

MECANISMO DE OBRAS POR IMPUESTOS EN COLOMBIA Y SU APLICACIÓN A
NIVEL MUNICIPAL



KELLY DANIELA RODRIGUEZ CASTRO



UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS
FACULTAD DE DERECHO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO
VILLAVICENCIO
2022

MECANISMO DE OBRAS POR IMPUESTOS EN COLOMBIA Y SU APLICACIÓN A
NIVEL MUNICIPAL

Artículo presentado como requisito para optar al título de Especialista en Derecho Tributario

KELLY DANIELA RODRIGUEZ CASTRO

Asesor

ALIX YOLANY TOVAR SEDANO

Magister en Derecho Público

UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS

FACULTAD DE DERECHO

ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

VILLAVICENCIO

2022

Autoridades Académicas

P. José Gabriel MESA ANGULO, O. P.

Rector General

P. Eduardo GONZALEZ GIL, O. P.

Vicerrector Académico General

P. José Antonio BALAGUERA CEPEDA, O. P.

Rector Sede Villavicencio

P. Rodrigo GARCIA JARA, O. P.

Vicerrector Académico Sede Villavicencio

JULIETH ANDREA SIERRA TOBÓN

Secretaria de División Sede Villavicencio

Mg. RODRIGO CORTES BORRERO

Decano de la Facultad de Derecho

Contenido

	Pág.
Resumen.....	4
Abstract	5
Introducción	6
1. Marco jurídico del mecanismo de Obras por Impuestos en Colombia	7
1.1. Desarrollo legal del mecanismo de Obras por Impuestos en Colombia	7
1.2. Desarrollo jurisprudencial del mecanismo de Obras por Impuestos en Colombia	11
1.2.1. Jurisprudencia de la Corte Constitucional	11
1.2.2. Jurisprudencia del Consejo de Estado.....	17
2. Impacto del mecanismo de Obras por Impuestos en los tributos territoriales	18
2.1. Autonomía de las Entidades Territoriales para establecer al mecanismo de Obras por Impuestos como forma de pago de los impuestos a su cargo	18
2.2. Caso concreto ciudad de Medellín.....	20
2.3. Caso concreto ciudad de San Juan de Pasto.....	21
3. Retos en el desarrollo del mecanismo.....	26
4. Conclusiones.....	28
Referencias bibliográficas.....	29

Resumen

La solución o pago ha sido la forma convencional que ha establecido el legislador para la extinción de la obligación tributaria en Colombia. Sin embargo, a partir del año 2016 se consagró una nueva forma para conseguir dicha extinción por medio de la ejecución de obras, denominado Obras por Impuestos. En ese sentido, desde su creación a la fecha, han existido diferentes disposiciones normativas que lo regulan en cuanto a diferentes aristas a nivel nacional, y que representan el referente para su desarrollo en sede territorial. Diferente ha sido el desarrollo jurisprudencial, pues son pocos los pronunciamientos emitidos por las Altas Cortes al respecto, probablemente porque las obras y proyectos desarrollados por este mecanismo, no son recurrentes,

y por ende los conflictos a su alrededor tampoco lo son. Sin embargo, a todas luces, figuran como un parámetro fundamental para las administraciones municipales de cara a la implementación del mecanismo.

De esta manera, y con los sustentos normativos en sede nacional, así como los jurisprudenciales, se ha implementado el mecanismo de Obras por Impuestos a nivel municipal en las ciudades de Medellín y San Juan de Pasto, dirigido a impuestos de orden territorial y con una regulación emanada por sus autoridades propias. Sin embargo, la puesta en marcha de esta forma de extinción de la obligación tributaria, representa unos retos importantes, que deben solventarse por las administraciones municipales, con el fin de dotar al mecanismo de eficiencia, practicidad, acogida, y, en suma, como una herramienta que permita cumplir con el fin último de los impuestos: la satisfacción de las necesidades de la comunidad.

Palabras clave: Obras por Impuestos, municipio, impuesto de renta, impuesto predial unificado, impuesto de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros, fiducia, contribuyente, factibilidad.

Abstract

The solution or payment has been the conventional way established by the legislator for the extinction of the tax obligation in Colombia. However, as of 2016, a new way was established to achieve said extinction through the execution of works, called Works for Taxes. In that sense, since its creation to date, there have been different regulatory provisions that regulate it in terms of different edges at the national level, and that represent the benchmark for its development in territorial headquarters. The jurisprudential development has been different, since there are few pronouncements issued by the High Courts in this regard, probably because the works and projects developed by this mechanism are not recurrent, and therefore the conflicts around them are not. However, clearly, they appear as a fundamental parameter for municipal administrations in the implementation of the mechanism.

In this way, and with the normative support at national headquarters, as well as jurisprudence, the mechanism of Works for Taxes has been implemented at the municipal level in the cities of Medellín and San Juan de Pasto, aimed at territorial taxes and with a regulations issued by their own authorities. However, the implementation of this form of extinction of the tax

obligation represents some important challenges, which must be resolved by the municipal administrations, in order to provide the mechanism with efficiency, practicality, reception, and, in short, as a tool that allows to fulfill the ultimate goal of taxes: the satisfaction of the needs of the community

Keywords: works for taxes, municipality, income tax, unified property tax, industry and commerce tax and its complementary notices and boards, trust, taxpayer, Feasibility.

Introducción

El mecanismo de Obras por Impuestos, fue introducido en el ordenamiento jurídico colombiano por medio de la Ley 1819 de 2016 en su artículo 238, pero es partir de la Ley 2010 del 27 de diciembre de 2019, que el mismo se consagró como una forma de extinguir la obligación tributaria, con la adición del artículo 800-1 al Estatuto Tributario Nacional – Decreto 624 de 1989. Consiste entonces, en la celebración de convenios con entidades públicas, para la inversión directa en la ejecución de proyectos de trascendencia económica y social en los diferentes municipios definidos como las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado (Zomac). Así mismo, el contribuyente puede optar por constituir una fiducia para ejecutar el respectivo proyecto, en la cual se deposita el valor del impuesto de renta. A cambio de la ejecución de dichas obras, los contribuyentes reciben títulos negociables para el pago de dicho impuesto, o en caso haber elegido la opción fiducia, el pago se representa con la entrega a satisfacción de la obra, con lo que la DIAN procede a extinguir la obligación tributaria.

De esta manera, el mecanismo lleva operando en nuestro país poco más de dos años, como forma de extinguir obligaciones tributarias, y en ese sentido, es de gran relevancia realizar el estudio de su desarrollo normativo y jurisprudencial, para luego determinar si el mismo es aplicable en la esfera territorial, conocer los casos concretos en los cuales los municipios han incursionado en la aplicación del mecanismo de Obras por Impuestos para los tributos territoriales y determinar los retos que vivencian en su contexto. Lo anterior, por cuanto, a todas luces, este mecanismo surge como una respuesta a la necesidad de ejecución rápida y eficaz de proyectos de impacto social, por medio de los impuestos pagados por los contribuyentes, lo que a su vez se traduce en un símbolo de transparencia en la ejecución de recursos públicos de cara al contexto de corrupción que atraviesa el país actualmente.

Así, los motivos que conducen a investigar respecto al mecanismo de Obras por Impuestos y su impacto a nivel territorial, se traducen en la relevancia que refleja este tipo de iniciativas, con el fin de dotar de eficiencia y credibilidad al sistema tributario en Colombia, ya no solamente, en materia del impuesto de renta, sino en aquellos tributos de los que son titulares los municipios, buscando la unión del sector público y el sector privado en calidad de contribuyente, para trabajar de la mano en la ejecución de obras de interés para satisfacer las necesidades de la comunidad, sin necesidad de acudir a la contratación pública y su tramitología.

1. Marco jurídico del mecanismo de Obras por Impuestos en Colombia

1.1. Desarrollo legal del mecanismo de Obras por Impuestos en Colombia

El mecanismo de Obras por Impuestos surgió en el territorio colombiano, como una respuesta para lograr cerrar las brechas de desigualdad socioeconómica en las zonas más afectadas por el conflicto armado (ZOMAC).

Así se ha establecido en el trabajo de grado de Garizábalo Alfaro y Vargas Rodríguez (2019), cuando estipula que

La Alta Consejería para el Posconflicto de Colombia “elaboró un proyecto de Ley que contenía 54 artículos, a través del cual se creaba una estrategia que incentivara a los privados a desarrollar proyectos que ayudarían al Estado a sacar del rezago a estas poblaciones, proyecto de Ley que sería presentado al Congreso con posterioridad a la aprobación del plebiscito¹¹ del 2 de octubre de 2016 que refrendaría los acuerdos de paz firmados por el Gobierno Nacional en la Habana. La propuesta inicial de redacción de este artículo contemplaba, más que una forma de pago de los impuestos, un descuento tributario en el impuesto sobre la renta como contraprestación por la ejecución de la obra; descuento que podía ser transferido a otros contribuyentes o servir de garantía. Adicionalmente el contribuyente obtenía una exención del 50% sobre la utilidad obtenida en la realización de la obra (Zarama, 2017). (p. 13)

Sin embargo, como lo menciona la autora, tal proyecto no prosperó, pues el denominado *plebiscito por la paz*, no fue aprobado. De lo anterior, se puede determinar que el mecanismo de Obras por Impuestos está íntimamente ligado con la ejecución de proyectos en beneficio de la

comunidad, lo que de plano lo hace una herramienta altruista que propende por el desarrollo de las regiones, especialmente las afectadas por el conflicto armado.

Así, expuesto como inicialmente se planteó el mecanismo en cita, es con la Ley 1819 de 2016 en la parte XI llamada “Incentivos tributarios para cerrar las brechas de desigualdad socioeconómica en las zonas más afectadas por el conflicto armado (ZOMAC)” (Congreso de la República de Colombia, 2016, p. 136), específicamente en su artículo 238, que el mismo se crea formalmente, pero no como un incentivo o beneficio tributario, sino como una forma para el pago de los impuestos a través de la financiación de obras públicas por parte de los contribuyentes como parte del sector privado.

Posteriormente surge el Decreto Ley 883 de 2017 emitido por el Presidente de la República, mediante el cual se modifica el párrafo primero del artículo 236 y se adicionan dos más al artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 y se incluye a las empresas dedicadas a la minería y a la explotación de hidrocarburos y las calificadas como grandes contribuyentes dedicadas a la actividad portuaria, ambas por concesión legalmente otorgada, para poder participar en el mecanismo de Obras por Impuestos.

Igualmente, en esta normativa se establece una interrupción en el término de prescripción de la acción de cobro de las obligaciones fiscales consagrada en el artículo 817 del Estatuto Tributario Nacional, cuando el contribuyente opte por el mecanismo de las Obras por Impuestos. Dicha interrupción inicia a partir de la comunicación de aprobación de la postulación remitida por la ART al contribuyente y a la DIAN, y su término empieza a transcurrir nuevamente desde el día siguiente a la fecha en que el interventor certifique a la DIAN del domicilio principal del contribuyente que ha incumplido definitivamente con su obligación de construir la obra (Presidencia de la República, 1989).

Ahora bien, la reglamentación del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, se consagró a través del Decreto 1915 de 2017 expuesto por la Presidencia de la República (2017), en donde se define como tal el mecanismo de Obras por Impuestos, se establece el ámbito de aplicación, las modalidades de pago (2) y saldos a favor del mecanismo. De otro lado, se regula lo concerniente al banco de proyectos de inversión en las ZOMAC, en donde se enlistan aquellos que son susceptibles de ejecutarse a través de este mecanismo, el procedimiento para el desarrollo de las obras y la extinción de la obligación tributaria.

En materia del banco de proyectos referido, el Decreto 292 de 2018 de la Presidencia de la República (2018) modifica el artículo 2 del Decreto 1915 de 2017 y establece una transitoriedad del banco de proyectos de inversión en las ZOMAC y para el efecto, se consagra así mismo, un procedimiento transitorio para surtir el trámite de viabilidad y registro de proyectos en el Banco de proyectos de inversión en las ZOMAC.

Posteriormente, se emitió el Decreto 2469 de 2018 manifestado por la Presidencia de la República (2018), mediante el cual se modifican los artículos 1.6.5.3.4.8. Contratación de la interventoría del proyecto, (...) 1.6.5.3.4.10. Verificación del cumplimiento de requisitos de la etapa de preparación, 1.6.5.4.1. (...) Extinción de la obligación tributaria bajo la modalidad de pago” (pp. 7-8).

Luego, en el año 2019 se emitió la Ley 2010 de 2019:

Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones. (Congreso de la República de Colombia, 2019, p. 1)

Esta disposición normativa, en el Capítulo IV, denominado Obras por Impuestos, adicionó el artículo 800-1 al Estatuto Tributario Nacional – Decreto 624 de 1989, estipulando que el mecanismo referido, se consagra como una forma de extinguir la obligación tributaria.

A continuación, el Decreto 1147 de 2020 de la Represidencia de la República (2020) reglamenta el artículo 800-1 y adiciona articulado al Decreto 1625 de 2016 – Único Reglamentario en Materia Tributaria, con la siguiente finalidad, de conformidad a las consideraciones del mentado Decreto:

(...) con ocasión de la expedición de la Ley 2010 de 2019, el presente decreto tiene por objeto reglamentar la opción del mecanismo previsto en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario, desarrollando las reglas, actores, criterios y requisitos para la ejecución de proyectos de inversión a través de esta opción del mecanismo, así como la expedición de los Títulos para la Renovación del Territorio -TRT. Que adicionalmente y teniendo en cuenta que por virtud de los artículos 238 de la Ley 1819 de 2016, 78 de la Ley 2010 de 2019, y 8001 del Estatuto Tributario, corresponde a la Agencia de Renovación del Territorio -ART llevar actualizado el banco de proyectos del mecanismo de Obras por

Impuestos, así como distribuir y priorizar el cupo anual de aprobación de los proyectos aprobado por el Consejo Superior de Política Fiscal -CONFIS, y en consideración a que los ajustes a los proyectos de inversión se deberán desarrollar a través de un mismo procedimiento para las dos opciones del mecanismo de Obras por Impuestos; se hace necesario adicionar el artículo 1.6.5.3.2.5. a la Sección 2, del Capítulo 3 del Título 5 de la Parte 6 del Libro 1, el parágrafo 2 al artículo 1.6.5.3.3.3. de la Sección 3 del Capítulo 3 del Título 5 de la Parte 6 del Libro 1, y el artículo 1.6.5.3.5.6. a la Sección 5, del Capítulo 3 del Título 5 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para unificar estos procedimientos. (pp. 1-2)

Un año después, la Ley 2155 de 2021, introdujo reformas al mecanismo referido, ya previsto en el artículo 800-1 del Estatuto Tributario Nacional, consistente en que los proyectos a ejecutar con el mecanismo no deben necesariamente surtirse en las Zonas más afectadas por el conflicto armado, sino, además, en territorios estratégicos para la reactivación económica. Al respecto se ha establecido que,

La Ley 2155 de 2021 modificó los incisos segundo y tercero del artículo 800-1 del ET, para establecer que **el objeto de los convenios será la inversión directa en la ejecución de proyectos de trascendencia económica y social en los diferentes municipios definidos como las zonas más afectadas por el conflicto armado –Zomac–**, relacionados con agua potable y saneamiento básico, energía, salud pública, educación pública, bienes públicos rurales, adaptación al cambio climático y gestión del riesgo, pagos por servicios ambientales, tecnologías de la información y comunicaciones, infraestructura de transporte, infraestructura productiva, infraestructura cultural, infraestructura deportiva y las demás que defina el manual operativo de Obras por Impuestos, todo de conformidad con lo establecido en la evaluación de viabilidad del proyecto. (Actualícese, 2021, párr. 3)

Adicionalmente, se establece en la ley que:

Los proyectos a financiar podrán comprender las obras, servicios y erogaciones necesarias para su viabilidad, planeación, preoperación, ejecución, operación, mantenimiento e interventoría, en los términos establecidos por el manual operativo de Obras por Impuestos, según el caso. También podrán ser considerados proyectos en jurisdicciones que, sin estar localizadas en las Zomac, de acuerdo con el concepto de la Agencia de Renovación del Territorio –ART–, resulten estratégicos para la reactivación económica y/o social de las

Zomac o algunas de ellas. Así mismo, accederán a dichos beneficios los territorios que tengan altos índices de pobreza de acuerdo con los parámetros definidos por el Gobierno, los que carezcan total o parcialmente de una infraestructura para la provisión de servicios públicos domiciliarios (de energía, acueducto, alcantarillado, gas, entre otros), aquellos que estén localizados en las zonas no interconectadas y las áreas de desarrollo naranja –ADN– definidas en el artículo 179 de la Ley 1955 de 2019”. (Actualícese, 2021, párr. 4-5)

Finalmente, el Presidente de la República – Ministerio de Hacienda y Crédito Público, emitió el Decreto 860 de 2022 (2022), por el cual el plazo para presentar y pagar las primeras dos cuotas del impuesto sobre la renta y complementarios, se amplía hasta el 31 de agosto de 2022. Lo anterior aplica para los contribuyentes (personas jurídicas) que, a 31 de marzo de 2022, hayan solicitado vincular al impuesto referido, al mecanismo de Obras por Impuestos.

Así, lo señala Montilla (2022) cuando refieren que

Hasta el 31 de agosto de 2022, los contribuyentes a los que se les apruebe la vinculación al mecanismo de Obras por Impuestos tendrán plazo para consignar en la fiducia los recursos destinados a la obra o proyecto. Cuando no se consigne en la fiducia el valor vinculado a este mecanismo en el plazo establecido, se deberán liquidar y pagar los correspondientes intereses de mora, a partir de la fecha prevista. (párr. 2)

De esta manera se ha descrito el desarrollo normativo que ha presentado el Mecanismo de Obras por Impuestos, desde su creación a la fecha, que, en definitiva, servirá para analizar su impacto a nivel territorial.

Ahora, resulta importante conocer, los pronunciamientos jurisprudenciales del Alto Tribunal Constitucional y Contencioso Administrativo, que se han emanado a lo largo de la puesta en marcha del mecanismo en cuestión, aspecto que se analizará en el siguiente capítulo.

1.2. Desarrollo jurisprudencial del mecanismo de Obras por Impuestos en Colombia

1.2.1. Jurisprudencia de la Corte Constitucional

En la búsqueda de sentencias emitidas por la Corte Constitucional, se encuentran dos que versan sobre el tema del mecanismo de Obras por Impuestos, así:

1.2.1.1. Sentencia C-516 de 2017. En este pronunciamiento jurisprudencial, básicamente se realiza el estudio de constitucionalidad del “Decreto Ley 883 de 2017, por el cual se modifica la Ley 1819 de 2016 para incluir a las empresas dedicadas a la minería y la explotación de hidrocarburos en la forma de pago de Obras por Impuestos” (p. 5), con la finalidad de decidir sobre su constitucionalidad, teniendo en cuenta que el artículo 2 del “Acto Legislativo 01 de 2016, establece que “los decretos con fuerza de ley que se dicten en desarrollo de este artículo tendrán control de constitucionalidad automático posterior a su entrada en vigencia (...)” (Corte Constitucional de Colombia, 2017, p. 5).

En ese sentido, el pronunciamiento en cita, no hace referencia a un asunto específico, pues como se dijo, está encaminado particularmente a determinar la constitucionalidad o no del Decreto en cita.

Así, la Corte Constitucional de Colombia (2017) indica que el Decreto 883 de 2017 contienen tres artículos, uno que hace referencia a la habilitación de las empresas dedicadas a la exploración y explotación de minerales y de hidrocarburos, y a las calificadas como grandes contribuyentes dedicadas a la actividad portuaria por concesión legalmente otorgada, para acogerse al mecanismo de Obras por Impuestos, así mismo consagra la interrupción en el término de prescripción de la acción de cobro de las obligaciones tributarias originadas en el impuesto a la renta que se cancelan a través de la figura en mención y finalmente, establece la vigencia y los efectos derogatorios de decreto.

De esta manera, el Alto Tribunal, se dedica en el pronunciamiento sub examine a analizar tres aspectos:

La verificación de la suscripción del acto por el presidente y el ministro del ramo; (ii) la verificación de la motivación del decreto, relativa al cumplimiento de los requisitos formales y procedimentales para su expedición, a la competencia del gobierno para adoptar las medidas allí contenidas, **y a su compatibilidad con el ordenamiento superior.** Adicionalmente, (iii) algunos de los intervinientes sostuvieron que la expedición del acto normativo debía estar precedida de un proceso de consulta con las comunidades indígenas, por lo cual, también debe establecerse si este procedimiento constituye una condición procedimental de validez, y en caso afirmativo, si fue satisfecha. (Negrilla fuera de texto) (Corte Constitucional de Colombia, 2017, p. 10)

Para efectos del presente estudio, resulta trascendental analizar el aspecto concerniente a “la verificación de la motivación del decreto, relativa al cumplimiento de los requisitos formales y procedimentales para su expedición, a la competencia del gobierno para adoptar las medidas allí contenidas, y a su compatibilidad con el ordenamiento superior” (Corte Constitucional de Colombia, 2017, p. 10).

En este punto, la Corte Constitucional de Colombia (2017) considera que requisitos formales y materiales de validez, se encuentran satisfechos pues el Acuerdo Final y el objetivo del decreto guardan relación, ya que las medidas contenidas en aquel buscan garantizar la financiación para implementación del mecanismo de Obras por Impuestos, la participación del sector empresarial en su realización está contemplada, y además se propicia que este sector productivo invierta en las zonas más afectadas por el conflicto armado.

Importante resulta resaltar, que esta Sentencia es clara cuando manifiesta que las medidas contempladas en el Decreto en cuestión, “no se enmarcan dentro de la prohibición constitucional de crear nuevos impuestos, ya que no modifican ni alteran ninguno de los elementos esenciales de las obligaciones tributarias (...)” (Corte Constitucional de Colombia, 2017, p. 12).

Ahora bien, en materia de compatibilidad entre las medidas del Decreto 883 de 2017 (2017) y el ordenamiento constitucional, se tiene que varios intervinientes señalaron que existe una incompatibilidad entre estas dos normas, pues consideran que con la figura de Obras por Impuestos, los recursos pagados por este mecanismo y que son provenientes del impuesto a la renta, se contravienen las normas que rigen el recaudo y ejecución de los recursos públicos, al no ingresar de manera formal al Presupuesto General de la Nación pese a ser ingresos que le pertenecen. Aunado a ello, consideran que la ejecución de las obras no se sujeta a las reglas de la contratación estatal conforme la Ley 80 de 1993 del Congreso de la República de Colombia (1993), ni a los controles institucionales y ciudadanos, y a la distribución entre las entidades territoriales; pues los contribuyentes determinan facultativamente, el destino de tales recursos en las ZOMAC y la forma de ejecución, según el concurso del Departamento Nacional de Planeación y de la ART.

El siguiente cuestionamiento de los intervinientes, versa sobre la extensión de dicho mecanismo al referido sector económico, pues consideran que con ello se contraviene los derechos de las víctimas del conflicto armado interno, ya que algunas de las empresas destinatarias del “beneficio tributario” pueden haber intervenido directa o indirectamente en el conflicto. De otro lado, consideran que en eventuales procesos de consulta previa y de consultas populares, la figura

de Obras por Impuestos, puede repercutir en la libertad del elector, pues las comunidades se someten a una condición de dependencia fáctica con respecto a las empresas mineras y de hidrocarburos; finalmente, señalan que otorga privilegios injustificados a un segmento económico, toda vez que la norma faculta pagar una parte importante del impuesto a la renta en obras que las empresas mencionadas, deben obligatoriamente, realizar por su actividad económica, como construir carreteras para transportar los minerales extraídos u obras para resarcir daños ambientales o sociales, confiriendo una exención tributaria.

Sin embargo, la Corte no realiza pronunciamiento, sobre tales consideraciones, pues afirma, con toda razón, que los aspectos relativos al mecanismo de Obras por Impuestos como forma de pago, no son temas de que trata en sí mismo el Decreto analizado, dado que originalmente se encuentran regulados en la Ley 1819 de 2016.

Ahora bien, en cuanto a las críticas directas al Decreto 883 de 2017 de la Presidencia de la República (2017), la Corte si las analiza de fondo. En primera medida, respecto a la reconstitución del tejido social mediante la construcción de obras de infraestructura en las ZOMAC por parte de las empresas que pudieron haber participado en el conflicto, el Alto Tribunal consideró que no cuenta con fundamento al no probar que realmente las empresas mineras, de hidrocarburos y portuarias hayan participado en el conflicto armado, sumado a que el hecho de que esas empresas puedan acogerse al mecanismo de Obras por Impuestos, no las exime de la responsabilidad civil y penal del caso en caso de que haya existido intervención en el conflicto armado.

En consecuencia, de manera acertada, la Corte Constitucional de Colombia (2017) establece que “no se puede traducir en un veto general para un sector económico de participar en la inversión en las ZOMAC, ni este veto general se deriva de la Constitución” (p. 13), cuando de la sección minera, de hidrocarburos y portuaria, se trata.

En cuanto a los inconvenientes que se pueden presentar en los procesos de consulta previa y popular, la Corte Constitucional también las considera infundadas, pues es claro que siempre debe existir una relación entre los actores que despliegan la actividad productiva y la comunidad, como, por ejemplo, vinculación de personal o la intervención del respectivo territorio, cuestión que no anula la libertad para determinar si son o no convenientes y viables, los proyectos productivos de dichos actores.

Por último, y de gran relevancia para efectos de la presente investigación, la Corte determinó que el argumento respecto a los privilegios tributarios desproporcionados a las empresas

mineras, de hidrocarburos y portuarias, enmarcados en la posibilidad de estos contribuyentes para ejecutar obras propias de su misionalidad con el valor del impuesto a la renta, la Corporación si comparte la apreciación, dado que como consecuencia de la actividad extractiva se deben ejecutar obras de infraestructura física como “carreteras o vías para el transporte de los minerales extraídos, o en escuelas o centros de salud en los territorios en donde se asienta la actividad productiva, para los trabajadores de tales empresas” (Corte Constitucional de Colombia, 2017, p. 20).

En ese sentido, la Corte Constitucional de Colombia (2017) considera que

Desde una perspectiva material, el Ejecutivo habría otorgado una exención a este segmento económico. Y a su turno, como otros sectores no tienen la particularidad de tener que construir obras de infraestructura para adelantar su actividad económica, la disposición legal generaría un trato inequitativo, y contrario al principio de igualdad, entre los contribuyentes en general, y las empresas mineras, de hidrocarburos y portuarias, y establecería un beneficio que no guarda relación con la capacidad económica de los contribuyentes. (p. 20)

Como consecuencia, se decidió por dicha Corporación, excluir la realización de obras por el mecanismo sub examine, que en todo caso el mencionado sector debe realizar en el marco de su actividad productiva. Así, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del artículo 2 del Decreto Ley 883 de 2017, pero en el entendido de que

Las inversiones en infraestructura física que pueden realizar las entidades establecidas en el parágrafo primero del artículo 236 y en el parágrafo 5 del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, no deben tener relación de causalidad con su actividad generadora de renta, y no deben corresponder a las que deben ejecutarse en virtud de mandato legal, acto administrativo o decisión judicial. (Corte Constitucional de Colombia, 2017, p. 25)

Con lo dicho, se deja claridad, en que para el Alto Tribunal el mecanismo de Obras por Impuestos, no puede ser adoptado como un beneficio tributario para ningún sector de la economía, o como un medio para cumplir obligaciones que están atadas a la actividad misional o al giro ordinario de los negocios del contribuyente.

1.2.1.2. Sentencia C-520 de 2019. Esta Sentencia, estudia la acción pública de inconstitucionalidad, presentada por el ciudadano León Fredy Muñoz Lopera, quien demanda entre otros, los artículos el 70 y 71 de la “Ley 1943 de 2018, por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones” (Corte Constitucional de Colombia, 2019, p. 1).

El demandante establece que la valoración del impacto fiscal, como una obligación establecida en la Ley 819 de 2003, fue omitida, en la expedición de su articulado, específicamente en materia del artículo 70 y 71 (Obras por Impuestos). Así, el artículo 7 de la citada Ley, consagra que las normas (nacionales o territoriales) que ordenen gasto u otorguen beneficios, deberán hacer alusión al impacto fiscal y ser acordes con el Marco Fiscal de Mediano Plazo, y para el actor, no se hizo referencia a este tema (Corte Constitucional de Colombia, 2019).

De otro lado, el demandante propone otro cargo de fondo, que no versa sobre Obras por Impuestos, por lo cual no será analizado en el presente trabajo.

En ese sentido, es de anotar que el artículo 70 de la Ley 1943 de 2018, adiciona un párrafo transitorio al artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, estableciendo que el mismo continuará “vigente hasta el 30 de junio de 2019 y aplicará únicamente para el desarrollo de proyectos que se hayan aprobado en el mecanismo de Obras por Impuestos hasta el 30 de junio de 2019” (Corte Constitucional de Colombia, 2019, p. 7). Por su parte el artículo 71, estipula la celebración de convenios para la ejecución de proyectos de inversión en las ZOMAC a cambio de títulos negociables para el pago del impuesto de renta.

Dicho ello, resulta muy importante establecer, que la Corte Constitucional de Colombia (2019), en su análisis de constitucionalidad respecto a los referidos artículos, sostiene de manera enfática que los mismos no constituyen técnicamente un beneficio tributario, que a su vez pueda implicar un costo fiscal concreto y predecible, ya que el mecanismo de Obras por Impuestos, hace alusión a una forma diferente de pagar la renta.

De esta manera, dicha corporación concluye la exequibilidad de las normas en mención, al considerar que:

En consonancia con la jurisprudencia al respecto, la Corte Constitucional considera que la motivación y discusión de los artículos 70 y 71 no requerían de un análisis sobre su compatibilidad con el Marco Fiscal de Mediano Plazo, por no constituir un beneficio

tributario ni implicar una orden de gasto directa. (Corte Constitucional de Colombia, 2019, p. 30)

En ese orden de ideas, resultan muy importantes estos pronunciamientos jurisprudenciales de la Corte Constitucional, pues constituyen un referente importante para la aplicación del Mecanismo de Obras por Impuestos en materia de tributos territoriales, como se verá más adelante.

1.2.2. Jurisprudencia del Consejo de Estado

Del estudio realizado, se puede establecer que, hasta la fecha, el Consejo de Estado se ha pronunciado respecto al Mecanismo de Obras por Impuestos, en una oportunidad, así:

1.2.2.1. Sentencia del 10 de junio de 2021, radicación número: 52001-23-33-000-2019-00337-01(AP), Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera. En la sentencia en cuestión, el Consejo de Estado (2021) estudia la procedencia de la vinculación de distintas entidades, entre ellas la ART, al trámite de una acción popular que pretende el amparo de los derechos colectivos al goce del espacio público, la utilización y defensa de bienes de uso público y acceso a la infraestructura pública, en razón al colapso del puente peatonal sobre el río Rumiyaco en el municipio de Ipiales, con la creciente de dicho afluente.

La acción popular referida, tiene relación con el mecanismo de Obras por Impuestos, pues **ECOPETROL** pretende la construcción del puente peatonal en mención, a través del mecanismo de Obras por Impuestos en el cual, en palabras del Consejo de Estado “de acuerdo con la normativa que regula dicha figura, la intervención de las entidades vinculadas en la providencia recurrida resulta indispensable para la aprobación de dicho proyecto, conforme lo explicó la **ART** en su recurso de reposición” (p. 45).

De esta manera concluye el Consejo de Estado (2021) que, la **ART**

Debe ser llamada al proceso debido a su participación en el proceso de aprobación del proyecto denominado “mejoramiento del tránsito peatonal, mediante la construcción de puente sobre el Rumiyaco, vereda El Empalme, corregimiento Cofan/a (sic) Jardines de Sucumbios, municipio de Ipiales, departamento de Nariño. Ipiales”, etapa esta necesaria para proceder a la ejecución del proyecto. De ahí el interés que se le asiste en el asunto bajo examen. (p. 55)

Las anteriores consideraciones resultan relevantes, en el sentido en que ponen de manifiesto la importancia de la entidad que aprueba los proyectos a financiarse por medio del mecanismo de Obras por Impuestos, al ser la garante de que las obras a desarrollarse se ejecuten en beneficio de las ZOMAC y que las mismas no se realicen en razón de su actividad comercial o en ejercicio de una obligación legal o una decisión judicial.

2. Impacto del mecanismo de Obras por Impuestos en los tributos territoriales

Descrito el marco normativo y las reglas fijadas por las tres sentencias que a la fecha se han proferido en torno al mecanismo de Obras por Impuestos, se tiene entonces que es una forma de pago de obligaciones tributarias que tiene como fin, la ejecución de proyectos de inversión pública que hayan sido priorizados por la Administración - Gobierno, en los cuales interviene el contribuyente como sector privado, en forma de pago de dichos tributos.

Ahora bien, del contexto referido se establece que no existe prohibición alguna para que, a nivel territorial, las administraciones municipales o departamentales, acojan el referido mecanismo como una alternativa para el pago de los impuestos en los cuales fungen como sujeto activo, toda vez que se concibe como una oportunidad para alcanzar los objetivos del Estado en la satisfacción de las necesidades sociales en cooperación con los empresarios y grandes contribuyentes que operan específicamente en el territorio.

De esta manera, en el presente capítulo se entrará a analizar la autonomía de las entidades territoriales para adoptar en su normatividad el mecanismo de Obras por Impuestos Municipales y dos casos particulares de municipios que ya lo han incorporado.

2.1. Autonomía de las Entidades Territoriales para establecer al mecanismo de Obras por Impuestos como forma de pago de los impuestos a su cargo

Es claro que, en materia de creación de tributos, tal potestad ha sido dirigida únicamente al legislador. Así lo ha consagrado la Corte Constitucional de Colombia en Sentencia C-495 de 1998 cuando estipula:

Dentro del reconocimiento de autonomía que la Constitución les otorga a los municipios en diferentes campos, en materia impositiva **éstos no cuentan con una soberanía**

tributaria para efectos de creación de impuestos, ya que dicha facultad se encuentra limitada o subordinada no sólo a la Constitución sino también a la ley. Lo anterior tiene su explicación en que las competencias asignadas a dichas entidades, en materia tributaria, deben armonizar con los condicionantes que imponen las normas superiores de la Constitución, los cuales se derivan de la organización política del Estado como república unitaria y del principio de igualdad ante la ley, en virtud del cual, todas las personas tienen el derecho a estar sometidas a un mismo régimen tributario, (...)”. (Resaltado fuera de texto) (p. 1)

Pese a lo anterior, la autonomía de los municipios puede trascender como se manifiesta a continuación:

El principio de autonomía de las entidades territoriales aparece afirmado en el sentido de que éstas tienen un derecho cierto sobre dichos recursos y rentas, **lo cual implica que los pueden administrar con libertad e independencia, poniendo en práctica los mecanismos presupuestales y de planeación,** salvo cuando la Constitución le asigna al legislador la competencia para establecer normas relativas a la destinación, inversión y manejo de las referidas rentas o ingresos. **Cuando la ley ha autorizado tributos en favor de las entidades territoriales, éstas gozan de entera autonomía para hacerlos efectivos o dejarlos de aplicar, y para realizar los actos de destinación y de disposición, manejo e inversión.** ((Resaltado fuera de texto) Corte Constitucional de Colombia, 1998, p. 1)

En el mismo sentido, se ha pronunciado el Consejo de Estado en Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta, del treinta (30) de marzo de dos mil dieciséis (2016) con Radicación número: 68001-23-31-000-2011-00050-02(21035), cuando expresa que:

Así pues y en virtud de los principios de autonomía y descentralización territorial, el criterio actual de la Sala en materia de facultad impositiva territorial **reconoce la autonomía fiscal de los municipios y distritos para regular directamente los elementos de los tributos que la ley les haya autorizado.** Como la Ley 97 de 1913, autorizó la creación del impuesto sobre el servicio de alumbrado público pero no reguló lo concerniente a los elementos del tributo, **esa facultad quedó en cabeza de los concejos municipales y distritales, es decir, que esas corporaciones tienen autonomía para establecer los diferentes elementos que conforman cada tributo, sin que ello signifique**

que esa autonomía impositiva sea amplia, porque, como en este caso, está restringida a la creación legal del gravamen, y con arreglo a la Constitución Política.(...). (p. 21)

Como consecuencia, las entidades territoriales, para el caso, los municipios cuentan con las facultades para manejar y administrar el recaudo, y con ello las formas de pago de los impuestos que por disposición legal le pertenecen, de la manera que se considere más apropiada y efectiva, de conformidad a sus metas sociales y presupuestales.

Así mismo, se resalta que el mecanismo de Obras por Impuestos no se constituye como un tributo, sino como una forma de extinguir la obligación tributaria, que como se observó, no cuenta con ningún veto de inconstitucionalidad y por lo tanto se encuentra vigente a la luz de la constitución y de las normas que la regulan. Por tal motivo, aplicarla a nivel municipal resulta plenamente legal.

De otro lado, de querer simplificar el trámite del mecanismo de Obras por Impuestos contemplado a nivel nacional o modificar su procedimiento, ello también resulta viable en virtud del principio referido. Así se ha mencionado por Tobón Giraldo y Vieco Panesso (2019)

Se destaca la libertad que tienen los municipios de establecer el mecanismo OXI bajo condiciones diferentes a las impuestas por la legislación nacional, lo cual se constituye en una verdadera oportunidad para que el Municipio de Medellín structure el mecanismo aprovechando los elementos exitosos del modelo implementado en Colombia a nivel nacional y en Perú, y modifique los aspectos desventajosos para los actores del mecanismo. (pp. 54-55)

De esta manera, se establece que los ejercicios realizados en los municipios que se describen a continuación, están avalados por el principio de autonomía que los reviste.

2.2. Caso concreto ciudad de Medellín

El municipio de Medellín, fue el primero en incorporar dentro de su Estatuto Tributario el mecanismo de Obras por Impuestos a través del Acuerdo 066 de 2017 (2017), “Por medio del cual se expide la normativa sustantiva aplicable a los tributos vigentes en el Municipio de Medellín” (p. 1), en el artículo 323.

En ese orden de ideas, Tobón y Vieco (2019) establecieron que:

El Estatuto Tributario del Municipio de Medellín, Acuerdo 066 de 2017, en su artículo 323, abrió las puertas para la entrada del mecanismo de Obras por Impuestos a nivel municipal, cuando consagró la posibilidad que tienen los contribuyentes -que en el año anterior hayan obtenido ingresos brutos iguales o superiores a 628.000 UVT- de efectuar el pago de sus obligaciones tributarias actuales o en mora mediante la modalidad de Obras por Impuestos, la cual implica la inversión o ejecución directa que hace el contribuyente para el desarrollo de un proyecto viabilizado y priorizado por el Departamento Administrativo de Planeación Municipal. (pp. 53-54)

Aunado a ello, de la lectura del artículo mencionado, se consagra que el Alcalde Municipal reglamentará los términos, condiciones y procedimientos para la aplicación de esta figura.

En ese contexto, se evidencia una falencia, pues el artículo 323 antes citado, se encuentra contenido en el Capítulo XII del “Disposiciones Generales para los Beneficios Tributarios” (p. 90), y como se ha analizado en líneas anteriores, el mecanismo de Obras por Impuestos, no clasifica como tal, pues no involucra la reducción de la base gravable de los tributos que debe pagar el contribuyente u otras condiciones especiales que impliquen cancelar un menor valor.

Dicho ello, no es mucho el análisis que se pueda realizar sobre esta figura en el municipio de Medellín, toda vez que, a la fecha, no se encuentra adelantos respecto a actos administrativos (decretos o resoluciones), en virtud de los cuales la administración del municipio de Medellín haya reglamentado la figura en mención, toda vez que el Acuerdo 066 de 2017 (2017) no consagró un plazo perentorio en el cual debía llevarse a cabo tal regulación.

2.3. Caso concreto ciudad de San Juan de Pasto

Por medio del Acuerdo No. 038 del 3 de noviembre de 2021, y como resultado de distintos debates entre la Administración y el Concejo Municipal de Pasto se incorporó en el ordenamiento territorial la figura de Obras por Impuestos.

En el acuerdo en mención, se hace referencia a que el mecanismo establecido por la normativa nacional, sirve como referencia para el que se instaura a nivel territorial, y en ese sentido lo denomina *Obras por Impuestos Municipales*, pues en virtud del principio de autonomía de las entidades territoriales, el procedimiento del referido mecanismo puede reducirse o minimizarse.

Así mismo, en el mencionado acuerdo, se deja claridad en que el mecanismo de Obras por Impuestos Municipales, opera como una forma de pago de los impuestos de dicha categoría, por lo que modifica el artículo 449 del Estatuto Tributario Municipal, que se refiere a la solución o el pago por concepto de tributos.

El porcentaje de los impuestos que pueden pagarse a través del mecanismo es del 50% de su valor y corresponden al de sobretasa a la gasolina, el impuesto predial unificado y el de industria y comercio y su complementario de avisos y tableros.

Otro aspecto importante, es la regla establecida en el Acuerdo en cita, cuando menciona que por medio de este mecanismo no podrán realizarse proyectos que se deban ejecutar en virtud de una decisión judicial, aspecto que tiene coherencia con las reglas establecidas jurisprudencialmente por las Altas Cortes, ya que de ninguna manera busca otorgar tratamientos preferenciales o beneficios tributarios para aquellos contribuyentes que opten por este mecanismo.

Como exigencia fundamental, el Concejo Municipal estableció que el alcalde municipal es el encargado de establecer las demás reglas, términos, condiciones y procedimientos para la puesta en marcha del referido mecanismo, en cabeza de la Secretaría de Hacienda y la Oficina de Planeación de Gestión Institucional, en el término de 3 meses a partir de la aprobación del Acuerdo en mención.

En consonancia, la reglamentación del mecanismo se expidió a través del Decreto 058 de 2022, por el cual se adopta el Manual Operativo de Obras por Impuestos Municipales en el Municipio de Pasto. Dicho Manual constituye una guía procedimental que orienta a todos los actores involucrados en el desarrollo de las diferentes etapas del mecanismo conforme a la normatividad vigente (Presidencia de la República, 2022).

Ahora bien, respecto al Manual Operativo de Obras por Impuestos Municipales, se destacan varios aspectos importantes, que se señalan a continuación:

El Manual Operativo de Obras por Impuestos Municipales, se compone de cuatro capítulos de conformidad a las etapas que se deben agotar hasta la entrega de la obra y la extinción de la obligación tributaria. El primero hace referencia a los requisitos previos a la vinculación de un proyecto al mecanismo referido. El segundo capítulo establece los aspectos importantes para la conformación y funciones del Comité de Gestión de Obras por Impuestos Municipales. El tercer capítulo consagra la Opción Fiducia como alternativa para optar por el mecanismo en mención, y el cuarto capítulo relaciona el tema de la extinción de la obligación tributaria.

Es de resaltar en este punto, que, a nivel municipal, no se consagró la opción de celebrar convenios entre el contribuyente y las Entidades Públicas de Orden Nacional, opción que según el Manual Operativo de Obras por Impuestos proferido por la Agencia de Renovación del Territorio-ART y el Departamento Nacional de Planeación – DNP (2020), consagra la posibilidad de los contribuyentes de

Celebrar convenios con las entidades públicas del nivel nacional, por los que recibirán a cambio títulos negociables para el pago del impuesto sobre la renta. Los compromisos de inversión adquiridos en estos convenios no podrán superar el treinta por ciento (30%) del patrimonio contable del contribuyente, para lo cual se tendrá en cuenta el patrimonio del año inmediatamente anterior a la suscripción de estos. (p. 18)

Sin embargo, esta opción no se contempló en el municipio de Pasto pues conlleva más tramites y un procedimiento dispendioso, a diferencia de la opción fiducia, como se verá más adelante.

Los actores que participan en el funcionamiento del mecanismo de Obras por Impuestos Municipales, en comparativo con los del nivel nacional son la Secretaría o dependencia gestora (Entidades Públicas de Orden Nacional) quien construye el proyecto, lo lleva a la etapa de factibilidad y supervisa que el mismo se ejecute de manera correcta; la Oficina de Planeación de Gestión Institucional (Agencia Regional del Territorio ART – Departamento Nacional de Planeación DNP), quien verifica el cumplimiento de los requisitos de factibilidad de los proyectos constatando que se adapten al mecanismo, el Comité de Gestión de Obras por Impuestos Municipales quien aprueba los proyectos (ART), los asigna (ART) y acepta la entrega de la obra (EPON), el contribuyente quien presenta la oferta, ejecuta la obra por intermedio de un contrato de gerencia si es del caso y entrega la misma y la Secretaría de Hacienda (DIAN) en el escenario de la extinción tributaria.

Llama la atención, que, de conformidad a los parámetros indicados, los proyectos a ejecutarse a través del mecanismo, únicamente pueden ser presentados por la administración municipal a través de la Secretaría o dependencia gestora y la Oficina de Planeación de Gestión Institucional, más no por el contribuyente. Este es un aspecto importante que difiere del mecanismo a nivel nacional, pues estos últimos en ese escenario pueden presentar iniciativas de proyectos en fase de prefactibilidad a la ART.

Se resalta que, a nivel municipal, los proyectos que presenten la Secretaría o dependencia gestora, deben ser acordes al Plan de Desarrollo Municipal.

En materia presupuestal y con el fin de no afectar los ingresos del municipio, los proyectos a ejecutarse por el referido mecanismo, no pueden exceder el cupo máximo establecido por el Consejo Municipal de Política Fiscal (COMFIS). Así mismo, deben encontrarse en etapa de factibilidad, pues ello asegura que los mismos son ejecutables y que el contribuyente puede desarrollarlos en su integridad, sin contratiempos previsibles, que posteriormente le sean atribuibles a él.

El Comité de Gestión de Obras por Impuestos, es un órgano compuesto por los secretarios o delegados de cada uno de los actores mencionados anteriormente, salvo de los contribuyentes, al ser un comité para toma de decisiones. Sus funciones se enmarcan en verificar que los proyectos vinculados al mecanismo respeten el cupo COMFIS y que se encuentren en etapa de factibilidad, así mismo decidir sobre su publicación y su asignación a un contribuyente siempre que cumpla con los requisitos de la opción fiducia.

El Comité referido, es una creación propia del Municipio de Pasto, pues a nivel Nacional no se contempla un organismo de esta naturaleza en tanto sus funciones están en cabeza de la ART y del DNP.

La opción fiducia, al igual que a nivel nacional, está dirigida para aquellos contribuyentes que “en el año inmediatamente anterior, en su declaración sobre renta y complementarios, hayan obtenido ingresos brutos iguales o superiores (33.610 UVT)” (Presidencia de la República, 2020, p. 1).

Así mismo, los contribuyentes podrán efectuar el pago hasta del cincuenta por ciento (50%) del valor agregado o individual de los impuestos de predial unificado, industria y comercio y sobretasa a la gasolina, mediante la destinación de dicho valor a la inversión directa en la ejecución de proyectos debidamente viabilizados por la Administración Municipal.

En este capítulo se resalta de manera enfática, lo estipulado por la sentencia analizada en el capítulo anterior, concerniente en que no es posible que los contribuyentes ejecuten proyectos establecidos en el banco de proyectos, que deban a su vez desarrollar en virtud de un mandato legal, un acto administrativo y/o decisión judicial, aspecto importante que dota de transparencia al mecanismo.

Aunado a ello, el mecanismo a nivel municipal contempla la opción de que los contribuyentes se puedan unir para ejecutar un proyecto y sumar el valor de sus impuestos a pagar, con el fin de equipararlos al valor de dicho proyecto. Lo anterior con el fin de dotar al mecanismo de mayores facilidades.

Ahora bien, ya en materia de la constitución de la fiducia, esta funge como criterio de selección para la asignación de un proyecto a los diferentes contribuyentes que presentan sus ofertas, pues su propuesta debe estar acompañada de una cotización donde se evidencie los costos de constitución, administración y operación de la misma. Dependiendo del valor reportado y de los demás criterios establecidos en el manual, la de menor suma será la escogida. Ello resulta importante, pues el costo de la fiducia debe ser asumido por el valor de los impuestos a pagar.

En cuanto al contrato de fiducia, resalta que los rendimientos financieros que eventualmente puedan generarse, son de propiedad del Municipio.

Ya respecto a la ejecución del proyecto, es de anotar que el contribuyente debe celebrar el contrato de gerencia del proyecto de acuerdo a la legislación privada y a través de licitación privada abierta. Su objeto es la administración y ejecución del proyecto asignado, propendiendo por su correcto desarrollo de conformidad a sus etapas y el cronograma.

También es posible celebrar contrato de interventoría, sin embargo, por los costos que el representa, a nivel municipal es facultativo dependiendo de las características del proyecto. Se resalta que, en el evento en que el proyecto se vea afectado por causa de fuerza mayor o caso fortuito o por otros eventos, es posible realizar ajustes de conformidad a ciertos criterios establecidos en el Manual.

Finalmente, respecto a la entrega de la obra, esta es realizada por la gerencia del proyecto y el contribuyente acompañados de los balances financieros de la fiducia. Aunado a ello, resulta importante señalar que con miras a determinar que realmente la obra cumpla con los parámetros del proyecto y la calidad en su ejecución, la Secretaría o dependencia gestora deberá emitir un certificado donde conste su satisfacción. Sin embargo, si ello finalmente no ocurre por inconformidades en la entrega, no se reconocerán los valores ejecutados y por consiguiente, el contribuyente deberá realizar el pago de total del impuesto vinculado. En caso contrario, el Comité expide certificación para la extinción del tributo.

La extinción de la obligación tributaria, la realiza la Secretaría de Hacienda Municipal, con la certificación mencionada, entre otros documentos. Aunado a ello se debe verificar que el saldo

excedente del 50% del impuesto vinculado, se haya cancelado por parte del contribuyente. De esta manera se dará por extinta su obligación.

Dicho ello, de conformidad a la Asociación Colombiana de Ciudades Capitales - Asocapitales (2022), la Administración Municipal de Pasto, como ciudad pionera a nivel nacional **en reglamentar** la estrategia sub examine para el pago de obligaciones tributarias, ha adelantado en el año 2022 socializaciones con empresarios – contribuyentes, con el fin de dar a conocer el mecanismo de Obras por Impuestos Municipales y que estos últimos opten por esta opción.

En dicha socialización se expuso el primer proyecto inmenso en el banco de proyectos del Municipio, sujeto a financiarse por este medio, consistente en “intervenir 12 parques recreativos, distribuidos en las comunas 3, 4, 5, 6 y 12, para un total de 3.223 metros cuadrados de espacio público” (Asocapitales, 2022, párr. 2022).

De esta manera se evidencia, como ha influido el mecanismo de Obras por Impuestos a nivel territorial con miras a ejecutar proyectos de impacto en sus comunidades y a su vez fungir como una alternativa transparente para el pago de los impuestos municipales.

Empero y para culminar la presente investigación, se establecerán algunos desafíos que se deben analizar para materializar el mecanismo de Obras por Impuestos en la esfera territorial.

3. Retos en el desarrollo del mecanismo

Es claro que el mecanismo de Obras por Impuestos a nivel municipal, resulta ser una estrategia novedosa encaminada a mostrar una ejecución administrativa transparente y volcada a la satisfacción eficiente, pronta y material, de las necesidades de las necesidades de los habitantes de la respectiva ciudad. Sin embargo, debe enfrentar grandes retos para lograr que no se limite únicamente a una regulación escrita o a obras aisladas unas de otras, sin acogida entre los contribuyentes.

En primera medida, al no establecerse ningún beneficio económico para quienes pretendan optar por esta forma de extinción de las obligaciones tributarias, como una reducción del impuesto a pagar o de la base gravable, es posible que prefieran efectuar el pago de forma convencional, pues es claro que ejecutar una obra, aun cuando de ello se pueda encargar la gerencia del proyecto, implica un compromiso que no se agota sino hasta cuando se realiza la entrega a satisfacción del mismo, a diferencia del pago inmediato del valor del impuesto.

En esa medida y teniendo en cuenta que los beneficios tributarios ostentan claras limitaciones constitucionales desarrolladas por la jurisprudencia, se deben establecer estrategias que hagan llamativa esta alternativa de pago, como por ejemplo las relacionadas con la imagen reputacional y corporativa de las empresas – contribuyentes de cara a la comunidad, al contribuir al desarrollo del territorio y a su vez, demostrar un interés directo en la satisfacción de las necesidades sociales.

De otro lado, resulta claro que la administración debe blindarse con el fin de no incurrir en un detrimento para el ente territorial en el caso en que se ejecute de manera irregular, con bajas condiciones de calidad o de forma incompleta, la obra encomendada. Es por ello que se busca que los contribuyentes que acceden al mecanismo, cuenten con las condiciones económicas y estructurales que aseguren que ello no ocurra. Sin embargo, si tal situación acontece, se ha contemplado como consecuencia final, el no reconocimiento de la extinción tributaria ni de las sumas invertidas en el proyecto inconcluso. Esto puede convertirse en un limitante adicional para que los contribuyentes contemplen la opción del mecanismo de Obras por Impuestos por temor a perder su inversión, pero que claramente, representa una manera para dotar de obligatoriedad el recibo a satisfacción de la obra.

Ahora, a nivel operacional, es de gran relevancia, que la administración municipal cuente con un equipo, que de manera exclusiva o por lo menos prevalente, se encuentre dedicado a desarrollar las etapas del mecanismo de Obras por Impuestos de manera eficiente en la esfera territorial, en primera medida en cuanto a la estructuración de los proyectos a financiarse por esta figura y que deben estar incursos en el banco de proyectos en etapa de factibilidad y posteriormente, en cuanto a la divulgación de los mismos y de sus beneficios a los contribuyentes para que ellos decidan ejecutarlos, y presenten sus ofertas luego de su publicación. Todo lo anterior en un término expedito, con el fin de que las obras se desarrollen hasta su entrega, en el término de un año, es decir, en la misma vigencia fiscal.

Así mismo, hay quienes manifiestan que el mecanismo sub examine, responde a la falta de efectividad del Estado – administraciones municipales, de realizar proyectos y ejecutar obras sin dilaciones y pérdidas patrimoniales, y que, por tal razón, existe la necesidad de acudir a medios como el que se aborda en la presente investigación, trasladando su responsabilidad a los particulares para afrontar su ausencia de diligencia. Lo anterior, debe ser abordado por las administraciones, exponiendo que, en efecto, Obras por Impuestos, responde al requerimiento del

desarrollo ágil de obras y proyectos, por fuera de la contratación estatal, pero con el uso responsable y transparente, de los impuestos pagados por los contribuyentes, que, en suma, pertenecen al pueblo y la comunidad.

Es de esta manera, como se evidencian los desafíos que pueden enfrentar los municipios que ya adoptaron tal mecanismo y aquellos que contemplan hacerlo, teniendo en cuenta para el efecto, todo el desarrollo legal y jurisprudencial que se ha planteado en la presente investigación.

4. Conclusiones

El mecanismo de Obras por Impuestos, ha tenido un desarrollo normativo comprendido en al menos, 9 disposiciones, desde el año 2016 hasta el año 2022, lo que demuestra el interés del legislador y del gobierno de dichos periodos, en regularlo y dotarlo de herramientas para que se materialice en obras.

La Corte Constitucional ha establecido de manera enfática que el mecanismo de Obras por Impuestos, no puede ser adoptado como un beneficio tributario para ningún sector de la economía, o como un medio para cumplir obligaciones que están atadas a la actividad misional o al giro ordinario de los negocios del contribuyente. Al no ser un beneficio, no implicar un costo fiscal concreto y predecible, ya que el mecanismo de Obras por Impuestos, hace alusión a una forma diferente del pago de impuestos.

En razón al principio de autonomía de las entidades territoriales y con base en jurisprudencia de las Altas Cortes, los municipios pueden optar para el pago de los impuestos de su titularidad, por el mecanismo de Obras por Impuestos, al ser autónomos en cuanto a la administración de los mismos y a su recaudo, teniendo en cuenta que no existe veto de inconstitucionalidad de dicha figura. Lo anterior, siempre que no se contraríen disposiciones normativas superiores.

El municipio de Medellín, es el primero en incorporar el mecanismo de Obras por Impuestos en su normatividad territorial, sin embargo, el Municipio de San Juan de Pasto, funge como pionero en la reglamentación de la figura, al dar lugar a la creación del Manual Operativo de Obras por Impuestos Municipales, que toma como referencia las disposiciones a nivel nacional, pero realizando variaciones y ciertas modificaciones, con el fin de hacerlo más expedito y práctico en la esfera municipal.

Se presentan distintos retos al momento de la puesta en marcha del mecanismo de Obras por Impuestos, que en suma, se enmarcan en la acogida por parte de los contribuyentes al no conllevar un beneficio económico, las consecuencias en el incumplimiento de la entrega de la obra, la necesidad de un equipo al interior de la Administración que se dedique a desarrollar las etapas del mecanismo y la creencia de que el mismo surge con el fin de trasladar la responsabilidad a particulares, de la ejecución de obras y proyectos.

Referencias bibliográficas

- Actualícese. (2021). *Mecanismo de obras por impuestos: novedades con la reforma tributaria de 2021*. <https://bit.ly/3AQHhzn>
- Concejo de Medellín. (2017, 20 de noviembre). Acuerdo 066 de 2017. Por medio del cual se expide la normativa sustantiva aplicable a los tributos vigentes en el Municipio de Medellín. Gaceta Oficial No. 4486: <https://bit.ly/2ATOSk2>
- Agencia de Renovación del Territorio- ART y Departamento Nacional de Planeación – DNP. (2020). *Impuestos por Obras. Manual operativo 2.0*. <https://bit.ly/3QxzSK0>
- Asociación Colombiana de Ciudades Capitales - Asocapitales. (2022). *Alcalde de Pasto socializó ante empresarios la iniciativa “Obras por Impuestos”*. Asocapitales: <https://www.asocapitales.co/nueva/2022/06/13/alcalde-de-pasto-socializo-ante-empresarios-la-iniciativa-obras-por-impuestos/>
- Alcaldía Municipal de Pasto. (2022, 3 de febrero). Decreto 058 de 2022. Por medio del cual se adopta el manual operativo de obras por impuestos municipales en el municipio de Pasto y se dictan otras disposiciones. <https://bit.ly/3xbQIHs>
- Presidencia de la República. (2020, 18 de agosto). Decreto 1147 de 2020. Por el cual se reglamentan los artículos 800-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 79 de la Ley 2010 de 2019 y 285 de la Ley 1955 de 2019, y se adiciona el Título 6 a la Parte 6 del Libro 1, los Capítulos 1 a 5 al Título 6 de la Parte 6 del Libro 1, el artículo 1.6.5.3.2.5. a la Sección 2 del Capítulo 3 del Título 5 de la Parte 6 del Libro 1, el párrafo 2 al artículo 1.6.5.3.3.3. de la Sección 3 del Capítulo 3 del Título 5 de la Parte 6 del Libro 1 y el artículo 1.6.5.3.5.6. a la Sección 5 del Capítulo 3 del Título 5 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto

- 1625 de 2016, único Reglamentario en Materia Tributaria. Diario Oficial No. 51.410.
<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewdocument.asp?id=30039730>
- Presidencia de la República. (2017, 22 de noviembre). Decreto 1915 de 2017. Por el cual se adiciona el título 5 de la parte 6 del libro 1 al Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016. Diario Oficial No. 50425.
https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma_pdf.php?i=84354
- Presidencia de la República. (2018, 28 de diciembre). Decreto 2469 de 2018. Por el cual se modifican y adicionan algunos artículos del Título 5 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria. Diario Oficial No. 50.820.
https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma_pdf.php?i=90148
- Presidencia de la República. (2018, 15 de febrero). Decreto 292 de 2018. Por el cual se modifica el artículo 2 del Decreto 1915 de 2017 que establece la transitoriedad del banco de proyectos de inversión en las Zonas más Afectadas por el Conflicto Armado - ZOMAC. Diario Oficial No. 50.508.
https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma_pdf.php?i=85259
- Presidencia de la República. (1989, 30 de marzo). Decreto 624 de 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales. Diario Oficial No. 38.756.
<https://www.mincit.gov.co/ministerio/normograma-sig/procesos-misionales/facilitacion-del-comercio-y-defensa-comercial/decretos/1967-1990/decreto-624-de-1989-2.aspx>
- Presidencia de la República. (2022, 31 de mayo). Decreto 860 de 2022. Por el cual se modifican los artículos 1.6.1.13.2.22., 1.6.1.13.2.23. y 1.6.1.13.2.24. de la Sección 2 del Capítulo 13 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria. Diario Oficial No. 52.019.
https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma_pdf.php?i=187066
- Presidencia de la República. (2017, 26 de mayo). Decreto 883 de 2017. Por el cual se modifica la Ley 1819 de 2016 para incluir a las empresas dedicadas a la minería y a la explotación de hidrocarburos en la forma de pago de obras por impuestos Presidencia de Colombia. Diario Oficial No. 50.245:

<http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/decreto%20883%20del%2026%20de%20mayo%20de%202017.pdf>

Garizábalo Alfaro, L., & Vargas Rodríguez, M. (2019). *Análisis económico del mecanismo obras por impuestos*. [Tesis de maestría, Pontificia Universidad Javeriana] Repositorio Javeriana: <https://repository.javeriana.edu.co/handle/10554/42975>

Congreso de la República de Colombia. (2016, 29 de diciembre). Ley 1819 de 2016. 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. Diario Oficial No. 50.101. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140>

Congreso de la República de Colombia. (2019, 27 de diciembre). Ley 2010 de 2019. Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial No. 51.179. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2010_2019.html

Congreso de la República de Colombia. (1993, 28 de octubre). Ley 80 de 1993. Por la cual se expide el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública. Diario Oficial No. 41.094. http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0080_1993.html

Montilla, J. (2022). *Contribuyentes acogidos al mecanismo de pago de obras por impuestos tendrán más plazo para presentar la declaración de renta*. INCP: <https://incp.org.co/contribuyentes-acogidos-al-mecanismo-de-pago-de-obras-por-impuestos-tendran-mas-plazo-para-presentar-la-declaracion-de-renta/>

Corte Constitucional de Colombia. Sala Plena. (1998, 15 de septiembre). Sentencia C-495 de 98. Magistrado Ponente: Antonio Barrera Carbonell. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/C-495-98.htm#:~:text=La%20destinaci%C3%B3n%20del%20porcentaje%20de,362%20Superior.>

Corte Constitucional de Colombia. Sala Plena. (2017, 10 de agosto). Sentencia C-516 de 2017. Magistrado Ponente: Luis Guillermo Guerrero Pérez. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2017/C-516-17.htm>

- Corte Constitucional de Colombia. Sala Plena. (2019, 5 de noviembre). Sentencia C-520/19. Magistrada Ponente: Cristina Pardo Schlesinger. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-520-19.htm>
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. (2021, 10 de junio). Sentencia radicación: 52001-23-33-000-2019-00337-01(AP). Consejero Ponente: Roberto Augusto Serrato Valdés. <https://bit.ly/3eDY00z>
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. (2016, 30 de marzo). Sentencia Radicación: 68001-23-31-000-2011-00050-02(21035). Consejera Ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. [http://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/PDF/68001-23-31-000-2011-00050-02\(21035\).pdf](http://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/PDF/68001-23-31-000-2011-00050-02(21035).pdf)
- Tobón Giraldo, A., & Vieco Panesso, L. (2019). *Obras por impuestos: metodología para su implementación en el municipio de Medellín*. [Monografía de pregrado, Universidad EAFIT] Repositorio Eafit: <http://hdl.handle.net/10784/13811>