



# INFORME

## NOVEDADES TRIBUTARIAS

A continuación, presentamos algunos puntos en materia tributaria que consideramos de su interés:

**Las bonificaciones habituales extralegales no hacen parte del IBC de los parafiscales si así lo pactan expresamente las partes:** así lo indica la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado (consejero ponente: Milton Chaves García; número interno: 21936).

Los apartes pertinentes de la sentencia dicen:

“La modificación que se hizo al artículo 128 del CST por la Ley 50 de 1990 incluyó como no salarial *‘los beneficios o auxilios habituales u ocasionales acordados convencional o contractualmente u otorgados en forma extralegal por el empleador, cuando las partes hayan dispuesto expresamente que no constituyen salario en dinero o en especie, tales como la alimentación, habitación o vestuario, las primas extralegales, de vacaciones, de servicios o de navidad’*.

“El alcance de esta norma no fue el pretendido, pues el criterio de la Corte Constitucional, de la Corte Suprema de Justicia y del Consejo de Estado ha sido que la naturaleza salarial de un pago no depende del acuerdo entre las partes, sino si constituye o no retribución del servicio prestado.

“Ante estas circunstancias la Ley 344 de 1996, en su artículo 17, le dio el alcance correspondiente a los acuerdos entre empleadores y trabajadores en los que se haya pactado que algunos beneficios habituales u ocasionales no constituyan salario. Señaló dicha norma:

‘Por efecto de lo dispuesto en el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo, modificado por el artículo 15 de la Ley 50 de 1990, se entiende que los acuerdos entre empleadores y trabajadores sobre los pagos que no constituyen salario y los pagos por auxilio de transporte no hacen parte de la base para liquidar los aportes con destino al Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA, Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, ICBF, Escuela Superior de Administración Pública, ESAP, Régimen del Subsidio Familiar y contribuciones a la seguridad social establecidas por la Ley 100 de 1993’.

“No se trata de que un pago que es contraprestación directa del servicio prestado y por tanto tiene naturaleza salarial, deje de tenerla por el acuerdo entre el empleador y los trabajadores.

“De acuerdo con esta norma interpretativa, para efectos de los aportes parafiscales y las contribuciones a la seguridad social, cuando se pacte que un



# INFORME

pago no constituye salario, significa que no hará parte del Ingreso Base de Cotización.

“El alcance de estas normas es que rubros que **son salario** puedan excluirse de la base para determinar las contribuciones a la protección social.

“En consecuencia, después de la vigencia de la Ley 344 de 1996 el Ingreso Base de Cotización para empleados del sector privado es el salario, menos aquellos rubros que las partes hubiesen pactado como que no son base de aportes.

“ ...

“... la demandante probó que **las bonificaciones habían sido expresamente acordadas en los contratos laborales como factores no constitutivos de salario, lo que las ubica en lo dispuesto en el aparte final de la norma.**

“Además, el artículo 128 C.S.T. debe interpretarse según lo establecido en el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, que permite a los empleadores acordar con sus trabajadores los pagos que no constituyen salario dentro de la relación laboral, sin que allí se hayan señalado o indicado taxativamente los beneficios que podían o no excluirse del factor salarial.

“Entonces, con la interpretación propuesta por el artículo 17 de la Ley 344 de 1996, **es suficiente con que se demuestre la existencia de un acuerdo, bien sea convencional o contractual, en el que las partes hayan estipulado expresamente que determinados pagos no constituyen salario, para que puedan ser excluidos válidamente de la base para liquidar los aportes y ello no sea requisito para solicitar su deducción**”. (Negrillas y subrayas del original).

**La Corte al estudiar el convenio para evitar la doble tributación entre Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña, advierte que en la renegociación y negociación de futuros convenios es necesario excluir del alcance de la cláusula de nación más favorecida las obligaciones sustanciales previstas en otros convenios.**

La Corte Constitucional, mediante sentencia C-491 de 2019, declaró exequibles dicho convenio y la Ley 1939 de 2018 que lo aprobó.

En el análisis del artículo 12 del convenio, que trata sobre regalías, y que no considera como tales los pagos provenientes de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría y que en consecuencia se deben regir por la norma de



# INFORME

beneficios empresariales, la Corte hizo alusión a la incidencia de ese artículo en los convenios anteriores para evitar la doble tributación vía la cláusula de nación más favorecida.

Al final, la Corte advierte que en la renegociación y negociación de futuros convenios para evitar la doble tributación es necesario excluir del alcance de la cláusula de nación más favorecida las obligaciones sustanciales previstas en otros convenios.

Los apartes pertinentes de la sentencia dicen:

“153. Por un lado, la Universidad Externado destacó que *‘el artículo 12 del Convenio [...] no es recíproco [materialmente] porque supondrá ‘disparar’ las cláusulas de nación más favorecida de otros CDI y [en consecuencia, afirma q] la pérdida de recaudación de Colombia será mucho mayor que la de Reino Unido’*. Además, señaló que, aunque tradicionalmente el Estado colombiano ha pactado, en términos generales, una redacción distinta del artículo 12 sugerido por el modelo de convenio de la OCDE, en este Convenio, Colombia decidió acoger enteramente este último. Para el interviniente, el cambio en la concepción del artículo 12 *sub examine*, podría generar dos tipos de consecuencias:

**“154. (i) De un lado, ‘que las rentas provenientes de la prestación de servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría [que tradicionalmente habían sido consideradas como regalías en los convenios celebrados y suscritos por Colombia] no [serán consideradas regalías en este Convenio y], en consecuencia, se grava[rían] de acuerdo con el artículo 7 referente [sic] a beneficios empresariales, disposición subsidiaria, que solo atribuye potestad impositiva al país de residencia como regla general’. Cuestión que se debe considerar, ya que ‘el Estado colombiano [que] -por regla general es el país de la fuente- estaría abandonando la posible potestad que tendría sobre dichas rentas’.**

“155. (ii) Del otro, que la disposición activaría las cláusulas de nación más favorecida que ha incluido el Estado Colombiano en los convenios de igual naturaleza, previamente celebrados. En tales términos, el interviniente concluye que la nueva redacción de este artículo puede dar lugar a *‘múltiples interpretaciones y discusiones acerca de la activación o no de la cláusula [de nación más favorecida] por cuanto no se modifica expresamente la tarifa pactada en el convenio’*.

“157. En atención a la presunta incompatibilidad de la disposición con la Constitución, le corresponde a la Corte no solo valorar su compatibilidad general con esta, sino, en particular, resolver el siguiente problema jurídico: ¿vulnera el

# INFORME

artículo 12 del Convenio el principio de reciprocidad contenido en los artículos 226 y 227 de la Constitución?

“158. Como se advirtió, el artículo 12 del Convenio regula, en términos generales, la distribución de las rentas por concepto de regalías. En el párrafo 1º dispone que estas rentas serán objeto de imposición en el Estado de la residencia. En el párrafo 2, además, se indica que el Estado de la fuente también puede gravar dichas rentas de conformidad con su legislación interna, pero, si *‘el beneficiario efectivo de las regalías es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder el 10 por ciento del importe bruto de las regalías’*. Por tanto, es posible que la tributación por regalías sea compartida entre los Estados contratantes.

“164. Para la Corte, al margen de las consideraciones expuestas por los intervinientes en torno a la aplicación de la cláusula de Nación más favorecida (en adelante, ‘NMF’), en el marco de este convenio la citada disposición no desconoce el principio de reciprocidad contenido en los artículos 226 y 227 de la Constitución, al menos, por dos razones.

“165. Primero, el Convenio *sub examine* no contempla cláusula de NMF alguna. Por tanto, el cuestionamiento no recae sobre este acuerdo sino sobre los efectos que tendría en aquellos otros que sí la contemplaron de manera expresa. Por tanto, los cuestionamientos de los intervinientes respecto de la activación de la cláusula de NMF giran en torno al artículo 12 que ha sido acogido por el Estado colombiano en otros convenios de igual naturaleza, no sobre el artículo 12 del Convenio *sub examine*.

“166. Segundo, habida cuenta de lo anterior, los cuestionamientos efectuados por los intervinientes recaen sobre asuntos de mera conveniencia y no de índole constitucional. En efecto, los intervinientes destacan, de un lado, que ante la nueva redacción del artículo 12, los pagos por concepto de asistencia técnica, servicios técnicos y consultoría serían gravados como beneficios empresariales (en los términos del artículo 7 del Convenio *sub examine*) y no como regalías, tal como se derivaría de aplicar los artículos 12 homónimos en los convenios de doble imposición que ha suscrito el Estado colombiano con antelación. De otro lado, como quiera que los beneficios empresariales se gravarían por regla general, en el país de residencia –de conformidad con la regla que se pretende acoger–, el Estado colombiano que, por regla general es el país de la fuente, estaría abandonando la posible potestad tributaria que tendría sobre dichas rentas.

“167. Para la Corte, los cuestionamientos acerca de las ventajas u oportunidades del Convenio, las cuales, si bien son importantes para ilustrar la interpretación, desarrollo y ejecución del instrumento internacional, no constituyen, en ningún caso, un parámetro válido de control constitucionalidad y, por tanto, escapa al control material de constitucionalidad que debe ejercer la Corte. Al tratarse de razones de conveniencia, inferidas de los efectos que



# INFORME

supondría para el Estado colombiano la suscripción del presente acuerdo, como consecuencia de las obligaciones asumidas en otros anteriores, supondría mutar el control jurídico a uno de conveniencia y oportunidad, competencia propia del Gobierno, que no del Juez Constitucional.

“168. Con todo, reconoce la Sala Plena que la redacción del artículo 12 acogida en este convenio haría plausibles las consecuencias sugeridas por los intervinientes, en tanto que las cláusulas de NMF acordadas en otros instrumentos internacionales de igual naturaleza se podrían *‘activar’*. En ese contexto, la Corte estima necesario referir algunas consideraciones en cuanto a la interpretación de las cláusulas de NMF pactadas en este tipo de instrumentos internacionales.

“169. La cláusula de NMF ha tenido un amplio desarrollo en el ámbito del derecho internacional de inversiones. De ello se sigue que la doctrina especializada en esta materia hubiere destacado que tiene un efecto relevante en el arbitraje de inversión *‘como puerta de entrada de normas más favorables previstas en otros tratados’*. Justamente, este aspecto se ha convertido, según la Comisión de Derecho Internacional, en *‘la cuestión interpretativa central con respecto a las cláusulas de NMF, [esto es] el alcance de la cláusula [...] y la naturaleza del beneficio que puede obtenerse en su virtud’*.

“...

“174. En tales términos, la Corte advierte que el artículo 12 de este Convenio podría extender sus efectos respecto de las rentas definidas en los artículos 12 de otros convenios de igual naturaleza suscritos por Colombia, dadas las cláusulas de NMF pactadas en ellos, siempre que aquella resultare ser más favorable. Sin embargo, dicha consecuencia, además de las razones señaladas *supra*, pierde de vista la competencia atribuida al presidente de la República para negociar contenidos disímiles con diferentes Estados, según las condiciones y oportunidades que tenga, dado que, finalmente, todas las obligaciones sustanciales resultarían aplicables cuando llegaren a ser más favorables, sin importar si estos contenidos fueron o no pactados en el convenio suscrito con el país de procedencia del contribuyente.

“175. Si únicamente se tomaran como referentes las consecuencias, en términos de conveniencia y oportunidad, de la suscripción de esta cláusula, los efectos derivados de la cláusula de NMF traerían como consecuencia que el presidente renunciara a la posibilidad de negociar, autónomamente, situaciones particulares que pudieran significar un trato más favorable en determinados convenios para ciertos Estados, con lo cual se afectaría intensamente el libre ejercicio de la competencia prevista por el artículo 189.2 de la Constitución y, consecuentemente, se desconocería el carácter *inter partes*, en este caso, de los convenios de doble imposición. Es por esto que la Corte hubiere sostenido, en otras decisiones, que una lectura compatible con la Constitución sería aquella en la que se excluyeran del ámbito de aplicación de la cláusula de NMF las obligaciones sustanciales previstas en otros tratados.



# INFORME

**“176. Por lo tanto, la Corte advierte que en la renegociación y negociación de futuros tratados de similar o igual naturaleza al *sub examine*, en aras de preservar la cláusula de NMF, y, a la vez, de salvaguardar la competencia del presidente de la República prevista por el artículo 189.2 de la CP, es necesario excluir del alcance de la cláusula de NMF las obligaciones sustanciales previstas en otros convenios, tal como lo ha señalado la Corte en la Sentencia C-252 de 2019.**

“177. Esta exigencia es razonable, pues, tal como lo sostuvo la Sala en la sentencia en cita, la aplicación de la cláusula de NMF podría tener un *efecto cascada* respecto de las obligaciones sustanciales previstas en cualquier otro convenio suscrito por el Estado Colombiano, consistente en que cualquier ventaja o condición beneficiosa que Colombia concediera a otro Estado, en razón de las ventajas comparativas que supusiera cada negociación, le podrían ser extensible a otros convenios suscritos con terceros países. Esta situación podría dar lugar, incluso, a reemplazar las cláusulas del tratado suscrito con un Estado por las previstas en otro instrumento, si estas últimas resultaren más favorables.

**“178. Con todo, tratándose del Convenio *sub examine*, bajo los parámetros de control vigentes al momento de la negociación y suscripción del mismo, la Sala Plena encuentra que la disposición objeto de control es compatible con la Constitución.**

**Las Cajas de Compensación Familiar pueden beneficiarse de la exoneración de aportes parafiscales y cotizaciones al régimen contributivo de salud en cuanto a los ingresos percibidos por sus actividades industriales, comerciales y financieras no relacionadas con actividades meritorias o la inversión de patrimonio:** así lo dice la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado en auto del 2 de octubre de 2019 (consejero ponente: Dr. Jorge Octavio Ramírez; número interno 24286), que confirmó la suspensión provisional de la expresión “*ni a las cajas de compensación señaladas en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario*” contenida en el artículo 1.2.1.5.4.9 del Decreto 1625 de 2016.

Los apartes pertinentes del auto dicen:

“3. El artículo 114-1 del Estatuto Tributario establece que están exoneradas del pago de los aportes parafiscales y las cotizaciones al régimen contributivo de salud las sociedades, las personas jurídicas y las asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios por los trabajadores que devenguen menos de 10 SMLMV.



# INFORME

“En vigencia de la Ley 223 de 1995, el artículo 19 del Estatuto Tributario dispuso que las cajas de compensación familiar pertenecían al régimen tributario especial.

“No obstante, la Ley 488 de 1998 modificó el artículo 19 del Estatuto Tributario y adicionó el artículo 19-2 para establecer que las cajas de compensación familiar son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario respecto de los ingresos obtenidos en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

“Con base en lo expuesto, esta Sección concluyó que las cajas de compensación familiar están sometidas simultáneamente a dos regímenes tributarios. Por un lado, al régimen especial para los ingresos obtenidos por actividades relacionadas con los servicios de salud, educación, recreación y desarrollo social. Por el otro, al régimen general del impuesto sobre la renta y complementarios por los ingresos obtenidos de actividades industriales, comerciales y financieras.

“Para la fecha de expedición del acto acusado, el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1819 de 2016, señala que las cajas de compensación familiar son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios respecto de los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y financieras distintas a la inversión de su patrimonio por actividades meritorias del artículo 359 del mismo Estatuto, por lo que se conserva la distinción realizada por esta Sección.

“4. Esto significa que, de acuerdo con la ley vigente al momento de la expedición del acto acusado, las cajas de compensación familiar pueden beneficiarse de la exoneración del pago de aportes parafiscales y cotizaciones al régimen contributivo de salud siempre que:

- “Sus ingresos provengan de actividades industriales, comerciales o financieras no relacionadas con inversión de su patrimonio por actividades meritorias del artículo 359 del Estatuto Tributario, pues solo en este caso se consideran contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.
- “Para el desarrollo de dichas actividades hayan contratado empleados que devenguen menos de 10 SMLMV.

“Pese a lo anterior, el artículo 1.2.1.5.4.9. del Decreto 1625 de 2016, adicionado por el artículo 2 del Decreto 2150 de 2017, estableció que la exoneración no se aplica para las cajas de compensación familiar, sin hacer ningún tipo de distinción respecto de si el ingreso está gravado (proveniente de una actividad industrial, comercial y financiera) o no (proveniente de una actividad meritoria prevista en el 359 del Estatuto Tributario).



# INFORME

“ ...

“Conforme con lo anterior, y de acuerdo con la distinción de los regímenes aplicables a las cajas de compensación familiar hecha por el legislador en los artículos 19 y 19-2 del Estatuto Tributario, nada impide que las cajas de compensación familiar se exoneren del pago de aportes parafiscales y cotizaciones al régimen contributivo de salud en cuanto a los ingresos obtenidos por el desarrollo de actividades industriales, comerciales y financieras no relacionadas con su actividad meritoria en virtud del artículo 114-1 *ibidem*.

“ ...

“... no existe un fundamento legal que impida la aplicación de la exoneración del artículo 114-1 del Estatuto Tributario a las cajas de compensación familiar en cuanto a los ingresos percibidos por sus actividades industriales, comerciales y financieras no relacionadas con actividades meritorias o la inversión de patrimonio.

“7. En este orden de ideas, será confirmada la providencia impugnada porque está demostrado que el reglamento acusado restringió el alcance de la exoneración prevista en el artículo 141-1 del Estatuto Tributario al excluir de su aplicación a las cajas de compensación familiar sin la distinción prevista en la ley”.

**La nuda propiedad debe ser incluida dentro del patrimonio del contribuyente y por tanto hace parte del patrimonio líquido base de la renta presuntiva** así lo indica la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado en sentencia del 10 de octubre de 2019 (consejero ponente: Julio Roberto Piza; número interno 23354).

Los apartes pertinentes de la sentencia dicen:

“1- En los términos de la demanda, la Sala decide sobre la solicitud de simple nulidad del Concepto nro. 100161, del 28 de diciembre de 1998, en el aparte en que afirma la tesis de que el nudo propietario debe incluir ese derecho en la base de cálculo de la renta presuntiva. Para la demandante, esa doctrina oficial vulnera los artículos 58 y 95 ordinal 9.º de la Constitución y 683 del ET, porque implica la exigencia de un rendimiento mínimo respecto de bienes sobre los que el contribuyente ha constituido un usufructo de modo vitalicio y gratuito; mientras que para su contraparte la posición afirmada en el concepto es acorde con las normas superiores porque el nudo propietario cuenta con un activo susceptible de valoración económica que no ha sido señalado por ninguna norma de derecho positivo como un factor a detraer de la base de cálculo de la renta presuntiva. El juicio de la Sala se funda en el siguiente análisis:



# INFORME

“ ...

“4- Para juzgar la legalidad de la doctrina oficial acusada, lo que corresponde considerar es si el derecho real del nudo propietario cumple o no con las condiciones fijadas en la ley para ser integrado en la base de cálculo de la renta presuntiva, en la medida en que (i) sea apreciable en dinero, (ii) sea poseído por el contribuyente del impuesto sobre la renta y (iii) no haya sido exceptuado de la renta presuntiva de modo expreso por alguna disposición.

“4.1- Sobre la condición de «*ser apreciable en dinero*», dispone el artículo 262 del ET que los derechos lo son cuando sean «*susceptibles de ser utilizados en cualquier forma para la obtención de una renta*». Para la Sala, la nuda propiedad se aviene con esa exigencia, toda vez que las previsiones del ordenamiento civil contemplan, de un lado, rendimientos que son de titularidad del nudo propietario, que no del usufructuario –como es el caso del artículo 845 del CC que dispone que le pertenecen los tesoros que lleguen a encontrarse en la propiedad–; y, de otro, la posibilidad de negociar, sin restricciones particulares, el derecho limitado de propiedad pues «*puede transferirse por acto entre vivos*» (artículo 832 *ibidem*). Bajo esos parámetros jurídicos, la nuda propiedad resulta apta para producir rentas de alguna forma, aunque entrañe mayores dificultades para hacerlo que la plena propiedad. Con seguridad la arduidad en la generación de rentas incidirá en la cifra por la que cabe estimar económicamente el activo –como lo admite la demandada–, pero no llega a eliminarla.

“4.2- Por otra parte, la posesión a la que se refiere el artículo 261 del ET, está definida a efectos del impuesto sobre la renta en el artículo 263 *ibidem* como «*el aprovechamiento económico potencial o real*» del activo en beneficio del contribuyente. Puesto en esos particulares términos fiscales, se trata de una condición que está íntimamente ligada con la recién analizada, dado que se refiere a la mera potencialidad del activo para producir réditos. Por tanto, la conclusión antes afirmada en el sentido de que la nuda propiedad está habilitada por el ordenamiento para la obtención de rentas implica, simultáneamente, el reconocimiento de que puede ser aprovechada económicamente por quien sea su titular y se cumple el requisito de posesión del derecho de propiedad limitado a efectos patrimoniales en el impuesto sobre la renta.

**“Tanto así, que el mismo precepto señala que «se presume que quien aparezca como propietario o usufructuario de un bien lo aprovecha económicamente». En esa norma, la conjunción disyuntiva cumple la función de separar las dos posiciones jurídicas que según el artículo 824 del CC surgen con la constitución de un usufructo. Así, se presume el aprovechamiento económico para las dos alternativas existentes: (i) ser propietario de un bien, categoría que comprende la nuda propiedad; o (ii) ser usufructuario de un bien. Por consiguiente, el contribuyente del**



# INFORME

**impuesto sobre la renta que ostente la propiedad, nuda o plena, de un bien, es contemplado por el ordenamiento como el poseedor del derecho real del que es titular, i.e. como el llamado a obtener los réditos que eventualmente deriven del derecho, dada la potencialidad para generarlos.**

“4.3- Cumplidos los dos requisitos generales consagrados para integrar en el patrimonio fiscal del contribuyente el derecho limitado al que nos referimos, solo restaría constatar que la nuda propiedad no haya sido exceptuada de la exigencia de rendimiento mínimo anual que entraña la idea de renta presuntiva. Al respecto, observa la Sala que no se da tal circunstancia.

De un lado, el artículo 189 del ET, al indicar taxativamente los valores patrimoniales que se deben restar de la base de cálculo de la renta presuntiva, no contempla el monto de la nuda propiedad. Tampoco hacen referencia a tal clase de derecho real las otras disposiciones que consagran exclusiones subjetivas al régimen de renta presuntiva (artículo 191 del ET) y exclusiones particulares al mismo (v.g., el artículo 194 *ibidem*).

**“5- En suma, como elemento patrimonial, la nuda propiedad reúne los requisitos fijados legalmente para integrar la base de cálculo del rendimiento mínimo anual en el impuesto sobre la renta, a título de renta presuntiva, al tiempo que ninguna disposición de derecho positivo contempla excluir de la renta presuntiva ese derecho real. De modo que la Sala no advierte ilegalidad alguna en el aparte censurado del Concepto DIAN nro. 100161, del 28 de diciembre de 1998”.**

**El transporte de valores es un servicio de vigilancia y seguridad privada, por tanto, debe ser gravado, para efectos del impuesto de industria y comercio, con la tarifa correspondiente al servicio de vigilancia:** la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, mediante sentencia del 2 de octubre de 2019 (consejero ponente: Dr. Jorge Octavio Ramírez; número interno: 22605), consideró que, para efectos de fijar la tarifa del impuesto de industria y comercio, el transporte de valores debe catalogarse como un servicio de vigilancia y seguridad privada.

Los apartes pertinentes de la sentencia dicen:

“3.1. La Secretaría de Hacienda Distrital consideró que, para efectos de fijar la tarifa del impuesto de Industria y Comercio, el transporte de valores se debe catalogar como un servicio de vigilancia y seguridad privada.

“Por esto, debe ser gravado para efectos del impuesto de Industria y Comercio con la tarifa de 13,8 por mil, correspondiente al servicio de vigilancia. Y, no como lo registró el demandante en su declaración privada, es decir, con la tarifa de 4.14 por mil, correspondiente al servicio de transporte.

# INFORME

“ ...

“3.3. La Sala en sentencia del 14 de agosto de 2019, sostuvo que de acuerdo con el Decreto Ley 356 de 1994, el servicio de transporte de valores es una actividad de vigilancia y seguridad privada. Toda vez que, para su prestación, por mandato legal es necesario la autorización por parte de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada.

“Además, el hecho que las sociedades cuyo objeto sea la prestación del servicio de transporte de valores, se deban regir para su funcionamiento por el Estatuto de Vigilancia y Seguridad Privada, no desconoce que le sean aplicadas las normas del código de comercio, ni desnaturaliza el tipo contractual celebrado por las empresas dedicadas a esa actividad.

**“Lo que deja claro que la actividad principal dentro del servicio de transporte de valores, es la vigilancia y custodia de los bienes que se transportan.**

“3.4. Esta Sección ha reconocido que, aunque el transporte de valores no es un tipo contractual expresamente regulado en el Código de Comercio, le son aplicables las normas sobre el contrato de transporte de cosas, sin excluir que el transporte de valores, por su naturaleza, se debe clasificar como un servicio de vigilancia.

“3.5. En consecuencia, la liquidación oficial de revisión No. 553DDI009756 del 30 de marzo de 2012 y la Resolución DDI007270 del 15 de febrero de 2013, no son nulas por sostener que el transporte de valores es un servicio de vigilancia y seguridad privada con fundamento en el Decreto Ley 356 de 1994”.

**Alumbrado público, sentencia de unificación en relación con los elementos esenciales del impuesto:** esta es una sentencia del 6 de noviembre de 2019 (consejero ponente: Dr. Milton Chaves García; número interno: 23103).

El numeral primero de la parte resolutive de la sentencia dice:

**“1. UNIFICAR** la jurisprudencia del Consejo de Estado en relación con los elementos esenciales del impuesto sobre el alumbrado público para adoptar las siguientes reglas:

# INFORME

## “1. Sujeto activo

“Regla (i) El sujeto activo del impuesto sobre el servicio de alumbrado público determinado por el legislador son los municipios.

## “2. Hecho generador

“Regla (ii) El hecho generador del tributo es ser usuario potencial receptor del servicio de alumbrado público, entendido como toda persona natural o jurídica que forma parte de una colectividad, porque reside, tiene el domicilio o, al menos, un establecimiento físico en determinada jurisdicción municipal, sea en la zona urbana o rural y que se beneficia de manera directa o indirecta del servicio de alumbrado público.

## “3. Fórmulas o referentes utilizados por las autoridades municipales para determinar los elementos esenciales del impuesto sobre el alumbrado público. Subreglas:

“**Subregla a.** Ser usuario del servicio público domiciliario de energía eléctrica es un referente válido para determinar los elementos del impuesto sobre el servicio de alumbrado público, toda vez que tiene relación ínsita con el hecho generador.

“**Subregla b.** La propiedad, posesión, tenencia o uso de predios en determinada jurisdicción municipal es un referente idóneo para determinar los elementos del impuesto sobre el servicio de alumbrado público, toda vez que tiene relación ínsita con el hecho generador.

“**Subregla c.** El impuesto de industria y comercio no es un referente idóneo para determinar los elementos del impuesto sobre el servicio de alumbrado público, pues no tiene relación ínsita con el hecho generador.

“**Subregla d.** Las empresas dedicadas a la exploración, explotación, suministro y transporte de recursos naturales no renovables, las empresas propietarias, poseedoras o usufructuarias de subestaciones de energía eléctrica o de líneas de transmisión de energía eléctrica y las empresas del sector de las telecomunicaciones que tengan activos ubicados o instalados en el territorio del municipio para desarrollar una actividad económica específica son sujetos pasivos del impuesto sobre el servicio de alumbrado público siempre y cuando tengan un establecimiento físico en la jurisdicción del municipio correspondiente y,

# INFORME

por ende, sean beneficiarias potenciales del servicio de alumbrado público.

“**Subregla e.** Tratándose de empresas que tienen activos en el territorio del municipio para desarrollar una determinada actividad económica, el municipio debe acreditar la existencia de establecimiento físico en la respectiva jurisdicción y con ello la calidad de sujeto pasivo del impuesto sobre alumbrado público.

## “4. Base gravable

“**Subregla f.** El consumo de energía eléctrica es un referente idóneo para determinar la base gravable se sujetos pasivos que tienen la condición de usuario regulado del servicio público de energía eléctrica.

“**Subregla g.** La capacidad instalada es un parámetro válido para determinar la base gravable de las empresas propietarias, poseedoras o usufructuarias de subestaciones de energía eléctrica o de líneas de transmisión eléctrica.

“**Subregla h.** En los asuntos particulares, en que el sujeto pasivo encuadra en varias hipótesis para tenerlo como tal, solo está obligado a pagar el impuesto por una sola condición.

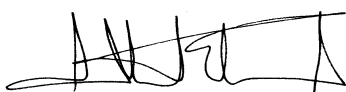
## “5. Tarifa

“**Subregla i.** Las tarifas del impuesto sobre el servicio de alumbrado público deben ser razonables y proporcionales con respecto al costo que demanda prestar el servicio a la comunidad.

“**Subregla j.** La carga de probar la no razonabilidad y/o no proporcionalidad de la tarifa es del sujeto pasivo”.

Esperamos que esta información les sea de utilidad.

Reciban un cordial saludo,



ALBERTO ECHAVARRÍA SALDARRIAGA  
Vicepresidente de Asuntos Jurídicos