los límites consagrados en el presente artículo.

(...).

En vigencia del citado artículo, el que la definición de base gravable no contemplara nada respecto de bases gravable especiales generó que los servicios de aseo y vigilancia se gravaran ordinariamente de acuerdo con lo establecido en cada acuerdo municipal, es decir, sin tener en cuenta la base gravable especial.

Lo anterior tiene sentido si consideramos que la base gravable como elemento de la obligación tributaria necesita unos criterios que permitan establecer la capacidad económica de los contribuyentes mediante la realización del hecho generador en cada nivel territorial. No obstante, en este caso, la disposición de ley estaba fijando la base gravable de forma exégeta, por lo que no podía

ser potestativo de la entidad territorial fijar una base gravable diferente.

*Contrario sensu*, esto no contraviene el principio de autonomía tributaria porque entendemos que la potestad es compartida entre el legislador nacional y el administrador territorial. En nuestra opinión, es evidente que el parágrafo del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 no constituye una norma autorizadora, porque no se está autorizando a los entes territoriales a desarrollar la base gravable de los servicios de aseo, cafetería y vigilancia, ni tampoco faculta a estos para que sean libres de precisar a qué impuestos territoriales les es aplicable esta base gravable especial.

En efecto, la norma no hace ningún tipo de concesión, de manera que se limita a establecer una base gravable especial para todos los impuestos territoriales en lo que se refiere a los servicios de aseo, vigilancia y cafetería.

En virtud del artículo 27 del Código Civil, cuando la ley sea clara, no se puede desatender su tenor literal a pretexto de consultar el espíritu de esta. Dado que el legislador no estableció ningún tipo de límite a la aplicación de la base gravable especial mencionada para los servicios de aseo, cafetería y vigilancia, no es permitido al intérprete considerar que la base gravable especial debe restringirse a determinados impuestos territoriales. No hace falta que el legislador enumere de forma taxativa los impuestos territoriales a los cuales es aplicable esta base gravable especial, pues al haber guardado silencio sobre el particular la redacción de la norma claramente permite entender que la base gravable especial

del AIU es aplicable a la totalidad de los impuestos territoriales.

En consecuencia, el hecho de que la norma sea sustantiva limita a las entidades territoriales a la simple adopción de la disposición en relación con el tributo correspondiente (Impuesto de Industria y Comercio).

Con la Ley 1819 de 2016, la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio se cambió y estableció una nueva definición consistente en gravar la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable y en el parágrafo 2, estableció lo siguiente:

Seguirá vigente la base gravable especial definida para los distribuidores de derivados del petróleo y demás combustibles, del artículo 67 de la Ley 383 de 1997, *así como las demás disposiciones legales que establezcan bases gravables especiales y tarifas para el impuesto de industria y comercio, entendiendo que los ingresos de dicha base corresponden al total de ingresos gravables en el respectivo periodo gravable. Así mismo seguirán vigentes las disposiciones especiales para el Distrito Capital establecidas en el Decreto-ley 1421 de 1993* (destacado fuera del original).

A mayor abundamiento, se modificó el artículo 462-2 del ET para establecer que específicamente para esta base gravable especial para los servicios de aseo y vigilancia aplicara a la retención en la fuente sobre el Impuesto de Industria y Comercio y complementarios:

Esta base gravable especial se aplicará igualmente al impuesto de Industria y Co-

mercio y complementarios, para efectos de la aplicación de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta y *de la retención en la fuente sobre el impuesto de industria y comercio y complementarios*, así como para otros impuestos, tasas y contribuciones del orden territorial (destacado fuera del original).

Así, el Congreso de la República se reservó para sí la definición y determinación de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio, de manera que la modificación a la base gravable contenida en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 es plenamente aplicable. Lo anterior se hizo palpable con la Ley 1819 de 2016, pues se aclaró que las bases gravables serían las establecidas por ley y que específicamente para los servicios de aseo y vigilancia.

Es el caso, que la norma de la cual se desprende la base gravable para AIU en este tipo de servicios es una norma sustantiva, que modifica los servicios integrales de aseo, vigilancia y cafetería, para todos los impuestos de carácter territorial. Ello hace que, por competencia jerárquica, las entidades territoriales, en este caso, los municipios, adopten la norma como consecuencia de este mandato legal.

Respecto de la modificación realizada con la Ley 1819 de 2016, se aclaró que, para efectos de la determinación de la base gravable, es aplicable respecto de la determinación de la retención en el Impuesto de Industria y Comercio.

A pesar de que no existe duda de lo anterior, surge otro conflicto que ha sido relevante nivel de juzgados y tribunales

administrativos, con relación a la adopción formal de la base gravable por parte de las entidades territoriales como parte de la salvaguarda del principio de autonomía y que deriva en un problema de aplicación de las normas:

Es el caso de la Sentencia 2015-00143-01 del 21 de junio de 2017, mediante el cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca estableció:

Ahora cuando el legislador modifique alguno de los elementos de la obligación tributaria, *es potestad del Concejo adoptarla y reglamentarla con el fin de otorgar certeza a los contribuyentes frente a todos y a cada uno de los elementos del impuesto en aras de garantizar los principios de seguridad jurídica*, máxime si se recuerda que el legislador no puede sustituir la competencia que le ha sido asignada a los órganos territoriales por la Constitución frente a los tributos territoriales.

De conformidad con lo que antecede, la Sala resalta que al contrario de lo señalado el *a quo los conceptos demandados no contrarían ni inaplican lo dispuesto en el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, habida cuenta que el Concejo de Bogotá aún no ha adoptado lo allí previsto, razón por la que, mal haría la Administración Distrital de impuestos en dar aplicación de una norma que no ha sido adoptada y regulada por el órgano competente sin establecer con claridad el impuesto al que es aplicable y si se trata de una base gravable del tratamiento especial o un sistema de retención para las actividades de aseo, cafetería y vigilancia* (destacado fuera del original).

Al respecto, para el Tribunal Administrativo la potestad tributaria territorial radica en sus órganos legislativos siendo que las leyes nacionales deben adoptarse por medio de estos órganos, potestad que, como se explicó, viene constitucionalmente, pero que es una idea contraria al origen de la potestad tributaria legislativa. En otras palabras, esta potestad, si bien originaria, no puede oponerse a la potestad tributaria y la función legislativa como expresión del poder, la cual se encuentra radicada única y exclusivamente en el Congreso de la República.

En este aspecto, es justo recordar que el ejercicio de la potestad tributaria de los entes territoriales puede tener como origen: i) una ley que agote la totalidad de los elementos del tributo o ii) una ley de autorización en la que se permite a los entes territoriales desarrollar cada uno de los elementos del tributo.

Por su parte, la sentencia proferida por el juzgado 39 administrativo del Circuito de Oralidad de Bogotá D.C.<sup>2</sup> estableció que la base gravable especial del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 no desvanece los atributos de especialidad normativa y autonomía del Distrito Capital, por las siguientes razones:

– La norma persigue un fin constitucionalmente legítimo, esto es que una actividad económica gravada como servicio, tiene una estructura de costo que de seguirse liquidando como lo venía haciendo, crea una

situación contraria a la equidad y justicia tributaria.

– La simplificación de la base gravable, parte de una presunción atada al AIU (Administración, Imprevistos y Utilidades), que en ningún caso podrá ser inferior al 10% del valor del contrato, con lo cual se satisface el principio de eficiencia, al evitar tediosas y múltiples análisis contables y económicos para saber, cuáles son los hechos gravados y su cuantificación, para lo cual hoy basta tomar el valor del contrato.

– La base gravable especial solo aplica a las actividades descritas en las normas sin extenderse a otros servicios, con lo cual la rectificación de la base gravable por el legislador no deja sin fuerza normativa la general o inclusive especial, existente para otras actividades de servicio en ICA, actualmente vigentes en el Distrito Capital de Bogotá.

– La base gravable general del artículo 154 del EOB sigue vigente, así como sus desarrollos del Decreto Distrital 352 de 2002, en cuanto no contravengan la base gravable especial del artículo 46 de la Ley 1607 de 2012.

– Finalmente, busca la inmutabilidad del EOB bajo la tesis de especialidad normativa y autonomía de las entidades territoriales, no es de recibo. Baste con observarse el artículo 153 ibídem, según el cual, el establecimiento, determinación y cobro de tributos, gravámenes, impuestos, tasas, sobretasas y contribuciones en el Distrito se regirán por

<sup>2</sup> Sección 4ª, del 30 de septiembre de 2015 en el expediente 11001333703920150014300 que declaró la nulidad de los conceptos cordis n°. 2013EE72237 del 16 de abril de 2013 y cordis 2014EE233375 del 27 de octubre de 2014, expedidos por la Subdirección Jurídica Tributaria de la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital de Bogotá.

las normas vigentes sobre la materia con las modificaciones adoptadas en el presente Estatuto.

Si bien los dos pronunciamientos resaltan los problemas de aplicación de las normas, lo que es claro es que la potestad tributaria y la autonomía normativa de las entidades territoriales se deben entender como una autonomía secundaria, lo que responde a una razón no constitucional sino administrativa. Esto es, porque la potestad que poseen las entidades territoriales es de carácter sublegal, bien porque las normas que profieren son actos administrativos o reglamentos. En palabras de Paula Robledo Silva:

Nuestras entidades gozan de la capacidad para dictar normas jurídicas y esa autonomía normativa puede clasificarse atendiendo al tipo de normas que dicte el ente autónomo. Así, en el caso de los municipios se está en presencia de una autonomía normativa secundaria, puesto que estos solo son titulares de potestad normativa reglamentaria.

Lo anterior tiene sentido si se atiende a que esta potestad reglamentaria en cabeza de las entidades territoriales es para garantizar constitucionalmente que existirán ámbitos locales que no podrán ser cubiertos exclusivamente por el legislador, como parte de una estructura orgánica del Estado.

Se reitera que conforme al artículo 338 de la Constitución Política la facultad impositiva de los entes territoriales es de carácter derivado, pues la facultad tributaria originaria le corresponde al Congreso de la República y ante al silencio de este debe entenderse que no se han asignado facultades especiales a los entes territoriales. Tampoco se

puede entender que al haberse modificado uno de los elementos de los tributos territoriales –en este evento la base gravable– por parte del Congreso, se han vaciado las competencias de los entes territoriales sobre sus respectivos impuestos territoriales.

Con ocasión a lo anterior, el Ministerio de Hacienda, a través de la Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial, profirió el Concepto n°. 2-2015-010038 el 19 de marzo de 2015, en el que interpretó el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012 en los siguientes términos:

La base gravable descrita en el presente artículo aplicará para efectos de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta, al igual que para los impuestos territoriales, debe dirigirse a entender que se está haciendo referencia al Impuesto de Industria y Comercio, pues dentro del ámbito territorial este sería el tributo que grava la prestación de servicios de los que habla el artículo 46 (servicios integrales de aseo y cafetería, de vigilancia).

Adicionalmente, la Administración debe tener en cuenta que los efectos derogatorios de la Ley no requieren de la aprobación o refrendación de órganos colegiados de carácter territorial, pues de lo contrario se estaría aceptando que la potestad tributaria territorial está por encima de la potestad originaria del Congreso. *Así mismo, no puede sostenerse que la nueva base gravable especial para los servicios de aseo, cafetería y vigilancia está sujeta a la adopción y aprobación por parte de los Concejos Distritales o Municipales, pues ello supondría la imposibilidad de aplicar una base derogada directamente por la Ley y la imposibilidad de liquidar el impuesto*

*de industria y comercio por una actividad gravada por virtud de la ley, lo cual atenta contra los fines del Estado Social de Derecho* (destacado fuera del original).

Asimismo, recientemente, la Sección Cuarta del Consejo de Estado n°. 21896 del 19 de marzo de 2019, se pronunció sobre la determinación de la base gravable especial de los servicios de vigilancia da la razón al carácter sustantivo y exegético, en los siguientes términos:

Conforme con lo anterior, se advierte que la base gravable general de ICA, en los términos de la Ley 14 de 1983, el Decreto 1333 de 1986 y el Acuerdo 0321 de 2011, es el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior; sin embargo, ello no es óbice para que existan bases gravables especiales, como se hizo mención, que están autorizadas por la ley para su adopción e incorporación por parte de los entes territoriales, sin que ello desconozca el principio de predeterminación que consagra el artículo 338 de la Constitución Política.

Así, el aparte demandado no contraría lo establecido en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, compilado en el artículo 196 del Decreto Ley 1333 de 1986, pues si bien la base gravable del ICA para actividades industriales, comerciales y de servicios, es la referida anteriormente, no lo es menos que el artículo 46 de la Ley 1607 de 2012, al modificar el artículo 462-1, estableció una base gravable especial para los servicios ahí descritos, que por expresa disposición se hizo extensiva a los “impuestos territoriales”, entre otros, al de industria y comercio, pues a través de este se grava la prestación de los mismos servicios señalados por el

legislador, de manera que al Concejo Municipal de Cali le correspondía únicamente su aplicación, como lo efectuó a través del artículo 7 del Acuerdo 0357 de 2013.

En ese orden, contrario a lo expresado y decidido por el *a quo*, la Sala considera que el ente demandado no excedió las potestades consagradas en el artículo 287 Constitucional, en concordancia con los artículos 300-4, 313-4 y 338 ib., por el hecho de que la disposición acusada haya señalado una base gravable especial para algunos servicios, que consiste en la parte correspondiente al AIU, teniendo en cuenta que el referido artículo 462-1 del ET así lo autorizó, motivo por el cual le correspondía al municipio, si a bien lo tenía, regularlo a través de la expedición del respectivo acuerdo, como en efecto lo hizo.

No sucede lo mismo con la tarifa establecida en el aparte de la norma demandada que, como lo puso de presente el mismo municipio en el recurso de apelación y el Ministerio Público, debe ser anulada, puesto que la Ley 1607 de 2012, solo autorizó la imposición de una base gravable especial para los servicios ahí descritos.

En efecto, conforme al precepto transcrito (artículo 33 de la Ley 14 de 1983), las tarifas del Impuesto de Industria y Comercio que los municipios pueden imponer a sus contribuyentes para las actividades comerciales y de servicios deben estar en el rango del dos (2) al diez (10) por mil.

Teniendo en cuenta que la obligación tributaria en el Impuesto de Industria y Comercio es *ex-lege*, los presupuestos para su nacimiento son imperativos y requieren la correspondencia y coincidencia, entre otros

elementos, de la tarifa determinada dentro del rango prescrito por la ley.

En ese orden, como la facultad impositiva del municipio de Cali se restringe por lo dispuesto en la ley, es claro que la entidad territorial, al momento de fijar la tarifa del Impuesto de Industria y Comercio para las actividades descritas en el artículo 7 del Acuerdo 0357 de 2013, debió respetar los límites impuestos por el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, en concordancia con el artículo 196 del Decreto 1333 de 1986. En suma, el municipio solo podía imponer una tarifa dentro del rango del dos (2) al diez (10) por mil para los servicios de aseo y cafetería, de vigilancia y de servicios temporales.

En consecuencia, sobre la base gravable especial de los servicios de aseo y vigilancia podemos concluir:

- El legislador nacional es el que crea y autoriza la creación de tributos en cabeza de las entidades territoriales fijando parte de sus elementos esenciales y autorizando la determinación de otros.

- Es la entidad territorial la que debe, por medio del acto normativo reglamentario, terminar de definir y adoptarlo, ya que de esta forma se garantiza el principio de autonomía e igualmente, mediante el principio de legalidad, al momento de dar aplicación de una norma nacional al caso concreto y en la esfera del hecho generador que realiza en dicha entidad territorial.

- La autonomía normativa de las entidades territoriales es secundaria y de rango sublegal. Por esta razón, es claro que fue el legislador el que estableció cuál sería la base gravable especial para los servicios de aseo y vigilancia aplicado de forma nacional y territorial. La diferencia está en que para efectos de las entidades territoriales no podían estas definir este elemento porque ya el legislador lo estaba realizando, por lo que la adopción legislativa es netamente formal y no sustancial.

- Lo anterior no quiere decir que se vulnera el principio de autonomía de las entidades territoriales, porque igual se conserva su potestad de administración sobre los tributos, y lo que hace la norma sustantiva es delimitar el alcance en esa administración.

## II. Impuesto de Industria y Comercio – Transporte de gas

La actividad de transporte de gas natural, entendida como una actividad complementaria al servicio público domiciliario de gas natural, se encuentra gravada con el Impuesto de Industria y Comercio, de conformidad con lo establecido en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, esto es, en puerta de ciudad sobre la base del valor promedio de los ingresos que correspondan al municipio.

Antes de la promulgación de la Constitución Política de 1991, el Decreto Legislativo 1056 de 1953<sup>3</sup> previó una exención de toda clase de impuestos departamentales y

<sup>3</sup> Artículo 16. “La exploración y explotación del petróleo, el petróleo que se obtenga, sus derivados y su transporte, las maquinarias y demás elementos que se necesiten para su beneficio y para la construcción y conservación de refinerías y oleoductos, quedan exentos de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos, o indirectos, lo mismo que del impuesto fluvial (...)”.

municipales, directos o indirectos sobre las actividades exploración y explotación del petróleo crudo y sus derivados. Posteriormente, esa exención se extendió por medio del artículo 16 del Código de Petróleos.

El Decreto Reglamentario del Código de Petróleos (Decreto 850 de 1965) estableció a su vez una exención de impuestos departamentales y municipales al petróleo y sus derivados, “incluyendo el gas como producto natural o como derivado de la destilación, o a cualquiera de sus formas componentes”.

Como se observa, la norma contenida en el Código de Petróleos no incluía al gas natural dentro de los productos cobijados dentro de la exención, por lo que, ante la amplia redacción del artículo 1° del decreto reglamentario, podría entenderse que las actividades relacionadas con el gas natural y el gas como derivado del petróleo, tales como el transporte, se encontraban, igualmente, exentas de todo impuesto directo o indirecto departamental o municipal.

El análisis de constitucionalidad del Código de Petróleos (Sentencia C-537 de 1998) estableció que la prohibición que se impone a las entidades territoriales de gravar las actividades de petróleo y derivados es similar a la que se establece para la explotación de recursos naturales no renovables.

En vigencia del Código de Petróleos la Ley 141 de 1994, señaló que la explotación de recursos naturales no renovables no puede ser objeto de ningún gravamen<sup>4</sup>.

En consecuencia, existe una confirmación legislativa de que las entidades territoriales no pueden establecer gravamen alguno a la explotación de recursos naturales no renovables, incluyéndose la actividad de exploración y explotación de gas.

Ahora bien, en relación con la actividad de transporte de gas natural, la Ley 142 de 1994, por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y que regulan la prestación de servicios públicos de gas, en los artículos 14. 21 y 14.28, define dentro de las actividades de servicio público:

14.21. Servicios públicos domiciliarios. Son los servicios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, telefonía pública básica conmutada, telefonía móvil rural, y distribución de gas combustible, tal como se definen en este capítulo.

14.28. Servicio público domiciliario de gas combustible. *Es el conjunto de actividades ordenadas a la distribución de gas combustible, por tubería u otro medio, desde un sitio de acopio de grandes volúmenes o desde un gasoducto central hasta la instalación de un consumidor final, incluyendo su conexión y medición.* También se aplicará esta ley a las actividades complementarias de comercialización desde la producción y transporte de gas por un gasoducto principal, o por otros medios, desde el sitio de generación hasta aquel en donde se conecte a una red secundaria (destacado fuera del original).

<sup>4</sup> Artículo 27. “Prohibición a las entidades territoriales. Salvo las previsiones contenidas en las normas legales vigentes, las entidades territoriales no podrán establecer ningún tipo de gravamen a la explotación de los recursos naturales no renovables”.

De conformidad con las normas citadas siendo el servicio de transporte de gas como actividad complementaria al servicio público de distribución de gas, es un servicio público no domiciliario sometido a las reglas de la Ley 142 de 1994. Ahora bien, en dicha ley también se establece una prohibición en cabeza de los municipios que impide gravar a los servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos, que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales y comerciales. Al respecto, el artículo establece:

Artículo 24. — Régimen tributario. Todas las entidades prestadoras de servicios públicos están sujetas al régimen tributario nacional y de las entidades territoriales, pero se observarán estas reglas especiales:

24.1. Los departamentos y los municipios no podrán gravar a las empresas de servicios públicos con tasas, contribuciones o impuestos que sean aplicables a los demás contribuyentes que cumplan funciones industriales o comerciales (...).

En desarrollo de las normas citadas, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 regula los límites de la obligación tributaria para la prestación de los públicos domiciliarios. Así, la norma indica:

Artículo 51. — Para efectos del artículo 24-1 de la Ley 142 de 1994, el Impuesto de Industria y Comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios se causa en el municipio en donde se preste el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado.

En los casos que a continuación se indican, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

(1.) La generación de energía eléctrica continuará gravada de acuerdo con lo previsto en el artículo 7° de la Ley 56 de 1981.

(2.) En las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, el impuesto se causa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación y, *en la de transporte de gas combustible, en puerta de ciudad. En ambos casos, sobre los ingresos promedios obtenidos en dicho municipio* (destacado fuera del original).

Como puede leerse, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 crea una regla de causación del Impuesto de Industria y Comercio para la actividad complementaria de transporte de gas combustible, señalando que el tributo se causará en puerta de ciudad; al igual que la base gravable del impuesto que será sobre los ingresos promedio obtenidos en el respectivo municipio.

Así, siendo el servicio de transporte de gas combustible un servicio complementario al servicio público domiciliario de distribución y, en consecuencia, un servicio público, la misma Ley 142 de 1994 permite que esta actividad se encuentre gravada como una actividad de servicios cuya regla especial de causación y base gravable es definida por el numeral 2° del artículo 51 de la Ley 383 de 1997.

Ahora bien, el artículo 11 de la Ley 401 del 20 de agosto de 1997, expedida después de la Ley 383 de 1997, señala:

Artículo 11. —Con el propósito de asegurar una prestación eficiente del servicio público de gas, combustible que se transporte por red física a todos los usuarios del territorio nacional, las actividades distintas a su exploración, explotación y su procesamiento, se regirán por las disposiciones contenidas en la Ley 142 de 1994.

Parágrafo 1º - Las actividades de exploración, explotación, procesamiento y transporte de petróleo crudo, así como de sus productos derivados no estarán sujetas a las normas de la Ley 142 de 1994. Dichas actividades continuarán reguladas por las normas especiales contenidas en el Código de Petróleos, el Decreto 2310 de 1974 y por las disposiciones que los complementan, adicionan o reforman.

Parágrafo 2º - Las competencias previstas en la Ley 142 de 1994 en lo relacionado con el servicio público domiciliario, comercial e industrial de gas combustible, solo se predicarán en los casos en que el gas se utilice efectivamente como combustible y no como materia prima de procesos industriales petroquímicos.

Esta disposición reitera que el servicio público de transporte de gas se encuentra sometido a las reglas contenidas en la Ley 142 de 1994, exceptuando de dicho tratamiento a las actividades de exploración, explotación y procesamiento. En igual sentido, el artículo 11 prescribe que las actividades de exploración, explotación, procesamiento y transporte de petróleo crudo y sus derivados no se sujetan a las normas de la Ley 142 de 1994, por lo que se ha entendido que se rigen por lo contenido en el Código de Petróleos.

Una vez reseñadas y explicadas las normas que son objeto de nuestro estudio, a continuación, procederemos a efectuar el análisis jurisprudencial que incluye el estudio de los pronunciamientos de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado relacionados con el Impuesto de Industria y Comercio en el servicio público de transporte de gas.

Para ello, estudiaremos los pronunciamientos de ambas corporaciones respecto de la vigencia, constitucionalidad y aplicación del artículo 16 del Decreto 1056 de 1963:

#### ***A. Sentencia C-537 de 1998***

En esta sentencia, la Corte Constitucional efectúa el estudio de constitucionalidad del artículo 16 del Decreto Legislativo 1056 de 1963 que establece la exención de toda clase de impuestos territoriales directos o indirectos a la exploración y explotación del petróleo, el petróleo que se obtenga, sus derivados y su transporte, las maquinarias y demás elementos que se necesiten para su beneficio y para la construcción y conservación de refinerías y oleoductos.

La Corte analiza el artículo 16 desde dos puntos de vista:

1. La exención relacionada con la exploración y explotación del petróleo, el petróleo que se obtenga y sus derivados, y
2. Las exenciones en materia de impuesto de transporte del petróleo y sus derivados, las maquinarias y demás elementos que se necesiten para su beneficio y para la construcción y conservación de refinerías.

En relación con el primero de los asuntos estudiados, la Corte se refiere al artículo 27 de la Ley 141 de 1994 que evidencia la incompatibilidad de establecer tributos en concomitancia con la institución de las regalías a los recursos naturales no renovables. *Porque existe una incompatibilidad entre el deber constitucional consagrado en el artículo 360, sobre la obligación de imponer una contraprestación económica, a título de regalía, causada por la explotación de un recurso natural, y el establecimiento de un impuesto*, pues, como dice la sentencia, “la consagración de un impuesto que grave la explotación de un recurso natural no renovable estaría sustrayendo ingresos del Estado cuya destinación está determinada por la propia Constitución” (artículos 360 y 361 de la C.P.)

Por consiguiente, exclusivamente respecto de la *explotación* de petróleo crudo y sus derivados, la Corte encuentra que la prohibición de establecer gravámenes de índole territorial se encuentra justificada en tanto existe una incompatibilidad manifiesta entre el establecimiento de regalías e impuestos; lo que no vulnera la autonomía tributaria de las entidades territoriales consagrada en la Constitución.

Sobre el transporte de crudo y sus derivados, concluye la Corte Constitucional, después de efectuar un análisis minucioso de la *autonomía tributaria de las entidades territoriales a la luz de las disposiciones de la Constitución, que el establecimiento de la exención en relación con el transporte*

*del petróleo y sus derivados no vulnera la Carta, como quiera que proviene de una facultad propia del legislador y, sobre todo, porque en virtud del artículo 26 de la Ley 141 de 1994<sup>5</sup>, el impuesto al transporte de hidrocarburos fue cedido en favor de las entidades territoriales.*

Por su parte, para las actividades de maquinarias y demás actividades, señala el Alto Tribunal:

De acuerdo con el análisis hecho hasta ahora, existe el principio de que, si sobre la explotación se causan regalías, no es posible imponer otros gravámenes, por parte de las entidades territoriales. Pero, en relación con las materias en las que recae esta exención: la maquinaria y demás elementos que se necesiten para el beneficio del petróleo y sus derivados y para la construcción y conservación de refinerías y oleoductos, la explicación es distinta, si se analiza sobre qué clase de impuestos recaería el recaudo. *En primer lugar, la exención no se está inmiscuyendo en los tributos propios de los municipios*, como los que se generan con los inmuebles en donde se desarrollen las actividades antes descritas, pues dichos inmuebles son objeto de los impuestos y contribuciones correspondientes, tales como predial, de valorización y demás, que se establezcan sobre ellos. En relación con la maquinaria, los impuestos que puedan causarse serían de índole diferente a los municipales o departamentales, pues corresponderían a los arancelarios. *Y el impuesto a industria y comercio, ya se explicó puede*

<sup>5</sup> Esta norma se encuentra derogada por el artículo 160 de la Ley 1530 del 2012. Sin embargo, esta ley reproduce dicha destinación respecto del impuesto al transporte por oleoductos y gasoductos, en el artículo 131 que cede esta renta en beneficio de los municipios.

*ser exigido con las limitaciones contenidas en la ley.* Entonces, no se observa sobre qué objeto recaería la exención prevista en el artículo demandado (destacado fuera del original).

Con base en lo mencionado, la Corte declara la exequibilidad del artículo 16 del Decreto 1056 de 1963. Esto es, es constitucional la exención establecida. Sin embargo, merece especial consideración, a efectos de este concepto, la siguiente frase:

La Corte precisa que lo anterior [refiriéndose a la incompatibilidad entre regalías e impuestos] no significa que la ley no pueda imponer ningún gravamen sobre ninguna actividad relacionada con los recursos no renovables, pues *la regla general sigue siendo la amplia libertad del Legislador en materia tributaria, por lo cual bien puede el Congreso definir como hechos impositivos otras actividades económicas relacionadas con tales recursos, como su transporte, su exportación, etc.* (destacado fuera del original).

***B. Consejo de Estado, Sección Cuarta  
Sentencia n.º. 12278 del 5 de octubre de 2001***

En esta sentencia, el Consejo de Estado analiza la aplicación del artículo 16 del Decreto 1056 de 1963 en relación con la exploración y explotación de petróleo y gas, como quiera que el municipio de Neiva pretendía gravar con el Impuesto de Industria y Comercio esta actividad.

Sostiene el Consejo de Estado que, al encontrarse vigente el artículo 16 del Decreto 1056 de 1963 y analizada su

constitucionalidad por parte de la Corte Constitucional, es claro que existe incompatibilidad entre las regalías y el Impuesto de Industria y Comercio, por lo que procede a declarar la nulidad de los actos demandados y a reconocer que la sociedad actora no se encontraba sometida al Impuesto de Industria y Comercio por la exploración y explotación de petróleo y gas.

Sobre la exención consagrada en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, se advierte que ciertamente ha sido analizada respecto de eventos como el antes citado y también frente a la actividad de “*explotación de gasoductos*”, donde ha sido criterio reiterado de esta corporación (Cfr. exps. 10.887, 7690, 5660, 3576, 3468, entre otros) el considerar que se trata de una exención de carácter objetivo –en relación con la actividad–, dispuesta por el legislador atendiendo razones de política fiscal, social y económica, que la misma se encuentra vigente y no resulta válido su desconocimiento, pues no quedó insubsistente al entrar en vigencia el artículo 294 de la Constitución Política de 1991 (destacado fuera del original).

De igual manera, la Corporación se refiere específicamente a la explotación de gasoductos, asemejando dicha actividad a la de explotación por oleoductos, razón por la que esta sentencia se constituye en un antecedente de pronunciamientos posteriores en relación con el transporte de gas natural.

***C. Consejo de Estado, Sección Cuarta,  
Sentencia n.º. 16422 del 3 de septiembre de 2009***

En este pronunciamiento, el Consejo de Estado señala de manera directa que la

actividad de transporte de gas natural como servicio público, no se encuentra sometida al Impuesto de Industria y Comercio. Principalmente, su opinión se basa en una su-puesta derogatoria tácita del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 por efecto de lo contenido en el artículo 11 de la Ley 407 de 1997.

La Corporación, después de arribar a la conclusión de que el servicio de transporte de gas es un servicio público, sometido a las reglas de la Ley 142 de 1994, si bien no es un servicio público domiciliario, analiza el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y señala que, con esta disposición, el servicio de transporte de gas estaría sometido al Impuesto de Industria y Comercio.

No obstante lo anterior, como quiera que el artículo 11 de la Ley 401 de 1997 dispone que las actividades de exploración, explotación y procesamiento del petróleo crudo y sus derivados se rigen por las normas del Código de Petróleos y sus complementos y que el reglamentario del dicho código *incluyó dentro de la exención de cualquier clase de impuestos territoriales al gas ya sea natural o como derivado del petróleo, ha operado la derogatoria tácita del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, por lo que el transporte de gas natural no estaría sometido al Impuesto de Industria y Comercio*<sup>6</sup>, así:

Por lo tanto, con fundamento en el artículo 11 de la Ley 407 (sic) de 1997, el transporte de petróleo crudo y de sus derivados, entre otras actividades, no se rige por la Ley 142

de 1994 y, por ende, por las leyes 14 de 1983 y 383 de 1997, sino por el Código de Petróleos (D. 1056/53), el Decreto 2310 de 1974 y las normas que complementan, adicionan o reforman aquellos.

Cabe advertir que lo previsto en el artículo 11 de la Ley 407 (sic) de 20 de agosto de 1997 prevalece sobre lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, por cuanto es una ley especial posterior a la 383 y conforme al artículo 2° de la Ley 153 de 1887 una norma es insubsistente no solo por disposición expresa del legislador sino por ser incompatible con una norma especial posterior.

En este caso, entonces, *la norma que había gravado el transporte de gas combustible con el impuesto de industria y comercio (L. 383/97, art. 51) quedó derogada tácitamente, al mes siguiente, por el artículo 11 de la Ley 407 (sic) del mismo año*, norma posterior y especial, que, se insiste, de manera clara y perentoria dispuso que, entre otras actividades, el transporte de petróleo crudo y sus derivados se excluyen de la Ley 142 de 1994 y se rigen por el Código de Petróleos y las normas que los complementan, modifican o adicionan (...).

Así las cosas, *con base en los artículos 16 del Decreto 1056 de 1953 y 1° del Decreto Reglamentario 850 de 1965, el transporte de gas natural está exento de impuestos departamentales y municipales directos o indirectos* (destacado fuera del original).

<sup>6</sup> Esta posición del Consejo de Estado había sido reiterada en sentencias anteriores. Sin embargo, siempre refiriéndose al transporte por oleoductos. Véase: C.E. Sec. Cuarta. Sentencia 16084, jun. 4 de 2009.

Cita el Consejo de Estado apartes de sentencias anteriores que afirman su posición en este pronunciamiento, si bien anteriormente, con excepción de la Sentencia del 5 de octubre del 2001 analizada en este documento, siempre se hizo referencia al transporte por oleoductos. No obstante, el Consejo de Estado afirma que la actividad de transporte por oleoductos se asimila a la de transporte por gasoductos.

Para el caso estudiado en esta providencia, el Alto Tribunal concluye:

Comoquiera que (i) la demandante es una empresa de servicios públicos que se dedica a la actividad complementaria de transporte de gas por gasoducto; (ii) la Ley 407 de 1997 expresamente excluyó el transporte de petróleo y sus derivados del régimen tributario general de la Ley 142 de 1994 y lo sometió al Código de Petróleos y las normas complementarias, que se encuentran vigentes; (iii) el Código de Petróleos y el artículo 1° del Decreto 850 de 1965 claramente previeron que el transporte por oleoductos y gasoductos no puede ser gravado por las entidades territoriales –pues está gravado por la Nación– *de manera contundente debe concluirse que Transmetano no puede ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio por la actividad de servicio de transporte de gas por gasoducto* (destacado fuera del original).

***D. Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia n°. 19851 del 30 de agosto de 2016***

En el año 2016, el Consejo de Estado modifica su posición en relación con el transporte de gas natural, expuesta en la

Sentencia del año 2009 aquí analizada, y entiende que dicha actividad se encuentra sometida al Impuesto de Industria y Comercio, basándose para ello en la Sentencia de la Corte Constitucional C-537 de 1998 que analizó la constitucionalidad del artículo 16 del Decreto 1056 de 1963 y en el hecho de que la exención establecida en dicho artículo únicamente se encontraría vigente en relación con las actividades que generan la aplicación del régimen de regalías por la incompatibilidad entre este régimen y la imposición de tributos.

Adicionalmente, considera el Consejo de Estado que el Decreto 850 de 1965 es un decreto reglamentario que debe analizarse a la luz de la Constitución de 1991, por lo que no existe razón jurídicamente válida y que no vulnere las mismas disposiciones de la Carta que permita concluir que la exención referida al gas, ya sea como producto natural o como derivado del petróleo, se refiera también a las actividades complementarias a la exploración y explotación.

Así lo dice claramente el Consejo:

Sobre el particular, lo primero que corresponde precisar es que el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 expresamente dispone que el transporte del petróleo y de sus derivados quedan exentos de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos. El gas licuado del petróleo (GLP) es un derivado del petróleo y, por eso, esa actividad está asociada a la exploración y explotación de petróleo. La exención, por tanto, estaría limitada a esa actividad. No obstante, la Corte Constitucional fue enfática en precisar que esa exención no afecta la causación de impuestos

territoriales como el Impuesto de Industria y Comercio, que podría ser regulado por los municipios, dentro de los límites de la Ley, pues lo que, en realidad, se pretende garantizar es que no se impongan regalías e impuestos municipales sobre la actividad principal que es la de exploración y explotación del petróleo y sus derivados. Por lo tanto, en ese contexto debe entenderse el artículo 27 de la Ley 141 de 1994, en cuanto prohíbe a los municipios imponer gravámenes sobre los recursos naturales renovables. *El artículo 1º del Decreto 850 de 1963, que valga precisar, es un decreto reglamentario, prohíbe a los municipios establecer impuestos por el gas, como producto natural, o como derivado de la destilación del petróleo. Dado que es una norma proferida antes de la Constitución de 1991, debe interpretarse en consonancia con el artículo 294, pues, de acuerdo con esa norma, en la actualidad, ni la ley puede conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales.*

(...).

Así, el Alto Tribunal retoma la posición de la Corte Constitucional, según la cual la exención del artículo 16 del Código de Petróleos no afecta la potestad tributaria de los municipios de gravar otras actividades relacionadas con la exploración y explotación de los recursos naturales no renovables:

Respecto de la incompatibilidad que habría entre el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, que alude a la exención de cualquier impuesto municipal sobre el transporte de petróleo y sus derivados, y el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que grava con el

Impuesto de Industria y Comercio el transporte de gas combustible, sea pertinente retomar lo que dijo la Corte Constitucional: la exención establecida en el artículo 16 demandado, para la explotación del petróleo y sus derivados, *no afecta a los municipios en el cobro de los impuestos de industria y comercio, impuestos en los que la materia imponible corresponde a todas las actividades comerciales, industriales y de servicio, que se cumplan en las respectivas jurisdicciones municipales.* De manera que, dado que fue el legislador, mas no el municipio, el que en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 reguló el Impuesto de Industria y Comercio por el transporte de gas combustible, que incluye el gas licuado de petróleo, esta norma no se contrapone a la exención prevista en el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, que debe interpretarse de manera restrictiva, tal como lo propuso la Corte Constitucional, en el sentido de que tiene por objeto salvaguardar que no impongan sobre la exploración y explotación de los recursos naturales renovables impuestos territoriales y regalías, sin perjuicio del derecho que tienen los municipios de cobrar el Impuesto de Industria y Comercio por las actividades industriales, comerciales y de servicios que se causen en determinada jurisdicción territorial.

***E. Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia n.º. 20562 del 28 de septiembre de 2016***

Siguiendo la argumentación expuesta en la sentencia del 30 de agosto del año 2016, el Consejo de Estado reafirma que la actividad de transporte de gas se encuentra sometida al Impuesto de Industria y Comercio en los términos del artículo 51 de la Ley 383 de 1997. Esta conclusión no solo parte del

pronunciamiento de la Corte Constitucional que analizó la constitucionalidad del artículo 16 del Decreto 1056 de 1963, sino de efectuar un estudio de la redacción del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 para entender que el artículo regula dos situaciones diferentes, así:

De acuerdo con la anterior jurisprudencia, la Ley 142 de 1994 se aplica a las actividades que realicen prestación de servicios públicos domiciliarios, y a las actividades complementarias. Las actividades que están gravadas con el Impuesto de Industria y Comercio en la prestación de los servicios públicos domiciliarios, conforme con lo establecido en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 son:

- i) El servicio público domiciliario de distribución de gas combustible, el impuesto se causa en el municipio donde se presta el servicio al usuario final sobre el valor promedio mensual facturado y
- ii) *El transporte de gas combustible, el impuesto se causa “en puerta de ciudad”* y se tasa sobre el ingreso promedio obtenido en el respectivo municipio (destacado fuera del original).

Para el Consejo de Estado, es claro que los decretos 1056 de 1963 y 850 de 1965 no regulan las actividades complementarias a la exploración y explotación del gas y del petróleo:

En cuanto a la exención de los impuestos departamentales y municipales directos o indirectos al petróleo y sus derivados consagrado en los artículos 16 del Decreto 1056 de 1953 y 1 del Decreto Reglamentario 850 de 1965, la Sección concluyó que *el servicio público domiciliario de distribución de gas combustible y las actividades complementarias de ese servicio, no están reguladas en*

*las citadas disposiciones, de manera que la actividad complementaria del transporte de gas realizada por la sociedad, se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio en el Municipio de Yumbo (destacado fuera del original).*

En nuestra opinión, se debe separar entre:

- (i) el servicio de transporte de gas combustible, (ii) el servicio público domiciliario de gas combustible y (iii) el servicio público domiciliario de distribución de gas combustible.

En concreto, el transporte de gas es una actividad complementaria al servicio público de gas domiciliario, que en virtud de la Ley 142 de 1994 comprende “todos aquellos servicios y actividades complementarios a los que aplique la ley”. A diferencia de este servicio, el transporte de gas realizado por una red principal sin llegar a la vivienda del usuario no lo hace un servicio público domiciliario, posición que ha sido avalada por el Consejo de Estado.

La discusión se origina en la expedición del Decreto 1056 de 1963 y del Decreto 850 de 1965. Como se observa en la primera parte de este documento, el artículo 16 del Decreto 1056 de 1963 –Código de Petróleos–, crea una exención de todo tipo de impuestos territoriales de carácter directo o indirecto aplicable principalmente a actividades de exploración, explotación derivados, transporte y maquinaria de petróleo.

Dentro de estas actividades no se encuentra la de transporte de gas natural, por lo que inicialmente se podría entender que sobre esta no existe una exención en materia de impuestos territoriales.

Sin embargo, con la expedición del Decreto Reglamentario 850 se incluyó la exención el gas como producto natural o derivado del petróleo, pero *contrario sensu*, no se puede asimilar el gas natural como un derivado del petróleo, debiéndose limitar el alcance de la exención a las disposiciones que gravan a las empresas de servicios públicos domiciliarios y establecen una regla de causación y base gravable especial para el transporte de gas natural.

En desarrollo de este artículo 24, el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 crea una regla de causación especial para la actividad desarrollada por las empresas de servicios públicos, este sí, de servicios domiciliarios. Sin embargo, también contempla una regla especial de causación del Impuesto de Industria y Comercio para las actividades de transporte de gas combustible. El estudio debe, necesariamente, enfocarse en dos aspectos, partiendo de la misma literalidad del precepto, así:

No obstante lo anterior, aún perviven las normas contenidas en el Código de Petróleos y, especialmente, en el Decreto 850 de 1965 que incluyó al gas natural dentro de la exención de toda clase de impuestos territoriales; y se evidencia una aparente contradicción entre la normativa del año 1965 que impide a las entidades territoriales establecer tributos al gas ya sea como producto natural o como derivado del petróleo y las disposiciones del segundo inciso del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 que señalan que el transporte de gas se encuentra gravado con el Impuesto de Industria y Comercio en puerta de ciudad y sobre el ingreso promedio facturado en el respectivo municipio.

De antemano, advertimos que no encontramos contradicción entre dichos preceptos, porque tanto el Código de Petróleos como el Decreto 850 de 1965 fueron expedidos con anterioridad a la Constitución de 1991 que señala, en lo que nos atañe, dos principios o disposiciones que guían nuestro estudio, así:

*– Existe incompatibilidad entre las regalías por la explotación de recursos naturales no renovables y la imposición de tributos a una misma actividad*

Como fue explicado en el apartado de análisis jurisprudencial, la Constitución y la Ley 141 de 1994 señalan que los recursos naturales no renovables se encuentran sometidos a la institución de las regalías y en especial el artículo 27 de la Ley 141 de 1994 prohíbe establecer tributos a las actividades que se encuentran sometidas a dicho régimen.

Por ello, el artículo 16 del Código de Petróleos y el artículo 1° del Decreto 850 de 1965 deben ser interpretados de manera armónica con las normas de índole constitucional y legal que fueron expedidas con posterioridad a su vigencia y, en ese sentido, la exención que en dichos artículos establece únicamente podría predicarse de la exploración tanto de petróleo como de gas natural, actividades que se someten al régimen de regalías.

Esta ha sido también la posición del Consejo de Estado en reciente jurisprudencia, en particular la contenida en las identificadas con los Expedientes 19851 y 20562. En Sentencia del 30 de agosto del 2016, el Consejo de Estado fue enfático.

Sobre el particular, lo primero que corresponde precisar es que el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953 expresamente dispone que el transporte del petróleo y de sus derivados quedan exentos de toda clase de impuestos departamentales y municipales, directos o indirectos. El gas licuado del petróleo (GLP) es un derivado del petróleo y, por eso, esa actividad está asociada a la exploración y explotación de petróleo. *La exención, por tanto, estaría limitada a esa actividad.* No obstante, la Corte Constitucional fue enfática en precisar que esa exención no afecta la causación de impuestos territoriales como el impuesto de industria y comercio, que podría ser regulado por los municipios, dentro de los límites de la Ley, pues lo que, *en realidad, se pretende garantizar es que no se impongan regalías e impuestos municipales sobre la actividad principal que es la de exploración y explotación del petróleo y sus derivados* (destacado fuera del original).

En igual sentido debe interpretarse el artículo 1° del Decreto 850 de 1965, es decir, de una forma restrictiva y bajo el entendido de que la exención allí regulada únicamente es predicable de la exploración y explotación del gas natural, pero que no puede extenderse a las demás actividades complementarias o posteriores a estas.

– *La Constitución de 1991 consagra la autonomía tributaria de las entidades territoriales y prohíbe al legislador conceder tratamientos preferenciales o exención a tributos que son propiedad de las entidades territoriales*

En específico se hace relevante esta consideración, pues las normas del Código de Petróleos y su decreto reglamentario, en relación con la exploración y explotación, son

justificadas por la incompatibilidad entre regalías e impuestos aquí evidenciada; pero la exención respecto de las demás actividades relacionadas y complementarias, tales como el transporte, la distribución y, especialmente, la del transporte de gas, sin duda se yuxtapone a la prohibición constitucional de establecer tratamientos preferenciales a tributos de propiedad de las entidades territoriales, aunado lo anterior a la especial contemplación que merece el principio de autonomía de las entidades territoriales.

En la Sentencia C-537 de 1998, ya referenciada en este documento, la Corte Constitucional afirma que “la regla general sigue siendo la amplia libertad del Legislador en materia tributaria, por lo cual bien puede el Congreso definir como hechos impositivos otras actividades económicas relacionadas con tales recursos, como su transporte, su exportación, etc.”.

Con igual énfasis, el Consejo de Estado, en la Sentencia del 30 de agosto del 2016:

El artículo 1° del Decreto 850 de 1963, que valga precisar, es un decreto reglamentario, prohíbe a los municipios establecer impuestos por el gas, como producto natural, o como derivado de la destilación del petróleo. *Dado que es una norma proferida antes de la Constitución de 1991, debe interpretarse en consonancia con el artículo 294, pues, de acuerdo con esa norma, en la actualidad, ni la ley puede conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales.* (...) Respecto de la incompatibilidad que habría entre el artículo 16 del Decreto 1056 de 1953, que alude a la exención de cualquier impuesto municipal

sobre el transporte de petróleo y sus derivados, y el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, que grava con el impuesto de industria y comercio el transporte de gas combustible, sea pertinente retomar lo que dijo la Corte Constitucional: la exención establecida en el artículo 16 demandado, para la explotación del petróleo y sus derivados, *no afecta a los municipios en el cobro de los impuestos de industria y comercio, impuestos en los que la materia imponible corresponde a todas las actividades comerciales, industriales y de servicio, que se cumplan en las respectivas jurisdicciones municipales* (destacado fuera del original).

Por último, debe hacerse visible la vaguísima definición de la exención del artículo 1° del Decreto 850 de 1965, pues únicamente hace referencia al gas como producto natural o como derivado del petróleo sin que, a diferencia de lo que sucede con el artículo 16 del Decreto 1056 de 1963, que lista ciertamente las actividades objeto de la exención.

Ha sido principio en materia tributaria, reconocido por los Altos Tribunales<sup>7</sup> y las autoridades administrativas, que las exenciones, beneficios o excepciones en materia tributaria son de interpretación restrictiva. Baste con citar la sentencia de la Corte Constitucional C-304 del 2013:

[m]áxime si se tiene en cuenta que las excepciones en materia tributaria son de interpretación restrictiva y se deben expresar taxativamente en la ley.

Muestra de ello también es la Sentencia del Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Exp. 1227, oct. 27/1999:

*Las normas de exención de impuestos o contribuciones, por constituir una excepción al principio general de tributación de algún gravamen, son de interpretación restrictiva, de manera que se aplican solamente a los sujetos o a los eventos que expresamente hayan sido mencionados en la norma, sin que sea posible hacer una interpretación extensiva o analógica para englobar personas o situaciones similares que se beneficien de la exención.* De igual manera, las enumeraciones que contemplan las normas tributarias de exención deben ser consideradas como taxativas, y no pueden ser incorporadas a ellas otras expresiones, así fueran justificadas por razones de vecindad jurídica o funcional.

En virtud de este principio de interpretación restrictiva de las exenciones tributarias, no encontramos asidero en efectuar una interpretación; por el contrario, amplía de la exención del artículo 1° del Decreto 850 de 1965, incluyendo dentro de ella al transporte de gas natural, máxime frente a los pronunciamientos del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional que acotan la exención únicamente a la exploración y explotación y reconocen el poder de configuración de las entidades territoriales, su autonomía tributaria y la prohibición de establecer tratamientos preferenciales a los tributos que son de su propiedad.

<sup>7</sup> Sobre la interpretación de las normas tributarias, ver, entre otras, la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, Exp. 15919, abr. 17 de 2008.

En consecuencia, como quiera que estas actividades siguen rigiéndose por el Código de Petróleos que las excluyó de todo impuesto de índole territorial y que su decreto reglamentario amplió esta exención al gas ya sea natural o como derivado del petróleo, se entiende que el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 quedó derogado tácitamente y, en consecuencia, el transporte de gas no estaría sometido al Impuesto de Industria y Comercio.

Nos apartamos de esta posición, como quiera que de la lectura del artículo 11 de la Ley 401 de 1997 no puede arribarse a tal conclusión, dado que la norma se refiere expresamente al servicio público de gas señalando que las actividades distintas a su exploración, explotación y procesamiento se rigen por las disposiciones de la Ley 142 de 1994. En consecuencia:

Si bien podría entenderse que el artículo 11 de la Ley 401 de 1997, al incluir a los derivados del petróleo, sacarlos de la aplicación de la Ley 142 de 1994 y reafianzar su sometimiento a las disposiciones del Código de Petróleos, abarcaría al gas en su forma de derivado del petróleo; cierto es que afirma el empleo de los preceptos de la Ley 142 de 1994 a las actividades diferentes a la exploración, explotación y procesamiento del gas natural.

Así, y dado que la Ley 142 de 1994 y la Ley 383 de 1997 son anteriores a la Ley 401 de 1997, se entiende claramente que las demás actividades relacionadas con el gas natural siguen dentro del ámbito normativo de sus disposiciones y, por ello, se encuentran sometidas al Impuesto de Industria y

Comercio, siguiendo lo aquí ampliamente explicado.

Entender que el artículo 11 de la Ley 401 de 1997 deroga tácitamente el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 y, en una especie de reviviscencia de la interpretación amplia de la exención del artículo 1° del Decreto 850 de 1965, deja al transporte de gas natural sin gravamen de carácter territorial como el Impuesto de Industria y Comercio, es desconocer abiertamente los pronunciamientos de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado que han establecido claramente que la exención únicamente puede pervivir en relación con las actividades que son sometidas al régimen de regalías, por la única condición de su incompatibilidad con los impuestos.

Merece especial consideración, una vez emitida nuestra opinión sobre el caso concreto según la cual el transporte de gas natural como servicio público se encuentra sometido al Impuesto de Industria y Comercio siguiendo las regulaciones de causación especial y base gravable especial de la Ley 383 de 1997, establecer si existe lugar a la aplicación directa del precepto del artículo 51 de la mencionada ley, en ausencia de acuerdo municipal que incorpore esta disposición a la normativa tributaria territorial interna.

La discusión surge como consecuencia, justamente, del principio de autonomía tributaria territorial y del ejercicio del poder tributario de dichas entidades.

En este aspecto es justo recordar que el ejercicio de la potestad tributaria de los entes territoriales puede tener como origen: (i) una ley que agote la totalidad de los

elementos del tributo o (ii) una ley de autorización en la que se permite a los entes territoriales desarrollar cada uno de los elementos del tributo.

Es evidente que el artículo 51 de la Ley 383 de 2012 al señalar cuál es la base gravable y la causación en el servicio de transporte de gas, no constituye una norma autorizadora, porque no se está autorizando a los entes territoriales a desarrollar la base gravable de este servicio, ni tampoco facultar a estos para que sean libres de precisar a qué impuestos territoriales les es aplicable esta base gravable especial. Por el contrario, la norma no hace ningún tipo de concesión, de manera que se limita a establecer una base gravable especial y una causación diferente para el Impuesto de Industria y Comercio.

Ahora bien, en la medida que el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 es una norma de carácter sustantivo, su aplicación es obligatoria para los órganos territoriales, por el simple hecho de que el legislador se reservó para sí la facultad de determinar la base gravable de los impuestos territoriales. Se reitera que conforme al artículo 338 de la Constitución Política la facultad impositiva de los entes territoriales es de carácter derivado, pues la facultad tributaria originaria le corresponde al Congreso de la República y ante al silencio de este debe entenderse que no se han asignado facultades especiales a los entes territoriales. Tampoco se puede entender que al haberse modificado uno de los elementos de los tributos territoriales –en este evento la base gravable– por parte del Congreso, se han vaciado las competencias de los entes

territoriales sobre sus respectivos impuestos territoriales.

Así mismo, es de considerar que la modificación de uno de los elementos del tributo –en este caso todos los tributos de carácter territorial– no exige la intervención de las autoridades territoriales, toda vez que la Constitución Política establece que el ejercicio de la facultad tributaria del Congreso es primaria y originaria y en esa medida la modificación introducida en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 es un imperativo legal de carácter obligatorio para los entes territoriales.

En materia del Impuesto de Industria y Comercio, el carácter imperativo del artículo 51 de la Ley 383 de 1997 es más evidente en tanto la Ley 14 de 1983 estableció las bases legales de este impuesto y su complementario de avisos y tableros, de manera que los concejos municipales deben acatar todo lo concerniente a los elementos de este tributo que sea ordenado o dispuesto por el Congreso de la República, más aun cuando la totalidad de los elementos del Impuesto de Industria y Comercio fueron definidos por el legislador en la referida Ley 14 de 1983.

Sobre este particular, no sobra recordar que en la Sentencia 9456 del 15 de octubre de 1999 el Consejo de Estado se refirió al ejercicio de la potestad impositiva por parte del Congreso de la siguiente manera:

Creado el tributo o autorizada su implantación por parte de la ley, *en el evento de que esta no se haya ocupado de definir todos los presupuestos objetivos del gravamen y por ende del señalamiento de los elementos*

*esenciales de identificación y cuantificación, corresponde directamente a las respectivas corporaciones de elección popular, efectuar las previsiones sobre el particular (destacado fuera del original).*

Conforme a lo anterior, en tanto el Congreso no regule la totalidad de los elementos del tributo, surge la potestad tributaria de los entes territoriales, que entonces podrán adoptar en su respectiva circunscripción el tributo creado por el Congreso y establecer a través de las corporaciones de elección popular los demás elementos esenciales del tributo.

Es evidente que el Congreso de la República se reservó para sí la definición y determinación de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio, de manera que la modificación a la base gravable contenida en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 es plenamente aplicable.

Sin perjuicio de lo aquí expuesto, llamamos la atención de la sentencia n°. 21866 del 31 de octubre de 2018, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en la que establece que todas las actividades previstas por el Código de Petróleo se encuentran exentas en referencia al gas natural incluyendo el Impuesto de Industria y Comercio. Al respecto, estableció:

(...) Sobre este punto en particular, el Consejo de Estado ha señalado que “con base en los artículos 16 del Decreto 1056 de 1953 y 1° del Decreto Reglamentario 850 de 1965, el transporte de gas natural está exento de impuestos departamentales y municipales directos e indirectos” (30).

De acuerdo con el anterior criterio, que de nuevo se reitera, la Sala concluye que el transporte de gas por gasoducto no puede ser objeto de gravamen, pues se encuentra vigente el artículo 16 del Código de Petróleos, que en armonía con lo dispuesto en el artículo 1° del Decreto Reglamentario 865 de 1965, consagra que dicha actividad está exenta de todos los impuestos departamentales y municipales, inclusive, el de industria y comercio. Lo anterior, porque la citada norma no fue derogada expresa ni tácitamente por la Ley 14 de 1983, y, por el contrario, su vigencia fue reafirmada por el artículo 27 de la Ley 141 de 1994.

Discernimos de esta postura por lo anteriormente recalado, pero, sobre todo, porque de las normas autorizadoras se desprende que las entidades territoriales sí tienen la potestad de gravar el transporte de gas como servicio público domiciliario, previstas las condiciones de la norma y no como afirma esta sentencia, en la cual, con independencia de la actividad, todo transporte de gas se encuentra exento del Impuesto de Industria y Comercio.

Con base en lo expuesto en este documento, consideramos válido concluir que:

Se debe entender que la exención de impuestos directos e indirectos contemplada en el Decreto 1056 de 1963 y el Decreto 850 de 1965, solo se puede predicar en relación con las actividades de exploración y explotación que se encuentren sometidas al régimen de regalías.

Lo anterior, en tanto dichas normas fueron expedidas antes de la Constitución Política

de 1991 y debe necesariamente armonizarse con el régimen vigente que prohíbe al legislador crear tratamientos exceptivos a las rentas que son de propiedad de las entidades, tales como el Impuesto de Industria y Comercio.

En consecuencia, lo establecido tanto en la Ley 142 de 1994 –que permite que las empresas de servicios públicos– y en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997 –que crea una regla especial de causación para el transporte de gas y define, igualmente, una base gravable especial–, son plenamente aplicables.

De esta manera, para las empresas que prestan el servicio público de transporte de gas no existen exenciones aplicables a dicha actividad, y la Ley 383 de 1997 definió una base gravable y causación especial para este servicio.

En conjunción con lo anterior, el artículo 11 de la Ley 401 de 1997 no puede ser interpretado para reconocer la existencia de la exención al transporte de gas natural, ya que el mismo artículo reconoce que las actividades diferentes a la explotación, exploración y procesamiento siguen rigiéndose por la Ley 142 de 1994. Es decir, no excluye de dicho tratamiento a la actividad de transporte de gas.

Por ello, consideramos que la actividad de transporte de gas natural por gasoductos se encuentra gravada con el Impuesto de Industria y Comercio en los términos del artículo 51 de la Ley 383 de 1997, esto es, que se causa en puerta de ciudad sobre el valor del ingreso promedio del correspondiente municipio.

Por último, somos de la opinión de que, en ausencia de regulación expresa en determinado municipio, esto es, que si el municipio no ha adoptado lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, esta norma es aplicable de manera directa sin necesidad de adopción a la normativa tributaria territorial interna.

## Conclusiones

En un Estado unitario, descentralizado y autónomo, las entidades territoriales deberían poder ejercer la potestad tributaria de forma plena, en tanto las disposiciones en la Constitución Política consagran tanto el principio de legalidad o de reserva de ley, como el principio de autonomía siendo que, en la ponderación de ambos principios, sea válido decir que el principio de legalidad primará en muchos casos.

La segunda dimensión del principio de autonomía territorial implica tomar la línea jurisprudencial para tratar de construir premisas jurídicas en forma de precedente que nos permite identificar cuál es el verdadero sentido del principio de autonomía territorial de los municipios. Para nosotros, estas premisas son:

a. El principio de legalidad o de reserva de ley prima sobre el principio de autonomía de las entidades territoriales. Esto es, que los actos proferidos por las entidades territoriales son de carácter secundario o de rango sublegal. Esto significa que, ante la modificación de uno de los elementos estructurales de la base gravable de un tributo de carácter local, la autonomía tributaria de las entidades territoriales se encuentra claramente limitada por la ley,

que modifica o define específicamente un aspecto del tributo que no había sido contemplado en la regulación inicial efectuada por la entidad.

b. No es cierto que las entidades territoriales tengan plena autonomía para fijar los elementos de los tributos, pues bajo el principio de reserva de ley, se fijan los lineamientos de un determinado impuesto o contribución y luego sobre esos lineamientos el concejo municipal puede adoptar el tributo.

c. En este punto, compartimos la opinión de Ramón de los Ríos (2019) en cuanto a la necesidad de la expedición de una ley por medio de la cual se determinen con exactitud las competencias normativas de la Nación y los entes locales para regular los elementos esenciales de los tributos territoriales, con la finalidad de preservar el principio de autonomía territorial.

d. El principio de autonomía prima sobre el principio de legalidad, cuando es la misma ley la que protege el principio, bien sea por un mandato directo o en la creación de un tributo, es decir, cuando se superponen leyes del mismo rango que puedan afectar la autonomía de las entidades territoriales primará el principio de autonomía territorial.

El problema está en su implementación práctica, la falta de presupuesto y robustez de las entidades territoriales degenera en que en el *case-by-case* práctico sean los jueces los que determinen sobre la base de corrientes jurisprudenciales si la entidad territorial o el contribuyente tenían la razón, y en tanto esas decisiones no formen un precedente, no existirá una premisa con

fuerza de ley que pueda respaldar al principio constitucional de autonomía.

Veamos, en los casos prácticos, esta situación:

### **A. Servicios de aseo y vigilancia**

Frente a los servicios de aseo y vigilancia, podemos observar cómo la transición en el tiempo permitió establecer que, al encontrarse en la ley, se daba una discusión a nivel territorial, pues los municipios no querían dar aplicación a la base gravable especial sobre la base de no adopción formal de la norma.

El principio de autonomía territorial se predica constitucionalmente desde un Estado unitario descentralizado. De esta forma, la autonomía territorial es secundaria y de rango sublegal. Sin duda alguna, se les otorga a las entidades territoriales la opción de adoptar los tributos locales que son creados por ley, tomando en consideración las limitaciones que la misma ley les impone. Sin embargo, la autonomía tributaria territorial deja de ser tal cuando se ve enfrentada a una disposición de orden legal que modifica, altera o crea elementos diferentes, es especial, de las bases gravables de tributos que ya se encuentran en aplicación en el régimen tributario local.

Tal como lo explicamos en el caso en cuestión, la negativa de los municipios de adoptar la base gravable especial de los servicios de aseo y vigilancia creada por la Ley 1607 del 2012 es una muestra clara de la interpretación errónea que se le ha otorgado a la autonomía tributaria territorial según la cual el tributo, una vez creado y adoptado

por la entidad territorial, se convierte en una suerte de propiedad del régimen tributario local intocable e inmodificable, ni siquiera por una ley.

Sin embargo, la autonomía tributaria territorial halla su primer límite en la más básica y simple expresión del poder legislativo: la ley. En ella se encuentran contenidos los elementos del tributo que pueden ser adoptados, incluso permitiéndoles a las entidades territoriales complementar algunos de esos elementos. Pero no es solo eso. La autonomía tributaria no puede transgredir la ley y, con ello, las entidades territoriales deben entender que las modificaciones que la ley realice a un tributo local necesariamente requieren de adopción a riesgo de no ser aplicadas.

Esto es lo que llamamos la segunda dimensión del principio de autonomía de las entidades en contraposición con la primera que se presenta como la clara facultad de las entidades territoriales de adoptar un tributo creado por la ley. La segunda dimensión, en consecuencia, se presenta como la supuesta posibilidad de las entidades territoriales de aplicar o no una modificación, variación o alteración de los elementos de un tributo ya adoptado en el régimen tributario local. Sin embargo, para nosotros no existe tal facultad. Al contrario, esa segunda dimensión del principio parecería no existir como atribución sino como obligación de las entidades.

### ***B. Transporte de gas***

En el caso del transporte de gas, se juxtaponen diferentes normas de carácter nacional frente al cual existe una primera ley (383 de 1997) que creó una regla de causación

del Impuesto de Industria y Comercio para la actividad complementaria de transporte de gas, así como, la Ley 143 de 1994 que grava el servicio público domiciliario de distribución de combustible versus la Ley 401 de 1997 que creó una exención al transporte de gas natural y los Decretos 1056 de 1963 y 850 de 1965.

En este caso particular, la potestad tributaria se debatía jurisprudencialmente, porque unos pronunciamientos afirmaban una exención total de los servicios de transporte de gas por aplicación de los decretos 1056 de 1963 y 850 de 1965, mientras otros pronunciamientos afirmaban que se encontraban gravados en virtud de las leyes posteriores que se citaron.

Sin embargo, en nuestra opinión, la actividad de transporte de gas natural por gasoductos se encuentra gravada con el Impuesto de Industria y Comercio, porque la Ley 383 de 1997 prevalece sobre las disposiciones de exención en los decretos enunciados, sobre el cual, el Impuesto de Industria y Comercio se causa en puerta de ciudad sobre el valor de los ingresos promedio del correspondiente municipio.

Asimismo, somos de la opinión de que, en ausencia de regulación expresa en determinado municipio, esto es que, si el municipio no ha adoptado lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley 383 de 1997, esta norma es aplicable de manera directa sin necesidad de la adopción de la normativa tributaria territorial interna. Esto, como quiera que se trata de una modificación de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio que debe ser aplicada directamente aun frente a la inexistencia de acuerdo que lo adopte.

Negar esta posibilidad en virtud de la aplicación de la primera dimensión del principio de autonomía tributaria territorial es desconocer el primer límite de dicha autonomía que se encuentra contenido en la ley misma.

## Referencias

Presidencia de La República (1965). Decreto 850.

Constitución Política de Colombia (1991). Artículo 241.

Presidencia de La República (1953). Decreto Legislativo n°. 1056.

Congreso de La República (1994). Ley 141.

## *Jurisprudencia*

Corte Constitucional (1992). Sentencia C- 517 (Corte Constitucional. M.P.: Ciro Angarita Barón.

Corte Constitucional (1996). Sentencia C-535 (16 de octubre de 1996).

Corte Constitucional (1998). Sentencia C-537. M.P.: Alfredo Beltrán Sierra.

Corte Constitucional (2018). Sentencia C-130. M.P.: José Fernando Reyes Cuartas.