

7.2. Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial



Radicado: 2-2018-016121

Bogotá D.C., 21 de mayo de 2018 12:07

Doctora

Doris Lasso Merino

Secretaría de Hacienda Departamental

Gobernación del Putumayo

Palacio Departamental Calle 8 No. 7 – 40

Mocoa - Putumayo

Radicado entrada 1-2018-042475

No. Expediente 9387/2018/RCO

Asunto : Oficio No. 1-2018-042475 del 16 de mayo de 2018

Tema : Estampillas

Subtema : Hecho Generador

Cordial saludo Doctora Lasso:

Mediante escrito radicado en el buzón de atención al cliente de este Ministerio con el número y fecha del asunto, en relación con la estampilla Pro Desarrollo Fronterizo establecida en el artículo la Ley 191 de 1995, modificado por la Ley 1813 de 2016, solicita se les precise si resulta legalmente válido gravar con la precitada estampilla una serie de actos enlistados en su escrito así como que se precise si en torno a la autorización para que los municipios adopten esa estampilla “...*los municipios deben adoptar los mismos hechos generadores establecidos en la ordenanza o están facultados para adoptar los que considere el concejo municipal?*” y si “*¿Los recursos que recauden los municipios por concepto de la estampillas, se reputan de su propiedad, o deben ser trasferidos al departamento?*”

Sea lo primero precisar que los pronunciamientos de esta Dirección se emiten en los términos y con los estrictos alcances de los artículos 14-2 y 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, por lo que la respuesta será general, no tendrá efectos obligatorios ni vinculantes, y no comprometerá la responsabilidad de este Ministerio.

Para dar respuesta a su consulta, es necesario hacer mención a los supuestos de hecho que a propósito de estampillas ha señalado de manera uniforme y reiterada el Consejo de Estado como requisitos para el establecimiento de los hechos generadores respecto de esta clase de tributos, dada su propia naturaleza, así:

“[...] De lo expuesto, para que se configure el hecho generador de la estampilla, se requiere que el acto, contrato u operación se realice en el territorio del departamento, y que cuente con la

intervención de esta autoridad, no solo como sujeto activo de la relación tributaria, sino como un interviniente real en la operación que se grava con la estampilla.

Resulta ajeno a la estructura impositiva de las tasas parafiscales, como la “estampilla probienestar del anciano”, que se pretenda gravar operaciones entre particulares sin la participación de la entidad territorial, o entre entidades de derecho público que no pertenecen al sector central o descentralizado del respectivo departamento. Además, porque con ello se viola el artículo 71(5) del Decreto Ley 1222 de 1986, que prohíbe a las asambleas departamentales, “imponer gravámenes sobre objetos o industrias gravados por la ley,” como sería el caso del impuesto de industria y comercio que además, de ser municipal recae sobre las actividades comerciales, industriales o de servicios realizadas en el respectivo municipio. En consecuencia se confirma el fallo pero por las razones expuestas en este acápite. [...]”¹ (Énfasis fuera del texto)

En esa misma línea expresó el Consejo de Estado:

“[...] Lo anterior significa que el hecho generador del tributo denominado Estampilla Pro Hospitales Universitarios de que trata la Ley 645 de 2001, lo constituyen las “actividades y operaciones” que se deban realizar en la jurisdicción del departamento, siempre que impliquen la realización de “actos” en los cuales intervengan funcionarios departamentales o municipales. Según la Corte Constitucional, la especificación de los “actos” que son objeto de gravamen corresponderá a las asambleas departamentales en virtud del principio de autonomía de las entidades territoriales.

La especificación del hecho generador por parte de las asambleas departamentales debe sujetarse a los mencionados parámetros legales, así como a las características del tributo de las estampillas, siendo una de las principales que es un gravamen documental², cuyo hecho económico objeto de gravamen puede ser la circulación o transferencia de la riqueza³, como también la obtención de un servicio a cargo del Estado.⁴

(...)

Teniendo en cuenta las características del tributo de estampillas, lo dispuesto expresamente en la Ley 645 de 2001, así como lo señalado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-227 de 2002, puede concluirse que el hecho generador de la “Estampilla Pro Hospitales Universitarios” tiene como elemento objetivo la existencia de un “acto” documental que instrumente “actividades y operaciones” que impliquen la circulación de riqueza o la obtención de un servicio a cargo del Estado. El elemento subjetivo del tributo exige la intervención de funcionarios departamentales o municipales, y que el sujeto pasivo se relacione con los actos documentales señalados como hecho gravable. Y el elemento espacial se refiere a que las “actividades y operaciones” deben realizarse en la jurisdicción del departamento o de los municipios que lo integran.

(...)

¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Radicación 25000-23-27-000-2009-00085-01 (18744) 12 de marzo de 2012. Cp. Martha Teresa Briceño de Valencia

² C-1097 de 2001

³ Villegas, Héctor Belisario. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. 3ª edición. Ed. Depalma. 1984. P.107.

⁴ Sentencia del 5 de octubre de 2006, C.P. Dra. Ligia López Díaz, expediente No. 14527.

Así las cosas, le correspondía a la Asamblea del Departamento de Norte de Santander establecer el hecho generador **sobre las operaciones y actividades en las que intervinieran los funcionarios, y no en las que realizaran los particulares**, aun cuando ejercieran funciones administrativas, porque dicha situación fáctica no fue prevista en la norma para dar nacimiento a la obligación tributaria. [...]”⁵(Énfasis fuera del texto)

En relación con el carácter documental, ha insistido esa alta Corporación:

“[...] Eso significa que, desde el punto de vista del poder tributario derivado, podían establecerse como actividades constitutivas del hecho generador descrito en el artículo 49 de la Ley 191 de 1995, pero que, para ajustarse a la esencia intrínseca del impuesto y a la identidad que ella le endilga, debe entenderse **que el gravamen simplemente se perfecciona sobre los documentos que formalizan o instrumentalizan esas actividades, a los que pudieran adherirse las estampillas.**

De esta forma se pone de presente **el carácter documental del tributo de estampillas**. Ese carácter puede incluso deducirse del inciso primero del propio artículo 49 en comentario (p. 25), en cuanto estableció el tributo como una autorización a las Asambleas Departamentales para ordenar la “emisión” de estampillas por una suma determinada y para unos fines específicos; así como del párrafo 1º ya transcrito (p. 26), en cuanto aludió al “uso obligatorio de las estampillas” en las actividades y operaciones que generan el impuesto. ¿Qué se emite y se usa si no es algo palpable? [...]”⁶(Énfasis fuera del texto)

De acuerdo con los pronunciamientos jurisprudenciales transcritos se puede concluir válidamente que los límites que enmarcan la potestad impositiva de las corporaciones administrativas (asambleas departamentales y concejos municipales) en relación con la determinación de los hechos generadores de las estampillas son:

- i) La naturaleza documental, y;
- ii) La obligatoria intervención de funcionarios de la administración.

Esta posición jurisprudencial ha sido acogida de manera igualmente reiterada por esta Dirección⁷ en el entendido que el Consejo de Estado señala de manera expresa que cuando se gravan actos en los cuales no intervienen servidores públicos vinculados a la entidad que actúa como sujeto activo de la estampilla, puede incurrirse en un exceso al límite en la autorización que la ley extiende a las entidades territoriales para su adopción.

En ese contexto, al analizar los actos que, de conformidad con su escrito de consulta, se pretenden gravar se evidencia lo siguiente:

- “Todo vehículo de carga de 3 ejes o más que entre o salga del departamento de Putumayo con mercancías o productos”.

⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 7 de noviembre de 2012. Referencia: 540012331000200401158 02. Radicado: 18867. C.P.: William Giraldo Giraldo.

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 13 de septiembre del 2012. Radicación número: 44001-23-31-000-2004-00075-03(18537). C.P.: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁷ Al efecto pueden verse, entre otros Oficio 2-2016-029194 del 12 de agosto de 2016,

Bajo el supuesto de que se trata del servicio de transporte de carga, si este es contratado entre particulares de manera que en dicho contrato no intervenga ningún funcionario departamental ni municipal, bajo los criterios jurisprudenciales referidos a espacio líneas atrás no sería susceptible de ser gravado con estampillas de ningún orden. Adicionalmente, toda vez que el servicio de transporte puede abarcar diferentes jurisdicciones departamentales se estaría contrariando el principio de territorialidad pues lo que se autoriza es a gravar *“las actividades y operaciones que se realicen en el departamento y en los municipios del mismo”*. A este respecto, ha señalado el Consejo de Estado: *“Por lo tanto, si la Estampilla Pro Desarrollo Departamental recae sobre los documentos o instrumentos en que hayan intervenido los funcionarios departamentales, la regulación de su recaudo debió circunscribirse a ese hecho generador, y no como lo hace el artículo 8º de la Ordenanza que, al hacer referencia a la actividad de transporte de ciertos materiales, radica en determinados sujetos relacionados con dicha actividad el recaudo de un tributo que por ley le ha sido asignado a los departamentos en donde se produzca el “acto” documental o instrumental gravado. La situación que plantea el artículo 8º ibídem no sólo viola el principio de legalidad de los tributos, sino, además, el principio de territorialidad de los mismos, pues grava con la estampilla la prestación del servicio de transporte de recursos naturales no renovables y la chatarra desde los municipios de donde se extraen o son originarios tales materiales hasta el Departamento de Boyacá”*⁸.

- *“La solicitud ante la DIAN para la importación temporal de vehículos en turismo de que trata el Decreto 2685 de 1999, artículo 158 y siguientes que ingresen a todo el territorio nacional.*
- *La solicitud ante la DIAN para la importación sobre el valor de la importación temporal de maquinaria y equipo”.*

Respecto de estos dos actos en principio debe precisarse que el Decreto 2685 de 1999 fue derogado por el Decreto 390 de 2016, y en particular el contenido del artículo 158 del Decreto 2685 de 1999 corresponde hoy día al artículo 310 del Decreto 390 de 2016.

En todo caso, se trata de actos expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en los que no interviene ningún funcionario departamental o municipal, razón por la cual cobran nuevamente vigencia los criterios del Consejo de Estado para señalar que esos actos no pueden ser gravados con estampillas pues son expedidos por una autoridad nacional. A este respecto se pronunció el Consejo de Estado, así: *“Según lo transcrito, una de las razones en las que se funda la decisión del Tribunal, es que la Ordenanza, en el aparte señalado, incluyó como hecho generador del tributo los actos proferidos por “entidades del orden nacional o entidades del orden particular”. En los primeros intervienen funcionarios de nivel nacional, y en los segundos, no intervienen funcionarios públicos. Supuestos que no encuadran en la limitación fijada por el legislador, es decir, exceden la ley de autorización y, en consecuencia, es ilegal”*⁹.

⁸ Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta Bogotá, D.C., dieciséis (16) de septiembre de dos mil once (2011) Radicación número: 15001-23-31-000-2007-00573-01(17655) Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

⁹ Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta Bogotá, D.C. 22 de marzo de 2016 Radicación 47001-23-31-000-2203-1364-01 Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia

- *“La solicitud ante la DIAN para la internación temporal e internamiento territorial de motocicletas de uso particular en desarrollo de la aplicación del Decreto 1944 de 1984 y la Ley 22 de 1995 y la Ley 488 de 1998”.*

Frente a este acto, bajo el supuesto de que se trata de la autorización de internación temporal de vehículos, es menester señalar que desde el año 2005 en vigencia del Decreto 400 esa autorización la imparten los alcaldes de los municipios y no la DIAN, esto se mantuvo con la reciente modificación del Decreto 400 de 2005 por parte del Decreto 2229 de 2017¹⁰ el cual adiciona un Título a la Parte 3 del Libro 2 del Decreto 1079 de 2015 Único del Sector Transporte.

En ese orden de cosas, al ser un acto expedido por el alcalde del respectivo municipio considerado como Unidad Especial de Desarrollo Fronterizo, no podría ser gravado con la estampilla por parte del departamento pues no intervendría ningún funcionario departamental.

No obstante, el acto de autorización de internación temporal sí podría ser gravado con estampillas por aquel municipio que ostente la calidad de Unidad Especial de Desarrollo Fronterizo pues evidentemente en su expedición sí participa un funcionario de ese nivel, esto es el alcalde, quien de conformidad con el citado Decreto 2229 de 2017 tiene la competencia para autorizar la internación temporal.

- *“Los tiquetes de transporte público de pasajeros por vía terrestre.”*
- *Los tiquetes de transporte por vía aérea de pasajeros que salgan del departamento.”*

En relación con la posibilidad de gravar este tipo de actos se pronunció desde tiempo atrás esta Dirección concluyendo: *“Sin embargo, este Despacho advierte que la racionalidad por parte de las corporaciones públicas al adoptar el tributo, se traduce en que la estampilla sea adecuada al documento que se grava y que sea acorde con las competencias del ente territorial que lo impone, por lo tanto, dicha estampilla solo debe gravar documentos o actos en los cuales intervenga directamente el ente territorial. Así las cosas para el caso particular, consideramos que en la expedición del tiquete aéreo actúa la empresa prestadora del servicio, es decir, la aerolínea y para nada interviene el ente territorial, por lo que consideramos que no habrá lugar al cobro de la referida estampilla”¹¹*. Para su conocimiento y fines que estime pertinentes, copia del aludido oficio acompaña este escrito de respuesta.

Adicionalmente, en torno a la posibilidad de gravar los tiquetes aéreos se pronunció puntualmente el Consejo de Estado decretando la suspensión provisional de una ordenanza que gravaba ese tipo de actos, señalando que de hacerlo se contrarían los artículos 62-1 y 71-5 del Decreto 1222 de 1986 pues se grava un hecho económico ya gravado con tributos nacionales como el IVA, así: *“Efectuada la confrontación directa del texto del acto acusado con las normas invocadas como*

¹⁰ Artículo 2.3.11.2.1. Competencia para autorizar la internación temporal. El Alcalde del municipio en cuya jurisdicción se encuentra la Unidad Especial de Desarrollo Fronterizo correspondiente al domicilio del solicitante, autorizará, la internación temporal de vehículos, motocicletas y embarcaciones fluviales menores con matrícula del país vecino, de propiedad de los residentes en las Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo donde tiene jurisdicción.

¹¹ Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección General de Apoyo Fiscal Oficio 2-2006-014882 del 1 de junio de 2006

infringidas, la Sala observa que aparece una infracción o contradicción manifiesta como lo exige el citado artículo 152 del C.C.A., que surge sin necesidad de acudir a razonamientos e inferencias más o menos complejos derivados de la normatividad que rige la materia. En efecto, resulta evidente que en la norma acusada la Asamblea Departamental del Valle del Cauca, contra expresa prohibición legal (arts. 62 [1] y 71 [5] Dec. 1222/86), grava con la estampilla “Procultura” unos documentos contentivos de actos sujetos al impuesto sobre las ventas (art. 421-1 E.T.). Así las cosas, el literal f) del artículo segundo de la Ordenanza 218 de 2006 proferida por la Asamblea Departamental del Valle del Cauca desconoce normas superiores, por lo que se accederá a decretar la suspensión provisional solicitada”¹².

En consecuencia, a juicio de esta Dirección, con apoyo en la jurisprudencia trascrita *supra*, las entidades territoriales no están facultadas para gravar con estampillas actos en los que no intervengan directamente funcionarios departamentales o municipales como intervinientes reales en la producción del acto gravado, entre éstos y para el caso concreto, tiquetes de transporte aéreo o terrestre.

- *“El registro, la renovación y la adición a que están obligados los sujetos pasivos de los impuestos al consumo departamentales”.*

En relación con este acto, baste señalar que existe expresa prohibición legal de gravar los actos o documentos relacionados con los productos sujetos al impuesto al consumo departamental. Es así como el artículo 18 de la Ley 1816 de 2016 establece:

“Artículo 18. Imposición de cargas adicionales. **Las entidades territoriales no podrán imponer cargas a la producción, introducción, importación, distribución o venta de los productos sujetos al impuesto al consumo de licores, vinos aperitivos y similares** o a la participación de licores que se origina en ejercicio del monopolio, así como a los documentos relacionados con dichas actividades, **con otros impuestos, tasas, sobretasas, contribuciones, compensaciones, estampillas**, recursos o aportes para fondos especiales, fondos de rentas departamentales, fondos destinados a diferentes fines y cualquier tipo de carga monetaria, en especie o compromiso, excepción hecha del impuesto de industria y comercio y de aquellas que estén aprobadas por ley con anterioridad a la vigencia de esta norma”. (Énfasis ajeno al texto original)

Conforme con el apartado normativo transcrito, emerge claro que las entidades territoriales, no pueden establecer ningún tipo de estampilla sobre las actividades o documentos relacionados con los productos sujetos al impuesto al consumo departamental, o sometidos al régimen de monopolio de licores destilados y alcohol potable.

Por último, es menester precisar que los criterios señalados en líneas precedentes resultan aplicables a todas las estampillas dado que todas poseen la misma naturaleza tributaria indistintamente de su denominación.

¹² Consejo de Estado Sala de Lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. Consejera ponente: Maria Inés Ortiz Barbosa Bogotá, D. C., veintiocho (28) de febrero de dos mil ocho (2008). Radicación número: 76001-23-31-000-2007-00325-01(16929)

De otra parte, consulta usted:

“¿En ese caso los municipios deben adoptar los mismos hechos generadores establecidos en la ordenanza o están facultados para adoptar los que considere el concejo municipal?”

En relación con este interrogante se pronunció esta Dirección mediante Oficio 2-2018-011768 del 19 de abril de 2018, en el que se ofrece una conclusión aplicable a su consulta, así:

*“[...] En ese sentido, tal facultad impositiva, para el presente caso se deriva efectivamente de la Ley 1869 de 2017, pues es el inciso segundo de su artículo 3º el que faculta a los concejos municipales para hacer obligatorio el uso de la estampilla condicionando el desarrollo de esa facultad únicamente a la autorización que para el efecto emita la asamblea departamental. **En ese orden de cosas, una vez expedida la autorización por parte de la asamblea, corresponde a los concejos municipales, en uso de la facultad impositiva que les reconoce el numeral 4 del artículo 313 superior, establecer los elementos estructurales de la estampilla sobre los actos que se surtan al interior de sus jurisdicciones y en los cuales participe un funcionario del orden municipal.** [...]” (Énfasis nuestro)*

Para su conocimiento y fines que estime pertinentes, copia del aludido oficio acompaña este escrito de respuesta.

¿Los recursos que recauden los municipios por concepto de la estampillas, se reputan de su propiedad, o deben ser transferidos al departamento?”

Para dar respuesta a este interrogante, hacemos nuestro lo señalado por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-413 de 1996 con ponencia del Dr. José Gregorio Hernández Galindo, quien a propósito de una demanda contra el parágrafo 2º del artículo 49 de la Ley 191 de 1995¹³, expresó:

“[...] Tampoco se encuentra vulneración alguna de la Carta por la circunstancia de que la ley autorice a los concejos municipales de los departamentos fronterizos para hacer obligatorio, en sus respectivos territorios, el uso de la estampilla.

A la norma, en ese aspecto, son aplicables los comentarios precedentes sobre la función del legislador frente a las atribuciones de las asambleas y concejos.

En efecto, según el artículo 287 de la Constitución, las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses y, dentro de los límites de la Constitución y la ley, tienen los derechos a ejercer las competencias que les correspondan, administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

Así, cuando el artículo demandado autoriza a los concejos para hacer obligatorio el uso de la estampilla departamental no hace nada distinto de permitirles que dispongan de

¹³ Artículo 49- (...) Parágrafo 2º.- Facúltase a los concejos municipales de los departamentos fronterizos para que, previa autorización de la asamblea del departamento, hagan obligatorio el uso de la estampilla "prodesarrollo fronterizo" que por esta ley se autoriza.

recursos suyos, aportándolos a los departamentos a los cuales pertenecen, para fines de beneficio colectivo como los indicados en la misma disposición.

*Es claro que, si los concejos municipales pueden imponer tributos a sus habitantes, les es posible hacer obligatorio el uso de una estampilla que representa gravamen con destinación específica para inversión social y **también pueden disponer que los recursos recaudados, sobre la base de la autorización legal, se trasladen al sujeto activo del tributo, que lo es, en este caso, el respectivo Departamento.** [...]” (Énfasis nuestro)*

Conforme con el apartado jurisprudencial transcrito, se colige que los recursos que recauden los municipios en virtud de la autorización que les extiende la asamblea para adoptar la estampilla Pro Desarrollo Fronterizo de que trata la Ley 191 de 1995, deben ser trasferidos al departamento quien es el sujeto activo de la estampilla, para que éste los ejecute en cumplimiento de la destinación que para la estampilla ha determinado el legislador.

Cordialmente

LUIS FERNANDO VILLOTA QUIÑONES

Subdirector de Fortalecimiento Institucional Territorial
Dirección General de Apoyo Fiscal

Anexo copia de los Oficios 014882 de 2006 y 011768 de 2018, en tres (3) folios.

