

LA TRIBUTACION MUNICIPAL

Jesús Vallejo Mejía

I. INTRODUCCION

Uno de los aspectos más importantes de la significativa reordenación del régimen municipal que se ha venido produciendo en los últimos años en procura de una mayor autonomía política, administrativa y financiera de los municipios, para satisfacer aspiraciones descentralistas hondamente sentidas por las comunidades locales y largamente aplazadas por los dirigentes políticos del país, es el de la tributación, que desde luego es instrumento indispensable para dotar de recursos a los municipios a fin de que puedan hacer frente a las nuevas responsabilidades que les han sido asignadas en la constitución y por la ley.

Es evidente que sin una adecuada infraestructura fiscal, la elección popular de alcaldes y la redistribución de servicios que se ha venido operando en los últimos tiempos perdería mucho de su razón de ser en beneficio de la demorización de la vida local y arriesgarían a ser medidas contraproducentes para las comunidades municipales.

Son dos las ideas centrales que han inspirado la reforma tributaria en el orden municipal:

1. Racionalizar jurídicamente los tributos municipales, determinando su nomenclatura y modernizando su régimen;
2. Hacerlos más eficientes desde el punto de vista económico, para que por medio de ellos los municipios puedan incrementar la obtención de los recursos que necesitan para atender sus necesidades.

II. BASES CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACION MUNICIPAL

Antes de entrar en materia, es conveniente hacer referencia al régimen constitucional de los tributos locales, tema sobre el cual versa del fallo del 2 de julio de 1987, por el cual la Corte Suprema de Justicia declaró exequibles desde el punto de vista formal la ley 12 de 1986 y los decretos extraordinarios que la desarrollaron a principios del mismo año.

En el fallo referido dijo la Corte que, si bien la Constitución no ha regulado de manera sistemática la distribución de los recursos entre la Nación y las entidades territoriales, varios textos de ella permiten establecer las siguientes modalidades, así:

1. La creación de tributos por parte del Congreso, para el orden nacional; de las Asambleas para el departamental; y de los Consejos para el municipal, según lo previsto por el artículo 43 c.n., todo lo cual, de conformidad con doctrina reiterada de la Corte, debe realizarse dentro de los linderos que trace la ley.

Esta dispone en, consecuencia, sobre cuales son los tributos que pueden imponer las Asambleas y los Concejos, y señala cuales corresponden al orden nacional, al departamental o al municipal.

Según sostuvo la Corte en fallo del 2 de Junio de 1971 el poder de la ley en este aspecto puede llegar hasta que por ella misma se decreten contribuciones departamentales y municipales, respetando sin embargo la relativa autonomía de administración de que disfrutaban las entidades territoriales y estableciendo los tributos del caso para beneficio exclusivo de éstas.

Es importante recordar que el art. 183 C. N. garantiza la propiedad exclusiva de los bienes y rentas de tales entidades y prohíbe al Gobierno Nacional decretar exenciones respecto de derechos o impuestos de las mismas. Además, conforme a la modificación que introdujo el A. L. # 2 de 1987, la participación de la entidades territoriales en rentas nacionales o la cesión que de ésta se les haga no podrán ser modificadas ni disminuídas, como tampoco se podrá variar su destinacion.

2. La participación de entidades territoriales en las rentas nacionales o la transferencia de éstas a dichas entidades.

Una modalidad, la más importante, de este tipo de distribución es el situado fiscal, al que se refiere el art. 182 C. N. para disponer que corresponde a la distribución de ingresos ordinarios de la Nación en favor de los Departamentos, las Intendencias, las Comisarías y el Distrito Especial de Bogotá, para la atención de sus servicios y los de sus respectivos municipios, conforme a los planes y programas que se establezcan y según el procedimiento que señala el inciso final del artículo, así: *"El 30% de esta asignación se distribuirá por partes iguales entre los departamentos, intendencias, comisarías y el Distrito Especial de Bogotá, y el resto proporcionalmente a su población"*.

La ley 46/71 y el Decreto 1222/86 (Código de Régimen Departamental) reglamentan el situado fiscal, que debe aplicarse por las entidades beneficiarias a atender gastos de funcionamiento de la educación primaria (74%) y de salud pública que no corresponden a campañas sanitarias nacionales (C. R. D. art. 190).

La nacionalización del servicio de educación ha hecho que el situado fiscal pierda su sentido distributivo, pues en la práctica la mayor parte de esta asignación se aplica a pagar unos gastos que corresponden a la nación y no a las entidades territoriales.

Ha considerado la Corte en el fallo referido que toda transferencia de recursos ordinarios de la nación en favor de las entidades territoriales o participación de los mismos, debe regirse por la normatividad del situado fiscal.

Pero como éste sólo alude a recursos ordinarios, que son aquellos ingresos corrientes no destinados por norma legal alguna a fines u objetos específicos (ley 46/71, art. 2o.), es posible que haya otras transferencias o participaciones respecto de ingresos nacionales con destinación específica.

Sobre esa base, desde la ley 33 de 1968 se ha dispuesto la participación de las entidades territoriales en el impuesto sobre las ventas (IVA), con distintas modalidades y en proporciones de recaudo que han sido cedidas a las entidades territoriales en forma tal que pueden ser consideradas como de propiedad exclusiva de ellos.

La Corte considera que este tipo de transferencia de rentas nacionales no tiene que sujetarse a los dictados del situado fiscal. Por consiguiente aceptó que es susceptible de distribuirse directamente a los municipios, a diferencia del situado que sólo beneficia a departamentos, intendencias, comisarías y al Distrito Especial, y que la ley puede apartarse de los criterios poblacional y territorial para efectos de su distribución.

La figura del situado fiscal y en general la de las transferencias, dan lugar a un sistema mixto, de acuerdo con el cual ciertos tributos son administrados por la Nación en lo tocante con su liquidación, recaudo, recursos, etc., pero se destinan a la satisfacción de necesidades de las entidades territoriales, a cuyos presupuestos son incorporados.

3. El fallo en comento alude, por último, a los llamados auxilios parlamentarios o regionales, que se otorgan para una sola vigencia presupuestal y no configuran transferencias o participaciones en las rentas nacionales.

Sobre este tema se pronunció la Corte en sentencia del 27 de Agosto de 1987, por medio de la cual se retornó a la tesis de que los auxilios regionales deben sujetarse, como lo ordena paladinamente la Constitución, a las leyes sobre planes y programas, que no son otras que las que prevé el art. 76-4 C.N. sobre desarrollo económico y social, y requieren además de la iniciativa gubernamental cuando se cataloguen dentro de las materias que prevé el art. 79 C. N.

III. LOS TRIBUTOS ANTE EL CODIGO DE REGIMEN MUNICIPAL

Tal como se observó atrás, la reforma municipal se ha ocupado de determinar la nomenclatura de los impuestos municipales, así: impuesto predial (art. 123 a 19 C.R.M.); impuesto de industria y comercio y de avisos y tableros (art. 195 a 205 C.R.M), impuesto de industria y comercio al sector financiero (art. 206 a 213 id); impuesto de circulación y tránsito (art. 214 a 219 id.); impuesto de parques y arborización (art. 220 a 222 id.); impuesto de espectáculos públicos (art. 223 id.); impuesto a las ventas por el sistema de clubes (art. 224 id.); impuesto de casinos (art. 225 id.); impuesto de degüello de ganado menor (art. 226 id.); impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas y premios de las mismas (art. 227 y 228 id.); impuesto sobre apuestas mutuas (art. 229 id.); estampilla pro-electricación rural (art. 230 a 232 id.); e impuesto de ex-

tracción de arena y cascajo, delineación en la construcción o refacción de edificios, y por el uso del subsuelo en las vías públicas (art. 233 ib).

Como el art. 172 C.R.M. mantuvo los impuestos vigentes al momento de la expedición del Código, hay que entender que se conservan, en lo que no fué objeto de regulación por el mismo, los impuestos que preveían la ley 97 de 1983 y ley posteriores que la adicionaron y reformaron.

Además de los impuestos referidos, el Código regula lo relativo a otras rentas, entre las cuales incluye la contribución de valorización (art. 234 y ss.) y la participación en el IVA (art. 245 y ss.).

Se verán enseguida los aspectos fundamentales del impuesto predial, el de industria y comercio y la participación en el IVA, que son los rubros más importantes.

IV. EL IMPUESTO PREDIAL

Probablemente los impuestos más significativos del nuevo régimen respecto del impuesto predial son los siguientes :

1. La determinación de las tarifas por parte de los Concejos Municipales, que pueden fijarlas entre el 4 y el 12 por mil, en forma diferencial y teniendo en cuenta la destinación económica de cada predio, y que las más bajas deben aplicarse a la vivienda y la pequeña propiedad rural destinada a la producción agropecuaria. Estas reglas se exceptúan, sin embargo, en dos casos:
 - Se permite mantener las tarifas que estaban vigentes y fueran superiores al 12 por mil;
 - Estos límites no rigen para lotes urbanizados no edificados ni para lotes urbanizables no urbanizados. Además se cedió a los municipios de menos de 100.000 habitantes el recargo del 10% del impuesto que era cobrado por la Nación para administrar el catastro, según la ley 128/41, y se estableció una sobre-tasa que hoy es del dos (2) por mil para las áreas metropolitanas.
2. Las disposiciones sobre formación, conservación y actualización del catastro, tendientes a elaborarlo con base en criterios generales pero

adecuados a las características de cada predio; a obligar a su actualización cada 7 años; y a reajustarlo anualmente, dentro de cada período septenal, en forma automática, atendiendo a la proporción que señale el gobierno antes del 31 de octubre de cada año y que no podrá superar el incremento del índice de precios al consumidor del respectivo período que vence el 1o. de septiembre. Cuando no haya formación catastral, se aplicarán índices entre el 40 y el 60% del índice de precios, determinados por el gobierno previo concepto del CONPES.

3. La participación de los interesados, mediante la revisión del avalúo; la información que antes del 30 de Junio del año respectivo deben dar sobre mejoras; y el autoavalúo, que tiene importancia para el régimen de arrendamientos urbanos y la determinación del costo para efectos del impuesto sobre ganancias ocasionales, en este caso de dos años después.
4. La precisión de que el avalúo catastral versa sobre el suelo y las edificaciones, pero excluye los inmuebles por destinación.
5. Un principio de separación del avalúo catastral respecto de impuesto de renta y patrimonio, consistente en que para efectos de dicho tributo el avalúo formado o actualizado por las autoridades catastrales sólo se computa en el 60% y se lo denomina "avalúo fiscal". En caso de predios rurales, si no se ha establecido el avalúo fiscal, se tomará el 75% del catastral vigente. Esto no toca con la determinación del precio de enajenación, el cual no podrá ser inferior al avalúo catastral.
6. La posibilidad de establecer medidas de excepción para aplazar por un año la vigencia de los catastros en determinadas regiones, o reducir el porcentaje de reajustes anual. Así mismo, el tratamiento más favorable a los predios rurales dedicados a la producción agrícola o ganadera, para diferir el impacto de los avalúos catastrales en 5 años. (D. R. 1597/85).
7. La desvinculación de las tarifas de servicios públicos respecto del avalúo catastral.
8. Tampoco se aplica el avalúo catastral a la determinación del valor de inmuebles en caso de compraventa, permuta o donación en que intervengan entidades públicas, casos en los cuales se verifica avalúo por parte del IGAC.

9. En cambio se lo liga al valor que debe pagarse por indemnizaciones en caso de expropiación (D. 3496/83, art. 48).

V. EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

El régimen legal de este tributo fué objeto de modificaciones sustanciales a partir de la ley 14 de 1983, las cuales fueron reiteradas en los arts. 195 a 213 del C. R. M. Las notas más significativas de la reforma son las siguientes :

1. Se establece una distribución entre el impuesto de industria y comercio en general, junto con su complementario de avisos y tableros, y el de industria y comercio al sector financiero, con base en lo cual se ha llegado a sostener en fallo del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, del 14 de Junio de 1987, que el impuesto de avisos y tableros no se aplica al sector financiero.
2. La materia imponible del impuesto de industria y comercio está constituida por *"todas las actividades comerciales industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos"*.

Los artículos 35, 35 y 36 de la ley 14/83 definen lo que se entiende para estos efectos por actividades industriales, comerciales y de servicios, en forma suficientemente amplia que cubra prácticamente toda la actividad económica, con excepción de las siguientes :

- La producción primaria agrícola, ganadera y avícola, que no puede ser gravada en modo alguno por los municipios (ley 14/83). art. 39 2a.).
- Las exportaciones (id., art. 39-25).
- La explotación de canteras y minas diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos, cuando las regalías y participaciones sean iguales o superiores a lo que corresponda pagar por concepto de impuesto de industria y comercio.

- Los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud (id. art. 39 - 2d).
 - La primera etapa de transformación realizada en predios rurales, cuando se trate de actividades de producción agropecuaria y no se le haga en forma industrial (id. art. 39 2e).
 - Las actividades del Idema (id. art. 394).
 - Los servicios de consultoría profesional prestados por personas naturales (id. art. 36).
 - Las instituciones financieras quedan sometidas al impuesto de industria y comercio especial que para ellas rige.
3. Hay que distinguir entre actividades no sujetas al impuesto, por quedar fuera de la materia imponible, y las exentas. La ley ordena que se mantenga la vigencia de exenciones contractuales establecidas antes de su vigencia (art. 39 - 1), y permite que se otorguen otras nuevas por parte de los Concejos, pero con límite máximo de 10 años y de conformidad con planes de desarrollo municipal (art. 38).
 4. Hay dos problemas que merecen considerarse al tenor de esta descripción de la materia imponible, a saber: a) en la doble tributación; b) el del gravamen sobre actividades industriales, comerciales y de servicios de entidades sin ánimo de lucro.
- El primero se refiere al caso de empresas industriales con establecimientos en varios municipios o que producen en jurisdicción de unos y distribuyen o venden en jurisdicción de otros, o al de empresas comerciales con establecimientos en distintos municipios, o con establecimientos mayoristas en unos y minoristas en otros.
 - A estas situaciones pretendió dar solución el D. 3070/83, disponiendo el registro de las actividades en cada municipio y que se lleven registros contables que permitan la determinación del volumen de ingresos obtenidos por las operaciones realizadas en cada municipio, lo cual elimina el problema de doble tributación para las actividades comerciales en general, pero lo deja vigente cuando se tenga un es-

tablecimiento mayorista que distribuye a otros minoristas situados en municipios diferentes.

- Respecto al sector industrial, la fórmula del decreto consiste en que se pague el impuesto en el municipio donde se encuentra ubicada la fábrica o planta industrial, teniendo como base gravable los impuestos brutos provenientes de la comercialización de la producción, lo cual puede excluir el pago del impuesto por ésta última en los municipios que se la realice.
 - El art. 201 C.R.M.: dispone que las entidades sin ánimo de lucro no gravadas, lo serán sin embargo cuando realicen actividades industriales y comerciales. No menciona las de servicios, lo cual se ha prestado para sostener que éstas no entran dentro de la materia imponible cuando son realizadas por las entidades a que se refiere el art. 259-2-d C.R.M.
5. De acuerdo con el artículo 3o. de la ley 14/83, la base gravable del impuesto es el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional, obtenidos por los sujetos del gravamen, con exclusión de: devoluciones; ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones; recaudo de impuestos de aquéllos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.

El concepto de **ingresos brutos** está tomado del impuesto sobre la renta y se refiere a todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable que sean susceptibles de producir un **incremento neto** del patrimonio en el momento de su percepción.

¿Cuándo un ingreso es susceptible de producir un incremento neto del patrimonio? La respuesta es simple: cuando no vaya afectado simultáneamente por una contrapartida en el pasivo, como sucede con los ingresos provenientes de créditos o los que se realicen para terceros.

Al contrario de lo que sucede con el impuesto sobre la renta, cuya base gravable se ve depurada por **costos y deducciones**, de la del impuesto de industria y comercio sólo se excluyen los rubros enunciados atrás, y es curioso que con las devoluciones no se hubieran men-

cionado, como sí lo hace el art. 15D. 2053/74 para el impuesto sobre la renta, las rebajas y los descuentos.

Es obvio que no entran en la base gravable los ingresos provenientes de actividades no gravadas.

Para las agencias de publicidad, los administradores y corredores de bienes inmuebles, y los corredores de seguros hay norma especial que define los ingresos brutos refiriéndolos al valor de honorarios, comisiones y demás ingresos propios que perciban para sí, y no para terceros (art. 33, par. 2, ley 14/83). Dice el par. 3 id que los distribuidores de derivados del petróleo pagarán el impuesto sobre el margen bruto fijado por el gobierno para la comercialización de combustibles.

6. Los Concejos pueden graduar las tarifas del impuesto dentro de los siguientes límites: a) Del 2 al 7 por mil mensual para las actividades industriales. b) Del 2 al 10 por mil mensual para las comerciales y de servicios.

No obstante, los municipios que al entrar en vigencia la ley tuvieran tarifas superiores sobre ingresos o ventas brutas, quedarán autorizados para conservarlas.

7. El art. 37 de la ley 14/83 dispuso que el impuesto de avisos y tableros autorizado por las leyes 97/13 y 84/15 continuase cobrándose a todas las actividades industriales y de servicio como complementario del de industria y comercio, en una tarifa del 15% sobre el valor de éste, fijada por los Concejos.

La ley 97/13 se refirió al impuesto por colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches, de tranvías, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público.

Como la ley 14/83 no modificó la materia imponible de este tributo, sino que hizo clara referencia a su tipificación de acuerdo con las leyes citadas, hay que observar que este impuesto supone entonces que los sujetos gravables realicen los hechos correspondientes, y no puede liquidárselo automáticamente. No obstante el art. 10 del D. 3090/83 lo extendió a toda modalidad de aviso, y comunicación al público.

8. Sobre la base de que el impuesto de industria y comercio recae sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en fallo ya citado del 4 de junio de 1987, sostuvo que no es posible establecer anticipos del mismo.
9. Tal como se observó atrás, la ley 14/83 y el C.R.M. tratan por separado el impuesto de industria y comercio al sector financiero, para efectos de establecer para las entidades que lo integran bases gravables diferentes, de acuerdo con el enunciado que trae el art. 42 Ley 14/83, y de fijar los límites de las tarifas a razón del 5 por mil sobre los ingresos operacionales anuales, salvo para corporaciones de ahorro y vivienda, que tributarán tributados al 3 por mil.

El pago del impuesto se hará en favor del municipio donde funciona la oficina que haya realizado los ingresos operacionales gravables. Además, hay un recargo por cada oficina adicional, de valor diferente según funcione en municipios de 250.000 o más habitantes o de menos de dicha cifra.

La Caja de Crédito Agrario y la Financiera Eléctrica Nacional no son sujetos pasivos de este impuesto.

VI. PARTICIPACION EN EL IVA.

Uno de los aspectos más interesantes de la reforma municipal es la participación en el IVA, que al tenor de la ley 12/86 y el C.R.M. se ha ordenado hacer entre los municipios.

No cabe duda de que por este medio se ha configurado un situado fiscal con base en la ley.

Sus mecanismos fundamentales son:

1. Elevación progresiva de la participación de las entidades territoriales, principalmente los municipios, en el producto anual del IVA, para 1988 es del 34.5% y del 1992 en adelante será del 50%.
2. La participación de los municipios se establece con arreglo a distintos criterios, a saber :

- Parte sustancial de ella (el 26% en 1988 y el 28.5% de 1992 en adelante), se distribuirá entre todos los municipios en proporción a la población de cada uno de ellos.
 - Otra parte (el 3.8% en 1988 y el 16.8% en adelante), se tributará entre los municipios de menos de 100.000 habitantes en proporción a la población y al esfuerzo fiscal que realicen. La ley establece al respecto una fórmula que en síntesis conduce a que los municipios que tengan más elevados avalúos catastrales y sean más eficaces en el recaudo del impuesto predial, tendrán mayor participación.
3. El C.R.M. fija en el 25.8% de la participación que reciba cada municipio el límite de lo que puede destinarse libremente a funcionamiento e inversión. El saldo deberá destinarse a los fines que señala el art. 251 C.R.N. a título de inversión o a los que previamente autorice el Departamento Nacional de Planeación.
 4. Los municipios con mayoría de población rural están obligados a invertir al menos el 50% de la participación en zonas rurales, y los de menos de 100.000 habitantes con mayoría de población en la cabecera, deberán invertir por lo menos el 20% en el campo.
 5. Para asegurar la eficacia de las normas sobre inversión, se ha dispuesto que los Concejos no pueden reducir, eliminar o cambiar las partidas de gastos propuestos por el Alcalde y destinadas a sufragarse con recursos provenientes de la participación en el IVA (art. 95 D 77/87).

Estas partidas deben incorporarse en coordinación con la respectiva oficina de planeación municipal (arts. 87 y 90 id) y de conformidad con programas de inversiones que señala el Concejo (art. 89, int. 2o. y 98 id).