

**Análisis del principio de la no confiscatoriedad del impuesto de industria y comercio
en el transporte de carga terrestre realizado por la Cooperativa
Santandereana de Transportadores Limitada “Copetran” durante el periodo
2018-2019**

Claudia Elena Saavedra Rodríguez, Jaime Caicedo Solano

Trabajo de grado para optar el título de Magister en Derecho Tributario

Director

César Augusto Romero Molina

PhD en Derecho Fiscalidad Internacional y Comunitaria

PhD en Derecho Administrativo

Universidad Santo Tomas, Bucaramanga

División de Ciencias Jurídicas y Políticas

Facultad de Derecho

2021

*No te rindas, por favor no cedas,
aunque el frío queme,
aunque el miedo muerda,
aunque el sol se ponga y se calle el viento,
aún hay fuego en tu alma,
aún hay vida en tus sueños,
porque cada día es un comienzo nuevo,
porque esta es la hora y el mejor momento.*

Mario Benedetti

Dedicatorias

Dedico éste nuevo triunfo en mi vida, a mi Esposo Juan Carlos Uribe Betancourt y a mi Hijo Juan José Uribe Saavedra, quienes siempre están ahí para apoyarme, y en especial, inmensa gratitud a mi gran Empresa Copetran, que sabe reconocer el potencial humano con el que cuenta, para ser propicio el cumplimiento de nuestros sueños y metas, a ellos les debo mi éxito y pongo a disposición todo mi conocimiento y entrega incondicional.

Claudia Elena Saavedra Rodríguez

A Dios por iluminarme y brindarme la oportunidad de ser mejor cada día. A mi esposa Olga Lucía y a mi hija Mariana Lucía, por su amor y comprensión al tiempo dedicado para el logro de esta meta. A mi hermana María Miryam, quien con su ejemplo y apoyo incondicional, me han permitido avanzar en esta importante y hermosa profesión.

Jaime Caicedo Solano

Agradecimientos

A nuestro director de tesis el Doctor César Augusto Romero Molina, por toda su ayuda, formación, conocimiento y colaboración durante el desarrollo de nuestra maestría.

A nuestra Alma Mater Universidad Santo Tomas por otorgarnos todas las facilidades y oportunidades en materia académica.

Al Doctor Manuel Dubián Estupiñán Sil, por su apoyo y colaboración en el proceso académico.

A nuestros amigos y compañeros de la maestría, con quienes compartimos experiencias en nuestra vida cotidiana que enriquecían nuestros conocimientos en todas las etapas de estudio

Contenido

Introducción	12
1. Análisis del principio de la no confiscatoriedad del impuesto de industria y comercio en el transporte de carga terrestre realizado por la Cooperativa Santandereana de Transportadores Limitada “Copetran” durante el periodo 2018-2019	16
1.1. Objetivos	16
1.1.1. Objetivo general	16
1.1.2. Objetivos específicos.....	16
2. Estado del arte	16
2.1. Principio de la no confiscatoriedad en el ámbito internacional	17
2.2. Principio de la no confiscatoriedad en el ámbito nacional.....	19
3. Marco teórico	21
3.1. El poder tributario	22
3.2. Límites del poder tributario.....	24
3.3. Principios tributarios constitucionales	25
3.4. Principios tributarios no constitucionales: principio de la territorialidad	30
3.5. Tributos	31
3.6. Impuesto de industria, comercio, avisos y tableros.....	32
3.7. Transporte.....	33
4. Metodología	33

5. Entorno fiscal de la Cooperativa Santandereana de Transportadores Limitada-(Copetran)	
35	
5.1. Copetran: antecedentes y evolución	35
5.2. Aspectos legales del transporte terrestre de carga en Colombia	37
5.2.1. Evolución del servicio de transporte y su incidencia en la economía	37
5.2.2. Marco jurídico del transporte terrestre de carga.....	39
5.3. Doctrina jurisprudencial del transporte terrestre de carga en Colombia.....	47
5.3.1. Corte constitucional de la Republica de Colombia	47
5.3.2. Consejo de Estado de la Republica de Colombia.....	50
5.4. Aspectos jurídicos tributarios de la empresa de transporte terrestre Copetran ...	52
5.4.1. Régimen tributario especial: impuesto de renta y complementarios.....	53
5.4.2. Régimen tributario territorial: impuesto de industria y comercio	54
6. Alcance del principio de la no confiscatoriedad en el impuesto de industria y comercio en la Cooperativa Santandereana de Transportadores Limitada-(Copetran)	64
6.1. Determinación de la confiscación a la propiedad privada de Copetran	64
6.2. Principio de territorialidad del servicio de transporte	77
6.3. Naturaleza jurídica del manifiesto de carga	86
7. Conclusiones	94
8. Perspectivas y sugerencias	98
Referencias	

Lista de figuras

Figura 1. Cobertura nacional de los servicios de transporte terrestre Copetran	57
Figura 2. Conceptualización actividad de servicios.....	59
Figura 3. Base gravable especial para el servicio de transporte automotor	60
Figura 4. Territorialidad de las entidades territoriales.....	62
Figura 5. Principios tributarios de las entidades territoriales.....	63
Figura 6. Requerimientos emitidos por las entidades territoriales en el periodo 2018-2019	68
Figura 7. Clasificación de los requerimientos emitidos por las entidades territoriales en el periodo 2018-2019	69
Figura 8. Proceso de transporte de carga terrestre	88

Lista de tablas

Tabla 1: Distribución de ingresos e impuesto a cargo en entidades territoriales.....	18
Tabla 2: Principios tributarios en el ordenamiento jurídico colombiano.....	25
Tabla 3: Ordenamiento jurídico colombiano del transporte	39
Tabla 4: Ordenamiento jurídico colombiano del transporte de carga.....	41
Tabla 5: Régimen sancionatorio al servicio de transporte de carga	46
Tabla 6: Distribución de ingresos e impuesto de industria y comercio por departamentos para el año gravable 2019	65
Tabla 7: Relación de ingresos declarados por Copetran contrastados con la información reportada en el cobro persuasivo expedido por la alcaldía de Buenaventura No. 0321-18-640...	76

Abreviaturas

BASC- *Business Alliance for Secure Commerce*

CAIV: Comité Andino de Infraestructura Vial

CESTC: Comisión de Estudios del Sistema Tributario Colombiano

Copetran: Cooperativa Santandereana de Transportadores Limitada

DIAN: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

ESAL: Entidad sin Ánimo de Lucro

ICONTEC: Instituto Colombiano de Norma Técnica

ISO: *International Organization for Standardization*

RNDC: Registro Nacional de Despacho de Carga

RUNT: Registro Único Nacional de Transito

RUP: Registro Único de Proponentes

RTE: Régimen Tributario Especial

SICE-TAC: Sistema de Información de Costos Eficientes para el Transporte Automotor de
Carga

SMMLV: Salario Mínimo Mensual Legal Vigente

SMDLV: Salarios Mínimos Diarios Legales Vigentes

UVT: Unidad de Valor Tributario

WBO: *World BASC Organization*

Resumen

La no confiscatoriedad es un principio tributario constitucional garante del derecho a la propiedad privada; lo cual es fundamental de cualquier Estado democrático. Este principio establece límites a la potestad tributaria, otorgada por la constitución política a los órganos legislativos de orden nacional y municipal; con el fin de garantizar los derechos de los contribuyentes. En este sentido, la presente investigación analizó el principio de no confiscatoriedad del impuesto de industria y comercio en el transporte de carga terrestre realizado por Copetran durante los periodos gravables 2018-2019. Para el desarrollo de este trabajo se estableció una metodología de tipo dogmático-jurídica y jurídico-propositivo. La información legal, jurídica y tributaria incluidos los requerimientos emitidos por las entidades territoriales para los periodos en mención, se solicitaron por escrito a la empresa a través del departamento tributario con el fin de delimitar el entorno fiscal. A su vez, los posibles escenarios en donde se vulneró el principio de la no confiscatoriedad referente al impuesto de industria y comercio; se identificaron mediante el análisis y clasificación de los comunicados emitidos por las alcaldías a la cooperativa. Como hallazgo principal del estudio, se identificó un oficio persuasivo expedido por la alcaldía de Buenaventura en el año 2019; donde se encontraron posibles indicios de la vulneración del principio de la no confiscatoriedad, al atribuir cargas fiscales a supuestos facticos no determinados en la normativa ni en la jurisprudencia. En consecuencia, se sugiere que el ente territorial de Buenaventura vulnera los preceptos constitucionales y el derecho a la propiedad privada repercutiendo desfavorablemente en el crecimiento económico de Copetran.

Palabras clave: transporte terrestre, principios tributarios, impuesto industria y comercio, no confiscatoriedad.

Abstract

Non-confiscation is a constitutional tax principle that guarantees the right to private property; which is fundamental of any democratic state. This principle establishes limits to the tax authority, granted by the political constitution to the legislative bodies of national and municipal order, to guarantee the rights of taxpayers. In this sense, this research analyzed the principle of non-confiscation of the industry and trade tax inland freight transport carried out by Copetran during the 2018-2019 taxable periods. For the development of this work, a dogmatic-legal and legal-purposeful methodology was established. The legal, juridical, and tax information including the requirements issued by the territorial entities for the mentioned periods were requested in writing from the company through the tax department to define the tax environment. In turn, the possible scenarios in which the principle of non-confiscation regarding the industry and commerce tax was violated were identified through the analysis and classification of the mayors' notices to the cooperative. As the main finding of the study, a persuasive official letter issued by the Buenaventura mayor's office in 2019 was identified, where possible indications were found to violate the principle of non-confiscation attributing tax burdens to factual assumptions not determined in the regulations or the jurisprudence. Consequently, it is suggested that the territorial entity of Buenaventura violates the constitutional precepts and the right to private property, adversely affecting the economic growth of Copetran.

Keywords: land transportation, tax principles, industry and trade tax, non-confiscation.

Introducción

En Colombia, la constitución política de 1991 definió la descentralización del gobierno y otorgó autonomía a las entidades territoriales para la gestión de sus intereses en aras de un desarrollo económico y social. Bajo estas premisas, el Estado concedió a las entidades territoriales la potestad tributaria de adoptar tributos creados por el órgano legislativo bajo los principios tributarios constitucionales; con el firme propósito de otorgar validez jurídica al gravamen y lograr una independencia financiera con el gobierno central que contribuya con los fines del Estado (Const, 2010 art. 1, 150, 328; Zambrano, 2010)

De igual manera, la potestad tributaria debe tener límites constitucionales concretos para no ejercer la autoridad de manera arbitraria y absoluta por parte del gobierno; estos límites se configuran como una garantía de los contribuyentes. Por lo anterior, los impuestos están sujetos a ser creados bajo unos principios constitucionales que describen las limitaciones que tiene la potestad tributaria. Los principios según la carta y la doctrina jurídica buscan proteger el derecho a la propiedad privada de un tributo excesivo garantizando un ordenamiento jurídico tributario justo y equitativo. Estos principios son: legalidad, irretroactividad, equidad, eficiencia, igualdad, proporcionalidad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, generalidad y progresividad (Robles, 2006; Buitrago, 2008; Const, 2010; Romero *et al.*, 2013).

La no confiscatoriedad es un principio tributario establecido en el artículo 58 de la constitución, con el fin de garantizar el derecho a la propiedad privada; lo cual es fundamental de cualquier Estado democrático. Este principio establece límites a la potestad tributaria otorgada por la carta a los órganos legislativos de orden nacional y municipal para garantizar los derechos de los contribuyentes.

El servicio de transporte es un pilar importante para el desarrollo económico del país y requiere la implementación de políticas, con el fin de garantizar un entorno idóneo para la evolución de la actividad. Por tanto, el gobierno expidió la Ley 105 del 1993 que creó el ordenamiento jurídico del servicio público de transporte terrestre automotor de carga y el Decreto 173 del 2001 que reglamentó y habilitó a las empresas de transporte público terrestres automotores.

La Cooperativa Santandereana de Transportadores Limitada (Copetran) es una persona jurídica sin ánimo de lucro, habilitada para prestar el servicio de transporte de carga en el territorio nacional; con presencia en doscientos municipios distribuidos en veinticinco departamentos. El entorno fiscal de Copetran está dado por el impuesto de renta y complementarios bajo el amparo del régimen tributario especial; el cual otorga beneficios fiscales a las entidades sin ánimo de lucro; en los que se destaca el factor en el impuesto; equivalente a veinte puntos porcentuales y el impuesto de industria y comercio regido bajo el régimen ordinario; el cual tributa por los ingresos totales obtenidos al desarrollar una actividad, sujeta del gravamen en las entidades territoriales en donde se desarrolle el objeto social.

Así mismo, el impuesto de industria y comercio es un gravamen de carácter municipal establecido para actividades industriales, comerciales y servicios, incluido el servicio de transporte público; desarrolladas dentro de la jurisdicción de forma directa o indirecta con establecimiento de comercio o sin ello. Este tributo definido en la Ley 14 de 1983 estableció el principio de la territorialidad que identifica la jurisdicción en donde se percibe el ingreso (Ley 4, 1913; Ley 14, 1983; Monsalve Tejada, 2000; Hermida García, 2004; Piza Rodríguez *et al.* 2017; Jaramillo Díaz 2018). No obstante, este principio en el sector transportador generó diversas

controversias en su interpretación debido a la generalidad de los lineamientos, lo cual podría conllevar a la posible vulneración de los principios tributarios constitucionales.

En consecuencia y ante las falencias que presenta el marco normativo, el legislador expidió la Ley 1819 del 2016; con el fin de establecer los lineamientos necesarios para determinar la jurisdicción acreedora del impuesto de industria y comercio. Dentro de esta reestructuración del principio espacial se mantuvo las disposiciones especiales de la territorialidad para el sector financiero, servicios públicos domiciliarios y el sector industrial. En el caso de la actividad de servicios; con referencia al servicio de transporte de carga, el legislador determinó un criterio concreto para identificar el sujeto activo del gravamen; lugar donde se debe declarar y pagar el impuesto de industria y comercio. Este tópico reconoce el ingreso en el municipio o distrito desde donde se despacha el bien, mercancía o persona. Según Castrillón, esta regla podrá ayudar a resolver las controversias entre los contribuyentes y las secretarías de hacienda municipal (Ley 1819; 2016; Castrillón Torres, 2018).

Así mismo, la Comisión de Estudios del Sistema Tributario Colombiano (CESTC), concluyó que el principio de territorialidad establecido en la Ley 14, genera efectos de múltiple tributación cuando el contribuyente opera en varias jurisdicciones municipales, lo que ocasiona onerosos litigios por la interpretación del típico para determinar el sujeto activo facultado a reclamar el tributo. Este vacío en la interpretación se evidencia en las actividades de servicios en los sectores de transporte y las telecomunicaciones y por tanto sugieren la necesidad de reestructurar los lineamientos de la territorialidad (Rojas *et al.* 2016). Sumado a lo anterior, Castrillón recalca que los consejos municipales tiene la competencia constitucional para administrar los recursos dentro de los límites estipulados en la carta; por el cual, deberán

actualizar los acuerdos al nuevo t3pico territorial, con el fin de evitar controversias (Castrill3n Torres, 2018)

Finalmente, la territorialidad es el eje central para la tributaci3n del impuesto de industria y comercio en el servicio de transporte, debido a que permite identificar el sujeto activo del tributo. En este sentido, el marco normativo establece las disposiciones especiales de la territorialidad del servicio mediante la Ley 14 de 1983 y la Ley 1819 de 2016; lo anterior puede generar grandes inconvenientes en la interpretaci3n de los lineamientos, debido a que si la territorialidad no se encuentra actualizada bajo la Ley 1819 en los acuerdos municipales, se pueden generar controversias que pueden conllevar a la posible vulneraci3n de los principios tributarios constitucionales. Por tanto, el objetivo de investigaci3n fue analizar el principio de no confiscatoriedad del impuesto de industria y comercio en el transporte de carga terrestre realizado por Copetran durante el periodo 2018-2019.

1. Análisis del principio de la no confiscatoriedad del impuesto de industria y comercio en el transporte de carga terrestre realizado por la Cooperativa Santandereana de Transportadores Limitada “Copetran” durante el periodo 2018-2019

1.1. Objetivos

1.1.1. Objetivo general

Analizar el principio de la no confiscatoriedad del impuesto de industria y comercio en el transporte de carga terrestre realizado por Copetran durante el periodo 2018-2019.

1.1.2. Objetivos específicos

- Caracterizar el impuesto de industria y comercio generado por el transporte de carga terrestre de Copetran durante el periodo 2018-2019.
- Identificar los escenarios en donde se vulnere el principio de la no confiscatoriedad del impuesto de industria y comercio generado por el transporte de carga terrestre de Copetran durante el periodo 2018-2019.

2. Estado del arte

La confiscatoriedad es la apropiación indebida del patrimonio de un contribuyente, causado por la aplicación desmedida y anormal de los tributos. La imputación de uno o más tributos excesivos obliga al contribuyente a entregar parte de la riqueza gravada, lo cual repercute negativamente en su capacidad económica (De las casas, 2012). En este sentido, la no confiscatoriedad, es un principio tributario que permite establecer las limitantes que tiene un

Estado para determinar cualquier tributo. Por otra parte, Colombia está organizada en forma de una república unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales para establecer tributos bajo las premisas constitucionales (Const, 2010). Por lo anterior, es necesario abordar desde una perspectiva jurídica la relación del principio de no confiscatoriedad, en materia de impuestos directos e indirectos en entidades territoriales; con el fin de evitar la vulneración de este.

2.1. Principio de la no confiscatoriedad en el ámbito internacional

En la literatura, pocos autores han tratado de analizar el principio de la no confiscatoriedad con referencia a los impuestos territoriales. Para, Atencio este principio se percibe desde múltiples enfoques del derecho, incluido el administrativo, civil, penal, público internacional y tributario; donde el concepto es el mismo: proteger la propiedad privada. Así mismo, este principio tiene una gran relevancia en el derecho constitucional, en razón a que, al estar en la forma explícita dentro de la carta; prohíbe de forma taxativa determinar tributos individuales, acumulados que puedan llegar a la confiscación de los bienes del contribuyente (Atencio Valladares, 2014, 2015).

Ahora bien, desde el derecho comparado, Atencio concertó que en jurisdicciones como España, Brasil, Paraguay, Nicaragua y Perú; se contemplan el principio de la no confiscatoriedad de forma explícita en la constitución. En contraste, países como Uruguay, Argentina y Colombia; no estipulan concretamente en el ordenamiento jurídico constitucional de este principio, no obstante, de manera implícita se reconoce por la protección de la propiedad privada. Un escenario similar se evidencia en la República de Venezuela, que desde 1961 no se consagra

expresamente el principio de la no confiscatoriedad en la constitución; en su lugar, instauró la protección de la propiedad privada (Atencio Valladares, 2014, 2015).

Así mismo, Tortolero & Gamarra, abordaron la problemática que enfrenta las entidades territoriales de la República de Venezuela referente a los tributos, toda vez que, la constitución amparo a las entidades territoriales al otorgarles potestad tributaria; permitiéndoles crear impuestos a las actividades económicas. Esta problemática se evidencia en la doble o múltiple imposición, en razón a que, el sujeto pasivo está gravado por el mismo hecho económico en diversas jurisdicciones municipales dentro del mismo periodo fiscal (Tortolero & Gamarra, 2014).

De igual forma, estos autores plantean dos alternativas para aliviar la sobre carga tributaria y así lograr contrarrestar la vulnerabilidad del principio de la no confiscatoriedad. La primera alternativa, sugiere la armonización del impuesto a las actividades económicas, mediante la distribución del impuesto a cargo en las entidades territoriales donde se ejecuten las actividades económicas (Ver Tabla 1). La segunda alternativa, menciona la necesidad de establecer convenios en todas las jurisdicciones municipales para evitar la doble imposición (Tortolero & Gamarra, 2014).

Tabla 1. *Distribución de ingresos e impuesto a cargo en entidades territoriales*

Actividad económica	Factor de participación	Ingresos
Industriales	50%	Por la procedencia de los gastos administrativos
	25%	En la utilización económica de los activos fijos
	25%	Mediante sucursales
Comerciales	75%	Donde se ubica el establecimiento de comercio principal
	25%	Mediante establecimiento permanente.

Adaptado de: distribución de ingresos e impuesto a cargo en entidades territoriales. (Tortolero & Gamarra, 2014)

Del mismo modo, Hernández, analizó la legislación de España referente a la unión de los principios de progresividad y no confiscatoriedad, en donde concertó que el primero determina el incremento del tributo; por tanto, a medida que aumente su rentabilidad o patrimonio mayores serán las tasas impositivas y el segundo la no confiscatoriedad indica hasta donde se puede llegar mencionado incremento. Además, este autor determinó que el principio no confiscatoriedad debe establecerse en la constitución y a su vez, estar inmersos en las entidades territoriales con el fin de no afectar la capacidad contributiva del sujeto pasivo (Hernández, 2015).

En síntesis, el principio de la no confiscatoriedad debe estar explícitamente en la constitución política en todas las jurisdicciones; con el propósito de proteger de forma efectiva a la propiedad privada, vinculando los principios de legalidad y seguridad jurídica como una medida de justicia tributaria. Lo anterior, permite contrarrestar los supuestos de una doble o múltiple imposición en impuestos directos e indirectos de orden nacional y territorial; lo cual favorecería la capacidad económica del contribuyente (De las casas, 2012; Atencio Valladares, 2014, 2015)

2.2. Principio de la no confiscatoriedad en el ámbito nacional

En Colombia, el principio de la no confiscatoriedad no se encuentra en la constitución política de forma taxativa, sin embargo, el artículo 58 de la carta se establece las garantías para proteger la propiedad privada y demás derechos adquiridos por los contribuyentes, con arraigo en las leyes civiles. A su vez, en la carta se estipula los principios en los que se consolida el sistema tributario colombiano: equidad, eficiencia y progresividad; los cuales permiten consolidar la justicia tributaria y no afectar la capacidad contributiva del sujeto pasivo (Const, 2010; Romero, Grass, & García, 2013; Hernandez, 2015).

Piza, Sánchez, Gallego & Marín, corroboraron que desde la constitución política de 1991, las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, alineados a los preceptos constitucionales. Además, estos autores indicaron que el marco jurídico legal de las entidades territoriales está enmarcado en la Ley 14 del 6 de julio de 1983; donde se estipulan los tributos que tienen las entidades para cumplir los fines del Estado. Confirmaron que las fuentes de financiación deben fortalecerse para lograr una verdadera autonomía fiscal (Piza *et al.*, 2017).

Del mismo modo, Cubides, resaltó el informe del departamento nacional de planeación que determinó el desempeño fiscal de las entidades territoriales, donde los recaudos por el impuesto de industria y comercio representaron el 40,7% de los ingresos tributarios totales correspondiente alrededor de 6.094 miles de millones. De igual manera, este autor afirmó que los municipios y los departamentos vulneran los preceptos constitucionales al establecer tributos para aumentar los recursos y fortalecer la autonomía. Por tanto, recomendó al Estado reestructurar el ordenamiento jurídico tributario territorial para que se unifiquen los criterios bajos los principios tributarios (Cubides, 2017).

En este sentido, el Estado colombiano creó la CESTC, bajo el amparo del artículo 44 de la Ley 1739 de 2014, cuyo objetivo radica en proponer reformas que contribuyan a hacer del sistema tributario colombiano más equitativo y eficiente a contrarrestar la evasión y elusión fiscal de las entidades territoriales (Ley 1739, 2014 art 44). La CESTC determinó que las alcaldías y gobernaciones tienen inconvenientes tributarios debido a la multiplicidad de los impuestos que dificultan la comprensión de la existencia y el alcance de un determinado gravamen; incluso, pueden ir en contravía de los mandatos constitucionales. (Rojas *et al.* 2016).

Así mismo, la CESTC concertó que, en la actualidad los departamentos tienen trece tributos vigentes, los municipios tienen por lo menos veinticuatro gravámenes y contribuciones

que no tienen soporte legal. La diversidad de impuestos territoriales genera problemas económicos; los cuales afectan la eficiencia y competitividad de la económica, al igual que las administraciones tributarias al determinar un mismo hecho generador en cada jurisdicción de los municipios ocasionado una doble imposición y la vulneración del principio de la no confiscatoriedad. Por tanto, aduce que los inconvenientes tributarios obedecen al sistema tributario obsoleto, en razón a que son normas anteriores a la constitución de 1991 (Rojas *et al.* 2016).

En este sentido, la CESTC, determinó que la diversidad de impuestos de orden territorial generan altos sobre costos económicos a los contribuyentes; los cuales afectan los intereses financieros y generan un detrimento en el patrimonio, vulnerando los principios tributarios constitucionales, Además, afirmó que existen casos en donde una misma actividad económica como la de transporte de carga y de pasajeros, están sujetas a múltiples impuestos a nivel municipal y departamental incrementando la carga impositiva y disminuyendo las utilidades de los contribuyentes (Rojas *et al.* 2016).

3. Marco teórico

En Colombia, la descentralización de las entidades territoriales y sus facultades impositivas, conlleva a los municipios a establecer tributos a las actividades comerciales, industriales y de servicios; con el propósito de tener una autonomía financiera para con el Estado central. Por lo anterior, es necesario conceptualizar desde el poder tributario y las limitantes que tienen las alcaldías y las gobernaciones para instaurar los tributos dentro de su jurisdicción, en aras a los preceptos constitucionales.

3.1. El poder tributario

En la doctrina jurídica se encuentran varias denominaciones con el fin de conceptualizar al poder tributario. Diversos autores denominan como sinónimo del poder tributario a: potestad tributaria, supremacía tributaria, poder de imposición, soberanía fiscal. Por consiguiente, es necesario abordar algunas definiciones que tiene el poder tributario y las limitaciones; con el fin de discernir la incidencia de los mismos al crear los tributos en los entes territoriales.

Según Rodríguez, el poder tributario representa la autoridad legal que tiene un gobierno para determinar, recaudar tributos y destinar al gasto o inversión pública; es exclusivo del gobierno y lo ejecuta la rama legislativa, conforme al principio de legalidad emanado de la constitución política. La rama legislativa, es el órgano encargado de expedir normativas en distintos enfoques, incluso para crear tributos. Además, existen dos ramas del poder público que influyen en el sistema tributario; el ejecutivo, el cual debe aplicar la ley tributaria y el judicial, encargado de resolver las controversias presentadas en la normativa, con la administración, el gobierno y la constitucionalidad de la misma (Rodríguez, 1986).

Por otra parte, Martín, conceptualizó el poder tributario como “la facultad inherente al Estado para exigir tributos, dentro de los límites establecidos en la constitución, y el cual sólo puede manifestarse a través de normas legales” (Martín, 1995). A su vez, Fernández, determinó que: es la facultad que tiene el Estado de atribuir a las personas naturales y jurídicas que se ubiquen dentro de su jurisdicción, la obligación de aportar parte de la riqueza para el cumplimiento de las obligaciones estatales (Fernández, 1999).

Según Robles, la potestad tributaria se originó cuando los impuestos significaron acciones violentas por parte de los gobiernos frente a los contribuyentes; por no garantizar sus derechos.

Lo anterior, obligo al Estado a incorporar dentro del ordenamiento constitucional las garantías mínimas necesarias que no permitan vulnerar sus derechos, lo que conlleva a que la potestad tributaria solo se ejerce mediante la ley. Bajo esta premisa, el autor definió que la potestad tributaria es la facultad otorgada por la constitución a los diferentes niveles del gobierno de orden nacional o departamental para crear, modificar, suprimir o exonerar tributos bajo las limitaciones que permiten garantizar los derechos de los contribuyentes (Robles, 2006).

Así mismo, Robles, recalcó que la potestad tributaria debe tener límites constitucionales concretos para no ejercer la autoridad de manera arbitraria y absoluta por parte del gobierno; estos límites se configuran como una garantía de los contribuyentes. Por lo anterior, los impuestos están sujetos a ser creados bajo unos principios constitucionales afirmando las limitaciones que tiene la potestad tributaria (Robles, 2006).

Por otra parte, según Zambrano, el poder tributario se puede clasificar en; originario y derivado. El primero, es aquel poder que tiene el Estado dentro del marco legal constitucional ejercido por la rama legislativa quien tiene la facultad de crear, modificar y derogar los tributos, mientras el segundo poder consiste en delegar esa misma potestad a organismos descentralizados del Estado como los entes territoriales, municipios o departamentos (Zambrano, 2010).

En Colombia, el poder tributario particularmente se clasifica en ambas categorías: originario y derivado; en razón a que la constitución política estableció que las entidades territoriales cuentan con autonomía para la gestión de sus intereses en aras de un desarrollo económico y social. De igual forma, determinó que el congreso de la república, es el órgano legislativo facultado para crear, establecer, modificar o derogar los tributos y contribuciones parafiscales. Adicionalmente, la constitución determinó que en tiempos de paz la rama legislativa nacional, departamental y municipal, podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales. A su

vez, la ley nacional, las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales, deberán fijar directamente los elementos del tributo, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen. (Const, 2010 art. 1, 150, 328).

En síntesis, el poder tributario es la facultad del gobierno, otorgada por la constitución exclusivamente al órgano legislativo para que mediante una ley pueda crear, modificar y derogar tributos a los contribuyentes, con el fin de, sostener el gasto público e inversión social. No obstante, este poder debe ser limitado por la carta para salvaguardar los derechos del contribuyente generando un sistema tributario justo y equitativo. Esto último, se exhibe en la definición de poder tributario expuesta por Martín en el año 1995, donde define este poder basado en las limitaciones que debe tener la potestad, para no ir en contravía de los preceptos constitucionales.

3.2. Límites del poder tributario

La potestad tributaria no puede ser ejercida de forma arbitraria por parte del gobierno; debe ser sujeta a unos determinados límites concretos establecidos en la constitución, como garantía de los derechos de los contribuyentes. Según Robles, ejercer integralmente el poder tributario, debe ejecutarse mediante normas legales, como se denomina el principio de legalidad, el cual, es una garantía formal en cuanto al origen del tributo. No obstante, el principio de legalidad no garantiza una justicia y razonabilidad de la imposición; es por esta razón que algunas constituciones incorporan el principio de capacidad contributiva y la no confiscatoriedad, las cuales constituyen el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria (Robles, 2006).

3.3. Principios tributarios constitucionales

En la literatura, diversos estudios describen los principios tributarios representan los límites que tiene el poder tributario, estos existen como base para crear los tributos. Estos principios se encuentran en gran parte dentro de los ordenamientos jurídicos de los Estados, incluso en las doctrinas jurídicas que estudian a profundidad cada uno de ellos, con el fin de, garantizar al contribuyente, ciudadano y empresa, la equidad y justicia tributaria.

En Colombia, los principios tributarios están contemplados en el artículo 363 de la constitución política, “El sistema tributario es fundamente en el principio de equidad, eficiencia y progresividad”. Estos principios básicos garantizan una justicia tributaria evitando que el Estado actúe de forma arbitraria afectando lo derechos fundamentales de los contribuyentes (Const, 2010 art. 363). Así mismo, la doctrina jurídica ha desarrollado diversos principios que se infieren de la constitución política; entre ellos: legalidad tributaria, irretroactividad, igualdad y capacidad contributiva. A continuación se describe brevemente cada principio (Ver Tabla 2) (Romero *et al.* 2013).

Tabla 2. *Principios tributarios en el ordenamiento jurídico colombiano*

Principio	Artículo de la Constitución Política de 1991
Legalidad tributaria	art. 150 núm. 12 y art. 338
Equidad	art. 363
Eficiencia	art. 363
Progresividad	art. 363
Igualdad tributaria	Preámbulo; Sentencia C-183 de 1998; C-183 de 1998
Irretroactividad	art. 338
No confiscatoriedad	art. 58

Adaptado de: principios tributarios en el ordenamiento jurídico colombiano. (Const, 2010).

1. *Principio de Legalidad tributaria:* en conformidad con este principio, todas las cargas impositivas deben ser decretadas mediante una ley, con el fin de otorgarle validez jurídica. Según Aguirre, el principio de legalidad tributaria constituye una garantía esencial del derecho constitucional tributario, cuya virtud requiere que todo tributo sea

sancionado mediante una ley; entendida esta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la constitución para la sanción de las leyes (Aguirre, 2013; Romero *et al.* 2013).

2. *Principio de Equidad:* este principio garantiza una igualdad a los contribuyentes y no permite discriminación alguna. La equidad tributaria, se desenvuelve en dos criterios: cuantitativo y cualitativo. El primero, está ligado con el “principio de generalidad y la uniformidad en el tratamiento (generalidad abstracta o igualdad formal)” y el segundo, está relacionado con la capacidad contributiva y la progresividad “generalidad concreta o igualdad real o sustancial”(Lewin, 2002). Así mismo, los tributos son equitativos cuando no violen el derecho que tienen los contribuyentes a la propiedad. La equidad tributaria se identifica con el principio de la no confiscatoriedad y el de justicia tributaria. Por tanto, la equidad como principio debe estar inmersa en la constitución política como garantía hacia los contribuyentes (Martín, 1995; Ordoñez, 2016; Muñoz, 2017; Abello, 2019).
3. *Principio de Eficiencia:* en este principio para Lewin, no existe un concepto propio de eficiencia, con lo cual abarca la oportuna recaudación de los tributos a un menor costo posible por parte del Estado y los contribuyentes. En otras palabras, la eficiencia tributaria entrelaza el costo-beneficio desde dos perspectivas: económica y social. La primera hace referencia a la percepción del tributo a un menor costo posible y la segunda, el recaudo debe aferrarse al menor costo social; con el fin de cumplir con el deber fiscal (Lewin, 2002; Bolaños, 2017).

4. *Principio de Progresividad*: este principio hace referencia a la capacidad contributiva que tiene el sujeto pasivo; con el propósito de lograr un sistema tributario justo. En este sentido, Lewin consideró que no es necesario que el principio de progresividad este contemplado en la constitución, en razón a que, en la carta se estipula el principio de igualdad, el cual es garante de un sistema tributario justo independientemente si hay impuestos proporcionales o progresivos (Lewin, 2002). Por otra parte, la Corte Constitucional Colombiana, concertó que la jurisprudencia ha aceptado que el principio constitucional de progresividad tributaria; este principio permite el establecimiento de tarifas progresivas respecto de un mismo gravamen, según los niveles de renta o patrimonio del contribuyente (Corte Constitucional de Colombia, C-173, 2010).
5. *Principio de Igualdad*: en este principio el legislador tiene la obligación de igualar a los sujetos pasivos de un tributo, dentro de la categoría que el sistema tributario determine. Esta clasificación debe ser razonable e igualitaria, sin hacer distinciones entre los contribuyentes. Bajo esta premisa, el principio de igualdad es un límite que determina la carga impositiva; puede ser agrupada de forma simétrica-equitativa o asimétrica-desigual. La primera, acoge los sujetos que se encuentran en la misma situación económica, mientras la segunda, corresponde a aquellos contribuyentes que se encuentran en situaciones económicas diferentes (Martín, 1978; Bravo, 2003).
6. *Principio de Capacidad Contributiva*: es un principio donde la capacidad contributiva se visibiliza desde dos puntos de vista: el ámbito jurídico positivo y el ámbito ético económico. El primero, significa que el sujeto pasivo es el titular de los derechos y obligaciones en la norma jurídica tributaria; mientras el segundo, designa la capacidad económica que tiene el sujeto para soportar la carga impositiva. En otras palabras, la capacidad contributiva precede de los ingresos o riqueza percibida por los

contribuyentes en el periodo fiscal que determine la obligación tributaria (Saccone 2002; Romero *et al.* 2013).

7. *Principio de Irretroactividad:* es un principio es fundamental en el ordenamiento jurídico tributario en cualquier jurisdicción; debido a que al no estipular esté las normas tributarias expedidas por los órganos legislativos tendrían efectos desde el pasado. Este principio sólo debe operar después de la fecha en la que se proclame la ley o reforma tributaria; de conformidad con los preceptos constitucionales. No obstante, pueden producir efectos sobre hechos anteriores, cuando se trate de garantizar el principio de favorabilidad o cuando el legislador o la Corte Constitucional considere oportuno la retroactividad de la ley tributaria (Ruiz & Zornoza, 2004; Romero *et al.* 2013).
8. *Principio de No Confiscatoriedad:* este principio tiene una estrecha relación con el derecho a la propiedad privada al tratarse de una excesiva presión jurídica tributaria. Los tributos se convierten en confiscatorios, cuando se restringen el derecho a la propiedad; en otros términos, los contribuyentes deben hacer frente a las obligaciones tributarias antes la administración de impuestos a pesar del residuo fiscal al final del periodo. Lo anterior surgió debido a que el Estado se apropia indebidamente del patrimonio de los contribuyentes; en razón, a la aplicación de uno o varios gravámenes excesivos que desborde la capacidad contributiva que tiene los empresarios, al punto de restringir la imposibilidad de ejercer su actividad económica (Velásquez & Vargas, 1997; Iglesias, 2000). A continuación, se describen abordajes y conceptos emitidos por diversos autores.

Para Robles, este principio es fundamental de cualquier Estado democrático debido a que protege a la propiedad privada; el cual deriva de la libertad, pilar fundamental en la democracia. La no confiscatoriedad, es un principio que no siempre se estipula taxativamente en las

constituciones de las jurisdicciones, no obstante, se infiere de la carta cuando se constituye una garantía al derecho de la propiedad (Robles, 2006). Según León, en materia tributaria este principio carece de normativa clara en el ordenamiento jurídico colombiano, el cual es vulnerado junto a los principios constitucionales de equidad, justicia y progresividad. Todo ciudadano persona natural o jurídica debe contribuir con las cargas del Estado y a su vez, este aporte debe respetar y proteger las utilidades obtenidas en el desarrollo de la una actividad económica (Leon, 2011).

En este sentido, Bara, argumentó que en las jurisdicciones los impuestos son modificados basados en las decisiones económicas para cumplir los fines de los Estados. La cuestión radica en determinar si estas modificaciones representan altos sobrecostos para los contribuyentes; bajo esta premisa, expone los conceptos de efectivo ingreso y efectivo sustitución. El primero, corresponde a las transferencias entre el sector privado al público; el monto recaudado cumple la función fiscal, denominada impuesto. El segundo, hace referencia a la modificación que tienen los valores relativos de los impuestos por razones económicas. En consecuencia, modifican las asignaciones de los recursos y estos; producen pérdidas adicionales a lo que el autor reconoce como exceso de carga llegando a la confiscación (Bara, 2004).

Por su parte Romero (2018), indicó que la potestad tributaria procede del derecho público, de conformidad con el nacimiento del Estado, la cual no es limitada, por cuanto se encuentra supeditada a los parámetros constitucionales, dentro de los cuales se encuentra la igualdad, la legalidad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales establecidos en la misma carta magna (Romero, 2018).

De igual manera, la exigencia de limitar la potestad tributaria permite que el Estado se circunscriba a los lineamientos constitucionales, lo cual garantiza que dicha potestad no vulnere derechos fundamentales, de manera que todo tributo debe ser cierto, sin ser arbitrario, conforme

a la capacidad del contribuyente, eficiente, equitativo y justo, con el propósito de generar un “buen tributo” conforme a los principios constitucionales. De no cumplirse con estos parámetros, pueden estas leyes y tributos ser catalogados como injustos e inconvenientes al contribuyente, por cuanto han menoscabado principios y derechos fundamentales, determinados en la Constitución Política (Romero, 2018).

3.4. Principios tributarios no constitucionales: principio de la territorialidad

El Consejo de Estado¹ ha analizado el principio de la territorialidad para tratar de esclarecer las controversias presentadas entre los contribuyentes y las administraciones tributarias territoriales debido a la procedencia del tributo. En lo más reciente, el Consejo de Estado definió que el principio de la territorialidad es el mecanismo idóneo para determinar el lugar donde se realiza la operación comercial, es decir, en lugar donde se definan los elementos esenciales de la venta; como el precio, forma de pago y el bien o servicio comercializado (Consejo de Estado, Sentencia 25000-23-37-000-2014-00114-01, 2019; Consejo de Estado, Sentencia 25000-23-37-000-2013-01194-01, 2019).

Así mismo, la Corte Constitucional² esclarece que el artículo 32 de la Ley 14 compilado en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986; el cual determina que el impuesto de industria y comercio recae en las jurisdicciones municipales donde que ejerzan o realicen las operaciones comerciales, industriales y servicios. Sin embargo, existen otras disposiciones legales donde aclaran la territorialidad a ciertas actividades económicas como: las actividades industriales, servicios públicos domiciliarios y el régimen especial para el distrito capital. Por ende, el factor

¹ El consejo de estado es el tribunal supremo de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, en virtud de sus funciones constitucionales le permite tomar acciones de nulidad por inconstitucionalidad, contra los decretos emitidos por el órgano legislativo nacional, que no sean competencia explícita de la Corte Constitucional

² La corte constitucional creada por la constitución política de 1991, como un organismo estatal perteneciente a la rama judicial del poder público, con el objetivo de velar por la integridad y supremacía de la carta.

territorial esclarece el lugar donde se debe causar el impuesto de industria y comercio (Corte Constitucional de Colombia, T-121, 2016).

3.5. Tributos

Los ingresos que percibe el Estado para sus fines, son conocidos como tributos. Los tributos son los pagos en especie o dinero de forma obligatoria que percibe el Estado, destinada a cubrir los gastos e inversión pública, en virtud de su poder constitucional, exigidos mediante ley. Este mecanismo consiste en atribuir de ciertas personas naturales o jurídicas la obligación formal de pagar al Estado una suma de dinero cuando se dan los preceptos de ley; sin que se obligue a tener una contraprestación (Valdes-Costa, 1992; Kuri de Mendoza *et al.* 1993; García, 1996).

Así mismo, los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones. Los impuestos son gravámenes que el Estado impone de manera obligatoria a todas las personas o empresas sin ningún tipo de destinación específica. Las tasas, son contraprestaciones que se deben retribuir al Estado por la prestación de un servicio. Finalmente, las contribuciones son un tipo de gravamen especial que otorga el Estado a un sector en específico (Sarmiento, 2010). Ahora bien, los impuestos, se clasifican en directos e indirectos; los primeros involucran las personas naturales y las empresas, gravan las ganancias obtenidas y el patrimonio, mientras que los segundos, recaen en las operaciones comerciales de los bienes y servicios; como el impuesto al valor agregado y el impuesto al consumo (Lustig, 2017).

En Colombia, los impuestos se clasifican directos e indirectos, los primeros los conforman: el impuesto de renta y complementarios, el impuesto al patrimonio, el impuesto de industria y comercio y el impuesto predial; mientras los segundos son el impuesto al valor agregado, el impuesto nacional al consumo y el gravamen al movimiento financiero, entre otros.

Así mismo, los tributos se dividen en conformidad al territorio; de orden nacional, departamental y municipal. Los primeros, son creados por el congreso de la república y son aplicables en todo el territorio nacional. Los segundos, son establecidos por las asambleas de los departamentos y los terceros son establecidos por los concejos municipales; estos dos últimos tributos son aplicables dentro de su territorio gracias al principio de la territorialidad establecido en la Ley 14 de 1983 y el Decreto 1333 de 1986 (Cardenas & Mercer-Blackman, 2006; Lustig, 2017; Decreto 1333, 1986; Ley 14, 1983).

3.6. Impuesto de industria, comercio, avisos y tableros

En Colombia, la mayoría de los municipios tienen establecido un impuesto llamado industria y comercio, mediante el cual faculta a la entidad territorial percibir estos recursos para el financiamiento e inversión, con el fin de cumplir el plan de desarrollo territorial. En este sentido, el impuesto de industria y comercio es un gravamen directo de carácter municipal, donde el sujeto pasivo son las personas naturales o jurídicas que desarrollen actividades industriales, comerciales y servicios, cuyo sujeto activo son los municipios y distritos donde se ejecuta la actividad económica (Monsalve, 2000; Hermida, 2004).

Para Piza y colaboradores, el impuesto de industria y comercio es tributo de fuente propia de las entidades territoriales; es endógeno, debido a que estos impuestos son creados por el congreso de la república; al definir los elementos objetivos y subjetivos del mismo, en contraste, las entidades territoriales establecen estos impuestos creados y definen su hecho generador. El impuesto toma como materia imponible las actividades económicas desarrolladas dentro de la jurisdicción de un municipio (Piza *et al.* 2017).

3.7. Transporte

El transporte se define como un servicio que consiste en trasladar una carga o personas de un lugar a otro. Se puede presentar en tres modalidades, terrestre, aéreo y fluvial. El primero, hace referencia al transporte por carreteras y férreo; el segundo, comprende el transporte por espacio aéreo y el tercero, implica el transporte por mar, ríos y lagos (Tobon & Galvis, 2009).

En el caso particular del transporte terrestre, en este servicio intervienen tres agentes para el desarrollo del servicio: generadores de carga, empresas de transporte y transportadores. Los generadores de carga son las empresas de diversos sectores económicos que producen un producto susceptible a ser transportado. La empresa de transporte, recibe el producto, se encarga de la logística, seguridad y trazar la mejor ruta autorizada para la entrega del producto al distribuidor o consumidor final. Finalmente, las empresas de transporte generalmente contratan transportadores dueños de los vehículos o se asocian para prestar el servicio (Eslava & Lozano, 1999).

4. Metodología

El desarrollo de esta investigación en un sentido general fue de dos tipos: dogmático-jurídico y jurídico-propositivo. La información legal, jurídica y tributaria incluidos los requerimientos emitidos por las entidades territoriales para los periodos 2018 y 2019; se solicitaron por escrito a la Cooperativa Santandereana de Transportadores Limitada “Copetran” a través del departamento tributario, con el fin de delimitar la información fiscal. El entorno fiscal de la empresa se caracterizó empleando una metodología de tipo dogmático-jurídico, basada en los métodos histórico y deductivo; para lo cual se utilizó las herramientas de la investigación documental como hemerográficas, legislativas y jurisprudenciales. Inicialmente, se sintetizó el

marco legal y otros aspectos jurídicos en el que se desenvuelve la actividad económica de transporte terrestre de carga y se analizó la jurisprudencia emitida por la corte constitucional y el Consejo de Estado con referencia al servicio de transporte. A su vez, se indagó los aspectos tributarios en las que se encuentra inmersa la empresa respecto a las obligaciones fiscales de orden nacional y territorial; para tal fin, se analizó la normativa nacional y los acuerdos municipales donde la cooperativa presentó el impuesto de industria y comercio para los años gravables 2018 y 2019. Bajo esta premisa, se indagaron los elementos centrales del tributo y los principios rectores de las rentas territoriales.

Así mismo, los posibles escenarios en donde se vulnere el principio de no confiscatoriedad referente al impuesto de industria y comercio de Copetran, se identificaron mediante el uso de una metodología tipo jurídico-propositivo basado en el método inductivo, para lo cual se utilizó las herramientas de la investigación documental como la hermenéutica, hemerográficas, legislativas y jurisprudenciales. En este sentido, se analizó los comunicados emitidos por las alcaldías a la cooperativa durante el periodo 2018 y 2019. La correspondencia recibida durante los años en mención ascendió a 58 manuscritos distribuidos en 31 municipios. Para el análisis de todos los requerimientos se realizó una clasificación en seis categorías de acuerdo a su naturaleza, siendo: i) correspondencia; ii) exógena; iii) ineficacia; iv) extemporaneidad; v) no presentación y vi) declaraciones inexactas. Esta última categoría se subclasificó en tres grupos bajo los siguientes criterios: Grupo i: solicitudes de modificar la declaración de industria y comercio, Grupo ii: modificaciones susceptibles al incremento de los ingresos y Grupo iii: incrementos sustentados bajo la modificación de dos o más trazas en su destino soportados en un nuevo manifiesto de carga. Finalmente, las jurisprudencias se indagaron

de la relatoría de la Corte Constitucional³ y el Consejo de Estado⁴, mediante la búsqueda de los siguientes términos: “no confiscatoriedad”, “industria y comercio”, “transporte de carga”, “manifiesto de carga” y “principios tributarios”.

5. Entorno fiscal de la Cooperativa Santandereana de Transportadores Limitada (Copetran)

5.1. Copetran: antecedentes y evolución

En el año 1939 se unieron tres empresas santandereanas de transporte terrestre: Flota del Fonce, Flota Comuneros y Transporte Unión Santander; con el fin de consolidar esfuerzos para suplir las necesidades de la industria de transporte en el oriente colombiano; lo cual permitió crear una entidad sin ánimo de lucro denominada Cooperativa Santandereana de Transito limitada. En el año 1942, la cooperativa obtuvo la personería jurídica No. 0773 del Ministerio de Economía; donde se habilitó para operar en el país en las modalidades de transporte de carga, pasajeros y la previsión-servicios especiales. En el año 1943, con veintidós socios se consolida como Cooperativa Santandereana de Transportadores Limitada (Copetran), bajo la escritura pública No. 0216 y para el año de 1949 se adscribe a la Cámara de Comercio de Bucaramanga con el registro mercantil No. 05-001186-03 y con el Registro Único de Proponentes (RUP) No. 1672 con una capacidad de contratación (K) de 432.185 salario mínimo mensual legal vigente (SMMLV).

³ <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/>

⁴ <https://jurisprudencia.ramajudicial.gov.co/WebRelatoria/Temp/reporte-20210312-5120.html>
190.217.24.55:8080/WebRelatoria/Temp/reporte-20210301-7430.html

Actualmente, Copetran cuenta con habilitaciones otorgadas por el Ministerio de Transporte que le permiten operar en diversas modalidades de transporte en Colombia. La resolución No. 007 para transporte de carga, la resolución No. 414 para transporte especial y turístico, la resolución No. 089 para transporte de pasajeros, el certificado de idoneidad CI-CO-011-93 para transporte internacional de mercancías y el permiso de prestación de servicios PPS VE-040-2000. Adicionalmente, esta cooperativa tiene autorización para el tránsito aduanero nacional bajo la resolución No. 00259 expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Dentro de la cultura organizacional, Copetran tiene como misión brindar soluciones logísticas integrales de transporte, con los más altos estándares de calidad, respaldo y seguridad, con alianzas estratégicas para satisfacer las necesidades de los clientes. Así mismo, dentro la visión corporativa se proyecta para el año 2022, posesionarse como la empresa líder de transporte multimodal y servicios integrales a nivel nacional e internacional y ser reconocida por adaptarse a las exigencias del mercado con cumplimiento y compromiso con el desarrollo sostenible, generando valor para los asociados y colaboradores.

Bajo las anteriores premisas, Copetran reconoce las exigencias del mercado actual y en búsqueda de ampliar y consolidar el portafolio de servicios; implementó importantes normas internacionales garantes del sistema de control de calidad, establecidas por la Organización Internacional de Normalización⁵ (ISO- *International Organization for Standardization* por sus siglas en inglés) en las que se incorporó el sistema de gestión integrado siguiendo las directrices

⁵ ISO-*International Organization for Standardization*: es una organización internacional no gubernamental independiente que reúne a expertos para compartir conocimientos y desarrollar Normas Internacionales voluntarias, basadas en el consenso y relevantes para el mercado que respaldan la innovación y brindan soluciones a los desafíos globales.

de las normas NTC ISO 9001⁶, NTC ISO 14001⁷ y NTC OHSAS 18001⁸. A su vez el RUC⁹ expedido por el Consejo Colombiano de Seguridad¹⁰ y NORSOK¹¹ expedido por ICONTEC¹².

Del mismo modo, esta cooperativa cuenta con políticas de seguridad para evitar la contaminación de mercancías con sustancias ilícitas y elementos con fines terroristas. En este sentido, la compañía implementó un sistema de gestión e instrumentos de competitividad al comercio internacional y sectores relacionados. Por tanto, cuenta con el apoyo de la alianza empresarial para un comercio seguro (BASC- *Business Alliance for Secure Commerce* por sus siglas en inglés), expedida por *World BASC Organization*¹³(WBO); la cual promueve el comercio seguro en cooperación entre el gobierno y órganos internacionales.

En síntesis, Copetran brinda diversas alternativas de transporte en el ámbito nacional e internacional, al incorporar diversos atributos que le permiten certificar la idoneidad, transparencia, compromiso y cumplimiento en la prestación de servicios.

5.2. Aspectos legales del transporte terrestre de carga en Colombia

5.2.1. Evolución del servicio de transporte y su incidencia en la economía

Diversos autores resaltan la importancia del servicio de transporte en el dinamismo de la economía y la función del Estado para implementar políticas públicas, jurídicas y tributarias, con

⁶ NTCISO 9001: sistemas de gestión de la calidad

⁷ NTCISO 14001: sistemas de gestión ambiental

⁸ NTC OHSAS 18001: sistema de gestión de la seguridad y salud ocupacional

⁹ RUC: registro uniforme de evaluación del sistema de gestión en seguridad, salud ocupacional y ambiente-Colombia

¹⁰ Consejo Colombiano de Seguridad: es una asociación no gubernamental sin ánimo de lucro fundada en 1954; de carácter técnico y científico. Integrada por personas naturales y jurídicas del sector privado y entidades del gobierno nacional.

¹¹ NORSOK: evaluación del sistema de gestión ambiental y de seguridad y salud ocupacional para contratistas del sector petrolero y gas

¹² ICONTEC: fundado el 10 de mayo de 1963 como el Instituto Colombiano de Norma Técnica, por un grupo de empresarios y directivos gremiales.

¹³ WBO: es una organización internacional liderada por el sector empresarial como una alianza anti-contrabando. Fundada en 1996.

el fin de garantizar un entorno idóneo para la evolución del mismo. La participación del Estado es fundamental para el desarrollo armónico del sector transportador, al propiciar normas claras en los diferentes tipos de transporte, crear programas contra el transporte ilegal y planear un desarrollo prospectivo donde involucren la infraestructura necesaria para potencializar el desarrollo económico, englobando carreteras, aeropuertos, puertos, entre otros; con el fin de facilitar el flujo de las mercancías reduciendo costos en logística y distribución (Falcon, 2007; Consejo Nacional de Política Económica y Social & República de Colombia, 2008; Cipoletta, Salas, & Sánchez 2010). Sin embargo, a pesar de la notable importancia del servicio de transporte, este aún es vulnerable a la rigidez del sistema tributario, generado en todas las entidades territoriales al desarrollar la actividad económica, lo cual repercute negativamente al crecimiento económico y social (Echeverri, Eslava, & Lozano, 1999).

En Colombia, el servicio transporte inició a comienzos del siglo XX y comprendía el uso del ferrocarril y las vías fluviales para conectar gran parte del territorio. En el periodo de la posguerra, el país instauró el transporte terrestre; debido al ingreso de vehículos automotores como un mecanismo para recuperar la economía mundial. Lo anterior, incentivó al Estado colombiano a invertir en infraestructura vial. En la actualidad, el sistema carretero de Colombia cuenta con un total de 25.445 Km de carreteras, conforme registros oficiales del Comité Andino de Infraestructura Vial (CAIV) de la Secretaría General de la Comunidad Andina. Por tanto, esta transformación férrea a carretera, coadyuvó a impulsar los diferentes sectores económicos; al permitir un acceso rápido y oportuno de los productos para su comercialización (Perez, 2005; Tobon & Galvis, 2009).

De modo que, el transporte terrestre es el más representativo del gremio, en donde el transporte por carga ascendió en un 15% con referencia al periodo 2004 y 2006, representado en

151.924 toneladas. En el periodo 2007 y 2009 incrementó en un 5.35% equivalente a 241.414 toneladas. En referencia a la carga derivada del comercio exterior se estimó en 116.609.151 toneladas en el año 2009, del cual el 82% correspondió a exportaciones y el 12% a importaciones con mayor prevalencia en el transporte marítimo (Min. Transp, 2010).

5.2.2. Marco jurídico del transporte terrestre de carga

El servicio de transporte es un pilar importante para el desarrollo económico del país, debido a que constituye un servicio que permite llevar los productos al consumidor final a nivel nacional e internacional; el cual requiere que los gobiernos expidan los elementos jurídicos garantes para la prestación del servicio. Bajo esta premisa, el Estado colombiano expidió un ordenamiento jurídico para el servicio de transporte terrestre de carga (Perez, 2005; Tobon & Galvis, 2009). Así mismo, el transporte se encuentra regulado por varias leyes, decretos y resoluciones expedidas desde el año 1969; en donde el Congreso facultó al presidente de la Republica a expedir un reglamento unificado de circulación. En el año siguiente, se expidió el primer Código Nacional de Tránsito; el cual es aplicable a los peatones, animales y vehículos por las vías en todo el territorio nacional y garantiza la libre circulación por las vías públicas. Esta normativa ha presentado varias modificaciones a través del tiempo, en medida de la evolución tecnológica vial del país; con el fin de garantizar la seguridad y comodidad de los habitantes (Ver Tabla 3) (Decreto 1344, 1970).

Tabla 3. Ordenamiento jurídico colombiano del transporte

Normativa	Descripción
Decreto 1344 1970	Por el cual se expide el Código Nacional de Tránsito Terrestre.
Decreto 2591 1990	Por la cual se modifican las reformas del Decreto Ley 1344 de 1970 (Código Nacional de Tránsito Terrestre).
Ley 105 1993	Por la cual se dictan disposiciones básicas sobre el transporte, se redistribuyen competencias y recursos entre la Nación y las Entidades Territoriales, se reglamenta la planeación en el sector transporte y se dictan otras disposiciones

Normativa	Descripción
Ley 336 1996	Por la cual se unifican los principios y los criterios que servirán de fundamento para la regulación y reglamentación del Transporte Público Aéreo, Marítimo, Fluvial, Férreo, Masivo y Terrestre y su operación en el Territorio Nacional.
Decreto 176 2001	Por el cual se establecen las obligaciones de las Empresas de Transporte Público Terrestre Automotor, se determina el régimen de sanciones y se dictan otras disposiciones.
Ley 769 2002	Por la cual se expide el Código Nacional de Tránsito Terrestre y se dictan otras disposiciones
Ley 903 2004	Por la cual se hacen algunas modificaciones a la Ley 769 de 2002.
Ley 1005 2006	Por la cual se adiciona y modifica el Código Nacional de Tránsito Terrestre, Ley 769 de 2002.
Ley 1383 2010	Por la cual se reforma la Ley 769 de 2002 - Código Nacional de Tránsito, y se dictan otras disposiciones
Ley 1397 2010	Por medio de la cual se modifica la Ley 769 de 2002.

Adaptado de: Ordenamiento jurídico colombiano del transporte. Ministerio de Transporte (en línea) consultado 25/10/2020 <https://www.mintransporte.gov.co/documentos/17/leyes/> Fuente. Texto señalado corresponde a la normativa el transporte de carga terrestre.

Actualmente, el Código Nacional de Tránsito se rige bajo la Ley 769 de 2002; la cual incorpora el precepto constitucional de la libre circulación en el territorio nacional como garantía de los principios fundamentales e instaura los principios rectores de la institucionalidad vial: seguridad de los usuarios, calidad, oportunidad, cubrimiento, libertad de acceso, plena identificación, libre circulación y educación; los cuales son aplicables todos los intervinientes de la malla vial incluidos los conductores, pasajeros y peatones. Así mismo, este código determina el roles respectivos y las conductas a seguir cuando se está inmerso en la vía (Ley 769, 2002).

Por otra parte, el Código Nacional de Tránsito, ha sido modificado en cuatro oportunidades. La primera surgió efecto en el año 2004 mediante la Ley 903, la cual permitió el cambio de servicio particular a público de los vehículos tipo volqueta, camperos y vehículos de carga de dos ejes hasta de cuatro toneladas. La segunda se llevó a cabo en el año 2006; a través de la Ley 1005, la cual definió el hecho generador para recaudar fondos, con el fin de garantizar la sostenibilidad del Registro Único Nacional de Transito (RUNT). A su vez, las dos últimas modificaciones se realizaron en el año 2010 y reformaron el Código Nacional de Tránsito al

incorporar la Ley 1383 y una posterior modificación mediante la inclusión de la Ley 1397 (Ley 1005, 2006; Ley 1383, 2010; Ley 1383, 2010; Ley 903, 2004).

Ahora bien, para fines prácticos de esta investigación se abordó la normativa enfocada al servicio de transporte de carga terrestre. En este sentido, el gobierno nacional en el año 1993 expidió la Ley 105, mediante el cual estipuló los principios fundamentales en el que se rige el servicio de transporte; entre ellos, se destacan el precepto constitucional de la libre circulación en todo el territorio nacional con las limitaciones que establezca la ley y el acceso a la creación de empresas o asociaciones que presten el servicio de transporte de carga debidamente autorizado por las entidades competentes. A su vez, esta ley facultó al gobierno para establecer los lineamientos para que el servicio de transporte de carga se lleve a cabo bajo condiciones de seguridad y eficiencia (Ver Tabla 4) (Ley 105, 1993).

Tabla 4. *Ordenamiento jurídico del servicio de transporte de carga*

Normativa	Descripción
Leyes 105 1993	Por la cual se dictan disposiciones básicas sobre el transporte, se redistribuyen competencias y recursos entre la Nación y las Entidades Territoriales, se reglamenta la planeación en el sector transporte y se dictan otras disposiciones.
Decreto 173 2001	Por el cual se reglamenta el Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor de Carga.
Decreto 3366 2003	Por el cual se establece el régimen de sanciones por infracciones a las normas de Transporte Público Terrestre Automotor y se determinan unos procedimientos.
Decreto 1842 2007	Por el cual se modifica parcialmente el Decreto 173 del 5 de febrero de 2001.
Decreto 2663 2008	Por el cual se establecen los criterios en las relaciones entre el remitente y/o generador, la empresa de servicio público de transporte terrestre automotor de carga y el propietario del vehículo y se dictan otras disposiciones.
Decreto 1499 2009	Por el cual se modifica y se derogan algunas disposiciones de los Decretos 173 del 5 de febrero de 2001 y 1842 del 25 de mayo de 2007
Decreto 2092 2011	Por el cual se modifican los artículos 1, 3, 4, 5, 11 y 12 del Decreto 2092 de 2011 y se dictan otras disposiciones. Decreto 2092 2011
Decreto 2228 2013	Por el cual se modifican los artículos 1°, 3°, 4°, 5°, 11 y 12 del Decreto 2092 de 2011 y se dictan otras disposiciones.
Decreto 1079 2015	Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Transporte. Decreto 1079 2015

Adaptado de: Ordenamiento jurídico del servicio de transporte de carga. Ministerio de Transporte (en línea) consultado 25/10/2020 <https://www.mintransporte.gov.co/documentos/17/leyes/>.

En este sentido, el gobierno nacional en el año 2001 expidió el Decreto 173, por medio del cual regula el servicio transporte terrestre automotor de carga; cuyo objetivo es reglamentar la habilitación de las empresas de transporte publico terrestres automotores de carga, con el fin de ofrecer un servicio eficiente, seguro, oportuno y económico; el cual garantiza los principios rectores del transporte: la libre competencia y la iniciativa privada. Este decreto conceptualiza al servicio público de transporte terrestre automotor de carga como aquel destinado a satisfacer las necesidades de movilización de las cosas de un lugar a otro a cambio de una remuneración o precio, bajo la responsabilidad de una empresa de transporte legalmente constituida y debidamente habilitada en esta modalidad (Decreto 173, 2001).

De igual manera, el Decreto 173 estipuló la obligatoriedad que las empresas dedicadas a esta actividad económica deben acceder un seguro como garantía de las cosas transportadas contra los riesgos inherentes al transporte, a través de una compañía de seguros autorizada para operar en Colombia de conformidad con el artículo 994 del Código de Comercio. A su vez, el decreto determinó que las mencionadas empresas deben establecer un fondo de responsabilidad; como mecanismo complementario para cubrir los riesgos derivados de la prestación del servicio y acordó que el radio de acción de las empresas prestadoras del servicio es de carácter nacional (Decreto 173, 2001).

Así mismo, el decreto determinó que las empresas habilitadas para la prestación del servicio de transporte de carga deberán expedir un manifiesto de carga; documento que ampara el transporte de mercancía antes las respectivas autoridades, el cual deberá expedirse en original y tres copias, de las cuales el original debe conservarla el conductor del vehículo en todo su recorrido y las copias para la empresa transportadora, administración de impuestos y propietario del vehículo. Finalmente, el decreto faculta al Ministerio de Transporte para diseñar el formato

del manifiesto y la ficha técnica para el diligenciamiento y los mecanismos de control; bajo los lineamientos establecidos en el decreto¹⁴ (Decreto 173, 2001).

En este sentido, el Decreto 173, ha sido modificado en cuatro oportunidades. La primera se dio en el año 2007, mediante la expedición del Decreto 1842, el cual modifica sustancialmente el manifiesto de carga. Bajo este entendido, el manifiesto debe expedirse en original y dos copias; el primero deberá ser portado por el conductor durante todo el recorrido y el segundo será conservado por la empresa de transporte y el propietario del vehículo. Así mismo, el original debe ser enviado en medios magnéticos al Ministerio de Transporte y este, a su vez, remitirá electrónicamente la información a la DIAN (Decreto 1842, 2007).

La segunda modificación surte efecto en el año 2009, mediante la expedición del Decreto 1499, el cual deroga el Registro Nacional de Transporte de Carga y precisa que el manifiesto de carga debe ser expedido por la empresa habilitada para todo transporte terrestre automotor de carga que se preste en el radio de acción intermunicipal o nacional (Decreto 1499, 2009). La tercera modificación subyace en el año 2011, con la promulgación del Decreto 2092, el cual regula la política tarifaria y los criterios en los que se regula las relaciones económicas entre los actores del servicio público de transporte terrestre automotor de carga y el manifiesto electrónico de carga. Por tanto, el decreto conceptuó: flete¹⁵, generador de la carga¹⁶, valor a pagar¹⁷, costos

¹⁴ El formato de manifiesto de carga debe contener como mínimo la siguiente información: nombre de la empresa que lo expide; nombre e identificación del propietario, remitente y destinatario de las mercancías; descripción del vehículo en que se transporta, así como la identificación y dirección del propietario o poseedor y conductor del mismo; descripción de la mercancía transportada, indicando su peso y/o volumen; lugar y dirección de origen y destino de las mercancías; precio del flete en letras y números; fecha y lugar del pago del valor del flete y seguros.

¹⁵ Flete: Es el precio que pactan el remitente o destinatario de la carga con la empresa de transporte por concepto del contrato de transporte terrestre automotor de carga.

¹⁶ Generador de la carga: Es el remitente, o el destinatario de la carga cuando este último haga parte del contrato de transporte.

¹⁷ Valor a pagar: Es el valor que pacta la empresa de transporte con el propietario, poseedor o tenedor de un vehículo de servicio público de carga, en virtud de sus relaciones económicas por la movilización de las mercancías.

eficientes de operación¹⁸ y titular del manifiesto electrónico de carga¹⁹; con el fin de establecer las relaciones económicas entre el generador de la carga, la empresa de transporte y el propietario del vehículo. A su vez, incursiona en el manifiesto electrónico de carga; en consecuencia, faculta al Ministerio de Transporte para diseñar el formato único del manifiesto, la ficha técnica para su elaboración y los mecanismos de control; de manera que se garantice el manejo integral de la información en él contenido. Esta información podrá ser compartida con otras entidades del Estado (Decreto 2092, 2011).

Así mismo, el decreto estipuló que el manifiesto electrónico debe contener como mínimo la siguiente información: i) identificación de la empresa de transporte que lo expide, ii) tipo de manifiesto, iii) nombre e identificación del propietario, remitente y destinatario de la mercancía, iv) descripción del vehículo en que se transporta la mercancía, v) nombre, identificación y dirección del propietario o poseedor del vehículo, vi) nombre e identificación del conductor, vii) descripción de la mercancía transportada (peso y volumen), viii) dirección del lugar de origen y destino, ix) valor pactado entre el propietario del vehículo y la empresa transportadora, x) fecha y lugar del pago, xi) saldo adeudado al titular del manifiesto electrónico, xii) los plazos y tiempo para el cargue y descargue de la mercancía, además, la fecha y hora de llegada y salida del vehículo, xiii) compañía de seguros y número de póliza (Decreto 2092, 2011 art. 8 “texto subrayado”).

De igual forma, el Decreto 2092 de 2011; estipuló unas obligaciones atribuibles a la empresa que presta el servicio de transporte de carga, las cuales radican en: i) diligenciar el manifiesto electrónico de carga con información exacta y fidedigna, ii) expedir el manifiesto

¹⁸ Costos eficientes de operación: Son los costos de operación del servicio público de transporte terrestre automotor de carga que calcula el Ministerio de Transporte, considerando los parámetros de operación más eficientes que se observen en una ruta origen-destino.

¹⁹ Titular del manifiesto electrónico de carga: Es el propietario, poseedor o tenedor de un vehículo de servicio público de carga a quien se le debe el Valor a Pagar

electrónico de carga, iii) remitir al Ministerio de Transporte el manifiesto electrónico de carga, en los términos y por los medios que este defina, iv) mantener en sus archivos el manifiesto electrónico de carga de conformidad con lo establecido en el Código de Comercio, v) cancelar el valor a pagar al propietario, poseedor o tenedor del vehículo, oportuna y completamente, vi) efectuar al propietario, poseedor o tenedor del vehículo, única y exclusivamente los descuentos estipulados en el presente decreto, vii) reconocer al propietario, poseedor o tenedor el valor a pagar que pacten las partes, en desarrollo de lo previsto en el presente decreto y viii) entregar un original del manifiesto electrónico de carga al propietario, poseedor o tenedor del vehículo de carga (Decreto 2092, 2011 art. 12; Decreto 2228; 2013 “texto subrayado”).

Por último, la cuarta modificación se remonta al año 2013, con la expedición del Decreto 2228, el cual modifica algunos artículos del Decreto 2092 de 2011. Dentro de estas modificaciones se incorporan el manifiesto electrónico de carga y le otorgan mérito ejecutivo, en los términos de los Códigos de Comercio y de Procedimiento Civil o las leyes y decretos que los modifiquen o sustituyan. A su vez, incorpora el sistema de información de costos eficientes para el transporte automotor de carga (SICE-TAC), el cual, permite calcular los costos de la operación de transporte de acuerdo a las características propias de cada viaje: tipo de vehículo, tipo de carga, origen/destino, horas estimadas de espera, cargue y descargue (Decreto 2228, 2013).

Por otra parte, el gobierno nacional mediante el Decreto 3366 del 2003 estableció un régimen sancionatorio por infracciones a las normas de transporte público terrestre automotor. Entre ellas se encuentran: sanciones con amonestación escrita por Permitir la prestación del servicio sin el correspondiente Manifiesto Único de Carga; por no informar a la autoridad de transporte competente los cambios de sede o de domicilio principal, entre otras. Estas infracciones pueden acarrear sanciones económicas que van de 1 hasta 15 SMMLV, (Decreto

3366, 2003). Finalmente, se expidió el Decreto Único Reglamentario del Sector de Transporte, en el cual compilan todo el ordenamiento jurídico referente al servicio de transporte (Decreto 1079, 2015).

Tabla 5 *Régimen sancionatorio al servicio de transporte de carga*

Tipo de sanción	Infracción
Amonestación escrita	No informar a la autoridad de transporte competente los cambios de sede o de domicilio principal
Multa de uno (1) a cinco (5) SMMLV	No suministrar la información que legalmente le haya sido solicitada y que no repose en los archivos de la entidad solicitante Que incurran en las siguientes infracciones: a) Exigir u obligar a los propietarios de los vehículos vinculados a comprar acciones de la misma; b) <u>No expedir el Manifiesto Único de Carga;</u> c) <u>Permitir la prestación del servicio sin el correspondiente Manifiesto Único de Carga;</u>
Multa de seis (6) a diez (10) SMMLV	d) No mantener vigentes las pólizas exigidas por la ley; e) Permitir la prestación del servicio en vehículos no homologados por el Ministerio de transporte o quien haga sus veces; f) Trasladar valor del monto de la prima del seguro de que trata el artículo 994 del Código de Comercio y las normas reglamentarias al propietario del vehículo que efectúa la movilización de las mercancías. Que incurran en las siguientes infracciones:
Multa de once (11) a quince (15) SMMLV	a) Permitir, facilitar, estimular, propiciar, autorizar, o exigir el transporte de mercancías con peso superior al autorizado, sin portar el permiso correspondiente; b) Permitir la operación de vehículos con mercancías que excedan las dimensiones permitidas, sin portar el permiso correspondiente; c) No desarrollar programas de mantenimiento preventivo de los equipos propios; d) Negarse, sin justa causa legal a expedir paz y salvo; e) Despachar carga en vehículos que no sean de servicio público; f) Prestar el servicio público sin estar constituido como operador o empresa autorizada para este fin;
	g) Retener por obligaciones contractuales los equipos o los documentos propios de la operación; h) Carecer de un programa y sistema de mantenimiento preventivo para los vehículos propios; i) Exigir documentos adicionales a los establecidos en la ley, para el trámite de los documentos que soportan la operación; j) Permitir la prestación del servicio público de carga sin las necesarias condiciones de seguridad; k) No suscribir los contratos de vinculación de los equipos conforme a los parámetros establecidos en la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional para esta modalidad de servicio, en el caso de que los equipos no sean vinculados transitoriamente.

Adaptado de: régimen sancionatorio al servicio de transporte de carga. Decreto 3366 de 2013 DO 45381 Publicado 24 de noviembre 2013. (Decreto 3366, 2013).

En síntesis, en Colombia existe un ordenamiento jurídico completo para el servicio de transporte de carga, el cual permite cumplir los preceptos constitucionales de la libre circulación en todo el territorio nacional y el de la iniciativa privada; las cuales admiten a personas naturales y jurídicas para crear empresas o entidades sin ánimo de lucro para ejercer la actividad económica de transporte. Estas entidades, deben contar con autorización del Ministerio de Transporte que les faculte operar en el rango de acción nacional. Así mismo, estas empresas están obligadas a expedir un manifiesto electrónico de carga, el cual ampara el transporte de mercancías ante las distintas autoridades; por tanto, cada modificación en el servicio del transporte por el área geográfica y situaciones de orden público o de logística deben expedir un nuevo manifiesto e informar ante la autoridad competente.

5.3. Doctrina jurisprudencial del transporte terrestre de carga en Colombia

5.3.1. Corte constitucional de la Republica de Colombia

La constitución política de 1991 creó un organismo gubernamental perteneciente al poder judicial denominada Corte Constitucional de la República de Colombia; cuya función principal consiste en decidir sobre la inconstitucionalidad de las leyes; con el propósito de velar por la integridad y supremacía de la carta (Const, 2010 art. 241). A continuación, se listan los distintitos pronunciamientos de la Corte Constitucional sobre el transporte terrestre de carga:

En primera instancia, la Corte Constitucional en sentencia C-066 de 1999, declaró inexequible la expresión "a través del Ministerio de Transporte o sus organismos adscritos", contenida en el inciso tercero del numeral 5 del artículo 3 de la Ley 105 de 1993. Así mismo, declaró exequible el inciso cuarto del numeral 6 del artículo 3 de la Ley 105 de 1993; los

parágrafos, segundo y tercero del artículo 6 de la misma ley. Toda vez que; el numeral 5 del artículo 3 vulnera el artículo 189 numeral 11 de la Constitución, debido a que la potestad reglamentaria para el efectivo cumplimiento de la ley corresponde al presidente de la República, quien habrá de ejercerla mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes que resulten necesarios para ello. Ahora bien, el numeral 6 del artículo 3, la Corte no encontró vulneración de los preceptos constitucionales, debido a que la determinación de "condiciones de carácter técnico u operativo para la mejor prestación del servicio público de transporte" asuntos estos que por su propia naturaleza son cambiantes, lo que justifica que esas condiciones se fijen por actos administrativos sin que el legislador tenga que ocuparse minuciosamente de cada uno de ellos (C-066 de 1999).

En segunda instancia, la Corte Constitucional en sentencia C-482 de 1996 declaró exequible el artículo 21 de la Ley 105 de 1993. En razón a que el artículo 21 no vulnera el artículo 338 de la carta; porque la norma acusada impone, clara e inequívocamente, un límite a la cuantía de los costos recuperables. Así mismo, la fijación de las tarifas, tasas y peajes, está sujeta a un criterio de igualdad establecido por el literal b); que ordena cobrarlas a todos los usuarios y exceptúa solamente a quienes transiten en bicicletas y motocicletas. Las tarifas diferenciales demuestran que la ley se funda en la aplicación del principio de igualdad, al imponer un trato diferente, según el beneficio o provecho que reciba el usuario (C-482 de 1996).

En tercera instancia, la Corte Constitucional; en sentencia C-328 de 1995, declaró exequible el artículo 4 de la Ley 105 de 1993 e inexecutable la expresión "vencido este término se aplicará el silencio administrativo positivo", contenida en su inciso 1º del artículo 4 de la Ley 105. En razón a que, la norma citada no vulnera artículo 158 de la Constitución, toda vez que, la ley en acusación regula las actividades del transporte terrestre y aéreo, el cual, incluye una

disposición para establecer plazos máximos a las autoridades públicas para obtener la licencia o permisos de obras públicas. Así mismo, el artículo 80 de la carta, establece el deber del Estado en el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales, con el propósito de garantizar el desarrollo sostenible, por tanto, protege el medio ambiente. En consecuencia, no podrá dar lugar al silencio administrativo positivo en materia de la construcción de obras públicas (C-328 de 1995).

En cuarta instancia, la Corte Constitucional en sentencia C-084 de 1995 declaró exequible el artículo 21 y 29 de la Ley 105 de 1993. En razón a que, el artículo 21 no vulnera el artículo 158 de la carta, toda vez que la mencionada ley tiene como objetivo regular los temas básicos del transporte. Por tanto, la financiación de los recursos para la construcción y conservación de la infraestructura del transporte tiene debida relación o conexidad con el tema general de la misma. En cuanto al artículo 29, el cual autorizo a las entidades territoriales a establecer una sobretasa al precio del combustible automotor con una destinación específica y desconoce el principio de legalidad de toda contribución consagrado por el artículo 338 de la Carta. La Corte señaló, que el artículo en mención establece dos mandatos principales: el principio de representación popular y la determinación de los tributos. El primero, determina que un tributo no puede crearse sin representación; es decir, la carta autoriza únicamente a las corporaciones de representación pluralista -el congreso, las asambleas y los concejos- para imponer las contribuciones fiscales y parafiscales. El segundo, concierta que la ley determina los elementos mínimos de los tributos para que el acto jurídico sea válido, puesto que ordena que se debe señalar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas. Los anteriores elementos tienen un objetivo democrático esencial, debido

a que fortalecen la seguridad jurídica y evitan los abusos impositivos de los gobernantes (C-084 de 1995).

5.3.2. Consejo de Estado de la Republica de Colombia

El Consejo de Estado de la Republica de Colombia es el tribunal supremo de lo contencioso administrativo. Dentro de sus funciones constitucionales se encuentra decretar la nulidad por inconstitucionalidad, contra los decretos emitidos por el gobierno nacional que no sean competencia de la Corte (Const, 2010, art. 237). Por tanto, el Consejo de Estado, está facultado para resolver las controversias por litigios originado de contratos, actos, hechos y omisiones de la función administrativa de su competencia, lo cual conlleva a que el Consejo de Estado ha estado inmerso en sentencias que abarca el tema transporte de carga.

En primera instancia, el Consejo de Estado determinó que no procede la suspensión provisional de los actos que terminaron que el precio convenido por los generadores de carga, las empresas de transporte público, los propietarios, poseedores o tenedores de vehículos por virtud de la prestación del servicio público de transporte terrestre, no puede ser menor a los costos eficientes de operación que son publicados por el Ministerio de Transporte en la plataforma denominada SICE-TAC. Lo anterior, se encuentra estipulado en los artículos 1, 2, 3 y 4 del Decreto 2228 de 2013 compilados en los artículos 2.2.1.7.4., 2.2.1.7.6.2., 2.2.1.7.6.3. y 2.2.1.7.6.4. del Decreto 1079 de 2015 “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Transporte (Consejo de Estado, Sentencia 11001 0324 000 2018 00030 00, 2019).

En segunda instancia, el Consejo de Estado se ha pronunciado sobre el Decreto 173 de 2001, el cual reglamenta el transporte automotor de carga terrestre. El artículo demandado hace

referencia sobre el manifiesto de carga al catalogarlo como un contrato de vinculación el cual vulnera los preceptos constitucionales; contratos de vinculación y el transporte es de libre ejercicio y que para ello el Estado no podrá exigir permisos previos ni requisitos sin autorización de la ley. En este sentido, el órgano declara negar las pretensiones de la demanda sobre parágrafo del artículo 22 del Decreto 173 de 2001 expedido por el presidente de la República, que de alguna forma habilita a la empresa de transporte a prestar el servicio de transporte terrestre automotor de carga de manera transitoria con vehículos de terceros sin que medie contrato de vinculación (Consejo de Estado, Sentencia 11001 0324 000 2012 00159 00, 2018)

En tercera instancia, el Consejo de Estado determinó que no procede la suspensión provisional del artículo 41, literales a), b), c), d), e), f), g), h), j), k), del Decreto 3366 de 2003, “Por el cual se establece el régimen de sanciones por infracciones a las normas de Transporte Público Terrestre Automotor y se determinan unos procedimientos”, expedido por el Gobierno Nacional. En razón a que, en la etapa procesal no es posible efectuar los estudios de fondo necesarios para concluir la presunta ilegalidad que se endosa. En efecto, se hace referencia a la violación del debido proceso administrativo, lo cual implica determinar el alcance de dicho concepto, en aras a precisar si el procedimiento administrativo por medio del cual se imponen comparendos a los conductores de las empresas de transporte de carga, se ajusta a los parámetros constitucionales y legales (Consejo de Estado, Sentencia 11001-03-24-000-2008-00107-00, 2009).

Finalmente, el Consejo de Estado determinó que procede la suspensión provisional de los artículos: 12, 13, 14, 16, 18, 19, 20, 22, 24, 25, 26, 28, 30, 31, 32, 34, 36, 39, 40, 41, 42, 43, 44 y 57 del Decreto 3366 de 2003 expedido por el Gobierno Nacional. “Por el cual se establece el régimen de sanciones por infracciones a las normas de Transporte Público Terrestre Automotor y

se determinan unos procedimientos” En razón a que, vulnera el parágrafo del artículo 46 de Ley 336 de 1996, por cuanto allí se dispone que para la aplicación de las multas a las empresas de transporte terrestre entre 1 y 700 SMMLV. En consecuencia, no es viable jurídicamente que el decreto reglamentario establezca sanciones pecuniarias, debido a que estas se establecen en la ley (Consejo de Estado, Sentencia 11001-03-24-000-2008-00098-00, 2008).

5.4. Aspectos jurídicos tributarios de la empresa de transporte terrestre Copetran

En Colombia el sistema tributario subyace desde el año 1918 al incorporar en el ordenamiento jurídico la Ley 56, por medio del cual creó el impuesto renta y complementarios aplicado a las personas naturales, jurídicas, residentes o no residentes en el país. No obstante, el sistema tributario presenta una bifurcación creada en el año 1998, en razón a la Ley 84; la cual incorporó un Régimen Tributario Especial (RTE) para otorgar beneficios tributarios a: corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro. Así mismo, el ordenamiento jurídico tributario contempla el poder derivado al delegar la potestad tributaria a las entidades territoriales, las cuales cuentan con autonomía para gestionar los intereses en pro del desarrollo económico y social, por tanto, están facultadas para establecer, modificar o derogar los tributos y contribuciones parafiscales (Const 2010; Zambrano 2010; ; Jaramillo Diaz 2018).

Ahora bien, Copetran es una entidad sin ánimo de lucro (ESAL) adscrita a la cámara de comercio de Bucaramanga, según matrícula mercantil No. 05-001186-03. En consecuencia, el entorno fiscal de la cooperativa está orientado al RTE y los impuestos territoriales aplicables al impuesto de industria y comercio; están enfocados a los servicios transporte terrestres de carga, los cuales son excluidos del impuesto al valor agregado (Estatuto Tributario, 2019, art. 431, 461, 476).

5.4.1. Régimen tributario especial: impuesto de renta y complementarios.

Las ESAL son personas jurídicas legalmente constituidas cuyos aportes, utilidades o excedentes no son reembolsables, ni distribuidos de forma directa o indirecta durante su existencia o en el momento de su disolución y liquidación. Estas personas jurídicas cuentan con sustento constitucional; en razón a que son creadas para perseguir los fines esenciales del Estado. Además, el Estado garantiza el derecho de libre asociación para el desarrollo de las distintas actividades que las personas realizan en sociedad, promueve y fomenta el acceso a la cultura, científica, técnica, artística (Jaramillo Diaz, 2018)

En este sentido, el Estado creó el RTE en el año 1988 con la expedición de la Ley 84, mediante el cual se estableció que las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, son sujetos pasivos del impuesto de renta y complementarios con una tarifa preferencial de veinte puntos porcentuales de los excedentes; los cuales estarían exentos del impuesto, sí se destinan al cumplimiento del objeto social (Ley 84, 1988; Niño, 2017).

Así mismo, en el año 2016 con la expedición de la Ley 1819 se modificó sustancialmente el RTE al categorizarlos como contribuyente de renta y complementarios del régimen ordinario. No obstante, estas personerías jurídicas pueden solicitar a la administración de impuestos la calificación de ESAL para acogerse al régimen especial y a su vez actualizar la información del registro web con el fin de dar publicidad a las solicitudes y recibir los comentarios de parte de la sociedad civil. En contraste con el sector cooperativo, la reforma en mención corroboró que las cooperativas mantienen la categoría de RTE y por tanto no están obligadas a solicitar la calificación empero la actualización ante la DIAN (Ley 1819, 2016; Niño Mejía 2017; Jaramillo Diaz 2018).

Bajo esta premisa, los beneficios tributarios aplicables al sector cooperativo consiste en: i) una tarifa preferencial en el impuesto de renta y complementario del veinte por ciento sobre los excedentes obtenidos en un periodo gravable, ii) exclusión de la renta presuntiva, comparación patrimonial y liquidación del anticipo al impuesto de renta y iii) las cooperativas solo están sujetas a retención en la fuente por concepto de rendimientos financieros (Ley 1819, 2016; Decreto 1625, 2016; Niño Mejía 2017; Jaramillo Diaz, 2018)

Finalmente, el sector cooperativo puede ser excluido del RTE cuando: i) los gastos anuales destinados a la contratación del personal directivo y gerencial exceda el treinta por ciento del total de gasto; si los ingresos son inferiores a 3500 Unidad de Valor Tributario (UVT), ii) las cooperativas que abusen de la configuración jurídica del RTE para encubrir un negocio jurídico distinto a aquel que dicen realizar, iii) cuando se incumplan las restricciones establecidas en la normatividad cooperativa vigente, iv) cuando configure una causal de la pérdida de los beneficios del RTE (art 364-3) y v) cuando se incumpla lo dispuesto en la legislación de cooperativismo vigente.

5.4.2. Régimen tributario territorial: impuesto de industria y comercio

El impuesto de industria y comercio es un impuesto directo de carácter municipal que grava las actividades industriales, comerciales y servicios desarrollados dentro de la jurisdicción. Este impuesto nació en el ordenamiento jurídico colombiano en el año 1983 con la expedición de la Ley 14; la cual fue precedida por la Ley 4 de 1913; debido a que esta ley otorgó a los concejos municipales la potestad para imponer contribuciones para el servicio municipal bajo los límites señalados por la ley y las ordenanzas (Ley 4, 1913; Ley 14, 1983; Monsalve Tejada 2000; Hermida Garcia 2004; Piza Rodriguez *et al.* 2017; Jaramillo Diaz 2018).

Bajo esta premisa, el impuesto de industria y comercio busca fortalecer los tributos territoriales, en aras de un desarrollo económico y social; garantizando los preceptos constitucionales. Por tanto, la Ley 14 determinó los elementos centrales que definen el tributo: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa. El sujeto activo se atribuye a las entidades territoriales en virtud de la potestad tributaria otorgada por la carta; el sujeto pasivo, corresponde a las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho que realicen el hecho generador, incluidos los consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos, contratos de cuenta de participación, las sociedades de economía mixta, las empresas industriales y comerciales del Estado en todo orden; el hecho generador, consiste en gravar con el impuesto de industria y comercio las actividades industriales, comerciales y de servicios; la base gravable, lo constituye el residuo entre de los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos por la operación comercial; con excepción de los ingresos provenientes por: activos fijos, exportaciones, subsidios, impuesto regulados por el Estado y las actividades no sujetas contra las devoluciones, rebajas y descuentos; y finalmente, la tarifa, el legislador determina un rango tarifario que oscila entre el 2 y 7 por mil para las actividades industriales y entre el 2 y 10 por mil para las actividades comerciales y de servicios (Ley 14, 1983; Ley 1819, 2016).

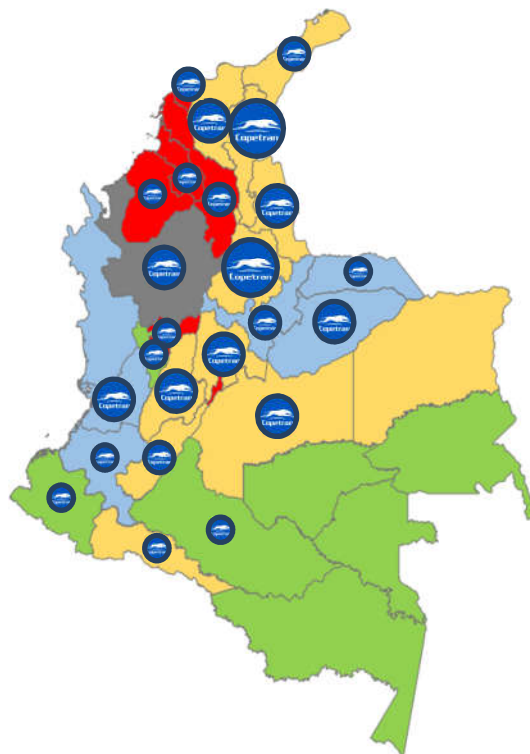
En el año 1983 el gobierno expidió el Decreto 3070, el cual reglamenta la Ley 14; en donde catalogó a las entidades sin ánimo de lucro estipuladas en el numeral segundo del artículo 39 de la Ley 14²⁰ como sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio; cuando realicen actividades industriales y comerciales, excluyendo las actividades de servicio. Lo anterior, fue ratificado en el año 1986 con la expedición del Decreto 1333; conocido como el código de rentas

²⁰ Entidades sin ánimo de lucro parcialmente exentas del impuesto de industria y comercio: los establecimientos educativos públicos, las entidades de beneficencia, las culturales y deportivas, los sindicatos, las asociaciones de profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, los partidos políticos y los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud.

municipales en los artículos 201 y 259. En consecuencia, el sector cooperativo está excluido del condicional que acobija a las entidades sin ánimo de lucro, por tanto, son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio por todas las actividades industriales, comerciales y de servicios realizados en cualquier jurisdicción territorial (Decreto 3070, 1983, Decreto 1333, 1986; Jaramillo Diaz 2018).

Ahora bien, Copetran es una ESAL cuyo objeto social consiste en prestar el servicio de transporte terrestre de orden nacional; por tanto, es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio en todas las jurisdicciones donde ejecute la actividad. Copetran tiene presencia en 200 municipios distribuidos en 25 departamentos del territorio nacional. Los departamentos ordenados según el número de municipios incluyen: Santander con 24; Cesar con 21. Seguido de Cundinamarca con 15; Tolima con 14; Meta con 13; Antioquia con 12; Casanare y Magdalena con 11; Norte de Santander y Valle del Cauca con 10; Bolívar y Boyacá con 9; Huila con 8; La Guajira con 7 y Atlántico con 6. Con menor presencia se ubican, Arauca con 4; Caldas, Cauca y Córdoba con 3; Putumayo con 2 y Caquetá, Nariño, Risaralda y Sucre con 1 municipio y Bogotá distrito capital (Ver Figura 1). Por tanto, la cooperativa tiene inscrita la matrícula de industria y comercio ante las secretarías de hacienda de estos municipios; con el fin de cumplir los mandatos legales a los que se encuentra sometido por los estatutos de rentas municipales.

Figura 1. Cobertura nacional de los servicios de transporte terrestre Copetran



Adaptado de: cobertura nacional de los servicios de transporte terrestre de Copetran. Esta cooperativa tiene presencia en 200 municipios distribuidos en 25 departamentos del territorio nacional

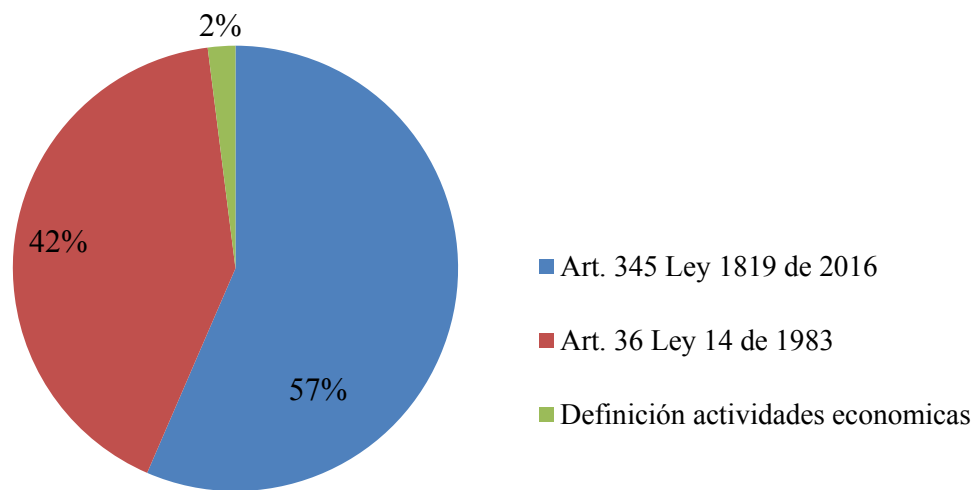
En este sentido, con el fin de caracterizar el entorno fiscal de Copetran en materia del impuesto de industria y comercio, se procedió a analizar la regulación territorial del impuesto generado en todos los municipios en donde la cooperativa presentó la declaración de los años gravables 2018 y 2019. Para tal efecto, se indagaron los elementos del tributo previamente definidos por el ordenamiento jurídico y los principios rectores en los que se sumerge el sistema tributario contenidos en los acuerdos municipales.

En primera instancia el sujeto activo es atribuido a las alcaldías municipales; en razón a la autonomía otorgada las entidades territoriales para la gestión de sus intereses en aras de un desarrollo económico y social contribuyendo así con los fines del Estado (Const, 2010). En segunda instancia, el sujeto pasivo en este contexto corresponde a Copetran, toda vez que, los acuerdos municipales estipulan que son las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho

que realicen el hecho generador; en razón a la definición de persona jurídica estipulada en el Código Civil y el concepto de sociedad de hecho establecido en el Código de Comercio, los cuales dan origen a la persona ficticia capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones; denominadas corporaciones y fundaciones, constituidas mediante escritura pública o documento privado, dedicadas a realizar la actividad sujeta a la imposición (Jaramillo Diaz, 2018).

En tercera instancia, el hecho generador corresponde a las actividades de servicios las cuales son gravadas con el impuesto de industria y comercio, bajo el amparo de la Ley 14 de 1983 y decretos reglamentarios. Esté ordenamiento jurídico estipuló que son actividades de servicios las dedicadas a generar satisfacción a la comunidad mediante la ejecución de una o varias de las siguientes o análogas actividades de transporte y aparcaderos. No obstante, esta definición fue reestructurada en la Ley 1819 de 2016, la cual estipula la noción de la actividad de servicio, refiriéndose a “todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de hacer sin, importar que en ellos predomine el factor material o intelectual”.

En este sentido, al realizar el análisis de los acuerdos municipales se observó que el 57 % de los acuerdos tributarios territoriales optaron por actualizar los estatutos a la luz de la Ley 1819, referente a la reestructuración integral el concepto de actividad de servicios; mientras que el 42 % mantuvo la definición que se sumergía la Ley 14 y el 2% restante de los acuerdos no presentaron ningún concepto sobre la actividad y en su lugar mencionan todas las actividades económicas para la actividad de servicios (Ver Figura 2).

Figura 1. *Conceptualización actividad de servicios*

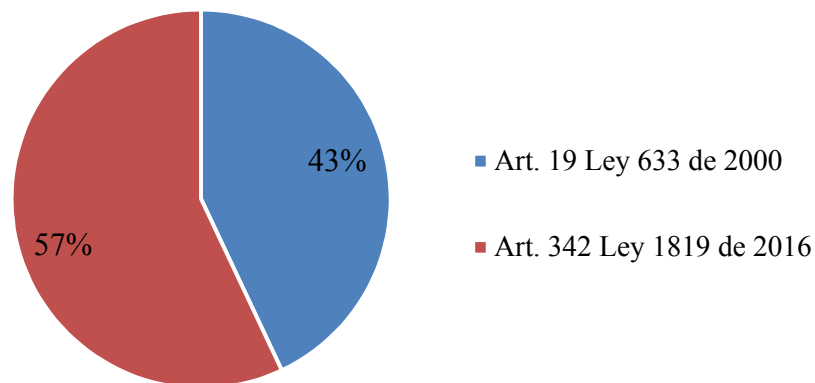
Adaptado de: la conceptualización de las actividades de servicios de los estatutos tributarios municipales en las jurisdicciones donde declaró Copetran.

En consecuencia, la reestructuración del concepto de actividades de servicios no genera impacto en el transporte de la cooperativa. Toda vez que, la definición de servicios estipulada en la Ley 14 y Decreto 1333, permite a las entidades territoriales determinar cargas fiscales a los servicios no previstos en la norma, en razón a que las actividades estipuladas en la ley no son taxativas. Una situación similar se infiere de la Ley 1819, la cual reestructura el concepto de servicios de forma amplia y general, lo que faculta a las entidades territoriales la interpretación e imputación del impuesto. Por tanto, los dos conceptos establecidos en las leyes son semejantes y facultan a la entidad territorial a imponer cargas fiscales a las actividades de servicios de cualquier índole; bajo los principios constitucionales de legalidad y autonomía (Castillo Bonnet, 2018; Jaramillo Diaz, 2018).

En cuarta instancia, la base gravable del impuesto de industria y comercio presenta dos esferas jurídicas para la liquidación del impuesto: base general y base especial. La primera, estipulada en la Ley 1819, está constituida por el total de los ingresos ordinarios y

extraordinarios percibidos en el respectivo año gravable, con excepción de: los ingresos provenientes por activos fijos, exportaciones, subsidios, impuesto regulados por el Estado, las actividades no sujetas, devoluciones, rebajas y descuentos. La segunda bajo el amparo de Ley 633 de 2000, consiste en distribuir los ingresos percibidos entre la empresa transportadora y el propietario del vehículo. Esta base, coadyuva a clasificar los ingresos percibidos por la empresa transportadora de los ingresos del propietario del bien; en calidad de ingresos para terceros, es decir, que la obligación tributaria es compartida de forma que no genera doble imposición sobre el mismo hecho generador; liquidándose bajo las reglas de base general. En este sentido, al realizar el análisis de los acuerdos municipales se observó que el 57% estipulan la base ordinaria para el impuesto de industria y comercio y el 43% contemplan la base especial para el servicio de transporte (Ver Figura 3).

Figura 3. *Base gravable especial para el servicio de transporte automotor*

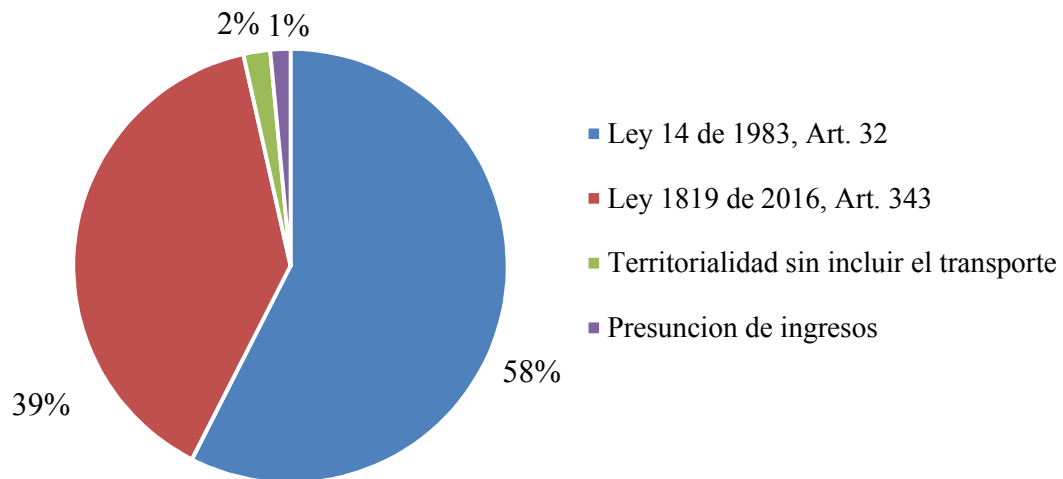


Adaptado de: la base gravable especial para el servicio de transporte automotor de los estatutos tributarios municipales en las jurisdicciones donde declaró Copetran.

En consecuencia, la reestructuración del concepto de la base gravable no genera algún impacto directo en la actividad de servicios de transporte de la cooperativa. Toda vez que, el

artículo 342 la Ley 1819, actuó con mesura al estipular que las bases especiales establecidas legalmente en el ordenamiento jurídico estarán vigentes en el momento de promulgar la mencionada ley; entre ellas la distribución de ingresos para el sector transportador. No obstante, es de gran importancia para esta actividad que los acuerdos actualizados no desconozcan la base gravable especial para el transporte automotor, toda vez que, esta clasificación permite identificar y ordenar los ingresos de la empresa transportadora y de los propietarios de los vehículos; ambos, sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio.

En quinta instancia, respecto a la territorialidad del impuesto de industria y comercio, el gobierno nacional redefinió ciertos lineamientos para determinar el origen de la percepción de los ingresos en el servicio de transporte terrestre; con el propósito de identificar la jurisdicción acreedora del gravamen. En este contexto, en el año 2016 expidió la Ley 1819 que condiciona el hecho generador del servicio de transporte, de forma que reconoce el ingreso en el municipio o distrito desde donde se despacha la mercancía o persona. En este sentido, al realizar el análisis de los acuerdos municipales se observó que el 58% estipula que se tributa en el lugar donde se realice el hecho generador sin tener establecimiento de comercio al amparo del artículo 32 de la Ley 14, el 39% están ajustados a los preceptos de la actualización emitida por la Ley 1819, el 2% incorporaron la territorialidad para el sector financiero y los servicios públicos domiciliarios; sin incluir el transporte terrestre de carga y el 1% restante determinaron la presunción del ingreso para el servicio de transporte; el cual se entiende percibido el ingreso en el municipio; cuando se inicie allí la operación y no posea una infraestructura propia en los municipios del trayecto o destino (Ver figura 4).

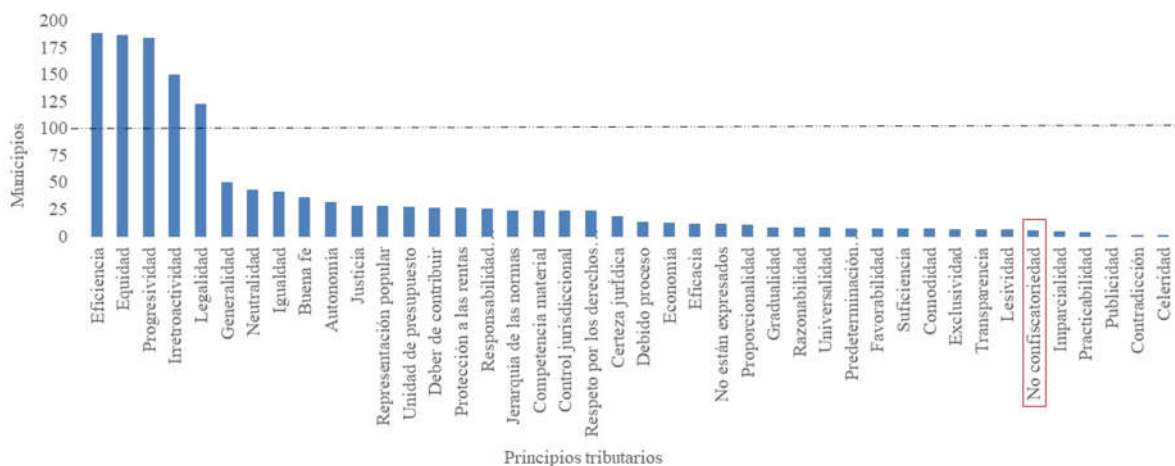
Figura 4. Territorialidad de las entidades territoriales

Adaptado de: el concepto de territorialidad estipulado en los estatutos tributarios municipales en las jurisdicciones donde declaró Copetran.

En consecuencia, debido a que la territorialidad es el eje central para la tributación del impuesto de industria y comercio porque permite identificar el sujeto activo del tributo; este tópico genera grandes inconvenientes para la cooperativa. En este sentido, los acuerdos amparados bajo la Ley 14 donde el concepto de territorialidad es ortodoxo, amplio y ambiguo, puede generar diversas controversias entre las entidades territoriales, onerosos litigios y efectos de múltiple tributación sobre el mismo hecho generador; vulnerando los preceptos constitucionales. En contraste, los acuerdos bajo el amparo de la Ley 1819, la cual actualiza el concepto de territorialidad al esclarecer de forma concreta el sujeto activo del tributo y minimiza las controversias generadas entre la administración blindando los principios tributarios. Finalmente, los acuerdos que presentan la territorialidad sin incluir el servicio de transporte y la presunción de ingresos acuden a la regla general del principio espacial establecido en la Ley 14, puede conllevar a la generación de las mismas controversias repercutiendo negativamente en el desarrollo económico de Copetran.

Por otra parte, los acuerdos municipales estipulan los principios tributarios rectores para la imposición de rentas en su jurisdicción, en pro de la autonomía estipulada en la constitución; para el cumplimiento de los fines del Estado. Al realizar el análisis de los acuerdos se observó en términos generales, que los principios presentan una distribución heterogénea entre los municipios. Dentro de los principios de mayor incidencia se encontraron: eficiencia, equidad y progresividad, los cuales están consignados en más de 175 acuerdos. A su vez, los principios de irretroactividad y legalidad les siguen en orden de aparición y están presentes en más de 120 acuerdos municipales. A su vez, los principios restantes se encuentran en menor medida en los acuerdos y su distribución es variable entre municipios. Un hallazgo relevante observado en los acuerdos municipales es la poca o nula presencia es el principio de la no confiscatoriedad, el cual es solo reconocido taxativamente en cinco municipios: Buga, Cartagena, Cogua, Pore y Tunja (Ver Figura 5).

Figura 5. Principios tributarios de las entidades territoriales



Adaptado de: los principios tributarios estipulados en los estatutos tributarios municipales en las jurisdicciones donde declaró Copetran.

En síntesis, el entorno fiscal de Copetran está dado en el impuesto de renta y en el impuesto de industria y comercio. La cooperativa es una ESAL, debido a que el objetivo social

cumple con los fines de Estado, en los que destaca el servicio a la comunidad; al desarrollar el servicio de transporte terrestre. Lo anterior, tiene dos grandes repercusiones, la primera radica en que se debe aplicar el régimen tributario especial; el cual otorga ciertos beneficios tributarios en renta y la segunda consiste en aplicar el régimen tributario territorial ordinario, toda vez que, dentro de las prohibiciones consagradas en la Ley 26 de 1904 no acobija al sector cooperativo. Lo anterior, propone retos en materia de tributación territorial que hace necesario evaluar la validez de los principios y como estos se involucran con las actividades de servicios.

En este sentido, es importante precisar que los acuerdos municipales no presentan concordancia en los principios tributarios. En el análisis, se evidencia que los principios que superan el 50% de los acuerdos; son los estipulados en el artículo 363 de la constitución política, afirmado que el impuesto es equitativo, eficiente y progresivo. No obstante, existen principios que están estipulados con reserva; como es el caso de la no confiscatoriedad. Este principio fundamental tiene una estrecha relación con el derecho a la propiedad privada, siendo elemento principal de cualquier Estado democrático; el cual es garantía para no extralimitar la carga fiscal respetando y protegiendo las utilidades obtenidas en el desarrollo de la actividad económica (Robles 2006; Leon 2011).

6. Alcance del principio de la no confiscatoriedad en el impuesto de industria y comercio en la Cooperativa Santandereana de Transportadores Limitada-(Copetran)

6.1. Determinación de la confiscación a la propiedad privada de Copetran

El impuesto de industria y comercio es un tributo municipal creado en el año 1983 con la expedición de la Ley 14; la cual facultó a las entidades territoriales a estipular cargas fiscales

dentro de su jurisdicción. Este impuesto recae en la realización directa e indirecta de actividades económicas, incluido el servicio de transporte terrestre; actividad económica desarrollada por Copetran en doscientos municipios en todo el territorio nacional (Ver Figura 1). Para el año gravable 2019, la cooperativa declaró el impuesto de industria y comercio en 175 municipios ubicados en 25 departamentos, por valor total de \$ 584.372.000; cuyos ingresos totales percibidos ascienden a \$ 88.993.310.252 (Ver Tabla 6). Los departamentos con mayor participación en los ingresos son Cesar y Santander con el 36% y 33%, respectivamente. Seguido se ubica el distrito capital de Bogotá con el 5%; los departamentos de Valle del Cauca y Norte de Santander con el 4%; Atlántico, Bolívar y Antioquia con el 3%, Magdalena, Meta y La Guajira con el 2%; Casare y Tolima con el 1%. Asimismo, los departamentos con una participación inferior al 1% incluyen: Nariño, Putumayo, Caquetá, Huila, Risaralda, Cauca, Sucre, Córdoba, Caldas, Cundinamarca, Boyacá y Arauca.

Tabla 6. *Distribución de ingresos e impuesto de industria y comercio por departamentos para el año gravable 2019*

Departamento	No. Municipios	Ingresos percibidos	Impuesto declarado	Participación de ingresos
Cesar	20	\$ 31.666.894.000	\$ 254.543.000	36%
Santander	24	\$ 29.595.895.043	\$ 164.134.000	33%
Bogotá	1	\$ 4.335.326.000	\$ 17.948.000	5%
Valle del Cauca	10	\$ 3.645.788.000	\$ 18.137.000	4%
Norte de Santander	10	\$ 3.193.592.000	\$ 20.335.000	4%
Atlántico	6	\$ 3.084.223.000	\$ 20.880.000	3%
Bolívar	9	\$ 2.716.976.000	\$ 20.007.000	3%
Antioquia	10	\$ 2.562.706.000	\$ 16.317.000	3%
Magdalena	9	\$ 1.908.662.005	\$ 12.030.000	2%
Meta	11	\$ 1.838.723.000	\$ 8.590.000	2%
La Guajira	7	\$ 1.338.494.204	\$ 9.440.000	2%
Casanare	10	\$ 783.681.000	\$ 7.670.000	1%
Tolima	8	\$ 456.903.000	\$ 1.878.000	1%
Arauca	4	\$ 369.675.000	\$ 2.601.000	< 1%
Boyacá	8	\$ 331.047.000	\$ 2.160.000	< 1%
Cundinamarca	8	\$ 330.664.000	\$ 2.508.000	< 1%

Departamento	No. Municipios	Ingresos percibidos	Impuesto declarado	Participación de ingresos
Caldas	2	\$ 228.670.000	\$ 758.000	< 1%
Córdoba	3	\$ 191.122.000	\$ 1.337.000	< 1%
Sucre	1	\$ 180.168.000	\$ 1.261.000	< 1%
Cauca	3	\$ 92.523.000	\$ 736.000	< 1%
Risaralda	1	\$ 79.353.000	\$ 714.000	< 1%
Huila	6	\$ 31.194.000	\$ 166.000	< 1%
Caquetá	1	\$ 19.270.000	\$ 135.000	< 1%
Putumayo	2	\$ 10.208.000	\$ 76.000	< 1%
Nariño	1	\$ 1.553.000	\$ 11.000	< 1%
Total	175	\$ 88.993.310.252	\$ 584.372.000	100%

Adaptado de: distribución de ingresos e impuesto de industria y comercio por departamentos para el año gravable 2019.

Ahora bien, la territorialidad en materia del impuesto de industria y comercio, aplicable al servicio de transporte terrestre se define inicialmente mediante la Ley 14 de 1983; la cual establece que el ingreso se percibe donde se ejerzan o realicen las actividades en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos. Lo anterior, presenta un vacío de interpretación en el sector del transporte, el cual radica en la indeterminación de la jurisdicción acreedora del tributo; debido a que esta actividad conecta operaciones en varios municipios generando diversas controversias con las administraciones, por sus múltiples interpretaciones para acreditar el tributo dentro de su jurisdicción (Ley 14, 1983; Rojas *et al.* 2016; Mejía & Sepúlveda 2019).

Por lo anterior, el Consejo de Estado determinó dos criterios para esclarecer la territorialidad en materia de industria y comercio: la primera radica en el lugar de residencia del prestador del servicio y la segunda en el sitio de mercado o donde se perfeccione la venta. En consecuencia, las entidades territoriales entran en disputa del gravamen al interpretar que la fuente del ingreso tuvo lugar dentro de su jurisdicción y no en la residencia del contribuyente,

generando sanciones onerosas y altos sobrecostos; afectando las utilidades de la cooperativa (Consejo de Estado, Sentencia 25000-23-37-000-2013-00338-01, 2020; Rojas *et al.* 2016).

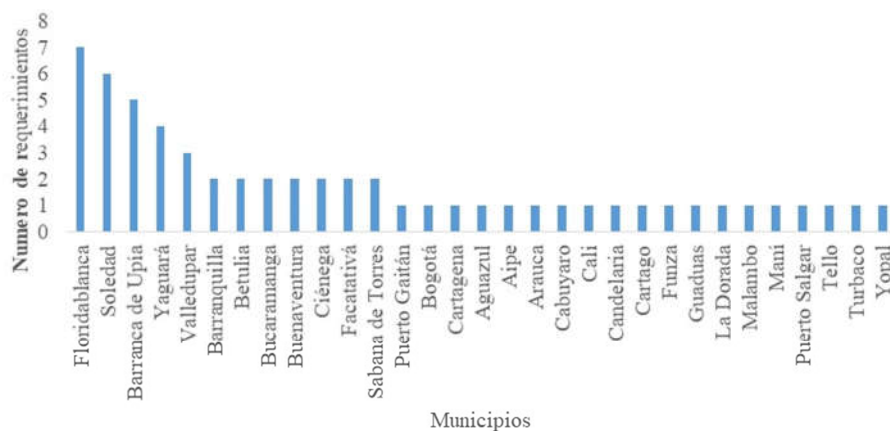
En vista de la problemática que genera el vacío en la interpretación de la normativa; el legislador expidió la Ley 1819 de 2016, la cual reestructura el principio de territorialidad definiendo los lineamientos concretos para la determinar la jurisdicción acreedora del tributo. En este sentido, la normativa establece que la empresa transportadora declarará el gravamen de industria y comercio desde donde se despache el bien o mercancía; entendiéndose el lugar donde se expide el manifiesto de carga; simplificando de esta forma la posible doble imposición respetando los preceptos constitucionales (Ley 1819, 2016).

En este sentido, el ordenamiento jurídico del transporte terrestre automotor de carga, determina que las empresas habilitadas para prestar el servicio de transporte con radio de acción intermunicipal o nacional, deberán expedir la remesa terrestre de carga y el manifiesto electrónico de carga. La primera, se genera en el momento de acordar los elementos esenciales del contrato de transporte y el segundo, se genera *en el momento del despacho del bien o mercancía*, estipulando los plazos y tiempo para el cargue y descargue de la mercancía; además, la fecha y hora de llegada y salida del vehículo. Estos documentos amparan mercancía antes las respectivas autoridades. Así mismo, el manifiesto original debe ser enviado en medios magnéticos al Ministerio de Transporte y este, a su vez, remitirá electrónicamente la información a la DIAN y podrá ser compartida con otras entidades del Estado (Decreto 173, 2001; 1Decreto 1842, 2007; Decreto 1499, 2009; Decreto 2092; 2011).

En este sentido y con el fin de identificar los escenarios en donde las entidades territoriales podrían confiscar las utilidades de Copetran y se genere la posible vulneración de los preceptos constitucionales; se analizó los comunicados emitidos por las alcaldías a la cooperativa

durante el periodo 2018 y 2019. La correspondencia recibida durante los años en mención ascendió a 58 manuscritos distribuidos en 31 municipios. Estas solicitudes se encontraron con mayor frecuencia en Floridablanca y Soledad con 6 y 7 comunicados, respectivamente. Seguido de Barranca de Upía con 5 comunicados, Yaguará con 4 comunicados, Valledupar con 3 comunicados y con menor número de solicitudes se ubican: Barranquilla, Betulia, Bucaramanga, Buenaventura, Ciénega, Facatativá, Sabana de Torres, Bogotá, Cartagena, Aguazul, Aipe, Arauca, Cabuyaro, Cali, Candelaria, Cartago, Funza, Guaduas, La Dorada, Malambo, Maní, Puerto Gaitán, Puerto Salgar, Tello, Turbaco y Yopal (Ver Figura 6).

Figura 6. *Requerimientos emitidos por las entidades territoriales en el periodo 2018-2019*

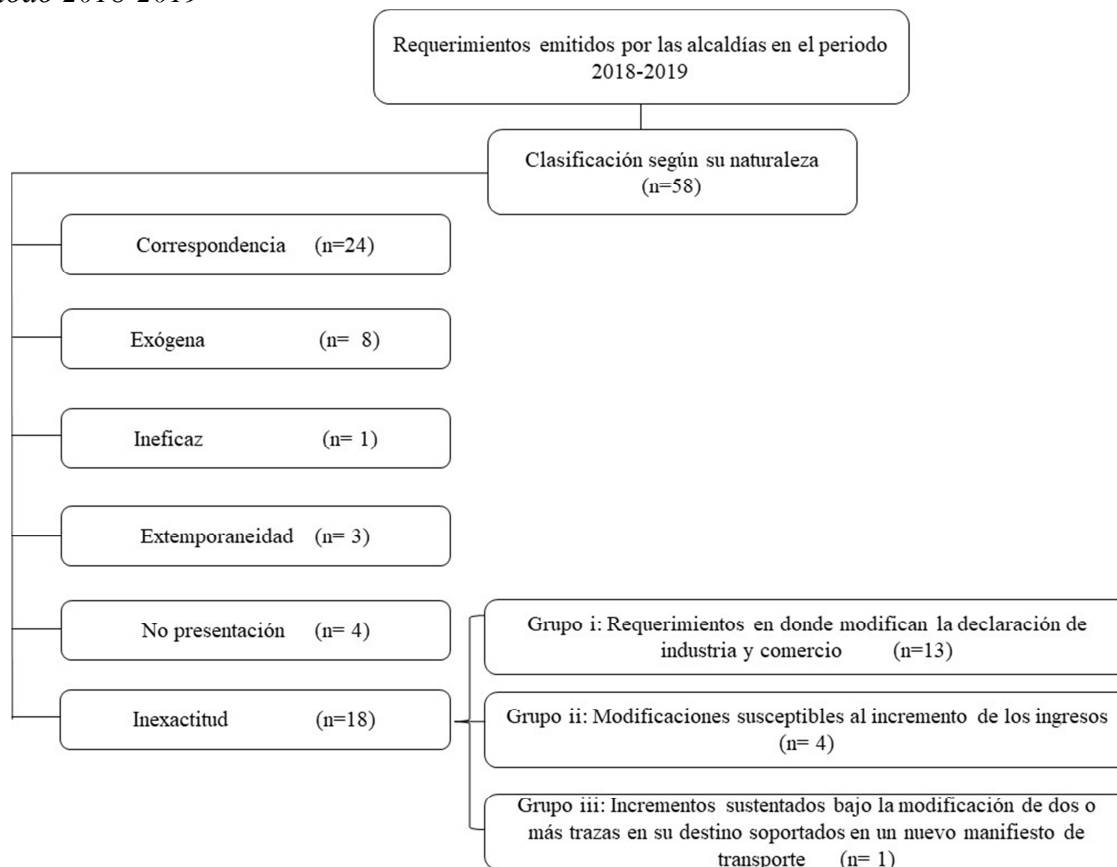


Adaptado de: requerimientos emitidos a Copetran por parte de las entidades territoriales periodo 2018-2019.

Para el análisis de todos los requerimientos se realizó una clasificación en seis categorías de acuerdo a su naturaleza, siendo: i) correspondencia; ii) exógena; iii) ineficacia; iv) extemporaneidad; v) no presentación y vi) declaraciones inexactas. Esta última categoría se subclasificó en tres grupos bajo los siguientes criterios: Grupo i: solicitudes de modificar la declaración de industria y comercio, Grupo ii: modificaciones susceptibles al incremento de los

ingresos y Grupo iii: incrementos sustentados bajo la modificación de dos o más trazas en su destino soportados en un nuevo manifiesto de carga (Ver Figura 7).

Figura 7. Clasificación de los requerimientos emitidos por las entidades territoriales en el periodo 2018-2019



Adaptado de: la clasificación de los requerimientos emitidos por las entidades territoriales en el periodo 2018-2019.

Bajo estas premisas, en la categoría de correspondencia se ubicaron 24 requerimientos en los que solicitaba información²¹ concerniente a la fiscalización para los años gravables del 2013 al 2018. Así mismo, el análisis situó ocho requerimientos que correspondieron al pliego de cargos por no presentar la información exógena para los periodos del 2015 al 2017. Un hallazgo relevante evidenció que la alcaldía de Floridablanca extralimita la potestad tributaria otorgada

²¹ Información solicitada: declaración de renta, declaración del impuesto al valor agregado, declaraciones de industria y comercio, balances de comprobación, estados financieros, auxiliares contables, entre otros.

por la constitución; debido a que existe un indicio de ilegalidad en el acto administrativo en el cual se expide la resolución No. 5261 de 2017 con fecha de expedición del 20 de noviembre de 2017; en donde estipulan los sujetos pasivos y las especificaciones técnicas de la información exógena para el año gravable 2017, siendo este el sustento jurídico para emitir el pliego de cargos No. 030 de 2018, ante la omisión de la presentación de la información exógena por parte de Copetran. La presunta ilegalidad del acto acontece en las resoluciones expedidas por la alcaldía, mediante la cual se determina el contenido y los lineamientos técnicos para los medios magnéticos; los cuales deben expedirse por lo menos con dos meses de anterioridad al último día del año gravable anterior al cual se solicita la información (Ley 1607, 2012 art. 139).

De igual forma, el análisis encontró un requerimiento que promulgó la ineficacia de la declaración del impuesto de industria y comercio. La ineficacia se generó debido a que Copetran presentó en la ciudad de Bogotá las declaraciones de forma bimestral; cuando el deber formal de la cooperativa era presentar el impuesto con una periodicidad anual, en razón al artículo 4 del acuerdo 648 de 2016, el cual estipula que los contribuyentes declararán el impuesto de forma anual cuando el impuesto a cargo del año inmediatamente anterior sea inferior a 391 UVT equivalentes a \$11,633,000; siendo éste superior al tributo declarado por Copetran en el año 2016, el cual asciende a \$10.196.000 (Acuerdo 648, 2016).

Del mismo modo, el análisis evidenció que tres declaraciones del impuesto de industria y comercio fueron decretadas con extemporaneidad, en razón a que Copetran presentó el tributo posterior a las fechas establecidas en las resoluciones expedidas por la secretaría de hacienda; estas acontecen en los municipios de Aguazul, Funza y Soledad. En el caso de la no presentación, se encontraron cuatro requerimientos que promulgaron la no presentación de la declaración del impuesto por falta de firma del representante legal y no declarar en el lugar

autorizado. Lo anterior, surtió efecto en los municipios de Barranca de Upía y Guadua. Un hallazgo importante evidencia la carencia en los medios tecnológicos necesarios para presentar y pagar el impuesto en el municipio de Barranca de Upía. En consecuencia, se debe presentar directamente en la entidad bancaria excluyendo lugares de presentación como la alcaldía y a través de mensajes electrónicos.

Ahora bien, con referencia a los 18 requerimientos inexactos; estos se subclasificaron en tres grupos con el fin de determinar los escenarios en donde se vulnere el principio de no confiscatoriedad en materia de industria y comercio. En el grupo i: se encuentran 13 requerimientos inexactos recibidos por las entidades territoriales, donde se solicita modificar la declaración de industria y comercio en los periodos 2012, 2015, 2016, 2017 y 2018. Estas modificaciones subyacen por descuentos no procedentes, pagos inferiores al pago mínimo y declaraciones dadas como no presentadas. En primer lugar, el descuento no procedente se ubica el municipio de Tello, el cual expide el requerimiento especial No. 417992018-95 con fecha del 23 de mayo de 2018; en donde solicita a Copetran modificar la declaración de industria y comercio para el periodo gravable 2015; toda vez que, la cooperativa accedió a un descuento por incentivo tributario estipulado en el artículo 580 del acuerdo municipal 056 de 2008, sin ser acreedor del mismo. En razón a que el mencionado beneficio tributario está condicionado a tener un establecimiento de comercio propio en el municipio de Tello (Acuerdo 56, 2008).

En segundo lugar, el pago mínimo en el impuesto de industria y comercio, subyace en el municipio de Betulia con la expedición del requerimiento con fecha del 7 de junio de 2018, en donde solicita a Copetran cancelar el pago mínimo del tributo de la vigencia del 2016, en razón al artículo 101 del acuerdo municipal 042 del 2013, el cual estipula que en ningún caso el impuesto sea inferior a dos salarios mínimos diarios legales vigentes (SMDLV); toda vez que, la

declaración reportada por la cooperativa para este año gravable, se liquidó bajo los ingresos percibidos por valor de \$133.000, obteniendo como resultado un impuesto a cargo de \$1.583, vulnerando el artículo 101 del acuerdo (Acuerdo 042, 2013).

En tercer lugar, se encuentra con mayor incidencia los requerimientos expedidos por las entidades territoriales en donde Copetran no presentó declaración del impuesto de industria y comercio para los años gravables 2012 al 2018. Toda vez que, en medio del proceso de fiscalización las alcaldías lograron evidenciar que la cooperativa es sujeto pasivo del impuesto. Por tanto, deben presentar y declarar el impuesto atribuible; dentro de estos se ubican los municipios: Cartagena, Aipe, Candelaria, Malambo, Puerto Salgar, Sabana de Torres, Soledad y Yaguará.

En el grupo ii se encuentran tres requerimientos, los cuales solicitan a Copetran modificar la declaración de industria y comercio con incremento de los ingresos en su jurisdicción para los años gravables 2015 al 2018. Entre ellas, se ubican los municipios de Puerto Gaitán, Floridablanca y Barranquilla. En primera instancia, el municipio de Puerto Gaitán expidió el emplazamiento para corregir No. SAF. 1221-72.08-1076 con fecha del 16 de agosto del 2018, en donde solicitan a Copetran corregir la declaración para el año gravable 2016; en razón al hallazgo de la presunta omisión de ingresos evidenciada en el cruce de información exógena reportada por los agentes de retención. No obstante, la secretaria de hacienda de Puerto Gaitán omitió la distribución de ingresos estipulada en la Ley 633 de 2000 e incorporada en el artículo 55 del acuerdo municipal 022 de 2018. Por tanto, no procede el emplazamiento debido a que los ingresos se discriminan entre los ingresos propios y los ingresos para terceros. Los segundos recaen en los propietarios de los vehículos, los cuales tienen la obligación formal de presentar la respectiva declaración. En consecuencia, los ingresos propios de Copetran para esta jurisdicción

ascienden a \$ 251.525.000, correspondiente al valor porcentual de la comisión cobrada al propietario del vehículo cumpliendo con la normativa fiscal pertinente (Ley 633, 2000; Acuerdo 022, 2018).

En segunda instancia, el municipio de Floridablanca expidió el requerimiento especial No. SAF. 0166 con fecha del 29 de julio del 2019, notificado en la dirección de la sucursal ubicada en municipio y no en la dirección de notificaciones judiciales determinada por Copetran. El requerimiento especial determinó la presunta omisión de ingresos reconocidos en la respectiva declaración como ingresos percibidos en otras jurisdicciones basadas en la omisión del requerimiento ordinario No. 2433 por el cual inició el proceso de fiscalización; este requerimiento ordinario nunca nació a la vida jurídica por la indebida notificación, debido a que fue allegado a la dirección de la sucursal. La alcaldía determinó la presunta omisión de ingresos hasta que sea desvirtuados por el contribuyente; apropiándose de todos los ingresos brutos ordinarios y extraordinarios que percibió Copetran a nivel nacional en el periodo 2017.

En este sentido, la alcaldía de Floridablanca desconoce la normatividad territorial como lo es la Ley 14 de 1983 y el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, las cuales determinan la territorialidad del impuesto, apropiándose de los ingresos que no son percibidos dentro de su jurisdicción. Por tanto, el ente territorial no tiene sustento legal ni fáctico para determinar una nueva obligación impositiva. Además, es importante precisar que los requerimientos no fueron notificados en debida forma, desconociendo los procedimientos tributarios y con la incuestionable violación de los preceptos constitucionales como: el debido proceso, legítima defensa y desconocimiento del Código General Disciplinario (Ley 14, 1983; Const. 2010, art.29; Ley 1819, 2016).

En tercera instancia, el municipio de Barranquilla expidió el requerimiento especial No. GGI-FI-RE-00037-18 con fecha del 29 de enero del 2018, el cual propone modificar la declaración del impuesto de industria y comercio para el año gravable 2015. La entidad deduce de la declaración de renta que los ingresos brutos ordinario y extraordinarios ascienden a \$82.147.305.000, los ingresos percibidos en otros municipios son de \$70.199.485.000 soportados en las declaraciones municipales. Por tanto, los ingresos percibidos dentro de su jurisdicción equivalen a \$11.947.820.000, en contraste con el valor de \$1.526.339.000 declarado por Copetran como ingresos percibidos en el municipio de Barranquilla.

En este sentido, la alcaldía de Barranquilla incurre un nuevo requisito no previsto en la normativa, toda vez que, presumir que los ingresos pertenecen a su jurisdicción incluidos los ingresos percibidos en otras jurisdicciones; desconocen la normatividad territorial determinada en la Ley 14 de 1983 y el artículo 343 de la Ley 1819 de 2016, la cual establece la territorialidad del impuesto de industria y comercio. Así mismo, la sentencia de la corte constitucional C-121 del 22 de febrero de 2006 declara exequible el artículo 32 de la Ley 14. Bajo esta premisa, las entidades territoriales tienen una delimitación para recaudar y administrar los tributos, el cual debe acreditarse cuando se causen al cumplirse los preceptos de la obligación fiscal previstos en la normativa; dentro de su jurisdicción “sin que puedan percibirse por hechos económicos no contemplados en la ley, actividades ocurridas en otros municipios, o por aquellos que correspondiendo a actividad industrial, comercial o de servicios, por expresa prohibición legal no están gravados” (Ley 14; 1983 art.32; C-121 de 2006; Const. 2010, art.29; Ley 1819, 2016 art. 343; Ley 1952, 2019 art. 38 numeral 3).

Respecto al grupo iii, se encuentra un requerimiento que solicita a Copetran modificar la declaración de industria y comercio por incrementos de los ingresos sustentados bajo la

modificación de dos o más trazas en su destino soportado en un nuevo manifiesto de carga. Bajo esta premisa, se ubica el municipio de Buenaventura, el cual expidió el oficio persuasivo No. 0321-18-640 del 4 de julio de 2019; en el cual alcaldía corrobora las inexactitudes en las declaraciones de los periodos 2017 y 2018, toda vez que, al cruzar la información con el Ministerio de Transporte se evidencia que la actividad desarrollada por la cooperativa omitió ingresos con referencia a los: [cito comunicado]...*despachos originados desde Buenaventura...* Es decir, los manifiestos de carga expedidos en la ciudad de Buenaventura; lugar en donde se generó el despacho primario o el despacho secundario de la mercancía; este último debido a las modificaciones presentadas en la prestación del servicio.

En este sentido, se analizaron las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por Copetran en los años gravables 2017 y 2018; con el fin de corroborar la posible omisión de ingresos como lo sustenta el oficio persuasivo; expedido por el municipio de Buenaventura. En la declaración del año gravable 2017, la cooperativa declaró ingresos totales por valor de \$ 615.638.000; los cuales para el servicio de transporte de carga el ingreso asciende a \$ 229.113.923. En la declaración del año gravable 2018, Copetran reportó ingresos totales por valor de \$ 751.665.000; los cuales para el servicio de transporte de carga el ingreso asciende a \$ 210.669.863, sustentados en aproximadamente 3.200 manifiestos de carga (Ver Tabla 7).

Un hallazgo relevante, evidencia que la alcaldía de Buenaventura no discriminó la distribución de ingresos para el sector transportador de conformidad con el artículo 102-2 del estatuto tributario y artículo 37 acuerdo municipal de Buenaventura. El oficio persuasivo estimó que los ingresos de Copetran para el año 2017 ascienden a \$ 4.879.519.861 y para el año 2018 por valor de \$ 4.892.138.692. En consecuencia, la alcaldía elevó el cobro al incluir como

ingresos a nombre de Copetran los ingresos recibidos para terceros correspondientes a los propietarios de los vehículos; en los cuales recae la obligación jurídica tributaria.

En este orden, según el artículo 102-2 del estatuto tributario se calculó la distribución respectiva para determinar el ingreso que le corresponde a la cooperativa equivalente a seis puntos porcentuales, con el fin de contrastarlos con las declaraciones presentadas por Copetran en periodos gravables en mención para establecer la equivalencia del ingreso. Este procedimiento matemático determinó que los ingresos por Copetran para el 2017 ascendieron a \$ 292.771.192 y para el 2018 un valor de \$ 293.528.322. Por tanto, el ingreso de los propietarios del vehículo para el 2017 ascendió a 4.586.748.669 y para el 2018 a un valor de \$ 4.598.610.370. No obstante, la comparación generó una diferencia a favor del municipio de \$ 63.657.269 para el año 2017 y de \$ 82.828.459 para el año 2018; los cuales corresponden a novedades de los manifiestos expedidos en Buenaventura pertenecientes a otras jurisdicciones Así mismo, la alcaldía de Buenaventura liquidó la sanción correspondiente a la inexactitud por valor de \$ 28.416.000; ante la evidencia generada en el proceso de fiscalización, en donde determinó que Copetran omitió ingresos generados dentro de su jurisdicción basados en la información obtenida del ministerio de Transporte.

Tabla 7. *Relación de ingresos declarados por Copetran contrastados con la información reportada en el cobro persuasivo No. 0321-18-640 expedido por la alcaldía de Buenaventura*

Año	Ingresos totales declarados	Ingresos por transporte de carga	Ingresos cobro persuasivo	Distribución ingresos art. 102-2 ET	Diferencia de ingresos de transporte de carga
2017	\$ 615.638.000	\$ 229.113.923	\$ 4.879.519.861	\$ 292.771.192	\$ 63.657.269
2018	\$ 751.665.000	\$ 210.699.863	\$ 4.892.138.692	\$ 293.528.322	\$ 82.828.459

Adaptado de: relación de ingresos declarados por Copetran contrastados con la información reportada en el cobro persuasivo expedido por la alcaldía de Buenaventura No. 0321-18-640.

Los hallazgos anteriores, sugieren que la alcaldía de Buenaventura incurre en el cobro indebido en el tributo de industria y comercio para los años 2017 y 2018. En razón que, la

alcaldía no desagrega en su cobro persuasivo: los ingresos recibidos para terceros en cabeza de los propietarios de los vehículos y los nuevos manifiestos generados dentro de la jurisdicción de Buenaventura por despachos primarios o novedades en el servicio.

Por tanto, debido a que Copetran clasifica los ingresos tributarios en las jurisdicciones donde se generan los despachos primarios. Toda vez que, al cumplir la remesa terrestre de carga se expide la factura electrónica de venta; la cual es atribuible al lugar de origen del envío. Por consiguiente, se puede establecer que las diferencias entre los ingresos declarados por Copetran contrastados con la información reportada en el cobro persuasivo; corresponden a las novedades de los manifiestos, las cuales fueron considerados como nuevos hechos generadores del impuesto al interpretar que fueron despachos originados desde Buenaventura, lo anterior podría acarrear una posible confiscación de las utilidades de la cooperativa.

Sumado a lo anterior, es importante mencionar que el municipio de Buenaventura no incorporó el principio de la no confiscatoriedad en el acuerdo municipal 017 de 2017 “por el cual adopta el nuevo estatuto tributario para el distrito especial y portuario, biodiverso y ecoturístico de Buenaventura”. Por tanto, en los apartados siguientes se describe una exhaustiva revisión de la normativa y la doctrina jurídica tributaria, con el fin de esclarecer el supuesto nuevo hecho generador del impuesto de industria y comercio, que ocasiona la confiscación de las utilidades de Copetran.

6.2. Principio de territorialidad del servicio de transporte

El principio de territorialidad en el impuesto de industria y comercio grava las actividades industriales, comerciales y servicios que se realicen dentro de las respectivas jurisdicciones municipales de forma directa o indirecta; permanente u ocasional, por personas naturales o

jurídicas que posean o no establecimiento de comercio dentro de la jurisdicción. Este tópico determinó el lugar en donde se debe percibir el ingreso, lo cual esboza grandes dificultades en la identificación del municipio dueño del tributo; cuando los contribuyentes desarrollen las actividades sujetas al gravamen en diversas jurisdicciones sin un establecimiento fijo de comercio (Ley 14, 1983; Decreto 1333, 1986; Vallejo López, 2011).

Así mismo, la Corte Constitucional en el año 2006 declaró exequible el principio de territorialidad estipulado en el artículo 32 de la Ley 14; toda vez que, el precepto legal, es la regla general y abstracta; la cual traslada la potestad tributaria a los concejos municipales al amparo de la constitución política; para establecer las atribuciones impositivas referentes las actividades económicas que se realicen en las respectivas jurisdicciones; lugar en donde se benefician de la infraestructura, el mercado y demás recursos para ejecutar las actividades económicas sujetas al tributo en mención (Ley 14, 1983; C-121, 2006).

En este sentido, el principio de territorialidad generó un cambio fundamental a sistema tributario territorial, toda vez que, bajo este nuevo marco normativo no se requiere un establecimiento de comercio para determinar el sujeto activo del gravamen. En consecuencia, los contribuyentes del impuesto de industria y comercio generan pagos por el mismo hecho generador en múltiples jurisdicciones dentro el territorio nacional; lugares donde ejecutaron las actividades económicas incurriendo en la doble imposición (Ley 14, 1983; Decreto 1333, 1986; Consejo de Estado, Sentencia 9-CE-SEC4-RAD1989-N2222 de 1989; Vallejo López, 2011).

Bajo esta premisa, el legislador en el año 1983 expidió el Decreto 3070; en el cual subsana la posible doble imposición generada en el industria y comercio; por tanto, determinó que los contribuyentes que operen mediante sucursales o agencias dentro o fuera de su domicilio, deberán inscribir mencionada figura ante la secretaria de hacienda en el municipio donde se

encuentre ubicada. Así mismo, estableció que las empresas industriales tributarán en el municipio donde se encuentre ubicada la sede fabril; toda vez que, el producto ofertado subyace del proceso de transformación que necesariamente conlleva a la comercialización; por ende, no acarrea otra actividad económica. El criterio para las actividades industriales fue ratificado en la Ley 90 de 1990 (Decreto 3070; 1983; Consejo de Estado, Sentencia 9-CE-SEC4-RAD1989-N2222 de 1989; Ley 49, 1990; Consejo de Estado, Sentencia 760012331000200800481-01, 2014; Sandoval, 2020).

De igual forma, el principio de territorialidad se visibiliza en los servicios públicos domiciliarios; los cuales existen diversos criterios para determinar el municipio acreedor del tributo: i) el criterio general consiste en tributar en el municipio donde se ubique el consumidor final; ii) la comercialización de energía generada por el contribuyente y cuyo cliente no sea el consumidor final, tributará en el municipio donde se ubique la planta de energía; iii) la comercialización de energía no generada por el mismo y cuyo cliente no sea el consumidor final, tributará en el municipio donde se ubique el domicilio del vendedor o intermediario y iv) las actividades de transmisión y conexión de energía eléctrica, se tributa en el municipio en donde se encuentre ubicada la subestación y en la de transporte de gas combustible; en puerta de ciudad (Ley 383, 1997; Sentencia 15001-23-33-000-2016-00568-01, 2020; Sentencia 05001-23-33-000-2016-00179-01, 2020).

En este contexto, el principio de territorialidad presenta tres reglas para determinar la jurisdicción acreedora del tributo. No obstante, la regla general que estableció la normativa es ortodoxa, limitada y ambigua para las actividades comerciales y otros servicios; debido a que, estas operaciones podrán llevarse a cabo en las jurisdicciones donde los contribuyentes no posean una sucursal o agencia. Lo anterior, generó diversas controversias entre las alcaldías y los

contribuyentes en la interpretación del tópic; basado en la carencia de reglas concretas las cuales se llegarían a una indeterminación del sujeto activo del tributo. En consecuencia, los sujetos pasivos asumieron diversas sanciones y procesos jurídicos; los cuales disminuyen el patrimonio afectando la eficiencia y competitividad de la compañía vulnerando los principios tributarios constitucionales (C-121, 2006; Sentencia 25000-23-37-000-2013-01194-01, 2019; Mejía & Sepúlveda 2019; Cornejo, Calderón & Rodríguez 2020).

Así mismo, la CESTC, concluyó que el principio de territorialidad presenta un grave problema en la estructura del impuesto, toda vez que, bajo el amparo del artículo 32 de la Ley 14, la cual genera efectos de múltiple tributación cuando el contribuyente opera en varias jurisdicciones municipales, lo que ocasiona onerosos ligios por la interpretación del típico para determinar el sujeto activo facultado a reclamar el tributo. Lo anterior, conlleva al Consejo de Estado a disipar estos conflictos; donde sus dictámenes no son uniformes en todos los casos. Este vacío en la interpretación se evidencia en las actividades de servicios en los sectores de transporte y las telecomunicaciones y por tanto sugieren la necesidad de reestructurar los lineamientos de la territorialidad (Rojas *et al.* 2016).

En este orden de ideas, el Consejo de Estado dentro de sus facultades otorgadas por la constitución, resolvió innumerables controversias presentadas entre las secretarías de hacienda y los contribuyentes debido a la interpretación del principio de territorialidad. Esta judicatura en sentencia de unificación expedida el 28 de agosto de 2014; determinó dos criterios esenciales en las actividades comerciales para identificar la jurisdicción donde se percibe el ingreso: el precio y el producto vendido; ambos elementos fundamentales para la existencia del contrato de compraventa. Por tanto, la jurisprudencia descalifica los siguientes elementos comunes: i) el lugar donde se formula la orden de pedido; ii) el lugar donde se coordina la venta; iii) el lugar de

entrega de las mercancías; iv) el lugar de suscripción del contrato; v) el lugar del domicilio del vendedor y v) el lugar a donde se envían agentes para concretar la venta (Sentencia 25000-23-27-000-2010-00123-01, 2014; Sentencia 25000-23-37-000-2013-01194-01, 2019; Sentencia 25000-23-37-000-2014-00160-01, 2019)

En este contexto, la sentencia 25000-23-37-000-2014-01214-01 del C.P Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez ratificó que los preceptos establecidos en la jurisprudencia fueron incorporados en la Ley 1819 de 2016; normativa que aclaró la territorialidad en el impuesto de industria y comercio.

El consejero afirmó que:

“la Sección identificó los datos que llevan a concretar la sujeción territorial en el caso de este hecho imponible, los que a la postre se positivizaron en el ordinal 2. ° del artículo 343 de la Ley 1819 de 2016. De conformidad con ellos, la actividad comercial se realiza en la jurisdicción del municipio donde se perfecciona o consolida la venta, lo que acaece cuando las partes intervinientes concretan los elementos esenciales del contrato de venta. Así, el impuesto se causa en aquel municipio donde se convienen el precio y la cosa vendida” (Sentencia 25000-23-37-000-2014-01214-01, 2019)

“Legalidad de los actos administrativos encaminados a liquidar el tributo depende de que motiven con suficiencia fáctica y jurídica la realización del hecho generador en los términos propuestos. [D]e acuerdo con los precedentes de la Sección, en el ámbito del impuesto de industria y comercio, la actividad comercial se entiende realizada en el lugar donde se pactan los elementos esenciales del contrato y no, en la jurisdicción de donde provienen los ingresos que se pretende gravar” (Sentencia 25000-23-37-000-2014-01214-01, 2019).

Sumado al pronunciamiento anterior, se puede seguir y explorar esta línea jurisprudencial mediante las sentencias: del 04 y del 11 de julio de 2019 (exps. 23178 y 23205, respectivamente, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); del 23 de noviembre de 2018 (exp. 22817, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); del 26 de septiembre de 2018 (exp. 22614, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 08 de junio de 2016 (exp. 21681, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Así mismo, en la actividad de servicios el Consejo de Estado se ha pronunciado desde el sector económico de la construcción y el transporte. En el primero, determinó que la construcción, mantenimiento, conservación, explotación y operación de obras públicas, son actividades que satisfacen las necesidades de la comunidad y respecto a estas. La normativa no estipula un criterio concreto para determinar el sujeto activo del tributo; por tanto, se somete a la regla general del lugar donde se preste el servicio. En consecuencia, le corresponde al contribuyente comprobar el municipio donde percibió los ingresos; entre ellos, las declaraciones de industria y comercio en otras jurisdicciones (Sentencia 25000-23-37-000-2012-00298-01, 2018).

En el segundo caso, el Consejo de Estado corrobora que el principio de territorialidad para el transporte terrestre automotor; no precisa el lugar donde debe entenderse percibido el ingreso. Los contribuyentes que prestan el servicio en varias jurisdicciones, deben analizar ciertos criterios para determinar el sujeto activo del tributo; sin que ello, modifique el hecho generador. Por tanto, los contribuyentes deben soportar onerosos gastos y sanciones para resolver el problema jurídico en la indeterminación espacial del tributo (Sentencia 966-CE-SEC4-EXP1993-N4640, 1993; Sentencia 05001-23-25-000-1997-1939-01, 2002).

Así mismo, la adjudicataria establece que la alcaldía no puede imputar a la base gravable los ingresos de otros municipios en donde no posea un establecimiento de comercio ni que

hubiese declarado y pagado el impuesto correspondiente; basado en los siguientes criterios: i) el domicilio del contribuyente se ubica dentro de su jurisdicción; ii) el destino de la carga se ubica dentro de su jurisdicción y iii) dentro de su jurisdicción se acordó y se lleva el control del servicio prestado. Lo anterior, implicaría crear un hecho generador no previsto en la ley y desconocer que el hecho generador del impuesto de industria y comercio no es el consumo de bienes ni el domicilio del sujeto pasivo (Sentencia 966-CE-SEC4-EXP1993-N4640, 1993; Sentencia 05001-23-25-000-1997-1939-01, 2002).

En este orden de ideas y ante las falencias que presenta el marco normativo, el legislador en el año 2016 expidió la Ley 1819; con el fin de establecer los lineamientos necesarios para determinar la jurisdicción acreedora del impuesto de industria y comercio. En este sentido, el legislador mantuvo las disposiciones especiales de la territorialidad para el sector financiero, servicios públicos domiciliarios y el sector industrial. En este último, la ley ratificó que la comercialización de los productos derivados de un proceso de fabricación; es una etapa conjunta a la actividad industrial, por tanto, no causa el tributo como actividad comercial en cabeza del mismo contribuyente (Rojas *et al.* 2016; Ley 1819; 2016).

En las actividades comerciales, el legislador determinó tres criterios para identificar el sujeto activo del tributo. Estas reglas consisten en: i) Si la actividad se realiza en un establecimiento de comercio abierto al público o en puntos de venta, se entenderá realizada en el municipio en donde estos se encuentren; ii) si la actividad se realiza en un municipio en donde no existe establecimiento de comercio ni puntos de venta, la actividad se entenderá realizada en el municipio en donde se perfecciona los elementos esenciales de la venta: el precio y el producto vendido y iii) las ventas directas al consumidor a través medios electrónico o e-

commerce se entenderán gravadas en el municipio que corresponda al lugar de despacho de la mercancía (Ley 1819; 2016).

En la actividad de servicios, el ingreso se entenderá percibido en el lugar donde se ejecute la prestación del mismo; salvo en los siguientes casos: i) en los servicios de televisión e Internet por suscripción y telefonía fija, el ingreso se entiende en donde se encuentre el suscriptor del servicio; ii) en el servicio de telefonía móvil, navegación móvil y servicio de datos, el ingreso se entiende percibido en el domicilio principal del usuario que registre al momento de la suscripción del contrato o en el documento de actualización y iii) en la actividad de transporte el ingreso se entenderá percibido en el municipio o distrito desde donde se despacha el bien, mercancía o persona (Ley 1819; 2016).

Las directrices anteriormente mencionadas generan una perspectiva más amplia y concreta de la territorialidad para determinar el sujeto activo del impuesto. Según Castrillón, estas reglas podrán suprimir significativamente las controversias entre los contribuyentes y las secretarías de hacienda municipal. Por tanto, las empresas beneficiadas en este nuevo lineamiento espacial; son las que prestan servicios basados en la suscripción por cable, las cuales deben declarar conforme al número de usuarios que se ubiquen dentro del municipio. De igual forma, la autora recalcó que los consejos municipales tiene la competencia constitucional para administrar los recursos dentro de los límites estipulados en la carta; por el cual, deberán actualizar los acuerdos al nuevo tópico territorial (Castrillón Torres, 2018)

Ahora bien, el nuevo lineamiento del principio de territorialidad: desde donde se despacha el bien, mercancía o persona; genera un interrogante en relación a la normativa del transporte terrestre automotor; la cual establece que: en el momento del despacho del bien o mercancía, la empresa transportadora debidamente habilitada debe expedir un manifiesto

electrónico de transporte; con el fin de amparar la mercancía durante su recorrido antes las autoridades competentes. Así mismo, este manifiesto puede ser modificado por cambios en el conductor, remolque, vehículo, carga; por siniestro y accidentes o cuestiones de orden público u otra restricción en la ruta. Por tanto, requiere expedir el manifiesto con la nueva información del conductor y el vehículo en el municipio donde presente la novedad (Ministerio de Transporte, 2013).

Bajo esta perspectiva, se requiere interpretar la expresión “*desde donde*”, para identificar si esta determina la jurisdicción en el cual se debe percibir el ingreso. En este contexto, la Real Academia Española define las palabras “*desde*” y “*donde*”: la primera, es una preposición que “denota un punto en el tiempo o lugar, de que procede, se origina o ha de empezar a contar una cosa, un hecho o distancia”; mientras que la segunda, es un adverbio relativo que indica un lugar. Por tanto, la expresión “*desde donde*” se puede entender como el lugar de origen del despacho de la mercancía. En este sentido, las modificaciones generadas en los manifiestos no son un nuevo hecho generador, toda vez que, el nuevo principio establecido en la Ley 1819 limita la interpretación a la jurisdicción de despacho primario; lugar donde se concreta los elementos centrales del contrato de transporte y se genera la respectiva remesa terrestre de carga; municipio donde se debe declarar y pagar el impuesto de industria y comercio. En este contexto, el legislador aclaró la territorialidad en el servicio de transporte terrestre automotor; toda vez que, determinó que el tributo se declara y cancela en el municipio *desde donde* se despache el bien o la persona; es decir, la jurisdicción de despacho primario, lugar donde se conciertan los elementos centrales del contrato de transporte y se expide la remesa terrestre de carga y la respectiva factura electrónica de venta cuando culmine la remesa.

Ahora bien, respecto al cobro persuasivo expedido por la alcaldía de Buenaventura, donde el ente territorial incrementó los ingresos de la cooperativa en las declaraciones del impuesto de industria y comercio para los años gravables 2017 y 2018, a partir de información global obtenida por el Ministerio de Transporte, (Ver Tabla 7). Un hallazgo interesante evidenció que el cobro persuasivo se basó en los lineamientos establecidos en la Ley 1819 al interpretar que las modificaciones de los nuevos manifiestos producto de las novedades en el servicio de transporte se expidieron dentro de su jurisdicción, entendiéndose [cito comunicado...] ... *origen desde Buenaventura...*

Lo anterior, evidencia que el ente territorial desconoce que el contrato de transporte único e intransferible se pactó en jurisdicciones externas; lugar primario de despacho donde se expidió por única vez la remesa terrestre de carga asociada al manifiesto electrónico de transporte. Por tanto, se sugiere que la alcaldía de Buenaventura vulnera los preceptos constitucionales y el derecho a la propiedad privada repercutiendo negativamente el crecimiento económico.

6.3. Naturaleza jurídica del manifiesto de carga

El servicio de transporte requiere expedir una serie de documentos obligatorios al amparo del ordenamiento jurídico del transporte terrestre automotor de carga; los cuales deben ser portados por el conductor del vehículo durante la prestación del servicio. En este sentido, el registro nacional de despacho de carga (RNDC), suscribe la información referente al despacho de la mercancía y permite hacer seguimiento a la evolución del servicio prestado; con el fin de unir esfuerzos entre el Ministerio de Transporte, la administración de impuestos y la policía nacional; para ejercer control en tiempo real al sector transportador y así lograr suprimir el transporte ilegal y la evasión de los tributos. Por tanto, las empresas de transporte habilitadas con radio de

acción intermunicipal tienen el deber de informar en la plataforma todas las operaciones de forma oportuna e inexorable (Ministerio de Transporte, 2013).

En este orden y para precisar la trazabilidad del registro de la información, es pertinente identificar los actores que intervienen en la operación de la carga y los tópicos claves del proceso para generar el informe de forma eficaz. El primero, se ubican las personas que intervienen en la operación: propietario de la carga, generador de la carga, remitente, destinatario, empresa transportadora, despachador, titular del manifiesto electrónico de carga, conductor y propietario del vehículo. Así mismo, dentro de los tópicos esenciales se encuentran: información de la carga²², información del viaje²³, orden de cargue²⁴, remesa terrestre de transporte²⁵, manifiesto electrónico de carga²⁶, cumplimiento de remesa y manifiesto (Ver Figura 8) (Ministerio de Transporte, 2013).

²² Información de carga: suscribe la información del remitente y de la carga. Este último, describe el tipo de mercancía, determina el lugar donde va a realizar el cargue y descargue del producto y los tiempos pactados.

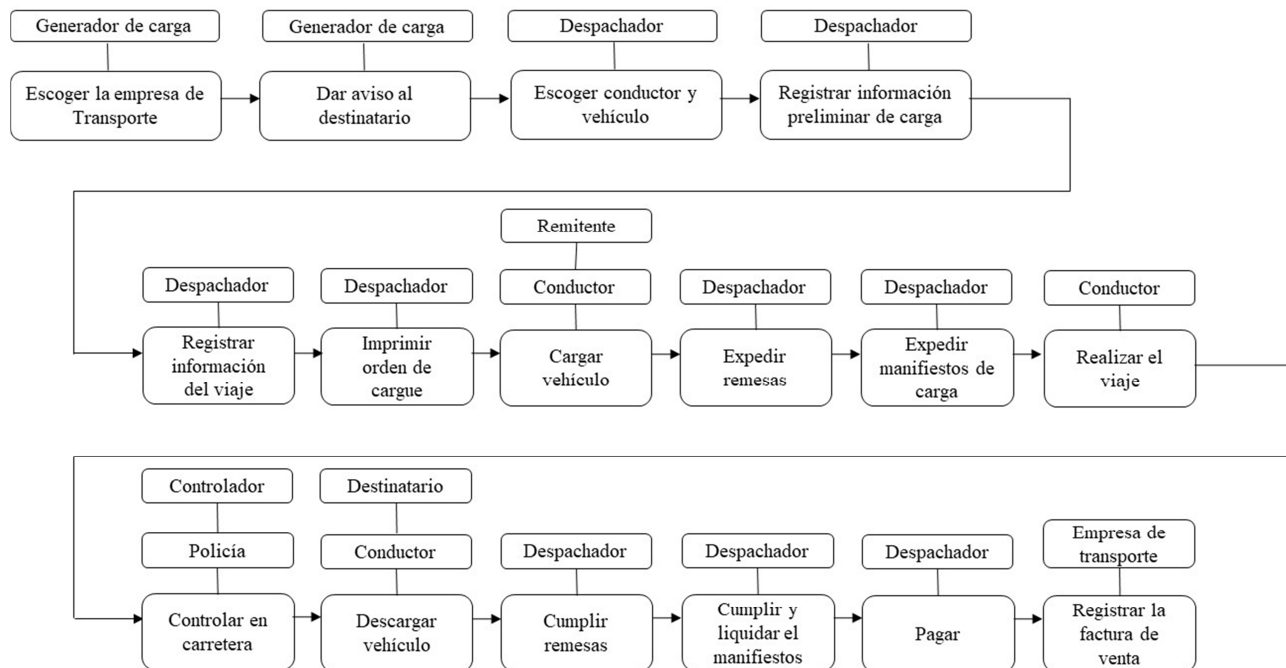
²³ Información del viaje: suscribe la información del vehículo y el conductor que realizar el transporte de la carga. Así mismo, asocia la información de la carga de cada mercancía a transportar en un solo trayecto; por tanto, no puede ser asociada hasta culminar la remesa terrestre de carga y el manifiesto electrónico de carga.

²⁴ Orden de cargue: documento donde suscribe la información del conductor, vehículo y carga, con el fin de autoriza al conductor para recoger una mercancía.

²⁵ Remesa terrestre de transporte: documento oficial y obligatorio donde se registra los tiempos pactados para el cargue y descargue de la mercancía, remitente y destinatario; este manuscrito representa cada carga durante el viaje.

²⁶ Manifiesto electrónico de carga: documento oficial y obligatorio en donde se suscribe la información del titular del manifiesto, vehículo, conductor, valor a pagar por el viaje y relaciona todas las remesas de la mercancía que está transporta.

Figura 8. Proceso de transporte de carga terrestre



Adaptado de: proceso de transporte de carga terrestre. Fuente: Ministerio de Transporte, registro nacional de despacho de carga, manual del usuario. Recuperado de: http://www.nuevalegislacion.com/files/susc/cdj/conc/rndc_r377_13.pdf

En este sentido, el transporte inicia con el generador de la carga; el cual se identifica como el propietario de la mercancía o el remitente del envío. El generador es el encargado de contactar y contratar a la empresa transportadora legalmente constituida y habilitada para prestar el servicio de transporte con vehículos de su propiedad o de terceros; los cuales acuerdan las fechas de cargue y descargue de la mercancía.

Así mismo, la transportadora asigna al despachador, persona encargada de escoger el conductor y el vehículo, generar la información preliminar de la carga, registrar la información del servicio, generar la orden de cargue y entregarla al conductor asignado, para recoger la mercancía; con el fin de generar la remesa terrestre de carga y el manifiesto electrónico de carga. El primero, “representa cada carga durante el recorrido, el cual registra la información del remitente y el destinatario”. El segundo, “registra la información completa del propietario del

vehículo, del conductor, el valor a pagar por el viaje y relaciona todas las remesas de la mercancía que está siendo transportada”. Por último, el conductor llega en la ciudad destino, descarga la mercancía para ser entregada al destinatario; y así, el despachador da cumplimiento formal a la remesa y al manifiesto, con el propósito de expedir la respectiva factura electrónica de venta asignada al municipio desde donde se despachó y el respectivo pago al propietario del vehículo (Ley 1819, 2016; Ministerio de Transporte, 2013).

Por lo anterior, la plataforma RNDC²⁷ autorizada por el Ministerio de Transporte; está habilitada las 24 horas durante los 365 días del año. No obstante, las empresas transportadoras autorizadas para prestar el servicio con radio de acción intermunicipal podrán adquirir un *software* para expedir la remesa terrestre de carga y el manifiesto electrónico de carga. En consecuencia, la aplicación propia de la transportadora debe tener conexión con la plataforma del ministerio para remitir la información de la operación en los términos y condiciones que establezca el ente regulador (Decreto 173, 2001; Decreto 1499, 2009; Decreto 2092, 2011; Decreto 2228, 2013).

Bajo esta premisa, la remesa terrestre de carga, subyació en el año 1990 con la expedición del Decreto 01, el cual reformó el Código de Comercio con referencia al contrato y seguro del transporte. Este documento transcribe la información de la carga a transportar; la cual consiste en el nombre y la ubicación del destinatario; lugar de la entrega; naturaleza, valor, número, peso, volumen y las características de la mercancía, así como, las condiciones generales del contrato, los tiempos pactados y las condiciones especiales para el cargue y descargue de la mercancía. En consecuencia, la empresa transportadora deberá expedir mínimo dos manuscritos; el cual uno debe ser firmado por el transportador y el otro entregado al destinatario (Decreto 1; 1990; Código de Comercio, 2010; Hernandez, 2014)

²⁷ <http://rndc.mintransporte.gov.co/>

Ahora bien, el manifiesto electrónico de carga, manuscrito legal que ampara la mercancía transportada antes las autoridades y se utiliza para llevar las estadísticas del transporte público. Este documento transcribe la información estipulada en el registro del viaje, la cual, comprende los datos del conductor, vehículo y las remesas terrestres de las cargas a transportar. Por tanto, la empresa transportadora debe diligenciar y expedir el manifiesto en original y dos copias, firmados por la empresa y el propietario o conductor del vehículo. El original será portado por el conductor durante la prestación del servicio; la primera copia reposará en los archivos de la transportadora y la segunda copia yacerá en el propietario del vehículo (Decreto 1, 1990; Decreto 173, 2001; Decreto 1842, 2007; Código de Comercio, 2010; Hernandez, 2014).

Así mismo, el Ministerio de Transporte en su facultad de ente de regulador; es consecuente con las modificaciones que pueden surgir el servicio de transporte en cualquier lugar del territorio nacional que implique: la anulación, suspensión y modificación del manifiesto electrónico de carga. En el primer caso, se otorga cuando no se lleva a cabo el servicio de transporte. En el segundo caso, cuando se realiza parcialmente el transporte; entre ellas, por conflictos de orden público u otra restricción en la ruta y en el último caso, cuando se genere cambios en el conductor, remolque, vehículo, carga; por siniestro y accidentes. Estas modificaciones requieren generar la culminación del servicio creado previamente; en vista, a la asociación establecida inicialmente entre las remesas y el manifiesto. Por tanto, se requiere desmarcar del manifiesto electrónico de carga la asociación establecida por la remesa terrestre de carga; para expedir el manifiesto con la nueva información del conductor y el vehículo (Ministerio de Transporte, 2013).

En este orden ideas, la remesa de terrestre de transporte regula la relación jurídica comercial subyacente entre el remitente y el transportador; da fe de la existencia de la

celebración del contrato de transporte y sus condiciones. No obstante, cuando falte este, deberá probarse conforme a los mandatos previsto en la ley. En contraste, con el manifiesto electrónico de carga; el cual regula la relación comercial existente entre la transportadora y el conductor o propietario del vehículo. Por tanto, celebran entre las partes un contrato de vinculación para la prestación de un servicio público de transporte terrestre automotor de carga; esta vinculación comparte la responsabilidad solidaria entre las partes para el cumplimiento de las obligaciones contractuales conferidas en el contrato de transporte (Decreto 1, 1990; Decreto 173, 2001; Decreto 1842, 2007; Código de Comercio, 2010; Hernandez 2014).

Así mismo, el Consejo de Estado en la Sala de lo Contencioso Administrativo; conceptuó que el manifiesto acredita al contrato de transporte; sin entender que esté manuscrito reemplaza el contrato de vinculación existente entre la transportadora y el propietario del vehículo. En consecuencia, presta mérito ejecutivo, en los términos de los Códigos de Comercio y de Procedimiento Civil (Sentencia 11001 0324 000 2012 00159 00, 2018).

Por lo anterior, el contrato de transporte se define como un acuerdo por medio del cual una de las partes se obliga a llevar de un lugar a otro; personas u objetos y a entregarlas al destinatario a cambio de un precio. Este contrato puede ser bilateral o plurilateral; el primero, interviene el transportador y el remitente de la mercancía, en el segundo, se presenta cuando el destinatario hace parte integral de la relación jurídica subyacente. Así mismo, este contrato genera un importe por la prestación del servicio; el cual se atribuirá el valor del flete y demás gastos que ocasione el transporte hasta la culminación. Este valor está regulado por el gobierno nacional, en razón a que establece el precio a cancelar entre la transportadora y el propietario del vehículo; en consecuencia, el valor cobrado por el flete al remitente o destinatario no puede ser

inferior a los valores establecidos en la Resolución 3175 de 2008 (Resolución 3175, 2008; Código de Comercio, 2010, art. 981-1035; Hernandez 2014).

En este orden, el contrato de transporte requiere expedir una remesa terrestre de carga y la factura electrónica de venta en el momento de finalizar el servicio pactado. Es decir, el despachador asignado por la empresa transportadora creará en la plataforma RNDC la culminación satisfactoria del servicio prestado, cerrando el manifiesto electrónico de carga y a su vez las remesas asignadas a esté; con el fin de, proceder a generar el respectivo pago al propietario del vehículo y la factura electrónica de venta asignada a la jurisdicción donde se despachó la mercancía (Ministerio de Transporte, 2013).

Así mismo, el Consejo de Estado en la Sala de Consulta y Servicio Civil, concertó que el manifiesto de carga y la factura de venta no son semejantes; por tanto, el manifiesto no sustituye la factura de venta; en razón a la naturaleza jurídica y la finalidad que envuelven los dos tópicos. El manifiesto de carga tiene como finalidad: amparar la mercancía ante las autoridades y proteger al generador de la carga para el cumplimiento de objeto contractual. La factura de venta, es un título valor; cuyo fin es acreditar al transportador un instrumento financiero por los servicios prestados debidamente cumplidos y al remitente o destinatario de un medio para efectuar el respectivo pago (Sentencia CE-SC-RAD2000-N1240, 2000).

De igual forma, la administración de impuestos corrobora que las empresas de transporte obligadas a expedir facturas electrónicas de venta o los documentos equivalentes; no podrán sustituir mencionado documento con el contrato de transporte y los manifiestos. En consecuencia, la obligación jurídico tributaria subyace con la expedición de la factura electrónica de venta y no con el manifiesto electrónico de transporte; el cual tiene como función amparar la

mercancía transportada antes las autoridades competentes (Ministerio de Transporte, 2013; Concepto DIAN 100208221001006, 2016).

Por tanto, suponer que el manifiesto electrónico de carga genera un ingreso debido a que este sustituye al documento equivalente o la factura de venta; se estaría creando un supuesto no previsto en la normatividad ni por el gobierno nacional; en este sentido, la factura electrónica de venta es expedida posterior al cumplimiento del objeto contractual del transporte pactado; el cual soporta una operación comercial y tributaria; en contraste con el manifiesto (Sentencia CE-SC-RAD2000-N1240, 2000; Concepto DIAN 100208221001006, 2016).

Ahora bien, respecto al cobro persuasivo expedido por la alcaldía de Buenaventura, este ente territorial estableció como hecho generador del impuesto de industria y comercio, los diversos manifiestos generados producto de las novedades en el servicio de transporte que surgieron dentro de su jurisdicción. Esta hecho generador no se encuentra estipulados en la normativa; debido a que según el Consejo de Estado en sentencia CE-SC-RAD2000-N1240, 2000 y el concepto DIAN 100208221001006, 2016; estos manuscritos no son soportes para determinar los ingresos fiscales. Toda vez que, la obligación jurídico tributaria subyace por la expedición de la respectiva factura electrónica de venta; la cual es generada posterior al cumplimiento de la respectiva remesa terrestre de carga. Estas facturas son asignadas en las jurisdicciones donde nació el objeto contractual, lugar donde se expidió la remesa terrestre de carga asociada al manifiesto electrónico de transporte del despacho primario del bien. Por tanto, se sugiere que la alcaldía de Buenaventura extralimita la potestad tributaria establecida por la carta al atribuir cargas fiscales a supuestos facticos no determinados en la normativa ni en la jurisprudencia. En consecuencia, vulnera los preceptos constitucionales y el derecho a la

propiedad privada repercutiendo desfavorablemente en el crecimiento económico de la compañía.

7. Conclusiones

La Cooperativa Santandereana de Transportadores Limitada (Copetran) es una persona jurídica sin ánimo de lucro, habilitada para prestar el servicio de transporte de carga en el territorio nacional; con presencia en doscientos municipios distribuidos en veinticinco departamentos. El entorno fiscal de Copetran está dado por el impuesto de renta y complementarios bajo el amparo del régimen tributario especial; el cual otorga beneficios fiscales a las entidades sin ánimo de lucro y el impuesto de industria y comercio regido bajo el régimen ordinario; el cual tributa por los ingresos totales obtenidos al desarrollar una actividad, sujeta del gravamen en las entidades territoriales en donde se desarrolle el objeto social.

Dentro de los municipios en donde Copetran tributa el impuesto de industria y comercio derivado del desarrollo del objeto social; la presente investigación evidenció en los acuerdos municipales que el concepto de la actividad de servicios se encontraba sin renovar en el 42 % de los municipios según lo establecido en la Ley 14 de 1983 artículo 36 y en un 57 % presentaba la reestructuración del mismo a través de la Ley 1819 de 2016 artículo 345. Cabe mencionar que las diferencias en el concepto establecido en estas dos leyes no generan un impacto en Copetran, toda vez que, estos tópicos son amplios y generales; los cual faculta a las entidades territoriales a imponer cargas fiscales a las actividades de servicios de cualquier índole bajo los principios tributarios constitucionales.

De igual forma, el estudio evidenció en los acuerdos municipales la presencia de dos esferas jurídicas para la liquidación del impuesto: base especial y base general. La primera determinada bajo la Ley 633 de 2000, que establece la distribución de los ingresos en: la

transportadora y el propietario del vehículo; ambos sujetos pasivos del gravamen. La segunda establecida bajo la ley 1819 de 2016 que reestructura la base ordinaria del impuesto de industria y comercio. Dentro de los hallazgos, se encontró que el 43% de los acuerdos contemplan la base especial, que permite la distribución de la carga tributaria en los sujetos pasivos del gravamen. Por tanto, el desconocimiento de esta base gravable en más de la mitad de los acuerdos podría elevar la carga impositiva a la cooperativa, toda vez que, esta clasificación permite identificar y ordenar la carga fiscal de la empresa transportadora y de los propietarios de los vehículos.

Así mismo, la investigación evidenció en los acuerdos municipales la existencia de dos conceptos referentes al principio de territorialidad aplicado a la actividad del servicio de transporte. El primero bajo la Ley 14 de 1983 que establece una regla general y ambigua para identificar la jurisdicción acreedora del tributo; y el segundo bajo la Ley 1819 de 2016 que determina los lineamientos claros del principio de la territorialidad para esclarecer e identificar el sujeto activo del tributo. Dentro de los hallazgos, se encontró que el 58% de los acuerdos determinan el principio general de la territorialidad bajo la Ley 14; el cual genera grandes inconvenientes para Copetran, toda vez que, este concepto es ortodoxo, amplio y ambiguo, lo cual puede generar diversas controversias con las entidades territoriales, onerosos litigios y vulneración de los preceptos constitucionales.

De la misma forma, el estudio evidenció que los acuerdos presentan diversos principios tributarios; distribuidos de forma heterogénea entre los doscientos municipios donde Copetran tiene presencia. Dentro de los principios constitucionales con mayor predominancia se encontraron: eficiencia, equidad, progresividad, irretroactividad y legalidad. A su vez, se logró constatar la escasa participación del principio de la no confiscatoriedad en los acuerdos; debido a que solamente se encontró mención de este principio en los municipios de: Buga, Cartagena,

Cogua, Pore y Tunja. El desconocimiento de este principio favorecería la vulneración del derecho a la propiedad privada; lo que ocasionaría una inseguridad jurídica a los contribuyentes e inversores.

Por otra parte, con el fin de identificar los escenarios en donde las entidades territoriales podrían confiscar las utilidades de Copetran; se analizó la correspondencia recibida durante los años 2018 y 2019, la cual ascendió a cincuenta y ocho manuscritos provenientes de treinta y un municipios. Estos requerimientos se clasificaron en seis categorías de acuerdo a su naturaleza. Además, la última categoría se sub-clasificó en tres grupos bajo los siguientes criterios: Grupo i: solicitudes de modificar la declaración de industria y comercio, Grupo ii: modificaciones susceptibles al incremento de los ingresos y Grupo iii: incrementos sustentados bajo la modificación de dos o más trazas en su destino soportados en un nuevo manifiesto de carga. De este último grupo, se identificó un oficio persuasivo expedido por la alcaldía de Buenaventura donde se encontraron indicios de la vulneración del principio de la no confiscatoriedad.

La alcaldía del municipio de Buenaventura expidió el 4 de julio de 2019 el oficio persuasivo No. 0321-18-640, con el fin de promulgar las inexactitudes en las declaraciones de Copetran durante los periodos grabables 2017 y 2018, toda vez que, al cruzar la información reportada con el Ministerio de Transporte se evidenció que la actividad desarrollada por la cooperativa omitió ingresos. Los hallazgos de esta investigación sugieren que la alcaldía de Buenaventura incurre en el cobro indebido en el tributo de industria y comercio para los años en mención. En razón que, la alcaldía no desagregó en su cobro persuasivo: los ingresos recibidos para terceros en cabeza de los propietarios de los vehículos y los nuevos manifiestos generados dentro de su jurisdicción por novedades en el servicio o despachos primarios.

Por tanto, debido a que Copetran clasifica los ingresos tributarios en las jurisdicciones donde se generan los despachos primarios. Toda vez que, al cumplir la remesa terrestre de carga se expide la factura electrónica de venta; la cual es atribuible al lugar de origen del envío. Por consiguiente, se puede establecer que las diferencias entre los ingresos declarados por Copetran contrastados con la información reportada en el cobro persuasivo; corresponden a las novedades de los manifiestos, las cuales fueron considerados como nuevos hechos generadores del impuesto al interpretar que fueron despachos originados desde Buenaventura, lo anterior podría acarrear una posible confiscación de las utilidades de la cooperativa. Es importante agregar que este municipio no incorporó el principio de la no confiscatoriedad en el acuerdo municipal 017 de 2017 “por el cual adopta el nuevo estatuto tributario para el distrito especial y portuario, biodiverso y ecoturístico de Buenaventura”.

En este sentido, el cobro persuasivo se basó en los lineamientos establecidos en la Ley 1819 al interpretar que las modificaciones de los nuevos manifiestos producto de las novedades en el servicio de transporte se expidieron dentro de su jurisdicción, entendiéndose [cito comunicado...] ... *origen desde Buenaventura*... Lo anterior, evidencia que el ente territorial desconoce que el contrato de transporte único e intransferible se pactó en jurisdicciones externas; lugar primario de despacho donde se expidió por única vez la remesa terrestre de carga asociada al manifiesto electrónico de transporte. Por tanto, se sugiere que la alcaldía de Buenaventura vulnera los preceptos constitucionales y el derecho a la propiedad privada repercutiendo negativamente el crecimiento económico.

Anudado a lo anterior, la alcaldía de Buenaventura al establecer como hecho generador del impuesto de industria y comercio, los diversos manifiestos generados producto de las novedades en el servicio de transporte; genera un hecho generador que no se encuentra

estipulada en la normativa; debido a que estos manuscritos no son soportes para determinar los ingresos fiscales según el Consejo de Estado en sentencia CE-SC-RAD2000-N1240, 2000 y el concepto DIAN 100208221001006, 2016. Toda vez que, la obligación jurídica tributaria subyace por la expedición de la respectiva factura electrónica de venta; la cual es generada posterior al cumplimiento de la respectiva remesa terrestre de carga. Estas facturas son asignadas en las jurisdicciones donde nació el objeto contractual, lugar donde se expidió la remesa terrestre de carga asociada al manifiesto electrónico de transporte del despacho primario del bien.

Por lo anteriormente expuesto, se sugiere que la alcaldía de Buenaventura mediante el oficio persuasivo No. 0321-18-640 del año 2019; extralimita la potestad tributaria establecida por la carta al atribuir cargas fiscales a supuestos facticos no determinados en la normativa ni en la jurisprudencia. En consecuencia, vulnera los preceptos constitucionales y el derecho a la propiedad privada repercutiendo desfavorablemente en el crecimiento económico de la Copetran.

8. Perspectivas y sugerencias

El presente trabajo argumenta desde la jurisprudencia y la doctrina en materia de transporte de carga terrestre ante la posible extralimitación de la potestad tributaria otorgada por la constitución a las entidades territoriales. Por consiguiente, se espera que esta investigación funcione como herramienta orientadora a las empresas del sector transportador que presenten situaciones iguales o similares a los supuestos facticos aquí descritos; que conlleven a la posible vulneración de los derechos constitucionales y los principios tributarios.

Por otra parte, en vista de la reforma al régimen tributario territorial estipulado en la Ley 1819 en el año 2016; la cual determinó reglas esenciales para identificar el sujeto activo del impuesto de industria y comercio; incluido el sector transportador. Se sugiere con prioridad que

las entidades territoriales incorporen dentro de sus acuerdos municipales las directrices mínimas para identificar la jurisdicción acreedora del tributo; con el fin de evitar la errada interpretación del principio territorial, que podría vulnerar los preceptos constitucionales a través de la confiscación de utilidades. Así mismo, se sugiere incorporar dentro de la estructura del impuesto de industria y comercio el tratamiento especial que tiene el sector transporte en la distribución de ingresos.

De igual forma, se sugiere a los entes de control verificar con mayor rigurosidad los acuerdos municipales actualizados bajo la nueva reforma; debido a que como se evidenció en el presente trabajo se puede presentar heterogeneidad en los criterios, lo cual favorece la inseguridad jurídica de los contribuyentes y los inversionistas frenando el crecimiento económico del sector y la región. Un ejemplo de lo anterior, se constata en la reciente modificación del acuerdo 044 de 2008 de la alcaldía de Bucaramanga. Donde, esta entidad promulgó el acuerdo 033 de 2020; el cual incorpora las actualizaciones emitidas en la Ley 1819 de 2016. Sin embargo, no concertó el lineamiento establecido para que sector transportador mediante el cual identificaría la jurisdicción acreedora.

Por último, se sugiere al congreso de la república promulgar políticas que incentiven la unificación de los principios tributarios constitucionales inmersos en los acuerdos municipales; en los cuales se incorpore el principio de la no confiscatoriedad con el fin de garantizar los derechos constitucionales de los contribuyentes.

Referencias

- Abello, Cristhian Ricardo. 2019. “¿Equidad o Inequidad Tributaria En El Impuesto Indirecto?” *Dos Mil Tres Mil IV*(18):59–70.
- Aguirre, Pamela. 2013. *El Principio Constitucional de Legalidad y La Facultad Normativa Del SRI Pamela Aguirre*. Primera ed. edited by Q. O. Crespo and M. Juan A. Cuba, Quito: Corporación Editora Nacional.
- Atencio Valladares, Gilberto. 2014. “EL PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. EVOLUCIÓN Y SITUACIÓN ACTUAL EN ESPAÑA Y VENEZUELA.” Universidad de Salamanca, Salamanca.
- Atencio Valladares, Gilberto. 2015. “Palabras ClaveTributación, Regulación y Principio de No Confiscación En Venezuela.” *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, April 11, 389–412.
- Bara, Ricardo. 2004. “Los Principios Económicos de La Tributación.” Pp. 57–95 in *Los principios económicos de la tributación*. Vol. 2, edited by R. Bara. Buenos Aires, Argentina: Astrea.
- Bolaños, Liucia del Carmen. 2017. “Justicia Tributaria Como Principio Constitucional En El Estado Social de Derecho* Tax Justice as Principle Constitutional in the Social State of Law.” *Revista de Derecho* 48:54–82.
- Cardenas, Mauricio, and Valerie Mercer-Blackman. 2006. *Análisis Del Sistema Tributario Colombiano y Su Impacto Sobre La Competitividad*. Vol. 19. Primera ed. edited by Cuadernos Fedesarrollo. Bogota: Cuadernos Fedesarrollo.
- Castillo Bonnet, Daniela. 2018. “Impuesto de Industria y Comercio En El Sector Salud: Análisis Jurisprudencial y Perspectivas Actuales.” *Revista de Derecho Fiscal* (12):219–38.

Castrillón Torres, Johanna Marcela. 2018. “Identificación Del Proceso de Recaudo y Descripción Del Comportamiento Del Impuesto de Industria y Comercio En El Municipio de Facatativá Periodo 2016-2017.”

Cipoletta, Georgina, Pérez Salas, and Ricardo J. Sánchez. 2010. *Políticas Integradas de Infraestructura, Transporte y Logística: Experiencias Internacionales y Propuestas Iniciales*. edited by división de recursos naturales e infraestructura, serie recursos naturales e infraestructura 150 CEPAL. Santiago de Chile: Naciones Unidas.

Congreso de la República de Colombia. (20 de agosto de 1913). Ley sobre el regimen politico municipal. [Ley 4 de 1913]. DO: 15012

Congreso de la República de Colombia. (03 de noviembre de 1983). Decreto por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 14 de 1983, y se dictan otras disposiciones. [Decreto 3070 de 1983]. DO: 36376

Congreso de la República de Colombia. (06 de julio de 1983). Ley por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones. [Ley 14 de 1983]. DO: 36288

Congreso de la República de Colombia. (25 de abril de 1986). Decreto por el cual se expide el Código de Régimen Municipal. [Decreto 1333 de 1986]. DO: 37466

Congreso de la República de Colombia. (29 de diciembre de 1988). Ley por la cual de modifica el artículo 17 del Decreto 2503 de 1987, se establece un régimen tributario especial para las entidades sin ánimo de lucro y se dictan otras disposiciones de carácter tributario. [Ley 84 de 1988]. DO: 1158

Congreso de la República de Colombia. (02 de enero de 1990). Decreto por el cual se introducen algunas modificaciones al Código de Comercio (Decreto 410 de 1971), en lo referente al

contrato de transporte y al seguro de transporte. [Decreto 1 de 1990]. DO: 39127

Congreso de la República de Colombia. (31 de diciembre de 1990). Ley por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones. [Ley 49 de 1990]. DO: 39615

Congreso de la República de Colombia. (30 de diciembre de 1993). Ley por la cual se dictan disposiciones básicas sobre el transporte, se redistribuyen competencias y recursos entre la Nación y las Entidades Territoriales, se reglamenta la planeación en el sector transporte y se dictan otras disposiciones. [Ley 105 de 1993]. DO: 41158

Congreso de la República de Colombia. (10 de julio de 1997). Ley por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones. [Ley 383 de 1997]. DO: 43083

Congreso de la República de Colombia. (29 de diciembre de 2000). Ley por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial. [Ley 633 de 2000]. DO: 44275

Congreso de la República de Colombia. (05 de febrero de 2001). Decreto por el cual se reglamenta el Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor de Carga. [Decreto 173 de 2001]. DO: 44318

Congreso de la República de Colombia. (06 de julio de 2002). Ley por la cual se expide el Código Nacional de Tránsito Terrestre y se dictan otras disposiciones. [Ley 769 de 2002]. DO: 44893

Congreso de la República de Colombia. (21 de noviembre de 2003). Decreto por el cual se

establece el régimen de sanciones por infracciones a las normas de Transporte Público Terrestre Automotor y se determinan unos procedimientos. [Decreto 3366 de 2003]. DO: 45381

Congreso de la República de Colombia. (26 de julio de 2004). Ley por la cual se hacen algunas modificaciones a la Ley 769 de 2002. [Ley 903 de 2004]. DO: 45622

Congreso de la República de Colombia. (19 de enero de 2006). Ley por la cual se adiciona y modifica el Código Nacional de Transito, Ley 769 de 2002. [Ley 1005 de 2006]. DO: 46157

Congreso de la República de Colombia. (25 de mayo de 2007). Decreto por el cual se modifica parcialmente el Decreto 173 del 5 de febrero de 2001. [Decreto 1842 de 2007]. DO: 46639

Congreso de la República de Colombia. (29 de abril de 2009). Decreto por el cual se modifica y se derogan algunas disposiciones de los Decretos 173 del 5 de febrero de 2001 y 1842 del 25 de mayo de 2007. [Decreto 1499 de 2009]. DO: 46639

Congreso de la República de Colombia. (16 de marzo de 2010). Ley por la cual se reforma la Ley 769 de 2002 - Código Nacional de Tránsito, y se dictan otras disposiciones. [Ley 1383 de 2010]. DO: 47653

Congreso de la República de Colombia. (16 de marzo de 2010). Ley Por medio de la cual se modifica la Ley 769 de 2002. [Ley 1397 de 2010]. DO: 47770

Congreso de la República de Colombia. (14 de junio de 2011). Decreto por el cual se fija la política tarifaria y los criterios que regulan las relaciones económicas entre los actores del servicio público de transporte terrestre automotor de carga y se establecen otras disposiciones. [Decreto 2092 de 2011]. DO: 48100

Congreso de la República de Colombia. (26 de diciembre de 2012). Ley por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. [Ley 1607 de 2012]. DO:

48655

Congreso de la República de Colombia. (11 de octubre de 2013). Decreto por el cual se modifican los artículos 1°, 3°, 4°, 5°, 11 y 12 del Decreto 2092 de 2011 y se dictan otras disposiciones. [Decreto 2228 de 2013]. DO: 48940

Congreso de la República de Colombia. (26 de mayo de 2015). Decreto por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Transporte. [Decreto 1079 de 2015]. DO: 49523

Congreso de la República de Colombia. (11 de octubre de 2016). Decreto por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. [Decreto Unico Reglamentario 1625 de 2016]. DO: 50023

Congreso de la República de Colombia. (29 de diciembre de 2016). Ley por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. [Ley 1819 de 2016]. DO: 50101

Congreso de la República de Colombia. (28 de enero de 2019). Ley por medio de la cual se expide el Código General Disciplinario, se derogan la Ley 734 de 2002 y algunas disposiciones de la Ley 1474 de 2011, relacionadas con el derecho disciplinario. [Ley 1952 de 2019]. DO: 50850

Constitución política de Colombia [Const] (2010). Recuperado de:

<https://www.ramajudicial.gov.co/documents/10228/1547471/CONSTITUCION-Interiores.pdf>.

Código de Comercio [Código de Comercio] (2010). Recuperado de:

<https://encolombia.com/derecho/codigos/comercio-colombiano/codcomerciolibro4->

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. (28 de agosto de 2014). Sentencia 25000-23-27-000-2010-00123-01. [C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez].

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. (08 de junio 2016). Sentencia 25000-23-37-000-2013-00041-01. [C.P Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia].

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. (26 de septiembre 2018). Sentencia 25000-23-37-000-2014-01177-01. [C.P Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto].

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Primera. (19 de octubre de 2018). Sentencia 11001 0324 000 2012 00159 00. [C.P. Dr. Oswaldo Giraldo López].

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. (23 de noviembre de 2018). Sentencia 25000-23-37-000-2014-00959-01. [C.P Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto].

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. (12 de diciembre de 2018). Sentencia 25000-23-37-000-2012-00298-01. [C.P Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez].

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. (04 de julio de 2019). Sentencia 25000-23-37-000-2014-01214-01. [C.P Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez].

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. (11 de julio de 2019). Sentencia 25000-23-37-000-2014-00924-01. [C.P Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez].

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Primera. (12 de agosto de 2019). Sentencia 11001 0324 000 2018 00030 00. [C.P. Dr. Oswaldo Giraldo López].

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. (30 de octubre de

2019). Sentencia 25000-23-37-000-2013-01194-01. [C.P Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez].

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. (24 de octubre de 2019). Sentencia 25000-23-37-000-2014-00114-01. [C.P Dr. Milton Chaves García].

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. (20 de noviembre de 2019). Sentencia 25000-23-37-000-2014-00160-01. [C.P Dr. William Orlando Gutiérrez Carrillo].

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. (28 de mayo de 2020). Sentencia 15001-23-33-000-2016-00568-01. [C.P Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez].

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. (12 de noviembre de 2020). Sentencia 05001-23-33-000-2016-00179-01. [C.P Dr. Milton Chaves García].

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta. (09 de diciembre de 2020). Sentencia 25000-23-37-000-2013-00338-01. [C.P Dr. Milton Chaves García].

Corte Constitucional, Sala plena de la corte constitucional. (10 de febrero de 1999) Sentencia C-066-1999. [MP Dr. Fabio Morón Díaz. MP Dr. Alfredo Beltrán Sierra].

Corte Constitucional, Sala plena de la corte constitucional. (27 de julio de 1995) Sentencia C-328-1995. [MP Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz].

Corte Constitucional, Sala plena de la corte constitucional. (01 de marzo de 1995) Sentencia C-084-1995. [MP Dr. Alejandro Martínez Caballero].

Corte Constitucional, Sala plena de la corte constitucional. (26 de septiembre de 1996) Sentencia C-482-1996. [MP Dr. Jorge Arango Mejía. MP Dr. Hernando Herrera Vergara].

Corte Constitucional de Colombia, Sala Plena de la Corte Constitucional. (2006). Sentencia C-121-06. [MP Dr. Marco Gerardo Monroy Cabrera].

Corte Constitucional de Colombia, Sala plena de la corte constitucional. (10 de marzo de 2010).

Cubides Duran, Eduardo Andres. 2017. "Poder Tributario de Las Entidades Territoriales." Pp. 59–108 in *Los tributos territoriales en el ordenamiento juriiico colombiano. Un analisis critico*, edited by J. R. Piza Rodriguez. Bogota, Colombia: Universidad Externado de Colombia.

Echeverri, Juan Carlos, Marcela Eslava, and Eleonora Lozano. 1999. *Transporte Carretero de Carga. Taller de Regulación, Informe Final. Documento 120*. Bogota.

Eslava Mejia, marcela, and Elenora Lozano Rodriguez. 1999. *El Transporte Terrestre de Carga En Colombia. Archivos de Macroeconomia, Documento 105*. Bogota.

Garcia, Catalina. 1996. *Derecho Tributario*. Vol. I. Ediciones. edited by Depalma. Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Hermida Garcia, Patricia. 2004. *Manual de ICA y Predial de Bogotá* . Decima edicion. edited by Legis. Bogota: Legis.

Hernandez Guijarro, Fernando. 2015. "PROGRESIVIDAD FISCAL Y CONFISCATORIEDAD EN LOS TRIBUTOS LOCALES." *Actualidad Juridica Iberoamericana, Núm. 3*, August 3, 717–28.

Hernandez, María. 2014. "La Responsabilidad Del Transportador En El Contrato de Transporte Aéreo Por Millas." Universidad de los Andes, Bogota.

Iglesias Ferrer, Cesar. 2000. *Derecho Tributario: Dogmática General de La Tributación - César Iglesias Ferrer - Google Books*. edited by Gaceta Juridica. Lima: Gaceta Juridica.

Jaramillo Diaz, Juan Carlos. 2018. *Entidades Sin Ánimo de Lucro Legalidad y Tributación*. Octava Edición. edited by Legis Editores SA. Bogotá: Legis Editores SAS.

Kuri de Mendoza, Silvia Lizette, Roberto Arévalo Ortuño, Juan José Zaldaña Linares, María

Elena Orellana, and Vinicio Morales. 1993. *Manual de Derecho Financiero*. 1^a ed. edited by P. de R. J. [San Salvador] Centro de Investigación y Capacitación. San Salvador: [San Salvador] Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial.

De las casas, Fernando de Vicente. 2012. “LOS PRINCIPIOS DE CAPACIDAD ECONÓMICA Y NO CONFISCATORIEDAD COMO LÍMITE A LA CONCURRENCIA DE TRIBUTOS.” *Cronica Tributaria* 144:149–75.

Leon, Manuel Andres. 2011. “Notinet Legal - EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.” Retrieved July 27, 2020 (<http://www.notinetlegal.com/el-principio-de-no-confiscatoriedad-en-materia-tributaria-140.html>).

Lewin, Alfredo. 2002. *PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO*. edited by INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO and UNIVERSIDAD DE LOS ANDES.

Lustig, Nora. 2017. “El Impacto Del Sistema Tributario y El Gasto Social En La Distribución Del Ingreso y La Pobreza En América Latina. Una Aplicación Del Marco Metodológico Del Proyecto Compromiso Con La Equidad (CEQ).” *EL TRIMESTRE ECONÓMICO*, LXXXIV (3)(335):493–568.

Martín, José María. 1978. *Principios Del Derecho Tributario Argentino*. Buenos Aires: Ediciones Contabilidad Moderna.

Mejía, Liliana, and Bryan Sepúlveda. 2019. *Análisis de Impactos de La Ley 1819 de 2016 Sobre El Impuesto de Industria y Comercio: Caso Bogotá y Medellín*.

Ministerio de Transporte (10 de agosto de 2008). Resolución derogada por el artículo 13 de la Resolución 4497 de 2011. [Resolución 3175 de 2008]. DO: 47071

Ministerio de Transporte (15 de febrero de 2013). Registro nacional de despacho de carga;

manual del usuario. DO: 48705. Recuperado de:
http://www.nuevaleislacion.com/files/susc/cdj/conc/rndc_r377_13.pdf

Ministerio de transporte. 2010. "Transporte En Cifras." 84.

Monsalve Tejada, Rodrigo. 2000. *Diccionario Integrado Contable Fiscal*. edited by C. Centro Interamericano Jurídico-Financiero. Bogota : Centro Interamericano Jurídico-Financiero, CIJUF, .

Muñoz, María Isabel. 2017. "Supuesta Equidad Tributaria de Los Impuestos de Renta, IVA e ICA En Colombia (Supposed Tax Equity of Income, VAT and ICA Taxes)." *Inclusión & Desarrollo* 5(1):113–18.

Mejía, Julian Arturo. 2017. *La Tributación de Las Entidades Sin Ánimo de Lucro y El Régimen Tributario Especial En Colombia*. Bogota.

Ordoñez, Andres Esteban. 2016. "Equidad En La Tributación Del Trabajo, Actividad Económica Constitucionalmente Protegida." *Revista Numero 74* 53:111–54.

Perez, Gerson Javier. 2005. *La Infraestructura Del Transporte Vial y La Movilización de Carga En Colombia, Documentos de Trabajo Sobre Economía Regional y Urbana 012679*. Cartagena de Indias.

Piza Rodriguez, Julio Roberto, Sandra Acevedo Zapata, Zula Esperanza Acosta Martinez, Nidia Maria Barreto Cruz, Eduardo Andres Cubides Duran, Juan Esteban Gallego Vasquez, Mauricio Marin Elizalde, Andres Medina Salazar, Cesar Sanchez Muñoz, Mary Claudia Sanchez Peña, and Nancy Valentin Malagon. 2017. *Los Tributos Territoriales En El Ordenamiento Jurídico Colombiano. Un Análisis Critico*. Segunda Ed. edited by J. R. Piza Rodriguez. Bogota: Universidad Externado de Colombia.

Presidencia de la República de Colombia, and 1986 Decreto 1333. 1986. *Decreto 1333, 1986*.

Bogota, Colombia: Congreso de la Republica.

Robles, Carmen del Pilar. 2006. "Tributo & Dogma." Retrieved July 24, 2020

(<http://tributoydogma.blogspot.com/2006/01/proposito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html>).

Rojas, Santiago, Ricardo Bonilla, Rosario Córdoba, Alfredo Lewin, Oscar Darío Morales,

Soraya Montoya, Guillermo Perry, Julio Roberto Piza, Miguel Urrutia, Leonardo Villar, and

Natalia Salazar. 2016. *Informe Final Presentado Al Ministro de Hacienda y Credito*

Publico, Comision de Expertos Para La Equidad y La Competitividad Tributaria. Primera

Ed. edited by Fedesarrollo. Bogota, Colombia: Fedesarrollo.

Romero, César Augusto, Yenny Cristina Grass, and Ximena Cristina García. 2013. "Principios

Constitucionales Que Rigen El Sistema Tributario." *Dixi* 15(17):67–77.

Romero, César Augusto, and Luis Adrián Gómez Monterroza, (2018). *Teoría del Bloque*

Constitucional Económico. Bogotá D.C.: Leyer Editores.

Ruiz Almendral, Violeta, and Juan Jose Zornoza Perez. 2004. "SISTEMA TRIBUTARIO Y

CONSTITUCIÓN" edited by Corporación Editora Nacional. 103–51.

Saccone, Mario Augusto. 2002. "MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO" edited by La Ley

S.A. 62–75.

Sandoval, Nelsy. 2020. *Impuesto de Industria y Comercio En La Ciudad de Bogotá Distrito*

Capital, Importancia e Inclusión Al Régimen Simple de Tributación. Bogotá:

Especialización en Finanzas y Administración Pública.

Sarmiento Morales, Jose Jimmy. 2010. "Identificación Del Impacto de La Carga Fiscal En Las

Pyme de Bogotá, a Partir Del Contexto Latinoamericano, Nacional y Regional." *Cuadernos*

De Contabilidad 11(28):202–37.

Secretaria de Hacienda Distrital. (19 de septiembre de 2016). Acuerdo por el cual se simplifica el

sistema tributario distrital y se dictan otras disposiciones. [Acuerdo 648 de 2016].

Recuperado de:

<https://www.shd.gov.co/shd/sites/default/files/files/comunicaciones/acuerdo%20648.pdf>

Secretaria de Hacienda Municipal Tello-Huila. (15 de diciembre de 2008). Acuerdo por el cual se adopta el estatuto tributario, para el municipio de Tello-Huila. [Acuerdo 056 de 2008].

Recuperado

de:

http://sirhuila.gov.co/images/sirhuila/ESTATUTOS_TRIBUTARIOS/Tello_-_Acuerdo_No_56_de_2008.pdf

Secretaria de Hacienda Municipal Betulia-Santander. (30 de diciembre de 2013). Acuerdo por medio del cual se modifica el acuerdo 17 de agosto 31 de 2012 y se actualiza y compila la normatividad sustantiva tributaria vigente aplicable a los tributos en el municipio de Betulia-Santander. [Acuerdo 042 de 2013]. Recuperado de:

<http://www.betulia-santander.gov.co/normatividad/acuerdo-n-42-de-diciembre-30-de-2013>

Secretaria de Hacienda Municipal Puerto Gaitán-Meta. (30 de noviembre de 2018). Acuerdo por el cual se deroga el acuerdo No. 032 del 21 de diciembre e 2012 y se determinay adopta el nuevo estatuto tributario, el cual contiene la normatividad sustantiva y regimen sancionatorio tributario en el municipio de Puerto Gaitán-Meta. [Acuerdo 022 de 2018].

Recuperado de: <http://www.puertogaitan-meta.gov.co/normatividad/acuerdo-no-022-de-2018>

Secretaria de Hacienda Distrital de Buenaventura. (15 de diciembre de 2017). Acuerdo por el cual se adopta el nuevo estatuto tributario para el distrito especial y portuario, biodiverso y ecoturistico de Buenaventura. [Acuerdo 17 de 2017]. Recuperado de:

<https://www.buenaventura.gov.co/articulos/normatividad-municipal>

- Tobon, Alexander, and Diana Galvis. 2009. "Análisis Sobre La Evolución Reciente Del Sector de Transporte En Colombia." *Perfil de Conyuntura Economica* 13:147–63.
- Tortolero, Belsy, and Freddy Gamarra. 2014. "Armonización Del Impuesto Municipal: Actividades Económicas." *Orbis. Revista Científica Ciencias Humanas* 9(27):147–65.
- Valdes Costa, Ramon. 1992. *Instituciones de Derecho Tributario*. Primera. edited by Depalma. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Vallejo López, Jhonier. 2011. "Problemas de Territorialidad y Doble Tributación En El Impuesto de Industria y Comercio En La Actividad Transportadora." *Jurídicas, ISSN-e 1794-2918, Vol. 8, N° 1, 2011, Págs. 82-98* 8(1):82–98.
- Velásquez Calderón, Juan, and Wilfredo Vargas Cancino. 1997. *Derecho Tributario Moderno : Introducción Al Sistema Tributario Peruano*. Primera. edited by Grijley. Lima, Peru: Grijley.
- Zambrano, Alex R. 2010. "CONCEPTOS FUNDAMENTALES DEL DERECHO TRIBUTARIO :: ." Retrieved July 24, 2020 (<https://alexzambrano.webnode.es/news/conceptos-fundamentales-del-derecho-tributario/>).