

7.2. Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial



Radicado: 2-2017-030187

Bogotá D.C., 15 de septiembre de 2017 16:01

Doctor

LEONARDO DONOSO RUIZ

Alcalde Municipal de Chía

Carrera 11 No. 11 - 29

Chía - Cundinamarca

Radicado entrada 1-2017-040488

No. Expediente 17331/2017/RCO

Asunto Impuestos territoriales. Extinción de la obligación tributaria.

Respetado Doctor Donoso:

En atención a su solicitud, nos permitimos informar que la Dirección General de Apoyo Fiscal presta asesoría a las entidades territoriales y a sus entes descentralizados en materia fiscal, financiera y tributaria, la cual no comprende el análisis de actos administrativos particulares de dichas entidades, ni la solución directa de problemas específicos. No obstante, damos respuesta en el ámbito de nuestra competencia y en los términos del artículo 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo¹, es decir de manera general y abstracta, por lo que no tiene carácter obligatorio ni vinculante, y no compromete la responsabilidad del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En relación con un artículo del acuerdo municipal de Chía, que autoriza el pago del impuesto de delineación “en efectivo o mediante la ejecución de obras de la malla vial arterial, infraestructura de servicios públicos, construcción y dotación de parques y equipamientos públicos,” definidos en el POT y en el Plan de Desarrollo Municipal, plantea los siguientes interrogantes:

1. Dentro de la autonomía administrativa de las entidades territoriales, ¿es posible establecer como forma de pago para un impuesto territorial, la recepción de obras de carácter público?
2. ¿Puede la administración municipal darle la aplicación a este artículo sin que para el futuro se generen inconvenientes o investigaciones de tipo administrativo, jurídico penales y fiscales?
3. En caso de que se llegara a realizar el pago mediante la ejecución de obras, tal como lo señala el mismo artículo, ¿la administración debe tener en cuenta, para la ejecución de esas obras, la aplicación de la Ley 80 de 1993?
4. Para el mismo caso, ¿puede la Administración recibir la obra sin que medie contrato de por medio?

¹ Ley 1755 del 30 de junio de 2015 “Por medio de la cual se regula el derecho fundamental de petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo”

Continuación oficio

5. ¿Puede la Administración realizar la supervisión de una obra pública a través de la secretaria de obras públicas, cuando la obra no la ha contratado el municipio y la desarrolla o la ha desarrollado el contribuyente?
6. ¿Puede la Administración Municipal realizar la contratación de una interventoría, cuando la obra no la contrata el municipio?
7. En caso de poderse aplicar este artículo ¿qué tipo de garantías se debe suscribir entre el contribuyente y el municipio? (Se repite en la pregunta número 8)

De otro lado pregunta:

8. Si un funcionario realiza el cobro de una obligación que se encuentra prescrita, ¿podría ser demandado por extralimitación de funciones?
9. Si un contribuyente solicita un estado de cuenta y cancela la totalidad de la deuda, incluyendo las vigencias prescritas, “¿se estaría *incurriendo* (sic) en un error al contribuyente?”
10. ¿De quién es la responsabilidad de decretar por oficio las vigencias prescritas cuando no se está en un periodo de saneamiento contable?

En primer lugar, debemos reiterar que no es competencia de esta dirección manifestarse en relación con la legalidad ni el alcance de las disposiciones locales específicas como la referida en su consulta, como tampoco nos corresponde indicar si su aplicación puede, o no, generar “*inconvenientes o investigaciones de tipo administrativo, jurídico penales y fiscales*”, lo cual deben definir las autoridades correspondientes.

Por lo anterior, daremos respuesta general a sus preguntas relacionadas con la autonomía de las entidades territoriales y la posibilidad de regular el pago de las obligaciones tributarias, en los términos en los que tuvimos la posibilidad de discutir con usted, en la reunión que sobre el tema adelantamos en esta Subdirección. Posteriormente, nos referiremos a las preguntas relacionadas con la prescripción de la acción de cobro.

Autonomía de las entidades territoriales y mecanismos de extinción de la obligación tributaria.

La obligación tributaria es una manifestación del deber constitucional de *contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad*, artículo 95-9.

Según nuestro ordenamiento constitucional, las entidades territoriales gozan de autonomía para gestionar sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley y, en virtud de esa autonomía, tanto las asambleas departamentales como los concejos municipales pueden decretar tributos y gastos locales. La competencia para crear cualquier tributo corresponde exclusivamente al Congreso de la República (art.150-12 C.P.), de manera que las entidades territoriales solo pueden definir los elementos de los tributos territoriales previamente creados por la ley, en todo caso, dentro de los límites de la Constitución y la ley.²

²Corte Constitucional, sentencia C-035/09: “La jurisprudencia ha admitido que los elementos de la obligación tributaria sean determinados por las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, pero dentro de unos parámetros mínimos que deben ser señalados por el legislador. Estos parámetros mínimos, según se desprende de la jurisprudencia, son dos: (i) la autorización del gravamen por el legislador, y (ii) la delimitación del hecho gravado con el mismo.

Continuación oficio

Adicionalmente, las entidades territoriales gozan de autonomía para hacer efectivos los tributos territoriales y para realizar los actos de su destinación y de disposición, manejo e inversión, aplicando los mecanismos presupuestales y de planeación, y cumpliendo las demás previsiones de la Constitución y la ley.³ La administración municipal debe asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que se generen a favor del municipio, disponer de las medidas necesarias para facilitar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y si es necesario adelantar los procedimientos que conduzcan a su pago incluso de manera coactiva.

En general, la obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo. Así lo define el artículo 1° del Estatuto Tributario Nacional, donde, al regular las formas de extinguir la obligación tributaria, en los artículos 800 y siguientes, se refiere en primer lugar al pago⁴, que se entiende realizado en la fecha en que los valores hayan ingresado a las oficinas de Impuestos Nacionales o a los Bancos autorizados y, posteriormente relaciona el pago con títulos o bonos y la compensación de las deudas fiscales.⁵

De otro lado, la Ley 1607 de 2012, artículo 196, autorizó el pago por cruce de cuentas de tributos nacionales con cargo a créditos en contra de entidades estatales del orden nacional y, recientemente, la Ley 1819 de 2016 creó el mecanismo de obras por impuestos, que permite pagar una parte del impuesto sobre la renta y complementarios mediante un aporte para el desarrollo de proyectos viabilizados y prioritarios de trascendencia social; solamente bajo esta autorización y su reglamentación será posible utilizar este mecanismo de pago de dicho impuesto nacional.

En relación con el pago de obligaciones tributarias a favor de entidades territoriales, el artículo 84 de la Ley 388 de 1997 determinó que la participación en la plusvalía podrá pagarse mediante cualquiera de las formas allí establecidas, una de ellas el pago en dinero efectivo.⁶

³ Sentencia de la Corte Constitucional C-495 de 1998, citada en C-891 de 2012.

⁴ En el Título XIV del Código Civil, “De los Modos de Extinguirse las Obligaciones y Primeramente de la Solución o Pago Efectivo” se define:

“ARTÍCULO 1626. DEFINICIÓN DE PAGO. El pago efectivo es la prestación de lo que se debe.”

“ARTÍCULO 1627. PAGO CEÑIDO A LA OBLIGACIÓN. El pago se hará bajo todos respectos en conformidad al tenor de la obligación; sin perjuicio de lo que en los casos especiales dispongan las leyes.

El acreedor no podrá ser obligado a recibir otra cosa que lo que se le deba, ni aún a pretexto de ser de igual o mayor valor la ofrecida.”

⁵ El ETN regula además la prescripción de la acción de cobro y la remisión de las deudas tributarias como mecanismos de extinción de la obligación. El artículo 822-1 del ETN, permitía a la DIAN autorizar “la cancelación de sanciones e intereses mediante la dación en pago” (...); este último fue derogado por el artículo 134 de la Ley 633 de 2000. El artículo 840 del Estatuto Tributario se refería a los bienes recibidos en dación en pago por deudas tributarias de la Nación; con la modificación por la Ley 1819 de 2016 se señala en el parágrafo 2º que los bienes que, a la entrada en vigencia de la presente ley, ya hubieran sido recibidos en pago de obligaciones administradas por la DIAN, tendrán el tratamiento previsto en las disposiciones contenidas en este artículo.

⁶ Según el artículo 84 de la Ley 388 de 1997, el pago de la plusvalía podrá realizarse: 1. En dinero efectivo; 2. Transfiriendo una porción del predio objeto de la plusvalía, que sólo será procedente si se llega a un acuerdo con la administración, 3. La porción de terreno del punto anterior se podrá canjear por terrenos localizados en otras zonas

Continuación oficio

Como se observa, si bien el pago del valor del impuesto generalmente se realiza en efectivo, es posible que, el legislador prevea otros medios económicamente idóneos para el pago de la obligación, pues *“en materia tributaria el legislador goza de un amplio margen de configuración para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones, así como para regular todos los aspectos relacionados con su recaudo, base gravable, sujetos pasivos y activos, tiempo de vigencia, forma de cobro, exenciones y limitaciones.”*⁷ En todo caso, dicho margen de configuración no es ilimitado pues se encuentra sujeto a la Constitución⁸, a los principios del sistema tributario allí consagrados y a las leyes orgánicas⁹.

En el mismo sentido, en virtud de su autonomía, las entidades territoriales, además de establecer los tributos territoriales autorizados por el legislador y completar la definición de sus elementos, son competentes para regular asuntos posteriores a su creación, necesarios para asegurar su recaudo, administración y control, así como, para definir la destinación, disposición, manejo e inversión, todo ello siempre dentro de los límites de la Constitución y la ley.¹⁰

En este sentido, la regulación local se debe acoger a disposiciones legales como la Ley 788 de 2002 que ordena a las entidades territoriales aplicar las normas de procedimiento del Estatuto Tributario Nacional, y les permite reducir y simplificar el monto de las sanciones y el término de su aplicación, de acuerdo a lo allí autorizado¹¹, o la Ley 1386 de 2010 que prohíbe a las entidades territoriales entregar a terceros la administración de sus tributos y que además señala que la recepción de las declaraciones y el recaudo de obligaciones tributarias territoriales podrá

de área urbana. 4. El reconocimiento de un valor accionario o un interés social equivalente a la participación. 5. Mediante la ejecución de obras de infraestructura vial, de servicios públicos, domiciliarios, áreas de recreación y equipamientos sociales, para la adecuación de asentamientos urbanos en áreas de desarrollo incompleto o inadecuado, cuya inversión sea equivalente al monto de la plusvalía, previo acuerdo con la administración municipal o distrital acerca de los términos de ejecución y equivalencia de las obras proyectadas. 5. Mediante la adquisición anticipada de títulos valores representativos de la participación en la plusvalía liquidada, en los términos previstos en el artículo 88 y siguientes.”

⁷ Corte Constitucional, Sentencia C-393 de 2016. En similar sentido, C/551-15, C-335 de 1994 y C-717 de 2003

⁸ Entre otras disposiciones, el artículo 345, de la Constitución señala que, “En tiempo de paz no se podrá percibir contribución o impuesto que no figure en el presupuesto de rentas, ni hacer erogación con cargo al Tesoro que no se halle incluida en el de gastos. (...)”, a su vez, el artículo 346 ordena que, “El presupuesto de rentas y ley de apropiaciones deberá elaborarse, presentarse y aprobarse dentro de un marco de sostenibilidad fiscal y corresponder al Plan Nacional de Desarrollo.”

⁹ El ejercicio de la actividad legislativa se sujeta a las normas orgánicas, entre ellas las relacionadas con el Presupuesto y el Plan General de Desarrollo. C.P. Artículo 151.

¹⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 13 de diciembre de 2013, Rad. 17880, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

¹¹ “ARTÍCULO 59. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO TERRITORIAL. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse

Continuación oficio

realizarse a través de las entidades autorizadas en los términos del Estatuto Tributario Nacional¹².

La obligación tributaria sustancial tiene por objeto el pago del tributo y, en general, su monto se determina como una suma de dinero que resulta de aplicar la tarifa a la base gravable debidamente establecidas. El cumplimiento material de la obligación consiste en pagar dicho monto al sujeto activo, de conformidad con las regulaciones expedidas en los términos anteriormente explicados.

El pago en efectivo constituye la forma natural de extinguir la obligación tributaria, toda vez que los recursos líquidos resultan necesarios para financiar los gastos e inversiones y de este modo cumplir con las finalidades del Estado, de acuerdo a lo establecido en su plan de desarrollo y en las normas presupuestales.

Como indicamos, el legislador y las corporaciones públicas territoriales, dentro de los límites de la Constitución y la ley, pueden autorizar excepcionalmente que el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial se realice por medios diferentes a la entrega del dinero efectivo del monto correspondiente, mediante la autorización de mecanismos de extinción de obligaciones como el cruce de cuentas o la dación en pago.

La dación en pago surge del acuerdo voluntario de las partes de un crédito (acreedor y deudor) en donde el acreedor acepta voluntariamente del deudor principal, en descargo de la deuda, la entrega material de una cosa distinta del objeto de la prestación inicialmente debida, con la correspondiente transferencia de la propiedad.¹³

La dación en pago como modo de extinción de las obligaciones resulta procedente para el pago de obligaciones de naturaleza tributaria, siempre y cuando sea autorizada por la corporación pública de la entidad territorial y reglamentada por parte de la administración, en orden a precisar su alcance y las formalidades propias de esta figura jurídica. En todo caso, la reglamentación y aplicación de este mecanismo se sujetará a las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias que correspondan, dentro de ellas las referidas a planeación, presupuesto y contratación pública.

En materia de contratación administrativa pública, la administración municipal debe dar cumplimiento a la Ley 80 de 1993, Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, entre otros, en cuanto a los requisitos previos en la planeación del contrato, la

¹² "Artículo 1°. Prohibición de entregar a terceros la administración de tributos. No se podrá celebrar contrato o convenio alguno, en donde las entidades territoriales, o sus entidades descentralizadas, deleguen en terceros la administración, fiscalización, liquidación, cobro coactivo, discusión, devoluciones, e imposición de sanciones de los tributos por ellos administrados. La recepción de las declaraciones así como el recaudo de impuestos y demás pagos originados en obligaciones tributarias podrá realizarse a través de las entidades autorizadas en los términos del Estatuto Tributario Nacional, sin perjuicio de la utilización de medios de pago no bancarizados. (...)"

¹³ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P.: María Inés Ortiz Barbosa, Bogotá D.C. febrero 6 de 2006., Radicación: 11001-03-27-000-2003-00074-01(14123). Donde se agrega: "Ahora bien, los requisitos de la dación en pago se enmarcan en: - ejecución de una prestación con ánimo de pagar, - diferencia entre la prestación debida y la pagada, - consentimiento de las partes, y - cumplimiento de las solemnidades legales en la transmisión del dominio de los bienes, como ocurre en el caso de los inmuebles y los vehículos."

Continuación oficio

aplicación de pliegos o términos de referencia, el desarrollo de procedimientos para la escogencia del contratista mediante reglas de selección objetiva, y los principios de planeación, transparencia, economía, responsabilidad, etc.

Finalmente, en relación con la supervisión e interventoría de los contratos de obra que se llegasen a desarrollar en cumplimiento de la norma local que autoriza el pago del impuesto con la realización de obras por particulares, así como con las garantías exigibles, consideramos que se sujetarán a la reglamentación que sobre el particular se expida en la entidad territorial de este mecanismo de extinción de la obligación y de ser el caso a las normas que regulan la contratación pública.

Sobre este último aspecto, transcribimos los siguientes apartes de la “*Guía para el ejercicio de las funciones de supervisión e interventoría de los contratos del Estado*”¹⁴, publicación de Colombia Compra Eficiente, agencia a la cual sugerimos respetuosamente dirigir sus consultas sobre contratación pública:¹⁵

“De acuerdo con el principio de responsabilidad que rige la contratación estatal, las Entidades Estatales están obligadas a vigilar la correcta ejecución del objeto contratado y a proteger tanto los derechos de la propia Entidad como los del contratista y terceros que puedan verse afectados por la ejecución del contrato. Esta vigilancia tiene como objetivo proteger la moralidad administrativa, prevenir la ocurrencia de actos de corrupción y tutelar la transparencia de la actividad contractual y debe ejercerse a través de un supervisor o interventor, según corresponda”¹⁶. ...

La supervisión de un contrato estatal consiste en “el seguimiento técnico, administrativo, financiero, contable y jurídico que, sobre el cumplimiento del objeto del contrato, es ejercido por la misma entidad estatal cuando no se requieren conocimientos especializados”.

...

La interventoría es el seguimiento técnico a la ejecución de contratos de distintas tipologías, realizado por una persona natural o jurídica contratada para ese fin por la Entidad Estatal, en los siguientes casos: (i) cuando la ley ha establecido la obligación de contar con esta figura en determinados contratos, (ii) cuando el seguimiento del contrato requiera del conocimiento especializado en la materia objeto del mismo, o (iii) cuando la complejidad o la extensión del contrato lo justifique.

No obstante, la Entidad Estatal puede determinar que la interventoría cubra no sólo acciones de carácter técnico, sino también administrativo, financiero, contable y/o jurídico.

El contrato de interventoría es principal y autónomo y aunque el objeto del mismo supone la existencia de otro contrato respecto del cual se va a ejercer la vigilancia, el mismo es independiente de éste último y por lo tanto, su existencia no depende de la existencia del contrato vigilado. Sin embargo, los contratos de interventoría pueden prorrogarse por el mismo plazo que se hubiera

¹⁴ www.colombiacompra.gov.co

¹⁵ El Decreto Ley 4170 de 2011 “Por el cual se crea la Agencia Colombiana de Contratación Pública - Colombia Compra Eficiente-, se determinan sus objetivos y estructura” señala como dentro de sus funciones: “5. Absolver consultas sobre la aplicación de normas de carácter general y expedir circulares externas en materia de compras y contratación pública. Y Brindar apoyo a las entidades territoriales para la adecuada aplicación de las políticas, instrumentos y herramientas en materia de compras y contratación pública”.

¹⁶ [1]. Ley 1474 de 2011 artículo 83

Continuación oficio

prorrogado el contrato objeto de vigilancia con el fin de que no se interrumpa el seguimiento al contrato vigilado.

El contrato de Interventoría debe ser supervisado directamente por la Entidad Estatal, en consecuencia, siempre que una Entidad Estatal suscriba este tipo de contratos debe designar a un funcionario que haga la supervisión del contrato y que verifique su cumplimiento en las condiciones pactadas.”

En relación con la prescripción de la acción de cobro y las consecuencias de realizar el cobro de una obligación prescrita le sugerimos revisar los ejemplares número uno y dos nuestra publicación “Boletín de Apoyo a la Gestión Tributaria de las Entidades Territoriales”¹⁷.

La acción de cobro de las obligaciones fiscales, prescribe en el término de cinco (5) años, contados a partir de cada uno de los eventos descritos en el artículo 817 del Estatuto Tributario Nacional¹⁸, modificado por el artículo 53 de la Ley 1739 de 2014, que en su inciso final precisa:

“La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será de los Administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales respectivos, o de los servidores públicos de la respectiva administración en quien estos deleguen dicha facultad y será decretada de oficio o a petición de parte.”

En el número dos del referido boletín se señala, frente a la aplicación de la prescripción y la oportunidad “de oficio o a petición de parte”:

“Lo anterior implica una consecuencia inequívoca frente a la ocurrencia de un hecho y excluye la posibilidad de que se decrete al arbitrio del funcionario, con lo cual no es potestativo de la autoridad el decretar la prescripción de oficio o a petición de parte una vez conocido el hecho que la origina, sino que esta se encuentra obligada a proceder y en consecuencia a decretar la prescripción. (...)”

El artículo 819 del Estatuto Tributario prescribe que el pago de la obligación prescrita, no da lugar a compensación ni devolución, pues, “Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiere efectuado sin conocimiento de la prescripción.” Esta disposición no significa el desconocimiento de la obligación que tienen las entidades territoriales de verificar permanentemente la ocurrencia de la prescripción de las obligaciones y en consecuencia abstenerse de realizar el cobro de las mismas.

Cordialmente,

LUIS FERNANDO VILLOTA QUIÑONES

Subdirector de Fortalecimiento Institucional Territorial
Dirección General de Apoyo Fiscal

ELABORÓ: DANIEL ANTONIO ESPITIA HERNANDEZ

¹⁷ [www.minhacienda.gov.co/Gestión Misional/Apoyo Fiscal a Entidades Territoriales/Publicaciones/Boletines](http://www.minhacienda.gov.co/Gestión%20Misional/Apoyo%20Fiscal%20a%20Entidades%20Territoriales/Publicaciones/Boletines).

¹⁸ De obligatoria aplicación por las entidades territoriales conforme la Ley 788 de 2002, artículo 59.