



CARTA DE AUTORIZACIÓN

CÓDIGO

AP-BIB-FO-06

VERSIÓN

1

VIGENCIA

2014

PÁGINA

1 de 1

Neiva, 24 de mayo de 2019

Señores

CENTRO DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN

UNIVERSIDAD SURCOLOMBIANA

Ciudad

El (Los) suscrito(s):

ANYI VIVIANA MANRIQUE AMAYA, con C.C. No. 1.075.243.231,

LEIDY YISED SÁNCHEZ CAICEDO, con C.C. No. 1.075.248.419

autor(es) de la tesis y/o trabajo de grado titulado Facultades impositivas de los Municipios a la luz de la Constitución Política de 1991: Análisis desde los Estatutos Tributarios de los Municipios de Neiva, Pitalito, Garzón y La Plata del Departamento del Huila - Colombia

presentado y aprobado en el año 2019 como requisito para optar al título de Magister en Derecho Público;

Autorizo (amos) al CENTRO DE INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN de la Universidad Surcolombiana para que con fines académicos, muestre al país y el exterior la producción intelectual de la Universidad Surcolombiana, a través de la visibilidad de su contenido de la siguiente manera:

- Los usuarios puedan consultar el contenido de este trabajo de grado en los sitios web que administra la Universidad, en bases de datos, repositorio digital, catálogos y en otros sitios web, redes y sistemas de información nacionales e internacionales "open access" y en las redes de información con las cuales tenga convenio la Institución.
- Permita la consulta, la reproducción y préstamo a los usuarios interesados en el contenido de este trabajo, para todos los usos que tengan finalidad académica, ya sea en formato Cd-Rom o digital desde internet, intranet, etc., y en general para cualquier formato conocido o por conocer, dentro de los términos establecidos en la Ley 23 de 1982, Ley 44 de 1993, Decisión Andina 351 de 1993, Decreto 460 de 1995 y demás normas generales sobre la materia.
- Continúo conservando los correspondientes derechos sin modificación o restricción alguna; puesto que de acuerdo con la legislación colombiana aplicable, el presente es un acuerdo jurídico que en ningún caso conlleva la enajenación del derecho de autor y sus conexos.

De conformidad con lo establecido en el artículo 30 de la Ley 23 de 1982 y el artículo 11 de la Decisión Andina 351 de 1993, "Los derechos morales sobre el trabajo son propiedad de los autores", los cuales son irrenunciables, imprescriptibles, inembargables e inalienables.

EL AUTOR/ESTUDIANTE:

EL AUTOR/ESTUDIANTE:

Firma: \_\_\_\_\_

Firma: \_\_\_\_\_

Vigilada Mineducación



**TÍTULO COMPLETO DEL TRABAJO:** Facultades impositivas de los Municipios a la luz de la Constitución Política de 1991: Análisis desde los Estatutos Tributarios de los Municipios de Neiva, Pitalito, Garzón y La Plata del Departamento del Huila - Colombia

**AUTOR O AUTORES:**

Primero y Segundo Apellido	Primero y Segundo Nombre
MANRIQUE AMAYA	ANYI VIVIANA
SÁNCHEZ CAICEDO	LEIDY YISED

**DIRECTOR Y CODIRECTOR TESIS:**

Primero y Segundo Apellido	Primero y Segundo Nombre
ORTIZ TOVAR	DIANA MARCELA

**ASESOR (ES):**

Primero y Segundo Apellido	Primero y Segundo Nombre
----------------------------	--------------------------

**PARA OPTAR AL TÍTULO DE:** Magister en Derecho Público

**FACULTAD:** Ciencias Jurídicas y Políticas

**PROGRAMA O POSGRADO:** Derecho – Maestría en Derecho Público

**CIUDAD:** Neiva

**AÑO DE PRESENTACIÓN:** 2019

**NÚMERO DE PÁGINAS:** 110

**TIPO DE ILUSTRACIONES (Marcar con una X):**

Vigilada mieducación



DESCRIPCIÓN DE LA TESIS Y/O TRABAJOS DE GRADO

<b>CÓDIGO</b>	<b>AP-BIB-FO-07</b>	<b>VERSIÓN</b>	<b>1</b>	<b>VIGENCIA</b>	<b>2014</b>	<b>PÁGINA</b>	<b>2 de 3</b>
---------------	---------------------	----------------	----------	-----------------	-------------	---------------	---------------

Diagramas \_\_\_ Fotografías \_\_\_ Grabaciones en discos \_\_\_ Ilustraciones en general \_\_\_ Grabados \_\_\_  
Láminas \_\_\_ Litografías \_\_\_ Mapas \_\_\_ Música impresa \_\_\_ Planos \_\_\_ Retratos \_\_\_ Sin ilustraciones \_\_\_  
Tablas o Cuadros \_\_\_

**SOFTWARE** requerido y/o especializado para la lectura del documento:

**MATERIAL ANEXO:**

**PREMIO O DISTINCIÓN** (*En caso de ser LAUREADAS o Meritoria*):

**PALABRAS CLAVES EN ESPAÑOL E INGLÉS:**

Español

Inglés

- |   |                                  |
|---|----------------------------------|
| 1. Descentralización                        | Descentralización                |
| 2. Autonomía de las entidades territoriales | Autonomy in Territorial Entities |
| 3. Poder impositivo                         | Imposition power                 |
| 4. Principio de Legalidad                   | Principle of legality            |
| 5. Autonomía fiscal                         | Fiscal autonomy                  |
| 6. Reserva de ley                           | Reserve of law                   |

**RESUMEN DEL CONTENIDO:** (Máximo 250 palabras)

El trabajo está compuesto por cinco capítulos, en el primero se realizó la lectura de las constituciones políticas de algunos países suramericanos para revisar cuales son los principios constitucionales que fundamentan los sistemas tributarios de sus Estados.

En el segundo capítulo se realizó la conceptualización jurisprudencial y doctrinal sobre el principio de legalidad en materia tributaria en Colombia; se caracterizaron los elementos de representación popular y certeza o predeterminación de los elementos del tributo y se estudió el principio de Reserva de Ley en materia tributaria como sinónimo del Principio de Legalidad.

En el tercer capítulo se decantó jurisprudencialmente el contenido esencial del principio de autonomía fiscal de las entidades territoriales; se definió el alcance de los derechos reconocidos constitucionalmente en favor de estas organizaciones político-administrativas y se estableció el límite para el ejercicio de las facultades impositivas por parte de los órganos territoriales de representación popular.



El cuarto capítulo describe el test de ponderación efectuado por la Corte Constitucional en los diversos pronunciamientos en los que, vía sentencia de constitucionalidad, se resolvió la colisión de los principios expuestos en los capítulos anteriores.

El quinto capítulo concreta lo anterior en la revisión de los estatutos tributarios de los Municipios de Neiva, Pitalito, Garzón y La Plata, a través de la descripción de los tributos que fueron adoptados por los concejos sin contar con un fundamento legal, de conformidad con las decisiones jurisprudenciales del Consejo de Estado.

**ABSTRACT:** (Máximo 250 palabras)

This paper is composed by five chapters. In the first, political constitutions from south American countries were read with the aim of reviewing the constitutional principles that substantiate their fiscal systems.

In the second chapter it was made the case law and doctrinal conceptualization about the legality principle concerning tributary matter in Colombia; the popular representation elements and certainty or predetermination elements were characterized and the principle of legal reservation in tributary matter was studied as synonym of Legality Principle.

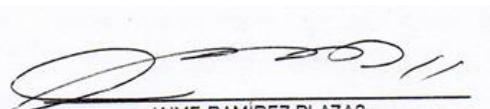
In the third chapter, it was decanted by court decisions the essential content of fiscal autonomy in territorial authorities; Besides, it was defined the scope of constitutionally recognized rights in favor of political-administrative organizations. What is more, it was determined the limit to the exercise of tax faculties from territorial agents of popular representation.

The fourth chapter describes the test of deliberation executed by the Constitutional court in diverse declarations in which through a ruling by the constitutional court solved the collision of principles exposed in previous chapters.

The fifth chapter defines the aforementioned in the tax statutes revision of the municipalities of Neiva, Pitalito, Garzon and La Plata, by means of tax description that were adopted by municipal council without any legal basis, in agreement with case law decisions from Council of State. Additionally, the municipalities tax collection was estimated by this concept.

**APROBACION DE LA TESIS**

Nombre Presidente Jurado: Jaime Ramírez Plazas



JAIME RAMÍREZ PLAZAS  
Docente Maestría en Derecho Público

Firma:

Vigilada mieducación

**FACULTADES IMPOSITIVAS DE LOS MUNICIPIOS A LA LUZ DE LA  
CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1991: ANÁLISIS DESDE LOS ESTATUTOS  
TRIBUTARIOS DE LOS MUNICIPIOS DE NEIVA, PITALITO, GARZÓN Y  
LA PLATA DEL DEPARTAMENTO DEL HUILA-COLOMBIA**

**ANYI VIVIANA MANRIQUE AMAYA**

**LEIDY YISED SÁNCHEZ CAICEDO**

Tesina presentada como requisito para optar al título de:

**Magíster en Derecho Público**

Director:

**DIANA MARCELA ORTIZ TOVAR**

**UNIVERSIDAD SURCOLOMBIANA**

Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas

Maestría en Derecho Público

Neiva, Colombia

Abril de 2018

## ÍNDICE

Lista de Tablas

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO

CAPÍTULO II: PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO COLOMBIANO

2.1 Definición y antecedentes

2.2 Representación popular

2.3 Certeza o predeterminación tributaria

2.4 Reserva de ley como sinónimo del Principio de Legalidad

2.5 Recuento jurisprudencial

*2.5.1 Jurisprudencia Corte Constitucional*

*2.5.2 Jurisprudencia Consejo de Estado*

CAPÍTULO III: PRINCIPIO DE AUTONOMÍA FISCAL DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES

3.1 Autonomía territorial dentro de la organización del Estado colombiano

3.2 Descentralización y autonomía

3.3 Autonomía tributaria de las entidades territoriales

3.4 Desarrollo jurisprudencial

*3.4.1 De la Corte Constitucional*

*3.4.2 Del Consejo de Estado*

## **CAPÍTULO IV: PONDERACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y AUTONOMÍA FISCAL DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES**

**4.1 Ponderación como técnica de argumentación**

**4.2 Entrada de la ponderación en la jurisprudencia de la Corte Constitucional**

**4.3 Aplicación del test de ponderación**

## **CAPÍTULO V: ¿CÓMO EJERCEN LAS FACULTADES IMPOSITIVAS LOS CONCEJOS MUNICIPALES EN EL DEPARTAMENTO DEL HUILA?**

**5.1 Municipio de Neiva**

**5.2 Municipio de Pitalito**

**5.3 Municipio de Garzón**

**5.4 Municipio de La Plata**

## **CONCLUSIONES**

## **REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

## **INTRODUCCIÓN**

El Sistema tributario Colombiano tiene como principios fundantes: la equidad, la eficiencia y la progresividad; esto de conformidad con el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia, acompañados siempre por el principio de legalidad (Const., 1991, Art. 150/12 y 338), según el cual el Congreso, los concejos municipales y las asambleas departamentales, como órganos de representación popular, están facultadas en principio para crear y establecer los elementos de los tributos que permitirán cubrir los gastos e inversiones de la Nación y las entidades territoriales, respectivamente.

En relación con los tributos territoriales, la Constitución Política estableció que las entidades territoriales gozan de autonomía para la administración de sus recursos y para el establecimiento de tributos dentro de su jurisdicción, la cual se encuentra limitada por la propia Constitución y la Ley (Const., 1991, Art. 287), a tal punto que, en la jurisprudencia y en la doctrina se ha expresado que las facultades tributarias de los órganos de representación territorial han sido limitadas para regular todo aquello que no ha sido cubierto o fijado por la ley.

En este sentido, a lo largo del tiempo en la jurisprudencia de la Corte Constitucional y Consejo de Estado de Colombia, se ha debatido sobre la constante tensión que se presenta entre los principios constitucionales de reserva de ley en materia tributaria y los límites del principio de autonomía fiscal de las entidades territoriales en relación con la creación de tributos del orden territorial; la cual, con mayor o menor claridad, se ha ido decantando en favor de uno de ellos.

El elemento fundamental que justifica el presente trabajo proviene del uso de las facultades impositivas por parte de los Concejos Municipales, en la medida que su uso indebido genera afectación patrimonial a los ciudadanos-

contribuyentes, quienes estarán obligados a contribuir con la financiación de los gastos del Estado de forma excesiva.

A su vez, la existencia de tributos territoriales que no cumplan con las exigencias legales mínimas ni consulten la jurisprudencia sobre el material, conlleva a la expedición de Estatutos Tributarios Municipales y establecimiento de tributos que contraríen el ordenamiento jurídico, que no solo afecta la seguridad jurídica del ordenamiento legal en las entidades territoriales, sino que en caso de que se presenten demandas sobre las mismas, los municipios podrían verse avocados a ordenar devoluciones de los pagos indebidos realizados en vigencias anteriores y que a la fecha de realizar la apropiación presupuestal ya habrán sido invertidos y no contarán con los recursos suficientes dentro del presupuesto en ejecución.

Por lo anterior, la metodología empleada en el presente trabajo conllevó la revisión y estudio de libros, artículos y revistas sobre las facultades impositivas de las entidades territoriales y el análisis de la jurisprudencia que, a partir de la Constitución Política de 1991, ha expedido la Corte Constitucional y el Consejo de Estado en las cuales se ha resuelto la tensión constante entre la coexistencia constitucional de los principios de reserva legal en materia tributaria y autonomía fiscal de las entidades territoriales, con ocasión al ejercicio de las facultades impositivas por parte de los órganos territoriales de representación popular.

En este sentido, en el capítulo primero se realizó la lectura de las constituciones políticas de algunos países suramericanos para revisar cuales son los principios constitucionales que fundamentan los sistemas tributarios de sus Estados, con el fin de establecer la relevancia del principio de legalidad en el ordenamiento tributario.

En el segundo capítulo se realizó la conceptualización jurisprudencial y doctrinal sobre el principio de legalidad en materia tributaria en Colombia; se

caracterizaron los elementos integradores de representación popular y certeza o predeterminación de los elementos de la obligación tributaria y se estudió el principio de Reserva de Ley en materia tributaria como sinónimo del Principio de Legalidad en esta área.

En el tercer capítulo se decantó jurisprudencialmente el contenido esencial del principio de autonomía fiscal de las entidades territoriales; se definió el alcance de los derechos reconocidos constitucionalmente en favor de estas organizaciones político-administrativas y se estableció el límite para el ejercicio de las facultades impositivas por parte de los órganos territoriales de representación popular.

El cuarto capítulo describe el test de ponderación efectuado por la Corte Constitucional en los diversos pronunciamientos en los que, vía sentencia de constitucionalidad, se resolvió la colisión de los principios expuestos en los capítulos anteriores.

El quinto capítulo concreta lo anterior en la revisión de los estatutos tributarios de los municipios de Neiva, Pitalito, Garzón y La Plata, a través de la descripción de los tributos que fueron adoptados por los concejos sin contar con un fundamento legal, de conformidad con las decisiones jurisprudenciales del Consejo de Estado; a su vez, se estimó el recaudo que obtuvo cada municipio por estos conceptos.

Con fundamento en lo anterior, se concluyó que en materia impositiva territorial la autonomía para crear impuestos es derivada y limitada por el ejercicio de las competencias que sobre esta materia le fueron entregadas al legislador. Las entidades territoriales solamente se encuentran autorizadas para adoptar o no los tributos que haya creado el Congreso de la República y ejercerán sus facultades dependiendo del grado que alcance la definición realizada en la ley de los elementos de la obligación tributaria.

## **CAPÍTULO I: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL SISTEMA TRIBUTARIO**

A partir de la necesidad común de querer un sistema político legítimo, surge la idea de concebir un documento escrito en el que se establezcan los derechos y se le fije reglas y limitaciones al poder; este documento fue identificado con el título de Constitución Política, la cual, bajo la definición de nuestra Corte Constitucional, “*configura y ordena los poderes del Estado por ella contruidos, y que por otra parte, establece los límites del ejercicio del poder y el ámbito de libertades y derechos fundamentales, así como los objetivos positivos y las prestaciones que el poder debe cumplir en beneficio de la comunidad*”<sup>1</sup> (CConst, C-536/1998, J.G. Hernández).

Lo anterior, en palabras del profesor Horst Dippel (citado en Salvador Martínez, M. (2010), da origen a la historia del constitucionalismo, el cual como movimiento histórico-político se concreta jurídicamente en las constituciones. Este movimiento actualmente es conocido como constitucionalismo moderno, que según los trabajos investigativos del mismo profesor, tuvo nacimiento con las revoluciones francesa y norteamericana a finales del siglo XVIII, cuando tomó cuerpo la idea de una constitución escrita que expusiera los derechos de los individuos y regulara el poder y sus limitaciones.

Como resultado de la Revolución francesa, en 1789 se promulgó la Declaración de Derechos y Deberes del Ciudadano, en la cual, sobre aspectos tributarios se resalta el contenido de los artículos 13 y 14, en los que se estableció que para sustentar los gastos de la fuerza pública y la administración, era indispensable una contribución común que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades, la cual, puede ser verificada, modificada o revocada por sí

---

<sup>1</sup> Véase también la sentencia C-560 de 1999, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

mismos o sus representantes, y a su vez, les garantiza el derecho de vigilar su empleo y determinar su cuota, la base, la recaudación y la duración.

Dado que lo dispuesto en esta declaración posteriormente entró a formar parte de las constituciones de cada uno de los Estados, y que la constitución paso a ser considerada como la norma de mayor jerarquía al interior de los ordenamientos jurídicos, se contribuyó para que el derecho tributario llenara de contenido lo que hoy se denomina *Principios generales del sistema tributario*.

Lo primero que hay que decir es que por sistema tributario debe entenderse aquel “conjunto de tributos, en especial de impuestos, coordinados y armonizados entre sí en función de objetivos fiscales y extra-fiscales determinados” (Benegas, A., y Dania, R., 2002, p. 8), lo que permite colegir que entre los tributos que se fijan en un Estado debe existir coordinación, la cual parte de la existencia de principios generales y comunes que permitan claridad y uniformidad en su estructura básica.

Es así, como en los estados democráticos el sistema tributario se basa en una serie de principios consagrados en la Constitución y la ley, los cuales dirigen de manera coordinada la creación de todos y cada uno de los tributos, a tal punto que éstos principios logran trascender a las normas jurídicas creadoras del tributo para establecer una armonía racional y constituir una orientación en la interpretación del texto legal (Bravo, J. 1997, p. 44).

Para el caso de Colombia, la Constitución Política de 1991 acuñó, como principios generales de la tributación, la reserva legal para su creación o principio de legalidad (Const., 1991, Art. 150/11-12; Art. 300/4 y Art. 313/4), representación popular (Art. 338, párr. 1ro), certeza o predeterminación (Art. 338, párr. 2do), equidad, eficiencia, irretroactividad y progresividad (Art. 363). Adicionalmente, la doctrina ha adicionado los principios de generalidad,

igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad (Bravo, J., 2012, citado por Plazas Vega, M., 2012).

Adicional a los principios expuestos, la Constitución Política reconoció la autonomía de las entidades territoriales como un principio jurídico en materia de organización de competencias que, por tener implicaciones en materia tributaria, debe ser reconocido como un principio dentro del sistema tributario (Art. 287, Art. 300/4 y Art. 313/4).

En el caso de la República del Ecuador, la Constitución del año 2008 en el artículo 300 estableció que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. A su vez, el artículo 120 numeral 7 estableció el principio de representación popular, al señalar que la Asamblea Nacional tendrá como atribución y deber crear, modificar o suprimir tributos mediante la ley. El principio de legalidad o reserva de ley se contempló en el artículo 132 numeral 3, al señalar que los tributos se crean, modifican o suprimen mediante ley.

Por su parte Argentina, en su Constitución Nacional (Ley No. 24430/1995) instituyó como principios del sistema tributario la igualdad (Art. 16), representación popular (Art. 75/2), principio de legalidad (Art. 4, 17 y 19), proporcionalidad (Art. 4 y 75/2), generalidad (Art. 16), capacidad contributiva (Art. 4, 16 y 75/2) y principio de no confiscatoriedad (Art. 17).

El Estado plurinacional de Bolivia, con la expedición de la Constitución Política en el año 2009, en el artículo 323, estableció que la política fiscal se basa en los principios de capacidad económica, igualdad, progresividad, proporcionalidad, transparencia, universalidad, control, sencillez administrativa y capacidad recaudatoria. A su vez, adoptó los principios de representación popular (Art. 323/1), legalidad y reserva legal (Art. 158/1 y 323/3).

Por su parte, Chile en su Constitución Política de 1980 estableció como principios del sistema tributario, el principio de legalidad (Art. 19/20, 32/6, 63/14, 65 inciso 4/1), justicia o equidad tributaria, igualdad, generalidad, capacidad contributiva, progresividad y no confiscatoriedad (Art. 19/20).

Para el caso de Perú, la Constitución Política de 1993 en el artículo 74 estableció que los tributos se crean, modifican o derogan exclusivamente por ley; para el caso de las contribuciones y las tasas, su creación, modificación o derogación quedó bajo la responsabilidad de los Gobiernos Regionales y Locales bajo los límites de la ley. A renglón seguido establece que la potestad tributaria debe respetar los principios de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto de los derechos fundamentales de las personas.

Por último, la Constitución de la República de Uruguay de 1967 con sus reformas plebiscitadas de 1989, 1994, 1996 y 2004 han establecido como principios del sistema tributario el de legalidad (Art. 10/2; Art. 85/4; Art. 87), principio de legalidad (Art. 8), no confiscatoriedad (Art. 32), seguridad jurídica, irretroactividad (Art. 7, 72 y 332), a diferencia de las otras constituciones que de forma expresa consagran los principios en materia tributaria; en el caso de Uruguay, su consagración es implícita.

Es así como se vislumbra que el común denominador de los sistemas tributarios es la presencia de los principios de legalidad, igualdad, no confiscatoriedad, irretroactividad, progresividad y generalidad que coinciden dentro de la organización de sus estados en la coexistencia de diferentes niveles de tributación. Además, que unas constituciones son más claras y explícitas en definir o distribuir competencias entre el nivel nacional y territorial en relación con la creación y/o adopción de impuestos, tasas y contribuciones.

Por último, el principio de legalidad y reserva legal en materia tributaria se lleva el protagonismo. Todas las Constituciones revisadas coinciden en haber adoptado que los impuestos son creados por el Congreso de la República mediante una ley nacional, lo que nos conduce a revisar en detalle la doctrina nacional e internacional para definir un marco conceptual sobre el principio de legalidad tributaria, el cual para efectos de éste trabajo constituye una parte de gran relevancia que merece un capítulo mencionado a continuación.

## **CAPÍTULO II: PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO COLOMBIANO**

El principio de legalidad ha sido pilar de los sistemas jurídicos a lo largo de la historia. En él siempre se refleja el deseo de los pueblos de regirse por normas seguras y eficaces, que, emanando de sus representantes, actuarán como garantía de los derechos fundamentales (Montero-Traibel, P., 1985).

En Colombia, a partir de la expedición de la Constitución Política de 1991, se estableció el concepto de 'sistema tributario'. Su antecedente próximo, bajo la vigencia de las disposiciones de la Constitución Política de 1886, se conoció como temas de la Hacienda Pública – Finanzas Públicas Nacionales.

La Constitución de 1886, de corte centralista y de política o tinte conservador, avocó por la organización del Estado en forma de república unitaria, en el que el poder legislativo a través de su función de hacer las leyes ejercía la atribución de establecer las rentas y fijar el gasto público de la administración (Artículo 76/11). Así mismo, podría decretar impuestos extraordinarios cuando la necesidad lo exigiera (numeral 13).

Igualmente, en los artículos 185 y 190, consagró a favor de las asambleas departamentales la fiscalización de las rentas y el establecimiento de contribuciones para cubrir los gastos de la administración bajo las

condiciones y dentro de los límites que fijara la ley. Posteriormente con el Acto Legislativo 3 de 1910 - artículo 6, estipuló que, en tiempo de paz el Congreso de la República, las asambleas departamentales y los concejos municipales podrían imponer contribuciones, y en el artículo 67 fijó la regla que en tiempo de paz no podrá establecerse contribución o impuestos que no figure en el presupuesto de rentas.

Bajo la filosofía de esta Constitución, no se debatía siguiendo la acepción de sistema tributario, entendiendo por sistema: *“el hecho de no ser un simple agregado desordenado de elementos sino por constituir una totalidad, caracterizada por una determinada articulación dinámica entre sus partes y una cierta relación con su entorno”* (CConst., C-251/2002), o como la define la doctrina, un *“conjunto de tributos que responden a una serie de características, fundamentos y objetivos comunes al todo y a las partes”* (Plazas Vega, M. 2000), debido a que no se exigía la articulación de disposiciones a través de principios constitucionales que integraran el marco transversal del derecho tributario, sino que, a través de proferir reglas constitucionales de comportamiento o actuación por parte de las instituciones públicas con intervención en asuntos tributarios, se definieron los lineamientos de la política nacional sobre las finanzas públicas en Colombia.

Por su parte, la Constitución de 1991, si bien es cierto que acuñó disposiciones que traía la Constitución del 86, también lo es que instituyó el concepto de sistema tributario fundado en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (CConst., 1991, art. 363), los cuales para los órganos de representación popular constituyen límites para la imposición de tributos, y para el contribuyente se convierten en garantías individuales a su favor.

El sistema tributario parte de una de las cualidades de los Estados, la cual refiere a la capacidad para establecer tributos cuyo pago constituye un deber

de los ciudadanos, identificada como poder tributario. Ésta cualidad fue definida por Berlini, A., (citado en Bravo González, J., 2008) *“como el poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario”*.

En este sentido, el poder tributario es una facultad a favor del Estado que se encuentra sometida a los términos de la Constitución y la ley para evitar arbitrariedades por parte de la administración, por lo que el Congreso de la República encuentra límites al ejercicio de su facultad en la Constitución, y las entidades territoriales los encuentran en la ley y la Constitución.

Es así, como el principio de legalidad se materializa en la facultad que tiene el Congreso, los concejos municipales y las asambleas departamentales como órganos de representación popular, de crear y establecer los elementos de los tributos que permitirán cubrir los gastos e inversiones del Estado. Este principio transversal y orientador se refiere a la facultad de crear tributos a cargo de los administrados por parte del Estado, en un contexto de respeto al mandato de que no hay tributo sino se ha expedido una ley para su creación (Plazas Vega, M. 2000, p. 612).

Al respecto, la Corte Constitucional ha señalado que la atribución de creación o regulación de cargas impositivas debe respetar el principio de legalidad, el cual se encuentra consagrado en el numeral 12 del artículo 150 y 338 de la Constitución Política; el primer artículo consagra la obligatoriedad de expedir una ley para establecer contribuciones fiscales, mientras que el segundo artículo exige a la ley, las ordenanzas y los acuerdos, la determinación de los elementos del tributo.

En igual sentido, ha establecido que el principio de legalidad se funda en el aforismo *“nullum tributum sine lege”*, según el cual para la creación de

tributos debe existir un acto del legislador, del cual, a su vez, se deriva la premisa de que no puede haber tributo sin representación, en virtud del carácter democrático del sistema constitucional colombiano, lo que implica que solo los organismos de representación popular podrán imponer tributos. (CConst, C-891/2012).

El ejercicio del poder del Estado de crear o establecer cargas impositivas a los ciudadanos debe respetar los límites o márgenes que la misma Constitución le impone en pro de constituir garantías, razón por la cual, el principio de legalidad debe estar armonizado con otros principios como la certeza o predeterminación, la representación popular y la reserva de Ley.

## **2.1 Definición y antecedentes**

Como antecedentes históricos sobre el establecimiento del principio de legalidad en materia tributaria, se trae a colación la Carta Magna del año 1.215, en la cual el monarca y los barones ingleses pactaron como límite al poder arbitrario del rey, que el establecimiento de cargas impositivas que afectaran los intereses particulares de la clase burguesa del reino, debía ser mediada por el consentimiento o voluntad popular, a través de la aprobación de las normas por parte de sus representantes parlamentarios.

Estos postulados fueron recogidos en la Constitución de los Estados Unidos de Norte América de 1796; en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 y posteriormente adoptados por las constituciones de los Estados Democráticos, tal como quedó expuesto en el primer capítulo.

Del libro, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las Naciones* del Economista Smith, A. (2006), en el apartado dedicado al estudio de los impuestos, se extrae la fuente de la teoría doctrinal de los hoy considerados *Principios constitucionales del sistema tributario*. El Autor las

consideró como máximas del impuesto y señaló que para imponer un nuevo tributo se debía tener en cuenta lo siguiente:

La primera máxima a considerar se refería a la capacidad contributiva del ciudadano; la segunda máxima señaló que cada impuesto al que esté obligado soportar el individuo deberá ser cierto y no arbitrario. El tributo debe ser claro y preciso para cualquier persona con el fin de evitar arbitrariedades por parte del agente recaudador; la tercera máxima se refirió a la comodidad de pago por parte del contribuyente, es decir, la fecha y forma de pago deberá ordenarse en la manera y tiempo en que éste se encuentre en las mejores condiciones; por último, la cuarta máxima correspondió a la economía en el proceso de recaudación, bajo el entendido que el tributo deberá ser el motor del financiamiento de la economía de un país y no una forma de sostenimiento del aparato burocrático del Estado.

Es así como, la máxima de certeza del tributo y su consecuencia de no arbitrariedad, da lugar a hablar del principio de legalidad, el cual se erige como límite al ejercicio del poder tributario del Estado y como garantía de protección de los contribuyentes, en virtud del cual los tributos solamente pueden ser establecidos por los órganos de representación popular previa definición de los elementos de la obligación. Tales elementos son: sujeto activo y pasivo, el objeto (hecho imponible), tarifa, base gravable, fecha de pago y sanciones aplicables, esto conlleva a que el ejercicio del poder público se sujete a un sistema objetivo, igualitario y previsible de normas (Sierra Porto, H. 1998)

Aunado a lo anterior, el profesor Valdés Costa, R. (s.f) cuando se refirió al principio de legalidad, lo hizo a partir del tema de distribución de competencias. Al respecto señaló que en el proceso de creación del tributo es necesario previamente establecer en una norma superior las capacidades que tiene cada órgano o institución, lo que implica que los tributos deben ser

establecidos, modificados o suprimidos por el órgano legislativo competente, según como lo establezca cada constitución.

Para hacer referencia al ordenamiento interno, en Colombia como referente histórico se tiene que la Constitución Política de 1886 en temas tributarios también consagró como principio fundamental el de legalidad. Al respecto, la profesora Lucy Cruz de Quiñonez, en el marco de la décima tercera jornada de derecho tributario, celebrada los días 21 al 24 de febrero de 1989, presentó una ponencia que denominó “principios constitucionales del Derecho Tributario”, en la que expuso:

En nuestra Constitución, (haciendo referencia a la Constitución de 1886), aparte de la protección a la propiedad privada con su función social y la garantía de no confiscatoriedad sancionatoria que más adelante expondremos, no se reconocen límites objetivos o condiciones en la facultad de decretar impuestos, facultad que se reconoce como una característica esencial de la soberanía del Estado. Las normas actuales que consagran este principio, (refiriéndose al principio de legalidad), son el artículo 43, que establece la regla general, el artículo 76, numerales 13, 14 y 22 sobre facultades del Congreso para establecer las rentas nacionales, decretar impuestos extraordinarios o señalar pautas sobre gravámenes arancelarios, el artículo 79, sobre iniciativa gubernamental y/o del legislador en materias impositivas, el 120, numeral 22, sobre facultades del Presidente sobre aranceles y tarifas aduaneras. En materia de impuestos departamentales y municipales. La Constitución reconoce potestad normativa subordinada a la Ley, a los entes de elección popular dentro de sus respectivas jurisdicciones, según se desprende de los artículos 5, 191 y 197, así como del 183 y 187 numeral 7º (...) (Cruz de Quiñonez, L., 1989)

De la lectura de los artículos referidos como sustento del principio de legalidad tributario, podemos señalar que el Gobierno gozaba de facultades para crear e introducir reformas tributarias de carácter permanente en estados de emergencia económica y en uso de facultades extraordinarias por

parte del Congreso, en razón a que no se estableció ninguna restricción al empleo de las facultades legislativas extraordinarias del Gobierno para la creación de tributos mediante la expedición de decretos ley.

En este sentido, el principio de legalidad, como se conoce hoy en la Constitución Política de 1991, tuvo un cambio considerable en la medida en que fue restringiendo las facultades extraordinarias del gobierno en materia tributaria y fortaleció las potestades en cabeza del órgano legislativo. La Constitución Política de 1991 en el artículo 338, robusteciendo el fundamento del principio de legalidad, instituyó que en materia tributaria este principio debe ser acompañado de la representación popular: I) *En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales;* y la predeterminación o certeza: II) *La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos. A su vez, en el artículo 150, se estableció el principio de reserva de ley, al señalar en el numeral 11 como función del Congreso de la República la expedición de leyes para “establecer las rentas nacionales y fijar los gastos de la administración” y el numeral 12 “establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”.*

Lo anterior, se refuerza con lo preceptuado por la Corte Constitucional en sentencia C-084 de 1995, en la cual se estableció que:

la predeterminación de los tributos y el principio de representación popular en esta materia tienen un objetivo democrático esencial, ya que fortalecen la seguridad jurídica y evitan los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente,

y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido (CConst, C-084/1995).

En este orden de ideas, para concretar una idea clara sobre este principio, vale la pena recurrir a las palabras del profesor Valdés Costa, R. (s.f), quien afirmaba que cuando se haga referencia al principio de legalidad, debe inmediatamente asociarse a la idea de que el único órgano competente para crear, modificar o suprimir tributos son los parlamentos con sujeción a lo dispuesto por la Constitución.

En virtud de lo expuesto, el principio de legalidad se considera como un límite de exigencia mínima para la creación de tributos, el cual cumple las funciones de 1) materialización del principio de predeterminación del tributo, 2) brinda seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones fiscales, 3) funge como expresión del principio de representación popular y 4) responde a la formulación de una política fiscal inspirada en el principio de unidad (CConst. C-891/2012).

Por lo anterior, se hace necesario explicar los elementos integradores del principio de legalidad que hacen presencia en la creación de los tributos; éstos son la representación popular y la predeterminación o certeza tributaria.

## **2.2 Representación popular**

Este concepto de contenido político fue adoptado por la Constitución Política de 1991, con el propósito de asegurar la representación de los eventuales afectados durante el proceso de creación del tributo, motivo por el cual, se exige que los órganos de representación popular sean los encargados de crear la obligación tributaria, debido a que a través de ellos se expresa la voluntad de los representados, consiguiendo así validez y legitimidad, para el

cumplimiento de las decisiones por parte de los habitantes del territorio nacional.

En igual sentido, determina la participación política de los ciudadanos en la toma de las decisiones nacionales o locales a través de los gobernantes –representantes– elegidos por voto popular, para que en su nombre adopten las decisiones que a futuro favorecerán o afectarán sus derechos e intereses individuales o colectivos.

Los órganos de representación popular, como corporaciones públicas de elección popular, están integradas por ciudadanos pertenecientes a partidos, movimientos políticos, movimientos sociales o grupos significativos de ciudadanos, que representan no solo a sus electores sino los ideales de la institución o asociación política que avaló su participación en las elecciones.

Este aspecto es fundamental y determinante, en la medida que influye en las posturas o tesis de los miembros de las corporaciones, dado que sus ponencias y votos para la aprobación o rechazo de leyes, ordenanzas departamentales y acuerdos municipales o distritales se encuentran mayormente influenciadas por los intereses de cada partido o movimiento que representa, por los intereses propios del representante y por los intereses del grupo que contribuyó o aportó al financiamiento de la campaña electoral.

Es aquí, donde se resalta la importancia a nivel territorial de las asambleas y concejos, las cuales son consideradas constitucionalmente como corporaciones político–administrativas por los artículos 299 y 313 de la Constitución, respectivamente. El Departamento Nacional de Planeación, las definió como instituciones democráticas de carácter colegiado que, representan los intereses de la comunidad que habita en el departamento o municipio, facultada para controlar políticamente a la administración departamental o municipal y para desarrollar junto a ésta una labor administrativa dentro de su jurisdicción.

La Corte Constitucional en la Sentencia C-227 de 2002 estableció las disposiciones constitucionales que reconocen la participación de cada uno de los órganos:

En cuanto a la representación, en todo caso será necesaria la intervención del órgano político por excelencia, el Congreso (CConst., Art.150/11-12), aunque no siempre se agota en él la determinación del tributo, pues tanto las asambleas departamentales como los concejos municipales o distritales pueden acudir en forma concurrente, bajo ciertos condicionamientos. Así, el artículo 300-4 de la Constitución atribuye a las asambleas la tarea de “decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales”, que también se asigna a los concejos municipales para los gastos locales (Cconst., Art.313/4). Desde esta perspectiva, el principio de legalidad mantiene plena vigencia porque deberá mediar siempre la representación popular nacional, acompañada, en algunos casos, de la representación local (Cconst., C-227/2002).

Por su parte el Consejo de Estado en su sección cuarta, en sentencia Exp. 19.556, indicó que la facultad de establecer tributos se encuentra sometida al principio de legalidad, el cual incluye la participación del órgano de representación popular para el señalamiento de los elementos esenciales del tributo, motivo por el cual, no es posible que otorguen al Presidente, Gobernador o Alcalde, la facultad que la Constitución les confirió para decretar tributos. Al respecto, también se pueden consultar las sentencias del Consejo de Estado, sección cuarta Sentencia del 8 de junio de 2001, Exp. 11997, M.P. German Ayala Mantilla, Sentencia del 7 de mayo de 2009, Exp. 16901 M.P. William Giraldo Giraldo y Sentencia del 22 de marzo de 2013, Exp. 19192, C.P Martha Teresa Ortiz de Valencia.

### **2.3 De la certeza o predeterminación tributaria**

Cuando se habla de la certeza o predeterminación en el derecho tributario, inmediatamente viene a la mente la fijación de los elementos esenciales de la obligación tributaria, los cuales dependiendo de la clase de tributo (impuesto, tasa o contribución) y si el mismo es de orden nacional o territorial, varía entre una característica de rígido o flexible.

El ordenamiento jurídico y la doctrina han clasificado a los tributos en impuestos, tasas y contribuciones; el concepto de tributo ha sido definido por la Corte Constitucional como *“género que contiene diferentes especies”* (CConst., C-621/2013). Por su parte, el legislativo no ha procurado expedir alguna disposición en la que se concentre a definir cada uno de los conceptos, de tal manera que dicha labor fue emprendida por la doctrina para establecer los presupuestos dogmáticos del derecho tributario, aceptando por tributo al ingreso de naturaleza pecuniaria, de carácter público, obtenido por un ente público titular de un derecho de crédito, como consecuencia de la realización de un supuesto de hecho establecido en la ley por ser indicativo de capacidad económica y dirigido a satisfacer las necesidades financieras del Estado y demás entes públicos.

La especie la conforman los impuestos, las tasas y contribuciones, las cuales se diferencian entre ellas por la estructura de su presupuesto de hecho, la función que cumplen en la financiación de los gastos, y la asignación de la carga tributaria. Las tasas tienen, como hecho generador, la prestación efectiva y potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que contribuye al presupuesto de la obligación. (CConst., C-545/1994). Las contribuciones pueden ser especiales o parafiscales; la primera tiene como hecho generador la obtención a favor del sujeto pasivo de un beneficio o incremento en el valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras

públicas o del establecimiento o ampliación de un servicio público (Piza Rodríguez, J. R. 2008). Este beneficio debe recaer en un número plural de personas; la contribución parafiscal sí fue definida por el legislador en el Estatuto Orgánico de Presupuesto en el artículo 12, modificado por el artículo 81 de la ley 1387 de 2013, el cual la definió como los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para beneficio del propio sector. Y los Impuestos con un presupuesto de hecho que no contempla ninguna actividad administrativa, sino que son exigidos por la realización de negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente (Piza Rodríguez, J. R. 2015), con la característica principal que obedece al cumplimiento del deber ciudadano de contribuir con el financiamiento de los gastos del Estado y la inexistencia de retribución particular por parte del Estado.

Los tributos traen consigo una relación jurídica de contenido obligacional a favor del Estado y a cargo de los ciudadanos—contribuyentes que, bajo los alcances conceptuales de la certeza o predeterminación tributaria, deberán ser señalados en la norma de creación. Esto ha sido conceptualizado como los elementos esenciales de la obligación tributaria: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa, los cuales han sido ampliamente definidos por la Corte Constitucional en diversas sentencias, y recopilado en la Sentencia C-260 de 2015, así:

**Sujeto activo:** es el titular de la potestad tributaria; es considerado acreedor que tiene el poder de exigir la prestación económica materializada con el tributo; y, por último, incluye al beneficiario del recurso, que además puede disponer del mismo. **Sujeto pasivo:** Distingue dos sujetos pasivos “de iure” que son aquellos que pagan formalmente el impuesto, y “de facto” quienes en últimas deben soportar las consecuencias económicas del gravamen. **Base gravable:** ha sido definido en la medición del hecho gravado, a la cual

se le aplica la tarifa para liquidar el monto a pagar. **Tarifa:** debe entenderse como el monto que se aplica a la base gravable. **Hecho generador:** es el principal elemento identificador de un gravamen. Se trata del componente que hace referencia a la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que, si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal.

Por su parte desde la doctrina se han definido los elementos en los siguientes términos: **Hecho generador:** presupuesto abstracto fijado por la ley para configurar cada tributo; es el supuesto de hecho que, por ser indicativo de la capacidad económica, ha sido seleccionado por el legislador para vincular a su realización una obligación de pago de un tributo. Se compone de un elemento objetivo, correspondiente al acto, hecho, situación jurídica de una persona o de sus bienes, y de un elemento subjetivo que corresponde a la conexión entre un sujeto pasivo y sujeto activo (Marín Elizalde, M. 2015).

**Obligados tributarios:** por una parte, como deudor de la obligación fiscal se tiene al sujeto pasivo, el cual puede categorizarse en contribuyente, sustituto, responsable, obligado a realizar pagos a cuenta o sucesor. Se considera **contribuyente** al sujeto obligado que, de acuerdo con la ley, le resulta atribuible el hecho imponible; **sustituto** es considerado aquel sujeto obligado a pagar una obligación tributaria que ya ha nacido, que no le pertenece a él sino al contribuyente, pero que deberá pagar antes del vencimiento; **Obligado a realizar pagos en cuenta** son los sujetos con obligaciones materiales que no responden al pago de una cuota tributaria, sino a los previos a la realización del hecho imponible; son **responsables** los obligados a responder por una deuda tributaria del contribuyente, ya nacida, vencida y no atendida antes de su vencimiento y por último están los **sucesores**, que

son aquellos obligados por suceder o reemplazar a los demás obligados en caso de extinción de la personalidad de estos.

En el otro extremo de la obligación tributaria, se tiene al **sujeto activo** como el titular de la potestad fiscal, el cual corresponde al ente público que posea potestad administrativa de aplicar normas y procedimiento que impliquen la titularidad de las obligaciones y deberes tributarios; en tal sentido, pueden ejercer actividades de gestión, inspección, liquidación oficial, recaudo y cobro coactivo; en cuanto a los impuestos nacionales, recae en la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales–DIAN y en los Impuestos territoriales recae en las Secretarías de Hacienda (Marin Elizalde, M., & Castro Arango, J., M. 2015)

**Base gravable:** se divide en base gravable normativa y base gravable fáctica. La primera corresponde al conjunto de reglas establecidas por el legislador para medir la intensidad de realización del hecho generador y la segunda corresponde a la magnitud que expresa la intensidad de realización del hecho generador en un supuesto dado. **Tarifa:** elemento de cuantificación que, aplicado sobre la base gravable, permite calcular la cuota y determina la participación que al sujeto corresponde aportar al sostenimiento de las cargas públicas (Insignares Gómez, R. & Medina Salazar, A., 2015).

En consecuencia, en palabras del Consejo de Estado, el legislador será quien fije directamente los elementos estructurales del tributo. En Sentencia del 22 de febrero de 2002, Sección Cuarta, Exp. 12591, expresó: “*la norma constitucional exige que el legislador creador del impuesto sea nacional, departamental o municipal, fije directamente los elementos estructurales del tributo*”.

## 2.4 Reserva de ley como sinónimo del principio de legalidad

Sobre este punto, se ha planteado un debate acerca de si existe o no diferencia entre el principio de legalidad y reserva de ley. Los autores Insignares Gómez, R., y Plazas Vega, M. manifiestan que existe una significativa diferencia, pese a que tienen origen común en el establecimiento del estado de derecho y atienden a la conservación de una seguridad Jurídica y garantía de no arbitrariedad. Autores como Piza Rodríguez J. R. (2008) señalan que no se debe distinguir entre ellos, y por el contrario, entrelazan su definición para hablar del principio de legalidad como un aspecto general y del principio de reserva de ley, como sinónimo del anterior, pero definido como la especie.

La tesis que se comparte, es aquella que permite interpretar al principio de legalidad como sinónimo de la reserva de ley. Señala que la actividad de crear o establecer tributos se rigen por el *“principio de legalidad tributaria o, más técnicamente, por el principio de reserva de ley tributaria.”*, por lo que define el primero (legalidad) como la *“promulgación de la supremacía jerárquica de la ley que impone a los poderes públicos una vinculación positiva a su contenido”*, y el segundo (reserva de ley) como *“exigencia de que determinadas materias sean objeto de regulación, precisamente, mediante disposiciones o normas con el rango de ley”* (Piza Rodríguez, J. R. 2008).

Por su parte, Upegui Mejía, J., (s.f) expone al principio de legalidad como el más importante dentro de lo que se conoce como derecho tributario, el cual se manifiesta a través de: *“a) representación efectiva, b) la reserva de ley, c) la certidumbre sobre los elementos de los tributos y d) la generalidad y abstracción como atributo de las normas creadas.”* Frente a la reserva de ley, afirma que es incorporado al principio de legalidad, bajo el entendido que no

podrán imponerse tributos si estos no se crean por mandato de una norma jurídica que tenga las características formales de ley.

Por último, varios autores coinciden en afirmar que el principio de reserva de ley es una expresión más del principio de legalidad, y en su integralidad constituye “*una regla de Derecho Constitucional Tributario, universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos*” (Casas, J., O., 2003), por medio del cual, la imposición de tributos deberá estar mediada por la intervención de los órganos de representación de la voluntad popular y su correspondiente expresión legislativa, esto es, expedición de una ley.

En igual sentido, Salas Febres, M. A. (2005) ha manifestado que la definición de reserva de ley no solo debe quedarse en su contenido idiomático, sino que da lugar adicionalmente para interpretar; que además tiene alcance en la regulación de los elementos esenciales o configuradores del tributo, los cuales no pueden ser simples directivas generales, sino que debe contener los elementos básicos y estructurales del tributo.

La anterior apreciación, es la razón por la cual, se considera al principio de legalidad y reserva de ley como conceptos sinónimos, dado que coinciden en los elementos integradores de su significado, como lo es la garantía de creación de tributos previo debate en el Congreso de la República a través de una ley, en la que se establezcan los elementos estructurales de la obligación tributaria.

Al respecto, la Carta Política cuando se refirió a la materia tributaria, estableció el principio de reserva de ley, como pilar para el ejercicio de las competencias que sobre dicho particular pudieran concurrir tanto el Congreso de la República como en los órganos territoriales de representación popular (concejos y asambleas), específicamente en cuanto al poder para imponer –crear y regular- contribuciones fiscales o parafiscales,

principalmente cuando se trata de la fijación de los elementos esenciales del tributo (Insignares Gomez R., 2011).

En la jurisprudencia, el máximo organismo de la jurisdicción constitucional, al referirse a la creación de tributos, establecimiento de sanciones y a las facultades de recaudo, determinación y fiscalización, ha utilizado indistintamente los términos de legalidad y reserva de ley. En algunos pronunciamientos ha señalado que el desconocimiento de lo preestablecido en el artículo 150/10 implica un desconocimiento a las materias que han sido reservadas al legislador, constituyendo así una clara violación al principio de legalidad; en estos pronunciamientos se pueden citar las sentencias C-004/1993; C-084/1995; C-412 y C-486/1996; C-C678/1998; C-711/2001 y C-261/2002.

Aroca Lara C., F. (2005), en su trabajo de tesis sobre el principio de reserva de ley, manifestó que es difícil encontrar dentro de una sentencia de constitucionalidad, la mención expresa de la existencia de una reserva legal en materia de creación y determinación de los tributos, debido a que la mayoría de las sentencias analizadas en su escrito fueron tratadas por la Corte como principio de legalidad de los tributos.

Por lo anterior, a continuación se expondrá un análisis realizado a las sentencias de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado Colombiano expedidas con posterioridad a la entrada en vigencia de la constitución de 1991 en las que se destacó el principio de legalidad en la creación de tributos nacionales y territoriales en el marco de un Estado Social de Derecho con autonomía de sus entidades territoriales.

## **2.5 Recuento jurisprudencial**

### ***2.5.1 Jurisprudencia Corte Constitucional***

El máximo órgano constitucional en el análisis de constitucionalidad realizado a las normas que crean tributos, ha mantenido una postura uniforme respecto a que la potestad tributaria originaria la tiene el Congreso de la República, y por ende es a quien le corresponde crear los tributos (sean impuestos, tasas, contribuciones fiscales o parafiscales). Así mismo, es de anotar que dentro de su desarrollo jurisprudencial ha considerado el principio de reserva de ley como sinónimo del principio de legalidad, el cual requiere del acompañamiento del principio de representación y de certeza o predeterminación en el proceso de creación de tributos. Este último principio, de conformidad con la jurisprudencia conlleva a definir el alcance del principio de reserva de ley en los grados de absoluto o relativo, dependiendo de aquellos casos en los que el Congreso establezca en una mayor o menor medida todos o algunos de los elementos esenciales de la obligación tributaria, tal como será expuesto.

Para realizar este desarrollo jurisprudencial, se iniciará el análisis con un reciente pronunciamiento de la Corte Constitucional, en el cual se reconoce el principio de reserva de ley en materia tributaria en un grado relativo, toda vez que si bien es el congreso quien crea tributos, son los órganos territoriales de representación popular quienes tienen la facultad de fijar los elementos del mismo dentro del marco fijado por el legislador.

En la sentencia C-015 de 2016, la Corte Constitucional al realizar un análisis sobre la constitucionalidad de la reforma tributaria –Ley 1739/2014-, reiteró que la facultad de crear tributos corresponde al Congreso; no obstante, las corporaciones administrativas de los departamentos (asambleas) y de los municipios (concejos) tienen la facultad de fijar los elementos del tributo dentro de los parámetros establecidos previamente por el legislador.

En igual sentido, se pronunció en la sentencia C- 229 de 2003: “(...) *Con ello se contribuye a la realización legislativa directa de los intereses impositivos de las entidades territoriales, y se garantiza su autonomía impositiva, permitiéndoles a los cuerpos representativos del orden territorial fijar los elementos del tributo dentro de los marcos establecidos previamente por el legislador*”.

En Sentencia C- 227 de 2002 precisó que al referirse al principio de legalidad no siempre significará que exclusivamente el Congreso de la República es el competente para determinar todos los elementos del tributo; también tienen facultad constitucional las corporaciones públicas de orden territorial para participar en la determinación de los elementos de los tributos de orden territorial.

Una segunda posición de la Corte Constitucional, ha sido insistir en que la facultad de creación de los tributos *ex novo* está conferida a la ley, la cual abarca aspectos importantes como la garantía al principio de representación popular, y en el cual se debe definir directamente los sujetos activos y pasivos, hechos y bases gravables y las tarifas, por lo que la actuación de las autoridades territoriales –asambleas y concejos- se limita a la adopción o rechazo del gravamen en su jurisdicción.

Dentro de los pronunciamientos con esta posición se encuentra la Sentencia C-506 de 1995, en la cual señaló que: “*la facultad de las asambleas y concejos para imponer contribuciones no es originaria, sino que está subordinada a la Constitución y a la ley; no obstante, las entidades territoriales gozan de autonomía, tanto para la decisión sobre el establecimiento o supresión de impuestos de carácter local, autorizados en forma genérica por la ley*”(CConst., C-506/1995).

Otra aproximación de la Corte sobre las competencias tributarias concurrentes del legislador y de las asambleas y concejo, fue la negación de

la soberanía fiscal a cargo de los entes territoriales, pues en reiterados pronunciamientos como en las sentencias C-004/1993; C-467/1993, C-084 y C-246/1995 por citar algunos ejemplos, se ha reiterado la existencia del principio de reserva legal en materia tributaria a la luz del artículo 338 de la Constitución, en armonía con los artículos 150, 300 y 313, en el entendido de que tanto la creación de un tributo como la determinación de sus elementos, están reservados a la exigencia de una ley; es decir, que la configuración normativa de los tributos es una prerrogativa propia del legislativo.

Así las cosas, la Corte al referirse a la autonomía que la constitución les otorga a los municipios en materia impositiva, manifestó que: “(...) 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, tal como lo ha expresado esta Corporación* (Ver sentencia C-04, enero 14-93, Ponente Dr. Ciro Angarita Barón.) (CConst., C-467/1993).

### **2.5.2 Jurisprudencia del Consejo de Estado**

Esta entidad, sobre los temas de reserva de ley y principio de legalidad tributaria en relación con la creación del tributo, ha sostenido dos posiciones. La primera posición, negaba que las entidades territoriales pudieran ostentar poder de imposición considerando que son entidades de carácter administrativo, impidiéndole el ejercicio del poder tributario, toda vez, que le fue reservado al poder legislativo en virtud del principio de reserva de ley; sin embargo, con el paso del tiempo, avanzó hasta considerar que las entidades territoriales sí gozaban de poder tributario derivado.

La segunda posición jurisprudencial, reconoció una flexibilidad del principio de reserva de ley y consideró que las entidades territoriales –asambleas y concejos- también fueron facultadas por la Constitución para determinar los elementos de la obligación tributaria, obligando al Congreso, si a bien lo

tiene, únicamente a determinar el hecho generador, el cual constituye el elemento diferenciador del tributo.

El primer grupo de sentencias niega la existencia de poder de imposición a favor de las entidades territoriales, a partir de un análisis del principio de legalidad el cual fue asimilado al principio de reserva de ley tributaria. Los fundamentos que dieron lugar a esta posición jurídica, se explican a partir del denominado principio de predeterminación, el cual ha sido considerado como una de las expresiones del principio de legalidad, dado que deben señalarse los elementos de la obligación tributaria (sujeto activo y pasivo, tarifa, base gravable y hecho generador) en la ley de creación o de autorizaciones, para que las asambleas y concejos municipales puedan participar constitucionalmente de la imposición tributaria.

La sentencia de fecha 11 de junio de 2004, Sección Cuarta, Exp. 01127 concluyó que *“los entes administrativos de elección popular –Asambleas y Concejos– si bien tienen a su cargo la definición de los elementos tributarios respecto de los gravámenes que se cobran en sus respectivas jurisdicciones territoriales, están sujetos a las pautas y criterios generales que señale el legislador, luego no son organismos autónomos de modo absoluto para el cumplimiento de esa función”*.

En la misma línea se encuentra la Sentencia del 16 de marzo de 2001, Sección Cuarta, Exp. 10669, en la cual señala que las asambleas departamentales y concejos municipales por ser corporaciones que cumplen funciones administrativas, no podrán en ningún caso ejercer función legislativa de establecer los elementos esenciales de la obligación tributaria, en la medida que deberán siempre sujetarse a los parámetros que fije la ley, conforme a los principios orientadores del derecho tributario.

Dentro del mismo grupo, se encuentran las sentencias de fecha 20 de octubre de 2000, Exp. 10691, M.P. Daniel Manrique Guzmán; Sentencia de

fecha 30 de enero de 1998, M.P. Delio Gómez Leyva, Sentencia del 24 de marzo de 1995, M.P. Jaime Abella Zarate; en las cuales se consolidó la tesis del poder derivado de las entidades territoriales para el ejercicio del poder de imposición, limitando su participación a lo que señale el legislador a través de la ley de creación del tributo o la ley de autorizaciones en donde fije las condiciones y límites de los tributos, para que puedan incidir las corporaciones administrativas de elección popular.

Amparados en la segunda tesis planteada, la sección cuarta del Consejo de Estado modificó su línea jurisprudencial con la sentencia del 9 de julio de 2009, Exp. 16544, para concluir que el artículo 338 de la Constitución señaló competencias en cabeza de las entidades territoriales, para que a través de sus órganos de representación popular determine los presupuestos objetivos de los tributos de acuerdo con la ley, sin que dicha facultad resida exclusivamente en el Congreso de la República, pues de considerar esto, se estaría negando la autorización constitucional conferida a las entidades territoriales.

Aunado a lo anterior, en sentencia del 18 de marzo de 2010, Exp. 17438, la sección cuarta señaló que dependiendo de si el tributo es nacional o territorial, varía la obligación del Congreso de fijar, en todo o en parte, los elementos esenciales. Los tributos nacionales, debe definirlos en su totalidad; en lo que respecta a los tributos territoriales, no podrá exigirle ni permitirle que en la ley respectiva incluya directamente todos los componentes del tributo.

En igual sentido, la sentencia del 4 de agosto de 2011, Exp. 17806 indicó que los órganos de representación popular, por mandato constitucional ostentan facultades impositivas, que no podrán ser delegadas a otra autoridad local, toda vez que vulnera el principio de representación popular

que debe mediar a la hora de la creación y al momento del establecimiento de los elementos esenciales.

Esta tesis se ha consolidado a la fecha. Es así como en la Sentencia del 17 de marzo de 2016, Exp. 18992, para definir el caso materia de examen, se reiteró lo expuesto en la sentencia del 2009, Exp. 16544, la cual, como ya fue indicado, fue la sentencia que varió la posición jurisprudencial en la sección, sobre la facultad compartida de las corporaciones administrativas de elección popular con el Congreso de la República para fijar los elementos esenciales de la obligación tributaria. Adicionalmente, en la sentencia de 2016 se planteó que la competencia impositiva de las entidades territoriales no es ilimitada, aunque pueden señalar los elementos cuando la ley que los autoriza no los ha fijado directamente, siempre y cuando haya delimitado el hecho generador.

Bajo este contexto, podemos concluir que los términos *principio de legalidad tributaria* y *reserva de ley*, han sido utilizados unívocamente para referirse al poder tributario originario –creación *ex novo* de tributos– del Congreso de la República, según el cual, solamente el órgano legislativo es el llamado a crear los tributos; facultad que debe ser ejercida a través de la expedición de una ley formal, bien sea ley creadora o de autorizaciones. Es así como también se concluye a partir de las lecturas de las sentencias del honorable Consejo de Estado.

Analizadas las sentencias citadas de constitucionalidad, se puede concluir, que en todas ellas se reconoce el principio de reserva de ley para la creación de tributos *ex novo*. No obstante, se puede deducir que no existe una posición uniforme con respecto a la autonomía de las entidades territoriales en materia impositiva, toda vez que como lo analizamos anteriormente van desde la negación de una autonomía tributaria territorial, hasta la aseveración de que en relación con los tributos de carácter territorial el

legislador debe limitarse a establecer los parámetros mínimos que aseguren la eficacia del tributo respetando la autonomía de que gozan dichas entidades y absteniéndose de incidir excesivamente en su capacidad para administrar sus propios recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, bajo el presupuesto de que la ley no puede definir todos los elementos del tributo sino que corresponde a los órganos territoriales que conocen las necesidades e intereses de sus territorios realizar la configuración de los elementos constitucionales del tributo.

En igual sentido, la jurisprudencia del Consejo de Estado coincide con la Corte Constitucional, en reconocer que la única autoridad constitucionalmente autorizada para la creación de tributos *ex novo* es el Congreso de la República y que, en favor de las entidades territoriales, sí se reconoció poder de imposición, pero que el mismo se encuentra limitado al establecimiento o determinación de los elementos objetivos y estructurales de la obligación tributaria, siempre que el órgano legislativo a través de la ley, no haya copado en su totalidad sus facultades. A su vez, se coincidió en que el Congreso deberá limitar sus competencias a la fijación del hecho generador como elemento diferenciador y distintivo, de cada uno de los tributos. Adicionalmente, cabe mencionar que la tesis actualmente adoptada por el Consejo de Estado fue acuñada de sentencias de la Corte Constitucional, dentro de las cuales se destacan las sentencias C-413/1996, C-495/1998, C-504/2002 y C-035/2009.

Dado que dentro de la organización del Estado Colombiano se destaca la organización territorial, integrada por los departamentos y municipios identificados como entidades territoriales, y que éstas desde el primer artículo de la Constitución ganaron espacios importantes que ameritan su estudio, para desarrollar éste trabajo es necesario dedicar un capítulo en el que se conceptualice sobre la descentralización y la autonomía territorial,

más aún, ya que el objetivo principal de este estudio recae sobre las facultades impositivas que se le reconocieron entre otros, a los municipios.

### **CAPÍTULO III: PRINCIPIO DE AUTONOMÍA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES**

Para adentrarnos en el tema de la autonomía tributaria, debemos tener en cuenta que la autonomía, constituye el pilar a partir del cual los entes territoriales logran alcanzar los fines asignados por el Constituyente al tener cierta capacidad jurídica de auto gestión política, administrativa y fiscal, teniendo en cuenta que las autoridades locales son quienes mejor conocen las necesidades de la región, por tener relación directa con la comunidad. Sobre la autonomía fiscal, que es lo que nos atañe en este momento, se reitera que dicha autonomía se refiere al derecho del que gozan los departamentos y municipios de *“administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”* a la luz de lo consagrado en el artículo 287 de la Constitución. No obstante, según lo dispuesto en el mismo precepto constitucional, dicha autonomía no es absoluta, pues se encuadra dentro de los límites de la Constitución y la ley, lo que nos permite concluir que la potestad impositiva de las entidades territoriales no es autónoma, sino que se encuentra subordinada a la ley.

#### **3.1 Autonomía territorial dentro de la organización del Estado colombiano**

Históricamente, con las Constituciones de 1830, 1832, 1843 y 1886, Colombia ha optado por un modelo de Estado unitario, con marcada posición centralista, con exagerado apego en donde predomina un modelo de centralización política y descentralización administrativa.

La expedición de la Constitución Política de 1991, tal y como lo refiere Rodríguez Cruz, J., P. (2014), implicó un cambio no solo institucional, sino

que también modificó la estructura orgánica del Estado y de su organización territorial. Según el autor, con este acontecimiento se consolidó la autonomía territorial en Colombia, toda vez que se optó por implantar la descentralización administrativa y la autonomía de las entidades territoriales, como esfuerzos por modernizar la estructura político-administrativa para contrarrestar la crisis presentada en el país por la excesiva concentración del poder en los órganos centrales, en la que el abandono y desatención de las entidades locales era evidente.

En este sentido, la fórmula de organización del Estado se esperaba como respuesta para que las entidades territoriales tuvieran un amplio margen económico y decisorio para atender las necesidades de los ciudadanos ubicados dentro de su jurisdicción. Es así como el artículo 1º de la Constitución Política dispuso la “unidad nacional”, “la descentralización” y la “autonomía de las entidades territoriales” como principios esenciales de la organización estatal encaminados a materializar un modelo de Estado Social de Derecho, con participación en el ejercicio del poder de todos los niveles del Estado.

Cada uno de estos conceptos, conlleva elementos relevantes para el derecho. Respecto a la definición de estado unitario, el profesor Rodríguez, R., L. (1998), siguiendo los conceptos de Georges Burdeau (1981), manifiesta que:

...es el que sólo posee un centro de impulsión política y gubernamental. El poder público en la totalidad de sus atributos y funciones cuenta en él con un único titular, que es la persona jurídica Estado. Todos los individuos colocados sobre su soberanía obedecen a una misma y única autoridad, viven bajo el mismo régimen constitucional y están regidos por las mismas leyes (Rodríguez, L., 1998).

La descentralización administrativa en palabras del profesor Herrera Robles, A. (2001) se define a partir de un proceso de transferencia de competencias

y funciones del sector central a otro, para que sean ejercidas con autonomía y responsabilidad (pág. 181). Así las cosas, la descentralización implica la prestación de servicios por parte de entidades locales diferentes a las del sector central de la administración, con la utilización de recursos propios que cubra total o parcialmente los gastos que conlleve la prestación bajo su propia y exclusiva responsabilidad.

Con la inclusión del principio de autonomía para las entidades territoriales en la fórmula de organización del Estado Colombiano, se podría afirmar que uno de los cambios de mayor trascendencia que se consagró en la Constitución Política de 1991, fue el reconocimiento de ciertos niveles de independencia en determinados asuntos a las entidades territoriales, como lo es en materia tributaria, advirtiendo que en dichos temas los órganos territoriales de representación popular están facultados para establecer imposiciones tributarias, las cuales previamente deben ser creadas o autorizadas por el legislador. Dicho en otras palabras, y como se desarrollará en este capítulo, la autonomía de los entes territoriales en materia tributaria solo puede desarrollarse dentro del marco establecido previamente por la ley dictada por el Congreso Nacional (Art. 300 y 313).

Sobre la misma materia, el artículo 317 establece que los municipios son los únicos competentes para gravar con impuestos los bienes inmuebles, otorgando así a las entidades municipales competencias para regular aquel impuesto de carácter real que se cree con el hecho generador de gravar los bienes inmuebles; a su vez, se debe tener de presente que la competencia será ejercida dentro de los límites de la Constitución y la ley. Además, debe considerarse que la norma constituye un límite a la competencia del Congreso, debido a que podrán regular algunos elementos del tributo sin vaciar la competencia del concejo municipal.

Igualmente, la Constitución como garantía de la autonomía de las entidades territoriales estableció en el artículo 294 una prohibición para el Congreso de no expedir leyes que concedan exenciones o tratos preferenciales para los contribuyentes en relación con los impuestos territoriales; esto significa que solamente las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales están instituidas constitucionalmente para conceder trato diferencial a los sujetos pasivos de los impuestos de su propiedad.

### **3.2 Descentralización y autonomía**

Los conceptos ‘descentralización’ y ‘autonomía’, según la Corte Constitucional en sentencia C-517 de 1992, fueron utilizados por el constituyente de 1991 para referirse a varios temas sin distinción clara entre ellos, por lo que el intérprete como etapa previa a la aplicación del contenido de la disposición deberá *“desentrañar y precisar en cada caso”*.

Para efectos del presente trabajo, los términos ‘descentralización’ y ‘autonomía’ serán entendidos bajo los preceptos de la Corte Constitucional en sentencia C-1051 de 2001, en la cual, a parte de resaltar su significado, se manifestó que entre los términos existe correlación, de tal manera que *“todo órgano autónomo es también descentralizado, empero no todo órgano descentralizado es uno autónomo”*.

Por ‘descentralización’, bajo el amparo constitucional de 1991, ha de entenderse como la facultad que se otorga a entidades diferentes del Estado para gobernarse por sí mismas a través de la radicación de ciertas funciones en sus manos, y ‘autonomía’ como “facultad de autonormarse” de la cual se deriva: a) Capacidad de dictar normas; b) Capacidad de la comunidad de designar sus órganos de gobierno; c) Poder de gestión de sus propios intereses y d) Suficiencia financiera para el desempeño de sus competencias.

A las entidades territoriales reconocidas en el artículo 286 (CConst, 1991), como se abordará seguidamente, se les confirió unas potestades o derechos que en conjunto corresponden al contenido de autonomía que, posteriormente por la Corte Constitucional como máximo guardián de la Constitución, fue reconocido como el núcleo esencial de la autonomía territorial:

**Administrativa:** conjunto de potestades que permiten a los entes territoriales organizar y orientar su funcionamiento de forma autónoma. Esta autonomía permite el ejercicio directo de la gestión y administración de los asuntos concernientes a los intereses de la comunidad (Robledo Silva, P. 2010).

**Política:** es considerada como la posibilidad que tienen las entidades territoriales de gobernarse por autoridades propias, elegidas a través del voto popular, con independencia de la voluntad de las autoridades nacionales y departamentales (Rodríguez Cruz, J., P. 2014).

**Financiera:** conjunto de competencias normativas y de potestades administrativas para establecer y gestionar un sistema de ingresos y de gastos, que permita atender los fines y necesidades públicas en las respectivas jurisdicciones (Robledo Silva, P. 2010). Dentro de esta modalidad de autonomía se desprende la *autonomía fiscal* que, para efectos del presente trabajo, corresponderá a la posibilidad que tienen las entidades territoriales de generar sus ingresos mediante impuestos, tasas y contribuciones.

El camino de la autonomía de las entidades territoriales ha estado marcado en la doctrina por quienes consideran que pese a existir reconocimiento expreso de su presencia en la organización del Estado, no ha sido trasegado en procura de conseguir el desarrollo que permita su materialización.

El grupo de estudios constitucionales Tulio Enrique Tascón de la Pontificia Universidad Javeriana de Cali, en la ponencia presentada en el marco del I Congreso Colombiano de Derecho Constitucional (2004), manifestó que se debe reconocer en la Constitución de 1991 la pretensión de dar un giro diferente y trascendental a la histórica organización del Estado colombiano, por introducir el concepto de autonomía en favor de las entidades territoriales; de cualquier modo, el tema fue desplazado en los debates de la constituyente, por lo que la nueva carta logró fue retornar a las viejas formas de reparto del poder establecidas en la Constitución de 1886, a tal punto que relegó la regulación de la organización territorial al legislador a través de la expedición de la Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial – LOOT (2011).

En igual sentido, el profesor Soto, D. (2003) sostuvo que, si bien la Constitución de 1991 trae un enfoque de iniciar un proceso descentralizador, a tal punto de incluir en su parte orgánica postulados que permitieran desarrollar el principio de autonomía, reconoce que los constituyentes no asumieron la responsabilidad de determinar su peso y significado, debido a que dejaron dicha labor en manos del ejecutivo, el legislador y del juez constitucional.

Por otra parte, hay quienes consideran que la coexistencia de ambos términos en la Constitución correspondió a una confusión de conceptos que arrojan como resultado la negación de la autonomía como de la descentralización. Entre ellos se encuentran a los profesores Morelli, S. y Santofimio, J., O. (1992) quienes enfáticamente señalan que la Constitución confunde los conceptos de descentralización administrativa con autonomía, dado que ni las entidades territoriales existentes, o las que lleguen a integrarse, son en estricto sentido titulares de autonomía por cuanto no gozan de potestad legislativa; por el contrario, lo que la Constitución denomina 'autonomía' en realidad debe ser considerada como autarquía. Este último concepto definido en palabras de Zanobini, G. (citado por López

Vargas, A., 2000), es la facultad jurídica de un ente para operar por sí mismo como la consecución de determinados fines mediante el desplegar de actividades administrativas.

Adicionalmente, Penagos, G. (2003) sostiene que no existe descentralización territorial, sino que en su lugar hace presencia es el fenómeno de la desconcentración, por cuanto las entidades territoriales no son verdaderamente autónomas, tienen competencias y patrimonios limitados y se encuentran sujetas a un exagerado control, orientación y evaluación general del ejercicio de las competencias que le fueron asignadas.

Por último, en la doctrina hay quienes encuentran correlación entre los conceptos y hacen un reconocimiento al nuevo modelo de organización que deberá ser visto como novedoso. Al respecto, Hernández Becerra, A. (2001) considera que la fórmula del artículo 1 de la Constitución constituye una novedad que no presenta confusión ni contraposición entre dichos conceptos, debido a que el reconocimiento de autonomía en favor de las entidades territoriales, constituye una novedad en el modelo de organización del Estado, que conlleva a diferenciar el modelo de Estado unitario con descentralización administrativa de la Carta anterior con el modelo de Estado unitario establecido en la Carta de 1991; es decir, los lineamientos de la República unitaria que hasta entonces caracterizaba el estado colombiano ya no pueden ser los mismos.

En esta misma línea, la Corte Constitucional al definir los conceptos de 'república unitaria', 'descentralización' y 'autonomía' en la sentencia C-1051 de 2001, manifestó que la nueva Constitución pone en evidencia una correlación entre descentralización y autonomía, debido a que las entidades territoriales son autónomas para ejercer las funciones que le son asignadas en virtud de la descentralización; esto es que, el Estado descentraliza unas funciones que le son propias, para que las entidades locales con un alto

grado de independencia administrativa lleven a buen fin la gestión de sus intereses.

En igual sentido, el Consejo de Estado en sentencia 6345 de 2001 señala que el principio de descentralización se traduce en autonomía para la gestión de los intereses que se reconoce en favor de las entidades territoriales; por su parte, el principio de unidad y autonomía exige armonización concreta, dado que debe preservarse el principio unitario reconocido como pilar fundamental de la organización del Estado colombiano, al tiempo que se garantice el núcleo esencial de la autonomía de las entidades territoriales.

Así las cosas, la configuración del Estado Colombiano como un Estado unitario, debe armonizarse con el concepto de autonomía, consagrado principalmente en los artículos 1 y 287/3 de la Constitución Política, que indican que las entidades territoriales gozan de autonomía y, en materia fiscal, tienen como derecho la *“administración de los recursos y el establecimiento de los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”* (Insignares Gómez, R., 2011).

Adicional a lo anterior, de los planteamientos de la profesora Paula Robledo Silva (2006) se logra resaltar que el reconocimiento de la autonomía territorial, consagrado en la Constitución Política de 1991, tiene una doble dimensión: en primer lugar, la concibió como principio de organización del Estado y, en segundo lugar, como atributo o cualidad de las entidades territoriales. Respecto a la primera, señaló que *“no es posible seguir concibiendo el Estado Colombiano como un Estado centralizado que se rige por un principio jerárquico, sino que, a partir de ese momento, el principio de competencia debe empezar a jugar un papel fundamental”*. La autonomía como principio competencial, se enmarca en el reconocimiento que hiciera la Constitución de radicar una serie de competencias bajo la titularidad del sector central del Estado y otras bajo la titularidad de las entidades

territoriales, las cuales serían definidas por la Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial.

Por otro lado, la autonomía como atributo de las entidades territoriales, hace referencia al reconocimiento de un estatus determinado como sujeto de derechos, que se concretan en tres tipos o modalidades de autonomía, política, administrativa y financiera, las cuales fueron definidas anteriormente.

Las modalidades de autonomía –política, administrativa, fiscal y financiera–, reconocidas por Robledo Silva, P. (2006) como atributo de las entidades territoriales, para la Corte Constitucional constituyeron lo que denominó el Núcleo Esencial de la Autonomía Territorial, es decir, el contenido del artículo 287 de la Constitución Política es la porción irreducible que deberá ser respetada por todos los poderes públicos. Al respecto, en Sentencia C-1146 de 2001 señaló que el núcleo esencial está *“integrado por el conjunto de derechos, atribuciones y facultades reconocidas en la Carta política a las Entidades Territoriales y a sus autoridades, para el eficiente cumplimiento de las funciones y la prestación de servicios a su cargo”*.

Bajo estos presupuestos, la Corte Constitucional en sentencia C-495 de fecha 15 de septiembre de 1998, M.P. Dr. Antonio Barrera Carbonell, al referirse a la autonomía de las entidades territoriales, como un principio institucional, precisó:

La Constitución institucionalizó el concepto de autonomía, con el fin de acentuar y fortalecer la descentralización territorial, de modo que las entidades territoriales gozan de un ámbito de libertad e independencia política, administrativa y fiscal, para la gestión de sus propios intereses, aunque bajo las limitaciones que se derivan de la Constitución y las que el legislador puede imponer respetando el núcleo o la esencia de dicha autonomía (CConst., C-495/1998).

En este sentido, ha de entender a la descentralización como una herramienta facilitadora limitada a asuntos de organización administrativa y repartición de competencias entre entidades públicas para hacer que el Estado llegue a todas las partes del territorio con el fin de cumplir los fines esenciales del artículo 2 (CConst, 1991). Por su parte, la autonomía confiere a las entidades que le ha sido entregada, facultades de cumplir en los territorios de su jurisdicción iguales capacidades que el Estado, como ya se indicó, capacidad política, administrativa y financiera. Esta última refiere a dos temas: ingresos y gastos; la primera representada en tributos de su propiedad, que para efectos del presente trabajo denominaremos capacidad tributaria.

Así las cosas, para llegar a concluir si en el país las entidades territoriales son autónomas bajo la definición de la Corte Constitucional, es decir “facultad de autonormarse”, entraremos a analizar la capacidad tributaria o autonomía tributaria de la cual gozan por virtud del artículo 287 de la Constitución Nacional.

### **3.3 Autonomía tributaria de las entidades territoriales**

La autonomía tributaria como atributo de las entidades territoriales, implica el reconocimiento de derechos y potestades que deben ser respetados y garantizados por todos los poderes públicos. Es por esto, que la Constitución Política consagró en cabeza de los concejos municipales y las asambleas departamentales la facultad de administrar y establecer contribuciones fiscales dentro del ámbito de su jurisdicción (CConst., 1991, Art. 287/3). No obstante, la propia Constitución consagra que se trata de una atribución derivada que debe estar supeditada en todo caso a la ley. En este punto, las entidades territoriales gozan de autonomía fiscal limitada a la adopción de decisiones en torno a adoptar o no los tributos autorizados genéricamente por la ley y a la libre administración de las rentas percibidas por estos conceptos dentro de la órbita de su jurisdicción. En este sentido, se han

pronunciado las sentencias proferidas por la Corte Constitucional, Sala Plena, C-560/1995, Gaviria Díaz, C., y C-232/1998, Herrera Vergara, H., por solo citar algunas.

Bajo estas consideraciones, han existido controversias en la doctrina como en la jurisprudencia sobre la interpretación de la autonomía territorial de las entidades territoriales, que en parte proviene de la confusión en la redacción de los siguientes artículos del texto constitucional. Por un lado, el artículo 150/12 (CConst., 1991) señala que al Congreso le corresponde hacer las leyes y a través de ellas cumplir las funciones de establecer contribuciones fiscales, lo que ha dado fundamento y sustento constitucional al principio de ley en materia tributaria, el cual se acompaña del principio de legalidad y representación para fundamentar que no puede haber impuesto sin una ley de creación; es decir, al legislador le está reservada la creación de los tributos nacionales y territoriales. Por otro lado, tal como se indicó, el artículo 287/3 (CConst., 1991) reconoce como uno de los derechos de las entidades territoriales administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones; atributo que ha sido protegido por la Corte Constitucional por formar parte del Núcleo Esencial de la Autonomía Territorial.

En este sentido, los dos artículos constitucionales en su redacción utilizan el verbo “establecer”, lo cual en una primera lectura conduciría a interpretar que el Congreso, como los concejos y asambleas, goza de igual competencia y potestad para la creación del tributo, por lo que, en principio se puede afirmar que el planteamiento se encuentra en un escenario confuso, dado que en una interpretación rápida y sencilla no se ha de encontrar aún una respuesta unánime, como se expondrá más adelante.

Al hablar de autonomía tributaria, se hace inmediatamente alusión al concepto de poder tributario, el cual corresponde a uno de los componentes

del poder fiscal de que es titular el Estado en el marco de los temas de hacienda pública, en la medida que de él derivan instrumentos que coadyuvan al cumplimiento de los fines constitucionales.

El ejercicio del poder fiscal representa una triple dimensión: las competencias constitucionales de reglamentar, potestades administrativas de gestión y la disposición de recursos, cuyo ejercicio depende de una articulación constante de políticas públicas relacionadas con el ingreso y el gasto, lo que conlleva a su clasificación que, en materia de ingresos, se materializa en el poder tributario, el poder de endeudamiento y el poder patrimonial, y en materia de gastos, un poder presupuestario (Piza Rodríguez, J., R.; Muñoz Martínez, G.; Insignares Gómez, R.; Zarzona Perez, J., J.; Marín Elizalde, M.; Medina Salazar, A., & Castro Arango, J. M., 2015).

Referente a lo anterior, la doctrina tradicionalmente ha distinguido entre poder tributario originario y poder tributario derivado. Al respecto, Sainz de Bujanda, F. (1977) señala que por poder originario debe entenderse como aquel poder que emana de la propia constitución y ha de entenderse que el poder tributario es derivado, en palabras de Ramírez Cardona, A. (1985), cuando el ente público lo posee por autorización del ente público con poder originario.

Bajo lo preceptuado anteriormente, se tiene que el Congreso de la República es el titular del poder tributario originario, por virtud del artículo 150/12 (CConst., 1991) que señala que por medio de las leyes ejerce la función de establecer contribuciones fiscales y el titular del poder tributario derivada es la asamblea departamental y el concejo distrital y municipal, que de conformidad con el artículo 300/4 (CConst., 1991), le corresponde a las asambleas decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales, y el

artículo 313/4 (CConst., 1991), le corresponde a los Concejos votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y gastos locales.

Por su parte, el profesor Piza Rodríguez J. R. (2008) señala que el poder tributario de las entidades territoriales es tan originario como el poder tributario del Estado, en la medida en que encuentran reconocimiento expreso en el texto constitucional. En este sentido, opta por negar la existencia del poder tributario derivado y en su lugar divide el poder tributario originario en limitado y simple, para explicar que el Congreso ostenta poder tributario originario simple, por cuanto sólo encuentra límites derivados del texto constitucional; por su parte, las entidades territoriales encuentran límites en la Constitución y en la ley.

En relación con el tema, el Consejo de Estado ha señalado que el sistema político colombiano de república unitaria, descentralizada y con autonomía de sus entidades territoriales, en principio, es el Congreso el que tiene la facultad jurídica de crear impuestos, pero también reconoce a las entidades territoriales, cierto grado de autonomía, en virtud del cual pueden adoptar impuestos, pero siempre con sujeción a la ley. Esto para significar que el poder tributario del Congreso no está sometido a más límites que los que establecen la Constitución y los tratados y/o convenios internacionales ratificados por Colombia, por el denominado bloque de constitucionalidad, mientras que por su parte, el poder tributario de las entidades territoriales, además de lo anterior, debe obediencia a la ley (Exp. 18984).

Como complemento de lo anterior, por su parte Becker, A. (2003) indica que *“la libertad del legislador en esta materia es muy grande, de tal manera que las entidades territoriales gozan de pocas garantías institucionales que las protejan frente a las decisiones legislativas y les den un campo tributario propio”*.

Así las cosas, la Constitución pese a consagrar un articulado reconociendo autonomía para las entidades territoriales, no logró dotarlas de independencia para que se protegieran de los tentáculos del Orden Nacional, que superponen sus necesidades tributarias sobre las decisiones tributarias locales, imposibilitando la generación de recursos territoriales que permitan solventar las necesidades locales y la autosuficiencia fiscal.

El profesor Plazas Vega, M. (2005), afirma que adicionalmente a las entidades territoriales se les ha reconocido constitucional y jurisprudencialmente potestad tributaria, dirigida al poder-deber de realizar determinados actos dirigidos a la aplicación de las normas tributarias; es decir, las ejecuciones de competencias dirigidas a la gestión, inspección, recaudación, administración y cobro de la obligación tributaria.

Siguiendo esta línea, la doctrina extranjera refiere a la potestad tributaria, para señalar que a los entes locales también se le reconoce facultades para recaudar tributos, dentro de las cuales se encuentran las facultades de fiscalización o determinación de la obligación tributaria. Esto para significar que las entidades territoriales son independientes a la hora de llevar a cabo sus facultades de administración tributaria, representadas en labores de fiscalización, investigación, determinación, cobro y sanción (Rachadell, M. 2005).

En consecuencia, el poder atribuido por la Constitución a las asambleas y a los concejos para establecer el tributo en su territorio es limitado en cuanto debe acatar no solamente los límites que establece la Constitución, sino que también debe obedecer los límites que le imponga el legislador cuando desarrolla los elementos de la obligación tributaria; esto es que, en caso de que el legislador cope en mayor proporción el poder de definición de uno o más elementos del tributo, las entidades territoriales solamente quedarán investigadas para decretar y votar para que los tributos que fueron creados

por el Congreso sean o no adoptados en los territorios de su jurisdicción y para definir el elemento que no fue objeto de definición de la ley.

Al igual que en el capítulo anterior, a continuación, se realizará un recuento las sentencias de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado Colombiano en las que se destacó el reconocimiento del principio de autonomía fiscal para las entidades territoriales.

### **3.4 Desarrollo jurisprudencial**

#### ***3.4.1 De la corte constitucional***

El máximo órgano constitucional, al realizar el análisis y estudio de constitucionalidad de las normas que regulan la materia impositiva en Colombia, en relación con la autonomía tributaria, no ha mostrado gran avance toda vez que la interpretación realizada a favor de la autonomía territorial contemplada en la Constitución Política de 1991 no ha sido muy productivo en unificar criterios. Por un lado, algunas jurisprudencias tienden a ampliar la independencia tributaria de los entes territoriales y otras tienden a retornar hacia el centralismo, con lo cual el limitado espectro desarrollado en la Constitución se ha mantenido difuso.

La jurisprudencia que gira en torno del asunto de las competencias tributarias concurrentes del legislador y de las asambleas y concejos ha ido avanzando de la siguiente manera:

Inicialmente la Corte mantuvo una tesis relacionada con la inexistencia de la autonomía fiscal de las entidades territoriales, y en relación con dicho principio y su soberanía fiscal, la jurisprudencia de la máxima protectora de la Constitución ha señalado que ella no es absoluta, por cuanto la autonomía impositiva de los entes territoriales se encontraba subordinada tanto a la Constitución como a la ley (C.Const., C-478/1992, C- 517/1992, C-04/1993, C-467/1993, C- 537/1995, C- 335/ 1996, entre otras).

Desde la sentencia hito y fundadora de línea jurisprudencial, C-478/1992, Cifuentes Muñoz, E., la Corte, respecto a la autonomía territorial, ya citaba lo siguiente:

*La autonomía es afirmación de lo local, seccional y regional, pero sin desconocer la existencia de un orden superior. Si no existiera ese límite para el ente se estaría en presencia de otro fenómeno distinto en el cual el interés local, seccional o regional se afirmarían sin tener en cuenta ningún otro poder. Este es el caso de los estados federales. La configuración autonómica delineada atrás está consagrada en el art. 287 de la nueva Constitución... la autonomía presupuestal restringida (C.Const., C-478/1992).*

En esta línea, para la corporación, el mandato constitucional es claro en establecer que en materia fiscal, la autonomía de las entidades territoriales está expresamente limitada por la Constitución y la ley (C.Const., 1991, Arts. 287, 300 y 313), por lo que reiteradamente ha afirmado que no es dable predicar ni menos aceptar la tesis de la "soberanía fiscal" de los entes territoriales.

En este sentido, se ratifica la posición en las siguientes sentencias, por solo citar algunas:

Sentencia C-517/1992:

Pese a que la Carta del 91 incrementó notablemente la capacidad tributaria de las entidades territoriales, sin embargo, en materia impositiva mantuvo la subordinación de su poder normativo a la ley, según claramente lo estipulan los Artículos 300-4 y 331-4 de la Carta. En otros términos, la facultad impositiva de las entidades territoriales continúa supeditada a la ley y ha de ejercerse con estricta sujeción a los parámetros que en ella se fijen (C.Const.,C-517/1992).

Sentencia C-335 de 1996, MP. Dr. Jorge Arango Mejía en la cual se adujo: *"en materia tributaria, la autonomía de los departamentos y municipios está limitada por la Constitución y la ley"*.

Ya en la sentencia C-506 de 1995, la Corte agregó que, aunque la facultad de las asambleas y concejos para imponer contribuciones no era originaria, sino que estaba subordinada a la Constitución y a la ley, las entidades territoriales gozaban de autonomía, tanto para la decisión sobre el establecimiento o supresión de impuestos de carácter local, autorizados en forma genérica por la ley, como para la libre administración de todos los tributos que hicieran parte de sus propios recursos.

Seguidamente, la jurisprudencia de la Corte Constitucional dio un giro al plantear la posición que dio luces en el proceso de reafirmación de la autonomía territorial, tratando de incluir dentro de la noción de Estado unitario, la descentralización y la autonomía de las entidades territoriales como pilares fundamentales del Estado social de derecho pregonado por la Constitución de 1991. Es así como en la Sentencia C-219 de 1997 se precisa el reconocimiento de facultades en materia de administración de recursos y propugna por un elevado compromiso ante los elementos constitutivos de la autonomía, buscando la mayor libertad en el manejo de los asuntos que le son propios a las entidades territoriales y en una menor intervención del Estado central, aduciendo:

Para que se mantenga vigente la garantía de la autonomía territorial, se requiere que, al menos una porción razonable de los recursos de las entidades territoriales, puedan ser administrados libremente. De otra forma, sería imposible hablar de autonomía y estaríamos frente a la figura de vaciamiento de contenido de esta garantía institucional (C.Const., C-219/1997).

En igual sentido, frente a las entidades territoriales refirió:

Uno de los derechos mínimos de las entidades territoriales, es el derecho a establecer y administrar los recursos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. A través de esta atribución, la Constitución reconoce a las entidades territoriales una potestad fundamental en materia presupuestal, que consiste en el poder de diseñar su propio sistema de ingresos y de gastos. Esta atribución se encuentra íntimamente relacionada con la capacidad de auto-gestión política, que es consustancial a las entidades autónomas. En efecto, mal puede hablarse de autonomía si la entidad no cuenta con la posibilidad de disponer libremente de recursos financieros para ejecutar sus propias decisiones. No obstante, la facultad de la cual gozan las entidades territoriales para establecer el sistema de ingresos y de gastos, se encuentra constitucionalmente limitada.

No obstante, en un pronunciamiento posterior, retomó la posición inicial en materia impositiva, considerando que sin perjuicio de lo establecido en el artículo 338 de la Constitución Política, el ordenamiento jurídico restringe la autonomía de las entidades territoriales para crear impuestos, pues de acuerdo con la sentencia C-495 de 1998:

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 (...) (C.Const., C-495/1998).

Sostuvo luego la Corporación, que en el caso de las leyes que crean tributos, en virtud del principio de la predeterminación, ésta debe fijar directamente los

elementos de la contribución, mientras que en el de las leyes de autorización, la ley puede ser menos específica, aunque esto no la libera de su obligación de señalar de manera integral, el marco dentro del cual las asambleas y los concejos deben proceder a especificar los elementos concretos de la misma. Así, la Corte Constitucional ya había señalado que *"la ley de autorizaciones puede ser general o puede delimitar específicamente el tributo, pero al menos debe contener los límites dentro de los cuales la ordenanza o el acuerdo fijen los contenidos concretos de que habla el artículo antes citado"*. En este grupo de sentencias se trae a colación las sentencias C-1097/2001, C-227/2002, C-504/ 2002, C-538/2002 y C-318/ 2010.

En este sentido, en la sentencia C-1097 de 2001 se determinó que *"mientras en los tributos de linaje nacional el Congreso goza de poderes plenos, en lo tocante a los tributos territoriales su competencia es compartida con las asambleas y concejos"*.

Posteriormente, la sentencia C-227 de 2002 precisó que las leyes que tan solo autorizan a establecer tributos a las entidades territoriales sólo debían ocuparse de los elementos básicos de los tributos, y en la Sentencia C-538 de 2002 la Corte agregó al respecto lo siguiente:

*En relación con los tributos nacionales el legislador debía fijar todos los elementos, esto es, sujeto activo, sujeto pasivo, hechos y bases gravables y tarifas, también lo era que: frente a los tributos territoriales el Congreso no puede fijar todos sus elementos porque estaría invadiendo la autonomía de las entidades territoriales; sin embargo, en este caso el legislador puede señalar ciertas pautas, orientaciones y regulaciones o limitaciones generales, para el ejercicio de la facultad impositiva territorial (C.Const., C-227/2002).*

De igual forma, la Corte ha reiterado que en relación con los tributos del orden nacional, el legislador debe fijar todos los elementos. A pesar de esto, frente a los tributos territoriales, el órgano legislativo no puede establecer

todos sus elementos porque estaría irrumpiendo la autonomía de las entidades territoriales. Sin embargo, el legislador puede establecer ciertas pautas y directrices sobre las cuales las corporaciones territoriales ejercen la facultad impositiva. En esta línea jurisprudencial se destacan las sentencias C-944/2003, C-538/2002, C-537/1995, C-1097/2001, C-413/1996, C-495/1998, C-504/2002 y C-035/2009.

Ya en el 2007, la defensora de la constitución política niega completamente la autonomía de las entidades territoriales para crear o establecer tributos, dejando en los municipios y departamentos la potestad de adoptarlos o rechazarlos. En palabras de la Corte:

Como reiteradamente lo ha señalado la Corte, “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”, lo cual “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”. En concordancia con lo anterior, esta Corporación ha considerado que aun cuando de la lectura aislada del artículo 338 de la Carta que faculta al Congreso, a las asambleas y a los concejos para imponer contribuciones fiscales o parafiscales “parecería deducirse una autonomía impositiva de los municipios”, ello no es así, “pues dicha disposición ha de interpretarse en íntima relación con el artículo 287-3 del mismo ordenamiento” que les confiere autonomía a las entidades territoriales para la gestión de sus intereses, “dentro de los límites de la Constitución y de la ley (C.Const.,C-517/2007).

Entre tanto, respecto a la posibilidad de fijar los recursos y de establecer los tributos para el cumplimiento de sus funciones, la sentencia C-414 de 2012 de la Corte Constitucional precisó los siguientes derechos:

Las entidades territoriales cuentan, además de la facultad de endeudamiento - recursos de crédito-, con dos mecanismos de financiación. En primer lugar, disponen del derecho constitucional a participar de las rentas nacionales. Dentro de este capítulo, se ubican las transferencias de recursos a los departamentos y municipios, las rentas cedidas, los derechos de participación en las regalías y compensaciones, los recursos transferidos a título de cofinanciación y, en suma, de los restantes mecanismos que, para estos efectos, diseñe el legislador. Se trata, en este caso, de fuentes exógenas de financiación que, como será estudiado, admiten un mayor grado de injerencia por parte del nivel central de gobierno (C.Const., C-414/2012).

En este punto, es necesario nuevamente traer de presente lo dispuesto en la sentencia C-891 de 2012, según la cual, el modelo actual de organización del Estado colombiano, fundado en la autonomía, atribuyó una concepción diferente a las entidades territoriales, a través de la cual se busca hacer efectivo el respeto de la identidad comunitaria local y a su capacidad de autodeterminarse sin que se desconozca que ciertas actividades deben ser coordinadas y planeadas desde el poder central.

### ***3.4.2 Del consejo de estado***

La máxima autoridad de la jurisdicción contenciosa-administrativa ha sostenido dos grandes tesis frente al tema de la autonomía fiscal de las entidades territoriales: la primera de ellas se centra en negar la existencia del poder tributario en materia local y la prevalencia del principio de legalidad, y la segunda tesis, aboca por el reconocimiento de una autonomía en el ámbito local, limitada y a favor de ciertos temas.

La primera tesis del Consejo de Estado se destaca por ser rígida en cuanto al principio de legalidad y restrictiva en cuanto al principio de autonomía local. En sentencia del 13 de junio de 1997, expediente 7715, se estableció que la facultad en cabeza de los concejos y las asambleas para imponer

contribuciones fiscales dentro del territorio de sus jurisdicción, es una atribución derivada que se encuentra supeditada a la ley, por lo que debe entenderse que la autonomía que les garantiza la norma superior no es absoluta.

En sentencia del 16 de marzo de 2001, expediente 10669 expresó que las asambleas departamentales son corporaciones que cumplen funciones administrativas, lo que impide que puedan ejercer la función legislativa de establecer algún elemento del tributo, sin que previamente medie límites o parámetros establecidos en la ley, toda vez, que de fijar elementos de la obligación tributaria sin la orientación del legislador, equivaldría a que el Congreso delegará sus competencias en una corporación que cumple funciones administrativas.

A su vez, es tan prevaleciente el principio de legalidad tributaria sobre la autonomía fiscal, tenuemente reconocida por la Constitución Política, que la Sala Plena en sentencia 761 de 2000, señaló: *“en la concepción del Estado social de derecho organizado en forma de república unitaria, el poder del legislador es pleno, puede crear o modificar impuestos como el de registro, así como regular lo atinente a elementos del mismo, así se trate de un impuesto departamental (...)”*. Con este pronunciamiento se hace un reconocimiento al papel principal que cumple el legislador en materia impositiva y a la subordinación de las entidades territoriales hacia las decisiones que en esta materia adopte el orden nacional.

Estas primeras decisiones consideraron que la autonomía tributaria de las entidades territoriales es restringida, toda vez, que no es originaria sino derivada, debido a que la Constitución claramente determina que las asambleas y los concejos decretan, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de sus funciones. Esta posición se vislumbra en la sentencia de fecha 4 de septiembre de 2008, en

la cual se indicó que la autonomía local no es plena, sino limitada y derivada de la Constitución y la ley, pese a que el constituyente dispuso en diferentes artículos acepciones de autonomía fiscal de las entidades locales y salvaguardas de sus recursos tributarios.

La posición jurisprudencial del Consejo de Estado, frente a la autonomía fiscal de las entidades territoriales, cambió con la expedición de la Sentencia de fecha 9 de julio de 2009, expediente 16544. Allí se realizó una modificación a la línea interpretativa en el sentido de reconocerle facultad impositiva a las entidades territoriales limitada, bajo el entendido, de que podrán establecer los elementos de la obligación tributaria cuando la ley no los haya fijado directamente, es decir, acepta la existencia de un poder tributario local, que si bien es cierto no puede crear tributos *ex novo*, sí tiene competencias para fijar los elementos esenciales del mismo. Es decir, a partir del momento en que el Congreso despliegue su facultad creadora de tributos con el establecimiento del marco legal del impuesto, las entidades territoriales, de conformidad con las pautas dadas por la ley, podrán establecer los elementos de la obligación tributaria cuando aquella no los haya fijado directamente.

La posición anterior se fue reiterando por parte de la sección cuarta y en sentencia de fecha 18 de julio de 2013, expediente 19398, estableció que el Congreso en materia tributaria bajo el nuevo criterio jurisprudencial, expide una ley de autorizaciones en la cual sólo crea el tributo fijando sus elementos esenciales o estableciendo las pautas necesarias para determinar el hecho generador, el cual deberá guardar concordancia con las demás disposiciones jurídicas promulgadas. Es por esta razón, que a los concejos municipales y a las asambleas departamentales les ha sido reconocida una facultad co-reguladora con el Congreso, en primer lugar, para la determinación de los elementos esenciales del tributo y, en segundo lugar, para decidir si lo decreta o no para que sea cobrado en el territorio de su jurisdicción.

En esta misma línea se pronunció la sección cuarta en sentencia de fecha 29 de octubre de 2014, expediente 19514. Allí se dispuso que la autonomía de las entidades territoriales es relativa y se encuentra sujeta a las previsiones que sobre la materia haga el legislador. Del análisis de la forma organizativa adoptada por la Constitución de 1991, la Sala concluyó que Colombia por ser un Estado unitario con pleno reconocimiento de descentralización administrativa, el Congreso de la República es quien conserva la primacía tributaria y en consecuencia los órganos territoriales de representación popular gozan de relativa autonomía tributaria, limitada por normas de naturaleza superior. En este sentido, esta decisión judicial expone que entre los principios de unidad nacional y autonomía territorial no hay disyunción sino por el contrario se observa concomitancia.

Cuando se hace alusión al reconocimiento de autonomía fiscal para las entidades territoriales, no solo se hace referencia a la creación de tributos o fijación de algunos o todos los elementos del mismo, sino que también abarca temas referentes a las sanciones y procedimientos. En sentencia del 12 de julio de 2012, expediente 17502 la sala cuarta del Consejo de Estado precisó que las entidades territoriales se encuentran facultadas para disminuir el monto de las sanciones ya previstas en el Estatuto Tributario Nacional, facultad que deberá entenderse como dirigida a aquellas sanciones compatibles con los impuestos territoriales, dada la especialidad y particularidad de tales impuestos.

En igual sentido, en sentencia del 6 de diciembre de 2012, la Sala indicó que la autonomía fiscal abarca tanto la facultad de regulación del impuesto como la regulación del régimen sancionatorio y de los procedimientos, dado que dicho régimen debe ajustarse a las necesidades y realidades de cada entidad territorial.

Adicionalmente, ha sido enfático en reconocer, reiterar y proteger la potestad plena de que gozan las entidades territoriales para establecer, conceder y definir exenciones o tratamientos preferenciales de los tributos de su propiedad. Al respecto, en sentencia de fecha 7 de abril de 2011, expediente 16949, señaló que *“las entidades territoriales en ejercicio de su autonomía territorial solo tienen potestad plena para conceder exención o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de su propiedad, así como para regular los sujetos que gozan del régimen exceptivo, las condiciones en que se puede gozar de ese régimen y las obligaciones que se les asigna a los beneficiarios para probar que, en efecto tienen derecho al mismo”*.

Posición que fue reiterada en sentencia de fecha 2 de marzo de 2016, expediente 20373. Allí nuevamente establece que, en ejercicio de la autonomía, tienen potestad plena para conceder exenciones o tratamientos preferenciales, podrán crear, modificar o suprimir exenciones, dado que constitucionalmente le ha sido prohibido al Congreso de la República hacerlo en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales.

En la misma sentencia, el Consejo de Estado frente al alcance de la autonomía fiscal de las entidades territoriales, señaló que el artículo 338 de la Constitución Política faculta a los órganos territoriales de representación popular para imponer contribuciones fiscales y parafiscales, pero siempre supeditada a una ley que cree o autorice crear el tributo.

La potestad impositiva supeditada puede ser de dos formas, parcial-limitada<sup>2</sup> o parcial-reforzada<sup>3</sup>; la primera lo será cuando la ley fije ciertos elementos del tributo para que sea la entidad territorial la que establezca los elementos

---

<sup>2</sup> Así se ha tratado, entre muchas otras, en las sentencias del 24 de noviembre de 2000, expediente 10889, M.P. Daniel Manrique Guzmán; del 16 de marzo de 2001, expediente 10669, M.P. Germán Ayala Mantilla, y del 4 de septiembre de 2008, expediente 16850, M.P. Ligia López Díaz.

<sup>3</sup> Además de las sentencias citadas, puede verse la sentencia del 15 de octubre de 1999, expediente 9456, M.P. Julio E. Correa Restrepo.

faltantes, y la segunda se presenta cuando la ley sea quien autorice a la entidad territorial fijar todos los elementos del tributo a crear. Sin embargo, se ha establecido que el Congreso como mínimo debe definir el hecho generador.

En atención a que el Consejo de Estado en algunas de sus sentencias ha adoptado las posiciones de la Corte Constitucional, y es esta última la encargada de dar interpretaciones y alcances a las disposiciones constitucionales, se procederá a revisar cómo fue el análisis que llevó a cabo para dar pre-ponderación a un principio sobre el otro.

Ante la presencia de una delgada línea entre los principios de legalidad–reserva de ley y el principio de autonomía fiscal de las entidades territoriales, cuando se ejercitan las facultades tributarias por los órganos de representación popular del Estado Colombiano en el marco de los tributos territoriales, es necesario aplicar el test de ponderación como método de interpretación para conservar la presencia de ambos principios dentro del ordenamiento jurídico y para definir los límites de los mismos cuando entran en acción al mismo tiempo.

#### **CAPÍTULO IV: PONDERACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y AUTONOMÍA FISCAL DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES**

Tal y como se ha venido exponiendo en líneas precedentes, a la luz del articulado de la Constitución Política de 1991, se destacan dos principios que en materia tributaria son de vital importancia como lo es el principio de legalidad–reserva de ley y el principio de autonomía fiscal de las entidades territoriales, ya que se instituyen como el eje sobre el cual se fundamenta toda la estructura reglamentaria en materia tributaria, encontrándose que tales principios pueden llegar a entrar en conflicto en determinados casos, por lo que los mismos deben ser armonizados de tal manera que puedan

tener aplicación coherente y lógica y de esa manera subsistan en el ordenamiento jurídico.

En esa medida, tenemos que señalar que la estructura jurídica sobre la cual se ha cimentado el Estado colombiano parte del respeto por los principios, valores, derechos y demás garantías de orden legal y constitucional, que fijan una pauta sobre cómo resolver un caso determinado en donde se envuelven intereses de diferentes actores de la sociedad, sin que dejen de restringirse o eliminarse elementos de tipo jurídico aunque exista conflicto entre los mismos, pues la garantía de esos postulados exige ajustar los mismos de tal manera que puedan coexistir.

En ese contexto, con el fin de armonizar los principios constitucionales y legales que rigen un asunto determinado, la Corte Constitucional en virtud de sus competencias (CConst., 1991, Art. 241), ha introducido a la jurisdicción el test de ponderación como una herramienta jurídica de vital importancia que ha sido utilizada para la toma de sus decisiones, brindando con ello la garantía del respeto de los principios que deben fundamentar cada uno de sus fallos de manera proporcional.

El test de ponderación, ha sido denominado como un método a través del cual se hace un balance entre principios que entran en conflicto, con el fin de ajustar cada uno de ellos a las particularidades del caso en concreto y por tanto tomar la decisión que más se ajuste al marco fáctico y jurídico, sin que se restrinja uno u otro hasta el punto de limitarlo totalmente.

Frente a la ponderación, el jurista alemán Alexy, R. (2009), ha señalado que el *“juicio de ponderación es el establecimiento de una jerarquía axiológica, es decir, una relación valorativa establecida por el intérprete u operador”*. Acogiendo esta tesis, la Corte Constitucional en sentencia C-022 de 1996, Gaviria Díaz, C., refirió que las colisiones entre principios constitucionales requieren como solución que uno de los dos principios en determinados

casos deba ceder ante al otro, lo que implica que en cada caso el juez deba hacer la ponderación entre los principios en conflicto, y decidir sobre la prevalencia de uno de ellos en el caso concreto, a la luz del ordenamiento constitucional.

#### **4.1 Ponderación como técnica de argumentación**

La ponderación es considerada como un procedimiento o método de argumentación que permite definir, en caso de colisión entre principios o de derechos fundamentales, y dadas unas circunstancias específicas: la armonización de los mismos, identificando el mayor peso de un principio frente al otro bajo criterios de proporcionalidad.

Así las cosas, es de vital importancia diferenciar los principios de las reglas, toda vez que, aunque los dos son normas jurídicas que regulan conductas y fundamentan decisiones, ambos presentan conceptualmente diferencias relevantes para la hermenéutica jurídica. Así lo refiere Bernal Pulido, C. (2003); los principios y las reglas tienen distinciones que vale la pena explicar: por un lado, se tiene que los principios ofrecen una solución diferente a la que ofrecen las reglas ya que estas últimas se aplican totalmente o no se aplican en absoluto para la solución de un caso determinado, es decir, si se configura el presupuesto que establece la regla, el juez simplemente debe aplicarla, y en caso de que no se dé el presupuesto, la regla no resulta aplicable. Diferente a los principios que no consagran condiciones específicas, sino que en la aplicación de los mismos se llevan inmersas razones para justificar una argumentación sin definir una decisión específica. Por lo tanto, es normal que en un caso determinado puedan concurrir más de dos principios igual de valiosos para solucionar el caso, circunstancia en la cual el operador jurídico debe realizar la ponderación de principios enfrentados.

En cuanto a la ponderación, el fin es establecer un criterio razonable, proporcional y constitucionalmente viable que permita la máxima realización de los principios que se encuentran enfrentados.

Ahora bien, respecto a qué se entiende por principio, es pertinente traer a colación la definición dada por Alexy, R., quien refiere:

Los principios son <mandatos de optimización>. En tanto tales, son normas que ordenan que algo se realice en la mayor medida posible según las posibilidades fácticas y jurídicas [...] las posibilidades jurídicas de la realización de un principio están determinadas esencialmente, a más de [...] por los principios opuestos (Alexy, R., Citado por Rojas Betancourt, 2008).

En este sentido, cuando se presentan tensiones o enfrentamientos entre los principios, el juez debe acudir a un juicio de ponderación, para determinar qué principio debe primar sobre el otro, logrando de cada uno la mayor maximización. Ello es lo que Bernal Pulido, C. (2003) denomina como la ponderación ante la colisión de principios de igual jerarquía en el ordenamiento jurídico, debiendo el juez acudir a la restricción de uno de estos, ante la inminente primacía del otro: *“(...) cuanto mayor es el grado de la no satisfacción o de afectación de uno de los principios, tanto mayor debe ser la importancia de la satisfacción del otro”* (Bernal Pulido, C., 2003).

Así mismo, el autor antes referido citando a Robert Alexy, manifiesta que en la ponderación, uno de los dos principios enfrentados tiene que ceder ante el otro, pero esto no significa declarar inválido el principio que cede, sino que un principio precede al otro. Es decir que cada principio es importante como tal, y cuando se presenta una colisión entre los mismos, el principio que cede no pierde validez.

## **4.2 Entrada de la ponderación en la jurisprudencia de la corte constitucional**

En el desarrollo jurisprudencial de la Corte Constitucional cada vez cobra más importancia la utilización de la técnica de ponderación, dada la importancia que reviste el uso del test de ponderación en la resolución de casos difíciles, Cepeda Espinosa, M., (2008) ha desarrollado ampliamente las etapas evolutivas del test de ponderación en la jurisprudencia de la Corte Constitucional, identificando tres fases, como lo son: 1) fase de ingreso, 2) fase de posicionamiento y 3) fase de consolidación.

La primera etapa, comprendida entre el año 1991 y el 1993, fue denominada por el autor como fase de ingreso, en la cual, al realizar un análisis de la jurisprudencia desarrollada durante los primeros años de actividad de la Corte, refiere que se aprecia la ponderación como un método de argumentación constitucional, a través de una evaluación comparativa de intereses, objetivos, valores, donde el juez hace un balance o sopesa los principios enfrentados.

En la segunda fase denominada 'de posicionamiento', jurisprudencia desarrollada entre el año 1994 y el 2001, se identifican dos posiciones: una conservadora que niega la posibilidad de acoger la ponderación como la técnica para solucionar la colisión de principios en un caso concreto, ya que esto es función del legislador, en desarrollo del principio democrático; y la segunda denominada una posición liberal, que identifica a la ponderación como el método idóneo para solucionar las colisiones de principios en un caso concreto, como "máximas de optimización", estructurando la independencia y autonomía de la técnica.

Finalmente, el autor refiere que hay una tercera fase, denominada etapa 'de consolidación', comprendida entre el periodo de finales del 2001 a la fecha. La ponderación es aceptada como una técnica o herramienta de

argumentación para resolver la colisión de principios, y la desarrolla bajo la acepción de “ponderación en sentido estricto”, concomitantemente con la técnica de ponderación “en sentido amplio” (Ochoa Suarez, Y., 2017).

En virtud de lo expuesto, se tiene que el test de ponderación ha sido utilizado por la Corte Constitucional como una técnica de argumentación encaminada a solucionar casos difíciles en los cuales se enfrentan dos o más principios constitucionales y como quiera que los principios tributarios no es tema de poca monta, no fue la excepción para su aplicación.

### **4.3 Aplicación del test de ponderación**

Del análisis jurisprudencial desarrollado en el capítulo II y III sobre el principio de legalidad–reserva de ley y de autonomía fiscal de las entidades territoriales, es de advertir que inicialmente su estudio se realizó de manera separada ya que era necesario determinar cuál ha sido la posición y/o tesis asumida por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado frente a cada principio, así como identificar la valoración jurídica que estas colegiaturas le han impreso a casos particulares y concretos determinando la evolución jurisprudencial en la aplicación de los principios de legalidad y autonomía tributaria, para luego, entrar a realizar un análisis conjunto de dichos principios dada la coexistencia de los mismos en materia impositiva.

Así las cosas, debemos colegir que los principios de legalidad–reserva de ley y de autonomía fiscal de las entidades territoriales coexisten y por lo tanto es frecuente que se presenten colisiones entre los mismos, por lo que se hace necesario realizar el test de ponderación, como una herramienta argumentativa orientada a la resolución de un conflicto particular con el fin de dar una solución armónica y coherente que garantice el respeto del ordenamiento y la seguridad jurídica cuando exista enfrentamiento entre los dos principios sin que el uno excluya al otro.

Al respecto, la sentencia que mejor ilustra dicha manifestación es la Sentencia C-127 de 2002 de la Corte Constitucional, en donde se hace el análisis de ambos principios y se lleva a cabo el proceso de ponderación para hallar solución plausible frente a los principios que se encuentran en conflicto. Citando a la Corte se tiene que:

A la luz de la Carta, la autonomía territorial y la unidad nacional son ampliamente compatibles, se nutren mutuamente, engloban en diferentes estadios institucionales la misma comunidad, concurren dialécticamente a la realización de los fines esenciales del Estado, y por tanto, operan, discurren y se articulan de tal manera que en último término las entidades territoriales sólo pueden realizarse a través de la unidad nacional, al paso que ésta únicamente puede existir condición de que las entidades territoriales desplieguen su poder autonómico en consonancia con los intereses locales y nacionales. Son, pues, territorialidad y unidad nacional, dos elementos teleológicamente inescindibles, ontológicamente diferenciables a partir de su materialidad geográfica, con unos destinatarios comunes, los habitantes del país, y por entero, instancias orgánicas y funcionales de un mismo mecanismo estatal: el de la República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática participativa y pluralista (CConst., C-127/2002, Beltrán Sierra, A.).

Ahora bien, tal y como se desarrolló en las líneas jurisprudenciales analizadas en los capítulos precedentes, es claro que si bien es cierto que los principios de reserva legal y autonomía de las entidades territoriales en materia impositiva deben ser analizados de manera conjunta ya que se nutren entre sí, no es menos cierto que el principio de reserva legal ha tenido mayor peso a la hora de analizar la constitucionalidad de normas en materia tributaria.

Dicha preponderancia del principio de legalidad o reserva legal en materia tributaria, según el desarrollo jurisprudencial de la Corte Constitucional,

encuentra su justificación en los siguientes términos, tal y como lo han recopilado las sentencias C-891 de 2012, C-084 de 1995, entre otras:

A) El principio de legalidad se acompaña, para reforzar la constitucionalidad del tributo, de los principios de predeterminación y representación popular, los cuales tienen como propósito fortalecer la seguridad jurídica y evitar abusos por parte de las autoridades. A su vez, es la expresión del principio de representación popular y del principio democrático, derivado en últimas de los postulados del Estado liberal.

B) Al fundarse en el aforismo “*nullum tributum sine lege*”, según el cual, no puede haber tributo si éste no está consagrado expresamente en una ley, conlleva necesariamente la participación del legislador en virtud del carácter democrático del sistema constitucional colombiano.

C) Materializa el principio de predeterminación del tributo, según el cual una *lex praevia y certa* debe señalar los elementos de la obligación fiscal.

D) Brinda seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones fiscales, con lo cual “*se otorga una debida protección a la garantía fundamental del debido proceso*”.

E) Responde a la necesidad de promover una política fiscal coherente e inspirada en el principio de “unidad económica”, especialmente cuando existen competencias concurrentes donde confluye la voluntad del Congreso y la de las asambleas departamentales o de los concejos municipales.

F) No se predica únicamente de los impuestos, sino que es exigible también frente a cualquier tributo o contribución (en sentido amplio). No obstante, de la naturaleza del gravamen depende el rigor con el que la Ley debe señalar sus componentes. Así, frente a tributos de carácter nacional, el Congreso está obligado a definir todos los elementos en forma “clara e inequívoca”;

esto es el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base impositiva y la tarifa. Por el contrario, tratándose de gravámenes territoriales, especialmente cuando la ley solamente autoriza su creación, ésta debe señalar los aspectos básicos, pero existe una competencia concurrente de las asambleas departamentales o de los concejos municipales según el caso.

Ahora bien, dentro de la autonomía que por mandato constitucional gozan las entidades territoriales, se encuentra la facultad de decretar de tributos, que es y debiera ser, una de las mayores expresiones de esta facultad de autodeterminación; pero en Colombia, esta concepción de autonomía, en cuanto a materia impositiva tributaria se refiere, se encuentra limitada tal y como lo ha desarrollado la Corte Constitucional, por lo que en virtud de dicho principio no puede entenderse que las entidades territoriales de representación popular puedan crear tributos *ex novo*, sino que dicho principio hace referencia a la facultad de las entidades territoriales de adoptar o establecer los tributos previamente fijados por la ley y a la determinación de los elementos de los tributos cuando el legislador no los haya establecido.

En este sentido, para la Corte Constitucional toma relevancia el principio de legalidad por encima del principio de autonomía, en razón a que las potestades de las entidades territoriales se encuentran supeditadas a la ley y la Constitución, pero establece su coexistencia en la medida que a su favor se fijaron competencias de las cuales, sí puede acceder de forma menos limitada, como lo es la fijación de exenciones o tratamientos preferenciales para los tributos de su propiedad.

En ese contexto, tal y como lo ha referido la jurisprudencia del máximo tribunal constitucional debe suponerse que la Carta Política instituyó la autonomía para que cada entidad que es titular de dicho principio, pueda regirse bajo ciertos parámetros que le permita desarrollarse con independencia del nivel central. Por ello, la autonomía comprende la facultad

constitucional para que tales entidades ejerzan las potestades asignadas por la Carta Política para la materialización de los fines esenciales del Estado y, en esa medida, satisfacer las necesidades de quienes son destinatarios de la misma. Sin embargo, en materia impositiva, están supeditadas a las condiciones que establezca la ley.

Pues tal y como lo ha establecido la Corte Constitucional en sentencia C-227 de 2002, el principio de legalidad en materia tributaria:

...no significa que corresponda con exclusividad al Congreso de la República la determinación de todos y cada uno de los elementos constitucionales del tributo y señalados en el artículo 338 de la Carta Política, pues en aras del principio según el cual no hay contribución sin representación también las corporaciones públicas del orden territorial están facultadas por la Constitución para participar en la determinación de los elementos de los tributos de orden departamental, distrital o municipal. Luego, la intervención del Congreso de la República no es exclusiva cuando se trata de la determinación de los tributos territoriales. Sólo así, puede darse aplicación a los principios de la autonomía de las entidades territoriales, al derecho que les permite “establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones” y a la competencia de las corporaciones públicas del orden territorial para “Decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales” o “votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales” (CConst., C-227/2002).

Comoquiera, la Corte no pretendió la exclusión o negación del principio de autonomía fiscal de las entidades territoriales frente al principio de legalidad; por el contrario, con la aplicación del test de ponderación, fundamentó la coexistencia y coordinación que debe existir entre los principios objeto de estudio del presente trabajo, dejando claro que, según el caso en concreto se deberá restar prevalencia a uno de los principios pero jamás en el marco de la actual Constitución podrá negarse su existencia o impedir su aplicación.

En consonancia con lo expuesto y según el desarrollo constitucional analizado previamente, se tiene que las entidades territoriales en Colombia gozan de autonomía fiscal derivada, en el entendido que se encuentra subordinada al principio de legalidad, pues los tributos que establezcan las asambleas departamentales y los concejos municipales deben estar creados o autorizados por el legislador.

Lo anterior, fue reconocido explícitamente en la sentencia C-925 de 2006, en la cual se señaló que existe una tensión entre el poder fiscal originario del Congreso y el poder fiscal derivado en cabeza de las entidades territoriales en relación con sus propios tributos, con ocasión a que la carta política dispuso potestad tributaria plena bajo la titularidad del Congreso de la República, pero a la vez, estableció reglas específicas para garantizar la eficacia de la autonomía de las entidades territoriales.

Así mismo, estableció que según el diseño de la Constitución Política de 1991, las facultades tributarias se encuentran jerarquizadas entre los órganos de representación popular del nivel nacional y local, lo que conllevó a que en sentencia C-925 de 2006, se plantearan reglas precisas sobre el grado constitucionalmente admisible de intervención del legislador en la regulación de los tributos territoriales fundados en tres aspectos:

- 1) La distinción entre fuentes endógenas y exógenas de financiación de las entidades territoriales;
- 2) La identificación de eventos concretos en los que resulta ajustado a la Carta que el legislador intervenga, excepcionalmente, en el régimen jurídico de los tributos de propiedad de las entidades territoriales;
- 3) La determinación de los criterios formal, orgánico y material para la identificación de la naturaleza de un tributo en particular.

En este sentido, el legislador al momento de expedir una ley sobre asuntos tributarios territoriales, deberá primero revisar las reglas anteriores para establecer el margen de libertad para legislar sobre la materia. Si bien es cierto que las entidades territoriales no gozan de una autonomía fiscal absoluta e ilimitada, también lo es que el Congreso al momento de legislar sobre impuestos territoriales tampoco tiene amplias libertades que le permitan desconocer los derechos de las entidades territoriales.

Estas reglas han permitido una armonización constitucional de los principios a la hora de establecer tributos territoriales en el país. A la luz de las reglas anteriores, la Corte Constitucional ha realizado el análisis constitucional de las leyes expidas para la creación o modificación de tributos de propiedad de las entidades territoriales, con lo cual, logró resolver el conflicto de preponderancia del principio de autonomía fiscal de las entidades territoriales y el principio de reserva legal-legalidad.

Esta armonización constitucional de los principios ha permitido la vigencia en el ordenamiento jurídico de varias disposiciones legales en materia de impuestos territoriales que a la fecha son referente legal para que los órganos de representación popular puedan ejercer las facultades en sus jurisdicciones; razón por la que a continuación se realiza una revisión de los estatutos tributarios de cuatro (4) municipios del Departamento del Huila, con el fin de determinar cómo ejercen los órganos de representación popular las facultades que en materia tributaria le han sido reconocidas por la Constitución y la ley, siempre con observancia de los lineamientos jurisprudenciales del Consejo de Estado.

## **CAPÍTULO V: ¿CÓMO EJERCEN LAS POTESTADES TRIBUTARIAS LOS CONCEJOS MUNICIPALES EN EL DEPARTAMENTO DEL HUILA A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA?**

El correcto ejercicio de las facultades tributarias por parte de las entidades territoriales es un tema que ha dado paso a los diferentes pronunciamientos de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado, expuestos y analizados en los capítulos previos, en la medida que su debida aplicación debe respetar unas reglas jurisprudenciales claras y precisas que ameritan una revisión práctica por intermedio de la lectura de los estatutos tributarios municipales y demás acuerdos modificatorios.

Para limitar el presente trabajo nos centraremos en los municipios distinguidos como circuitos judiciales del Departamento; estos son Neiva, Garzón, La Plata y Pitalito, a los cuales se les realizó un análisis a sus estructuras tributarias, partiendo del estudio de los estatutos tributarios municipales, para verificar cómo han ejercido las facultades impositivas los concejos municipales en cada una de sus jurisdicciones, teniendo en cuenta la jurisprudencia del Consejo de Estado en relación con cada uno de los impuestos municipales.

### **5.1 municipio de Neiva**

En calidad de capital del Departamento del Huila, funge como referencia para las demás entidades territoriales del departamento, y en asuntos tributarios no puede ser la excepción. El Estatuto Tributario fue aprobado por el Concejo Municipal mediante el acuerdo No. 050 de 2009, que a al paso del tiempo ha sufrido modificaciones mediante los acuerdos No. 037 de 2010, No. 008 de 2011, No. 033 de 2011 y No. 004 de 2012.

El primer análisis se realizó sobre las disposiciones que refieren al Impuesto Predial Unificado. Se evidenció que algunas de las disposiciones

desconocen la posición jurisprudencial mayoritaria de la sección cuarta del Honorable Consejo de Estado.

El primero de los hallazgos tuvo lugar con la lectura del artículo 26, el cual, define la categoría de predios urbanos edificados a partir del establecimiento de un porcentaje mínimo de construcción; es decir, serán *“predios urbanos edificados aquellos en los cuales la construcción represente por lo menos el 20% del área total del lote”* (Acuerdo 037, 2010, Art. 1); definición que en múltiples pronunciamientos de la sección cuarta del Consejo de Estado ha sido declarada nula por violar el principio de legalidad tributaria al establecer una discriminación porcentual que no estaba prevista en la ley de creación del tributo<sup>4</sup>.

Aunado a la definición de la categoría, se evidenció que se genera un cobro en exceso derivado de la categorización de los predios, toda vez que la tarifa del impuesto se define según la categoría otorgada al predio. Es así como aquellos predios que pese a tener área construida inferior al 20% del área de terreno, se encuentra tributando a la tarifa del 30x1000 bajo la categoría de predios no urbanizados o urbanizables no urbanizados, cuando debiere estar tributando a una tarifa que oscile entre el 4.2x1000 y el 12x1000 correspondiente a los predios urbanos edificados, de conformidad con la ley y la jurisprudencia.

Frente a la reglamentación del Impuesto de Industria y Comercio se evidenció que los artículos 69, 70, 71 y 72 establecen disposiciones sobre bases presuntivas mínimas para ciertas actividades gravadas con el impuesto, a lo cual, el Consejo de Estado en sentencia del 16 de agosto de

---

<sup>4</sup> Ver: Sentencia del 4 de abril de 1997, expediente 8126, Consejera Ponente: Consuelo Sarria Olcos; Sentencia del 18 de marzo de 2010, expediente 16971, Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia; Sentencia 05 de junio de 2014, expediente 19754, Consejera Ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

2007 consejero ponente Héctor J. Romero Díaz<sup>5</sup> precisó que ni la ley 14 de 1983 ni el Decreto 1333 de 1986 señalaron bases presuntivas para ninguna actividad ni autorizaron a los municipios para fijarlas en sus respectivas jurisdicciones territoriales.

En igual sentido, se pronunció la sección cuarta en la Sentencia del 28 de agosto de 2014 consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Barcenás<sup>6</sup>, en la cual se indicó que solamente el Distrito Especial de Bogotá está autorizado para fijar presunciones de ingresos para algunas actividades, resaltando que dichas presunciones no pueden tener aplicación en los municipios.

Respecto al tema de la base gravable de este impuesto, también se resalta el hecho de la base especial para los contribuyentes que prestan servicios públicos domiciliarios, los cuales, dentro de lo dispuesto por el Estatuto Tributario Municipal, no gozan del reconocimiento de la base gravable diferencial respecto a la base gravable general. En este sentido, en Sentencia de fecha 29 de octubre de 2014<sup>7</sup>, la sección cuarta señaló que quien realice actividad de prestación de servicio público domiciliario liquidará el impuesto sobre el valor promedio mensual facturado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 de la ley 383 de 1997, el cual por corresponder a una norma que contiene reglas especiales, prima sobre las reglas dispuestas en una ley general (L;14/1989 Art. 33), en virtud de las reglas de interpretación normativa dispuestas en las leyes 57 y 153 de 1887.

Seguidamente, frente al impuesto de ocupación de vías, plazas y lugares públicos, es necesario señalar que en el artículo 254 del Estatuto Tributario Municipal (ETM) se cita como norma de autorización para su establecimiento al artículo 4 de la Ley 97 de 1913, a lo que se debe manifestar que de la lectura de esta última disposición, no se evidencia que el legislador haya

---

<sup>5</sup> Expediente 080012331000199902120-02, Consejero ponente Héctor J. Romero Díaz.

<sup>6</sup> Expediente 18892, Consejero Ponente: Hugo Fernando Bastidas Barcenás.

<sup>7</sup> Expediente 19514, Consejero Ponente: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

conferido a los municipios autorización para cobrar un impuesto por este concepto. Allí simplemente se indicó que los concejos municipales debían disponer lo conveniente para conceder permisos para ocupar las *vías “con canalizaciones subterráneas y postes para alambres y cables eléctricos, rieles para ferrocarriles y tranvías, torres y otros aparatos para cables aéreos, y en general, con accesorios de empresas de interés municipal”*. Dicha disposición, pretendía que las entidades territoriales reglamentaran lo concerniente al trámite administrativo para que las empresas de servicios públicos y los particulares accedieran a los permisos para disponer del espacio público con el fin de llevar a cabo la instalación de elementos necesarios para la prestación de los servicios públicos, los cuales se encontraban en cabeza de la administración pública.

Realizando un trabajo interpretativo sobre los elementos del tributo mencionado en el párrafo anterior y trayendo a consideración los recuentos normativos que ha realizado el Consejo de Estado en sus sentencias, en relación con el cobro por la ocupación del espacio público, se tiene que posiblemente los concejales del municipio pretendieron darle vía libre al impuesto fijado por el artículo, literal j) de la Ley 97 de 1913, el cual refiere al uso del subsuelo en las vías públicas y por excavaciones en las mismas o tal vez, pretendieron fijar el cobro de tarifas por la ocupación y utilización del espacio público, dispuesto por los artículos 20 y 23 del Decreto 1504 de 1998.

No obstante lo anterior, se debe precisar que cualquier cobro que tenga fundamento en la Ley 97 de 1913 o en el Decreto 1504 de 1998, desde el año de 1994 se considera indebido, en la medida que la ley 142 de 1994, con la cual el Congreso reguló lo concerniente a la prestación de servicios públicos domiciliarios, derogó expresamente las facultades de cobro por

ocupación y excavación de las vías públicas y además no contempló la opción de gravar la utilización de bienes públicos.<sup>8</sup>

En relación con la vigencia del contenido del Decreto 1504 de 1998, decreto reglamentario del manejo del espacio público en los Planes de Ordenamiento Territorial, en Sentencia del 18 de febrero de 2016, radicado No. 19074 la Sección Cuarta dispuso que:

(...) aun si se aceptare que esta norma faculta a los municipios para la imposición de un tributo por el uso del subsuelo o áreas del espacio público, lo cierto es que esa “autorización” fue impuesta en un decreto reglamentario, y no en la ley.

Ciertamente, la aludida autorización para cobrar por la utilización del subsuelo para la provisión de servicios públicos no aparece consignada expresamente en los enunciados de las normas que son objeto de reglamentación, esto es, los artículos 5 a 7 de la Ley 9 de 1989 y 11 a 13 de la Ley 388 de 1997 (CE, 18 feb. 2016. 130012331000200800006 01. Ramírez Ramírez, J., O.)<sup>9</sup>

Así las cosas, el Concejo del Municipio de Neiva tampoco tenía facultades para fijar el cobro por la ocupación transitoria o permanente de las vías o lugares públicos.

En relación con el Impuesto Pro Deporte Municipal definido por el artículo 339 ETM, señaló como autorización normativa para su imposición en el municipio la Ley 181 de 1995, la cual, de conformidad con lo expuesto por el Consejo de Estado en la sentencia de fecha 17 de agosto de 2006, expediente 15338, y más recientemente con la sentencia de fecha 25 de febrero de 2016<sup>10</sup>, el legislativo no creó ni autorizó creación local de alguna contribución o tributo con destino al deporte. Por el contrario, señala la sección cuarta que la norma simplemente se limitó a enunciar los recursos

---

<sup>8</sup> Radicado 25000-23-27-000-1998-0149-01-9723, Consejero Ponente Daniel Manrique Guzman.

<sup>9</sup> Radicado 130012331000200800006 01 (19074), Consejero Ponente Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>10</sup> Expediente 21115, Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia.

financieros con que cuentan los entes deportivos para atender los asuntos de deporte, recreación y aprovechamiento del tiempo libre. Es decir, el Concejo de Neiva no estaba autorizado para establecer en el Municipio el cobro de este impuesto, el cual se viene efectuando a todas aquellas personas que celebran contratos o convenios con el Municipio de Neiva y sus entidades descentralizadas.

Por último, se encuentra que desde el año 2004 se están realizando cobros de una tasa denominada 'derechos de transporte' por virtud de la expedición del Decreto No. 1161 suscrito por quien para la época se desempeñaba como Alcalde Municipal, desconociendo en primer lugar que el Código Nacional de Tránsito y Transporte (Ley 769 de 2002) en su artículo 168 estableció que las tarifas que para el efecto se cobraran con ocasión a los trámites que se realicen en las Secretarías de Movilidad o entidad que haga sus veces, debieron ser fijadas por el Concejo Municipal previo estudio económico con indicadores de eficiencia, eficacia y economía.

En este orden de ideas, podemos concluir que el Municipio de Neiva desde el 2010, fecha en que entró en vigencia el Estatuto Tributario Municipal, ha estado percibiendo ingresos por conceptos de tributos establecidos para cobro en su jurisdicción que no tienen fundamento legal, constituyendo así enriquecimiento sin causa a su favor.

Al respecto, la sección cuarta ha sostenido que el actuar estatal que conduzca al empobrecimiento del contribuyente puede constituir una fuente de obligaciones, con ocasión al acaecimiento del enriquecimiento sin causa, el cual acogiendo el criterio de la Corte Suprema de Justicia al respecto, para su configuración deberán concurrir los siguientes requisitos: 1) Que haya un enriquecimiento o aumento patrimonial; 2) Que haya un

empobrecimiento correlativo y 3) Que el enriquecimiento se realice sin causa, o lo que es lo mismo, sin fundamento legal<sup>11</sup>.

## **5.2 Municipio de Pitalito**

Adoptó el código de rentas mediante el acuerdo municipal No. 051 de 2014, el cual fue modificado y complementado por los acuerdos No. 033 de 2015, por medio del cual se modifican y complementan los capítulos II y IX del Código de Rentas Municipales; No. 049 de 2015; No. 044 de 2016 y el Acuerdo No. 047 de 2017, por medio de los cuales se modifica el acuerdo 051 de 2014.

El acuerdo No. 051 de 2014, en su artículo 19, establece la clasificación de los predios, adoptando como definición para los predios urbanos edificados la misma que trae el Estatuto del Municipio de Neiva, con la consecuencia inmediata de aplicar en la liquidación del impuesto una tarifa superior frente aquellos que presentan un área construida superior al 20% respecto del área del lote.

En materia del impuesto de industria y comercio, el párrafo 4 del artículo 66 ibídem, establece como base gravable mínima treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes, lo cual, como quedo expuesto para el caso del Municipio de Neiva, contraría la jurisprudencia del Consejo de Estado y trasgrede el principio de legalidad al exceder los límites impuestos por el legislador con la ley 14 de 1983.

El municipio estableció en el capítulo XII el Impuesto de Licencias Urbanísticas y de Delineación a partir de los artículos 174 y siguientes del acuerdo 051 de 2014, modificándolo con los artículos 6 y siguientes del acuerdo 044 de 2016, el cual pasó a denominarlo Pago de Licencias

---

<sup>11</sup> Radicado 25000-23-27-000-2002-01201-01(16026), consejera ponente Maria Inés Ortiz Barbosa.

Urbanísticas, Impuesto de Delineación y Complementarios, pero en el contenido de los artículos retoma la denominación de impuesto.

En el artículo 176 ETM de Pitalito, se estableció que el hecho generador del impuesto de licencias urbanísticas lo constituye el trámite de las mismas en sus diferentes modalidades y, en sus artículos anteriores y siguientes, omite identificar la norma que confiere autorización para su cobro.

Frente a la expedición de licencias de competencia de los curadores urbanos, el ordenamiento jurídico autorizó el cobro de expensas por los trámites que se realicen ante las curadurías. Al respecto, el Decreto 1469 de 2010 en los artículos 116 y siguientes estableció que el pago de las expensas será liquidado por el curador urbano y pagado por el solicitante del trámite o la licencia.

Así las cosas, el Concejo de Pitalito no tenía autorización legal para fijar el cobro de impuestos por el trámite de licencias urbanísticas, en la medida que la competencia para el cobro por la prestación del servicio de su expedición y/o trámite, solamente fue autorizado para que lo realizara las Curadurías Urbanas.

El cobro de impuesto por la expedición de licencias urbanísticas no tiene autorización legal por parte del Congreso de la República, toda vez que la normatividad que regula el tema de licencias urbanísticas: ley 388 de 1997, ley 810 de 2003, Decreto 1052 de 1998 y el Decreto 1600 de 2005, no arrojó resultados encaminados a fijar elementos esenciales para la configuración de la obligación tributaria.

Si bien es cierto que en algunos municipios el Impuesto de Delineación Urbana define como hecho generador la solicitud o expedición de licencias de construcción, también lo es que el artículo 233 del Decreto 1333 de 1986 autorizó el cobro de este impuesto en los casos de construcción de nuevos

edificios o de refacción de los existentes, y el Concejo es autónomo para establecer que la causación del impuesto coincida con la expedición de las distintas modalidades de licencia de construcción.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que, para el caso anterior, la expedición de la licencia de construcción, la cual corresponde a una de las modalidades de licencias urbanísticas, coincide con el aspecto material del tributo, en la medida que corresponde o se identifica con la construcción de nuevos edificios o su refacción<sup>12</sup>.

Así las cosas, la imposición del cobro del impuesto de licencias urbanísticas desbordó las potestades de la corporación edilicia, en razón a que creó *ex novo* un tributo para su jurisdicción y en consecuencia, contravino la normatividad y línea jurisprudencia vigente.

Al igual que en el municipio de Neiva, el Concejo de Pitalito en los artículos 247 y siguientes aprobó el cobro de la estampilla pro deporte, indicando como fundamento la ley 181 de 1995; lo cual, como ya quedo claro, excede las facultades por carencia de autorización legal para su imposición y cobro.

Por último, de la revisión se evidenció el cobro en los artículos 262 al 268 de la Tasa por Ocupación del Espacio Público; los artículos 269 al 281 aprobaron la tasa por ocupación de uso permanente y transitorio de bienes públicos fiscales del municipio y los artículos 285 al 286 aprobaron el cobro de la tasa por servicios técnicos de planeación.

Frente a lo anterior, cabe señalar que es clara la jurisprudencia en manifestar que las entidades territoriales no tienen autorización para realizar el cobro de la Tasa por Ocupación del Espacio Público, en la medida que las disposiciones en las que posiblemente podrían fundamentarse, fueron

---

<sup>12</sup> Radicado 73001-23-31-000-2010-00093-02(20007), Consejero ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto

derogadas tácitamente por la expedición de la ley posterior, que en la totalidad de su contenido no dispusieron autorización alguna para realizar el cobro, y en consecuencia, percibir ingresos por este concepto constituye cobro de lo no debido y posible enriquecimiento sin justa causa.

Respecto a la Tasa por ocupación de Bienes Fiscales, es importante manifestar que en el ordenamiento normativo no se encuentra ley alguna que cree y autorice a las entidades territoriales para realizar el cobro de tasas por la ocupación de esta clase de bienes. Adicionalmente, debe señalarse que al igual que el cobro de impuestos, la creación de tasas es competencia exclusiva del Congreso de la República.

De la lectura del contenido de los artículos, podríamos creer que en el municipio lo que el Concejo Municipal pretendió fue el cobro de rentas contractuales, las cuales tienen origen en procesos de contratación con el objeto de ejercer o explotar actividades que corresponden o son controladas por el ente territorial; estos ingresos provienen de las concesiones del Estado a particulares, arrendamientos, alquiler de maquinarias y equipos (Sánchez Cubides, P., 2014).

Bajo el presupuesto anterior, se concluiría que la tasa por ocupación de uso permanente y transitorio de bienes públicos fiscales del municipio, materialmente corresponden a rentas contractuales y, bajo esa perspectiva, el municipio sí podría realizar cobros por la explotación de los bienes fiscales de su propiedad.

Por último, en relación con la tasa por servicios técnicos de planeación, si bien es cierto que no existe autorización legal para su cobro, analizado el artículo 286 en el cual se establecen las tarifas, se evidencia que las actividades por las cuales realizan el cobro corresponden a:

a) Copias de planos del archivo.

- b) Expedición de duplicados de actos administrativos de licencias urbanísticas.
- c) Certificaciones por uso del suelo.
- d) Certificaciones de estratificación y nomenclatura.
- e) Revisión y aprobación de reglamentos de propiedad horizontal.
- f) Demarcación de parámetros exteriores de lotes o edificaciones fronterizos con la vía pública.
- g) Licencia de subdivisión rural o re-loteo.
- h) Expedición de carnet de maestros, técnicos y oficiales de construcción.

De lo anterior, se debe concluir que el artículo gozaría de una nulidad parcial, en la medida que en la normatividad y jurisprudencia vigente se encontró que las entidades territoriales sí tienen autorización para cobrar una tasa por la expedición de copias, certificados y constancias, siempre respetando el límite del costo de su reproducción.

La Ley 57 de 1985, declarada exequible por la Corte Constitucional, mediante la Sentencia C-099 de 2001, autorizó a la Nación, los departamentos y los municipios para cobrar por la expedición de copias, certificaciones y constancias. En relación con las copias, el artículo 17 dispuso que haya lugar a su cobro cuando la cantidad solicitada lo justifique y, el artículo 24 dispuso que el cobro de certificaciones sea viable siempre que su expedición corresponda a documentos que reposen en las oficinas públicas o sobre hechos de los cuales éstas tengan conocimiento.

Así las cosas, los literales a), c) y d) se encuentran autorizados para su cobro, pero frente a los demás literales habrá de indicarse que el Concejo se

extralimitó en el ejercicio de sus facultades, al ordenar el cobro por conceptos no autorizados.

Lo anterior, conlleva a concluir que el municipio de Pitalito al igual que el municipio de Neiva, ha estado realizando cobros indebidos de impuestos y tasas, por cuanto, no tenía autorización por parte del legislador para su establecimiento, conllevando así a que el Concejo Municipal excediera el uso de las facultades impositivas al desconocer los límites constitucionales y jurisprudencial establecidos en los capítulos anteriores de este trabajo.

### **5.3 Municipio de Garzón**

El Concejo Municipal expidió el acuerdo No. 024 de 2015 para compilar, actualizar y ajustar la normatividad vigente al Estatuto Tributario del Municipio; de su revisión y análisis se concluye rápidamente que la estructura tributaria es idéntica a los municipios de Neiva y Pitalito; adoptaron al igual que las entidades territoriales anteriormente analizadas, tributos que a la fecha no cuentan con fundamento legal para su imposición.

Es el caso del Impuesto Predial Unificado, que en el artículo 27 establece la clasificación de los predios, diferenciando entre edificados y no edificados a partir de la construcción mínima de un 20% frente al área de terreno.

Para el caso del Impuesto de Industria y Comercio-ICA, se observó que en el artículo 55 se estableció un régimen especial para los contribuyentes, denominado régimen simplificado del impuesto, el cual es aplicable para quienes cumplan los requisitos para pertenecer al mismo régimen, pero en el Impuesto de Valor Agregado-IVA, los contribuyentes que pertenezcan a este régimen, de conformidad con el artículo 63 deberán declarar el impuesto sobre unos ingresos mínimos presuntivos dependiendo la actividad que realicen (industrial, comercial o servicios).

Siguiendo con el ICA, el artículo 66 consagra las tarifas del impuesto según la actividad económica del contribuyente, pero al realizar una revisión minuciosa del listado se evidencia que: en primer lugar se diferencian entre actividades Industriales, Comerciales y de Servicios, respetando los límites del artículo 33 de la ley 14 de 1983 y en segundo lugar, si bien hace el esfuerzo de establecer las tarifas por actividad económica, al final la corporación para las actividades del sector comercial, define la tarifa a partir de la denominación del establecimiento de comercio, *verbi gracia*, el numeral 1 de las actividades comerciales se denominó Venta Especializada de alimentos, seguidamente segregó en el numeral 1.1 Carnicerías, 1.2 panaderías y 1.3 Bebidas gaseosas, refrescos y otras, cada una con tarifas diferentes.

Al igual que el ejemplo anterior, se encontró en el numeral 4 a las tiendas; en el numeral 6 a los supermercados de cadena; en el numeral a las floristerías, librerías y papelerías; en el numeral 11 a las joyerías, relojerías, perfumerías y cosméticos; en el numeral 20 a las vidrierías y en el numeral 21 a las droguerías. Lo mismo ocurre con las tarifas de las actividades del sector servicios.

Esta fijación de tarifas, teniendo en cuenta el nombre del Establecimiento de Comercio, conlleva para a criterio propio una violación flagrante del principio de equidad e igualdad tributaria, en la medida que existen contribuyentes que realizan la misma actividad económica, pero denominan los establecimientos de comercio de formas diferentes, lo que implicaría una tributación diferente para cada uno de ellos. Adicionalmente, debe tenerse muy presente que los funcionarios de la administración municipal son quienes van a llevar a cabo los programas de fiscalización tributaria y ante una situación como la descrita anteriormente, podrán presentarse diferentes interpretaciones frente a la misma situación.

En este sentido, se podría afirmar que el Concejo Municipal se equivocó al definir las tarifas bajo supuestos subjetivos como lo son las denominaciones de los establecimientos de Comercio, cuando debió partir de supuestos objetivos como lo es la definición de tarifas a partir del establecimiento de actividades económicas, que es la razón de ser del Impuesto de Industria y Comercio y es a su vez, la que define el proceso adelantado por las personas naturales o jurídicas para la obtención de un conjunto homogéneo de productos (DANE, 2012).

Las tarifas fueron adicionadas con el acuerdo No. 034 de 2017, el cual estableció como nueva actividad industrial y comercial industrial la extracción de petróleo y sus derivados; Gas natural; Minerales para todo tipo de uso y recursos naturales. Al respecto debe plantearse que no se entiende la razón de gravar la actividad de extracción de recursos naturales no renovables, cuando la legislación desde 1994 con la ley 141 fue clara en establecer en el artículo 27 que las entidades territoriales están prohibidas de establecer gravámenes sobre la explotación de esta clase de recursos.

Para comprender el alcance de la exclusión anterior, se debe entender que los recursos naturales no renovables son de propiedad del Estado, que se caracterizan por existir en cantidades limitadas y no estar sujetos a una renovación periódica por procesos naturales (CConst, C-221/1997). Estos recursos son los hidrocarburos, carbón, níquel, hierro, cobre, oro, plata, platino, sal, minerales radioactivos, minerales metálicos, minerales no metálicos

En igual sentido, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha sido enfática en señalar que la exploración y explotación de petróleo y sus derivados se encuentra exenta de ICA desde la expedición del Decreto 1056 de 1953, que en su artículo 16 de forma expresa estableció la exención de toda clase de impuestos departamentales y municipales. A su vez, reconoció que el artículo

27 de la Ley 141 de 1994 reafirmó la exención para este tipo de recurso (CE, 26 sep. 2011, Briceño de Valencia, M., T.)

Frente a la actividad de extracción del gas natural, la posición de la corporación no varía. En la sentencia de fecha 30 de agosto de 2016, expediente 19851 (CE, 30 agos. 2016, Bastidas Barcenás, H., F.) se precisó que las actividades de exploración y explotación de petróleo, el petróleo que se obtenga y sus derivados, incluyendo el gas natural y la explotación de recursos naturales no renovables le están prohibidas a los municipios para imponer sobre ellas impuestos territoriales.

Por último, sobre el asunto se debe dejar claro que si bien el artículo 39 literal c) de la Ley 14 de 1983 señaló que la explotación de minas y canteras diferentes de sal, esmeraldas y metales preciosos continúa gravándose con el impuesto de industria y comercio siempre que el pago de las regalías sea inferior a lo que corresponde pagar por el impuesto, el mismo debe entenderse derogado respecto a la explotación de recursos naturales no renovables en la medida que una ley posterior, la Ley 141 de 1994, en su artículo 27 prohibió gravar la explotación de estos recursos.

Al efecto, se trae a colación que la Sentencia C-1073 de 2003 de la Corte Constitucional, resolvió que las regalías y los impuestos son compatibles, siempre y cuando no recaiga sobre la explotación de recursos naturales no renovables por disposición expresa del legislador.

Así las cosas, la explotación y/o extracción de recursos naturales no renovables no podrá ser gravada con el Impuesto de Industria y Comercio en la medida que los ingresos que se obtienen por el ejercicio de esta actividad ya son objeto de pago de regalías, las cuales son incompatibles con la imposición de cargas tributarias.

Siguiendo con el análisis de las rentas municipales, en el artículo 81 y siguientes, se encuentra la reglamentación del cobro del Impuesto Complementario de Avisos y Tableros, el cual, como lo ha indicado el Consejo de Estado comprende la colocación de avisos en las vías públicas o espacio público y, en consecuencia, tiene como sujeto pasivo a la persona natural o jurídica que desarrolla una actividad comercial, industrial o de servicios, que usa el espacio público colocando tableros, avisos o vallas con el fin de difundir su nombre comercial (CE, 4 may. 2017, Carvajal Basto, S., J.)

La ley 14 de 1983, en el artículo 37, estableció que el impuesto de avisos y tableros será complementario al impuesto de industria y comercio y será cobrado con una tarifa del quince por ciento (15%). En este sentido, el artículo 82 del Estatuto de Garzón estableció la tarifa del impuesto. Sin embargo, en el párrafo primero, el Concejo estableció una tarifa mensual por la colocación de avisos en lugares diferentes del local comercial.

Para efectos del impuesto de avisos, estableció dos categorías, avisos transitorios y avisos permanentes, cada una con tarifas diferentes que oscilan en porcentajes frente a un salario mínimo. A su vez, grava la colocación de avisos en salas cinematográficas y en vehículos, así como la propaganda a pregón, de viva voz o mediante altoparlante.

Por lo anterior, se considera que el Concejo de Garzón no distinguió entre el Impuesto Complementario de Avisos y Tableros y el Impuesto de Publicidad Exterior Visual, los cuales difieren en el elemento del hecho generador y tarifa, el cual corresponde para el segundo, la colocación de vallas con dimensiones iguales o superiores a los ocho (8) metros cuadrados y su tarifa no podrá ser superior a los cinco (5) salarios mínimos por año (L; 140/1994).

Así las cosas, la persona natural o jurídica responsable del pago de impuesto de industria y comercio que coloque avisos, sin importar su dimensión, para

promocionar su nombre comercial deberá cancelar el impuesto complementario de avisos y tableros a la tarifa del quince por ciento (15%) sobre el valor liquidado como impuesto de industria y comercio; en caso de que coloque avisos de dimensión igual o superior a los ocho (8) metros cuadrados, deberá adicionalmente cancelar el impuesto de publicidad exterior visual; así lo indicó el Consejo de Estado en sentencia de fecha 12 de junio de 2002, Exp. 12646, Consejo de Ponente Juan Ángel Palacio Hincapié; posición que ha sido reiterada en diversos pronunciamientos posteriores<sup>13</sup>.

En este sentido, las disposiciones contenidas en el párrafo primero del artículo 82 son contrarias a lo regulado en la ley 140 de 1994, en materia de Impuesto de Publicidad Exterior Visual, y en consecuencia, tienen vocación de ilegalidad por exceder las potestades tributarias de que son titulares.

En materia del impuesto por el uso del subsuelo en las vías públicas y por excavaciones en las mismas, establecida en el capítulo VIII, artículos 249 al 254, se reitera lo expuesto para el caso del Municipio, con el cual se concluyó que las entidades no tiene facultades para imponer el cobro de este tributo por carecer de fundamento legal en el ordenamiento jurídico.

Sobre el impuesto de extracción de materiales como arena, cascajo, gravilla y piedra del lecho de los ríos, arroyos, causes secos, laderas, valles o montañas, establecido en el capítulo IX, artículos 255 al 259 del Estatuto Tributario Municipal, se reitera lo expuesto sobre la prohibición de gravar con impuestos municipales la extracción de recursos naturales no renovables y habrá de adicionarse lo expuesto en sentencia C-221 de 1997 de la Corte Constitucional, en la cual de forma clara y precisa considera que estos

---

<sup>13</sup> Ver fallos de 6 de diciembre de 2006, exp. 15628, C.P. Ligia López Díaz; de 26 de julio de 2007, exp. 14317, C.P. Héctor J. Romero Díaz; 28 de agosto de 2013, exp. 19140, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; y 10 de abril de 2014, exp. 19923, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

bienes son recursos naturales no renovables y en consecuencia son susceptibles de regalías y no de impuestos.

Al igual que la Corte Constitucional, el Consejo de Estado en sentencia del 24 de julio de 2003, Exp. 13210, Consejera Ponente María Inés Ortiz Barbosa, reiteró lo dispuesto en la Sentencia C-221 de 1997 y concluyó para el caso concreto que la extracción de estos recursos no se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio.

Frente al impuesto por ocupación de vías, plazas y lugares públicos, estipulado en el capítulo X, artículos 260 al 268, se reitera que existe prohibición para su imposición; para el efecto se recuerda que en el análisis realizado para el caso de los Municipio de Neiva y Pitalito, se precisó la inexistencia de fundamento legal para que los concejos municipales pudieran invocar potestades tributarias para su adopción. Igual suerte corre el cobro de la Estampilla Pro deporte, la cual fue creada en el municipio mediante acuerdo No. 005 del 23 de febrero de 2012 y como ya se explicó, tampoco cuenta con fundamento legal para su imposición.

#### **5.4 Municipio de la Plata**

El último municipio analizado fue La Plata, el cual adoptó el estatuto tributario mediante acuerdo No. 41-396-200-1-5-26 de fecha diciembre de 2012 y al igual que los municipios anteriormente estudiados, adopta las siguientes disposiciones en contravía de la legislación y la jurisprudencia:

Definición de predios urbanos edificados para efectos del impuesto predial unificado, a partir la exigencia mínima del veinte por ciento (20%) de construcción frente al área de terreno.

En relación con la formación y actualización del avalúo catastral, el Concejo en el parágrafo quinto del artículo 23 estableció que el mismo no podrá ser

inferior al sesenta por ciento (60%) del valor comercial del predio; esta regulación evidencia el desconocimiento de las competencias que en materia catastral le han sido asignadas al Instituto Geográfico Agustín Codazzi - IGAC, a quien le ha sido encomendada la función de elaborar el catastro nacional de la propiedad inmueble y con ello las actividades de formación, actualización y conservación catastral.

En este sentido, no le es dable al Concejo adoptar disposiciones que reglamenten la formación catastral en el municipio, en razón a que el avalúo catastral se formará de conformidad con lo establecido en el reglamento técnico adoptado por el IGAC mediante la Resolución No. 070 de 2011 y las demás normas que la adicionen o modifiquen. Así las cosas, la determinación del valor de los predios en el municipio no es competencia del Concejo y su establecimiento y actualización deberá respetar los lineamientos que para el efecto expida la Entidad Pública Nacional creada para tal fin.

En el artículo 36 del estatuto, se encontró que para la liquidación del impuesto predial unificado se estableció una base mínima, según la cual, en ningún caso el valor a pagar por el impuesto podrá ser inferior a un (1) salario mínimo diario legal vigente. Esta base mínima, contraviene la Ley 14 de 1983 y la Ley 44 de 1990 en la medida que estas leyes no traen disposición alguna que autorice a los municipios establecer valores mínimos en la liquidación que se hiciere de aplicar la tarifa correspondiente sobre la base gravable. Al respecto debe considerarse que la base gravable del impuesto es el avalúo catastral y si de la aplicación de la tarifa resultare un valor inferior, el contribuyente no puede estar obligado a pagar un mayor valor del que le corresponde y del cual el legislador le ha indicado que debe asumir.

En materia de industria y comercio, en el artículo 61 se estipuló que las Instituciones Prestadoras del Servicio de Salud deberán pagar el impuesto a la tarifa del 4.5x1000 sobre una base gravable especial (Artículo 58 literal b), que comprende los recursos obtenidos por planes de sobre aseguramiento o planes complementarios y todos los demás ingresos diferentes de los recursos exclusivos provenientes de la prestación de los planes obligatorios de salud POS.

Al respecto, debe indicarse que esta disposición es contraria a la interpretación que ha realizado el Consejo de Estado del artículo 39 numeral 2) literal d) de la Ley 14 de 1983, la cual prohíbe gravar con el impuesto a los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud. Sobre el asunto, en la sentencia de 20 de agosto de 2015, Exp. 20717 (CE, 20 agos. 2015, Briceño de Valencia, M., T.), se precisó que el Sistema Nacional de Salud debe entenderse hoy como Sistema de Seguridad Social en Salud y bajo el término hospital, debe incorporarse a todas las entidades públicas o privadas que presten un servicio de salud dentro del Sistema de Seguridad en Salud.

Adicionalmente, indicó que la no sujeción al impuesto no depende de los recursos con los que se pagan los servicios de salud o de si están o no incluidos en el POS, para el efecto, reiteró lo dispuesto en la Sentencia de 24 de mayo de 2012, Exp. 17914:

En efecto, el beneficio que prevé el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 abarca de manera general la actividad de servicios de salud que prestan las entidades, cualquiera sea su naturaleza, puesto que, se insiste, la finalidad de la norma fue la de no someter a estas instituciones a obligaciones formales ni sustanciales en materia de ICA, respecto de las actividades de servicios de salud que presten (CE, 24 may. 2012, Briceño de Valencia, M., T.).

Al igual que en el impuesto predial, para el caso del Impuesto de Industria y Comercio, en el párrafo segundo del artículo ibídem, se estableció que ninguna actividad objeto del impuesto pagará anualmente menos del veinticinco por ciento (25%) del salario mínimo mensual legal vigente. Disposición que no encuentra fundamento legal, por cuanto, el valor a pagar se obtiene de la aplicación de la tarifa sobre la base gravable, la cual la constituye el promedio mensual de los ingresos brutos obtenidos durante el periodo gravable, es decir, imponer un valor mínimo para pago atenta contra lo dispuesto por el legislador en las leyes que crearon y autorizaron el cobro del impuesto.

A renglón seguido, en el párrafo tercero estableció una base gravable especial y diferente a la ordinaria, para las actividades realizadas por los moteles, residencias, chalets, hospedajes, posadas, hostales y amoblados, desconociendo que la ley 14 de 1983 y el Decreto 1333 de 1986 no señalaron bases gravables diferentes por actividad ni autorizaron a los concejos para su fijación (CE, 16 agos. 2007, Romero Díaz, H., J.).

Continuando con la revisión, en el artículo 73 se creó el régimen simplificado y preferencial de ICA y se fijó una base presuntiva mínima para aquellos contribuyentes que cumplan con las condiciones para pertenecer a este régimen. Como ya fue expuesto para el caso del Municipio de Neiva, la entidad territorial no estaba autorizada para establecer un régimen especial y diferente al establecido por el legislador.

El Concejo Municipal, gravó la ocupación de vías en el municipio con fundamento en la ley 97 de 1913, artículo 4, lo cual, como ya quedo sentado en este escrito, contraviene las facultades impositivas de que gozan las corporaciones de representación popular de las entidades territoriales.

Adicional al cobro del impuesto de delineación urbana, en el municipio el Concejo autorizó al Departamento Administrativo de Planeación para cobrar

por la expedición de licencias urbanísticas, pero llama la atención que el artículo 282 al establecer la autorización legal, transcribe las disposiciones normativas expuestas en párrafos anteriores cuando se estableció la autorización legal para el impuesto de delimitación urbana.

Como ya se había establecido, los municipios no pueden realizar cobros de impuestos ni tasas ni derechos por la expedición de las licencias urbanísticas. A favor de dicha actividad, la Ley 388 de 1997 solamente autorizó el cobro de unas expensas pero únicamente a favor de los curadores urbanos, con el fin de cubrir los gastos que demande la prestación del servicio.

Aunado a lo anterior, el Decreto 1469 de 2010, en el artículo 103 señaló que ante la falta absoluta de curadores urbanos, la administración municipal asumirá la prestación del servicio y no podrá cobrar expensas por el estudio, trámite y expedición de las licencias y otras actuaciones.

En el artículo 357 del Estatuto, se estableció el cobro denominado 'patente nocturna', el cual corresponde al cobro mensual realizado a los establecimientos dedicados al expendio y consumo de licor por el funcionamiento después de las diez de la noche (10:00pm) y hasta las dos de la mañana (2:00am)

En el artículo 360, se creó el impuesto denominado 'aparatos musicales', el cual tiene como hecho generador el sonido que producen los equipos instalados con bafles, cabinas y altoparlantes, y por sujeto pasivo los negocios que tengan equipos musicales y los vehículos automotores que realicen perifoneo.

El artículo 363 estableció que los inmuebles del municipio objeto de contrato de concesión pagarán al fisco municipal dos (2) salarios mínimos mensuales legales vigentes por año. Se podría pensar que este cobro corresponde a las

denominadas rentas contractuales, en la medida que deriva de la existencia de un contrato de concesión.

Frente al cobro denominado patente nocturna y aparatos musicales, no encuentra referencia alguna en la doctrina o relatoría del Consejo de Estado. Sin embargo, se considera que es un cobro indebido, al no encontrar fundamento legal para su adopción por parte de la entidad territorial.

Se requirió al municipio para obtener la ejecución presupuestal de cada vigencia, pero a la fecha de elaboración del presente trabajo no había sido posible que fuera entregada; en consecuencia, no fue posible establecer el recaudo obtenido por los tributos adoptados y cobrados sin autorización legal.

Del estudio expuesto anteriormente, se concluye que los órganos de representación popular de las entidades territoriales, objeto de análisis, ejercen sus facultades impositivas desconociendo la posición jurisprudencial del máximo órgano de la jurisdicción contenciosa-administrativa y con ello imponen cargas tributarias excesivas a los contribuyentes de su jurisdicción territorial.

La imposición de gravámenes que se encuentran sin fundamento legal en el ordenamiento jurídico implica violación al principio de legalidad tributaria y atenta contra los ciudadanos por obligarlos a soportar cargas del Estado pese a que no están obligados a ello, en la medida que el legislador no ha querido que ellos soporten.

Adicionalmente, se puede manifestar que los concejos desconocen los temas relacionados con asuntos tributarios; si bien ellos conocen que son la autoridad encargada de adoptarlos en su jurisdicción territorial, olvidan que en el ordenamiento jurídico en materia tributaria, Bogotá D.C. actúa como Distrito Especial con prerrogativas diferentes para adoptar y reglamentar sus

tributos. En este sentido, los demás municipios no podrán tomar como punto de referencia el estatuto tributario adoptado por el Concejo Distrital, dado que el resultado inmediato será la imposición de tributos ilegales que no podrán soportar el análisis que de ellos realicen las autoridades judiciales en acciones de nulidad, o nulidad y restablecimiento del derecho.

El común denominador evidenciado en el estudio fue la identidad en la estructura tributaria. Los cuatro (4) municipios coincidieron en la definición de la categoría de predios edificados; creación de un régimen simplificado para el Impuesto de Industria y Comercio; bases presuntivas mínimas; definición de las tarifas del impuesto de ICA a partir de los nombres de los establecimientos de comercio; cobro por actividades económicas excluidas; adopción del impuesto por ocupación de vías y plazas públicas; cobro del impuesto o estampilla pro deporte y cobro de tasas sin fundamento legal alguno.

A su vez, se evidenció que los concejos municipales aprobaron las condiciones especiales de pago establecidas en la Ley 1739 de 2014 y Ley 1819 de 2016, teniéndolas como mandatos de obligatorio cumplimiento, cuando por virtud de la autonomía fiscal, por tratarse de impuestos de su propiedad, pueden o no establecerlas en sus municipios; esta decisión debería considerar si el municipio se encuentra en una buena condición de ingresos suficientes como para ceder recursos concediendo descuentos sobre los intereses y sanciones.

Adicional a lo anterior, llamó la atención que las entidades territoriales, pese a estar facultadas por el artículo 59 de la ley 788 de 2002 para disminuir el monto de las sanciones y simplificar el término de la aplicación de procedimientos establecidas en el Estatuto Tributario Nacional, no hacen uso de ella, perdiendo así la oportunidad para ajustar las sanciones a las condiciones económicas de sus contribuyentes con el fin de que, pese a ser

sancionados por la administración, estos tengan la posibilidad de cancelar la obligación y sus sanciones de manera rápida y sin acuerdos de pago porque el monto de las sanciones no son tan elevadas sino que consultan la realidad económica del municipio.

En igual sentido, de lo anterior podría deducirse que los concejales desconocen cómo deben ejercer sus facultades, no solo porque aprueban condiciones especiales de pago sobre las cuales la Corte Constitucional ha expresado que no superan el juicio de constitucionalidad por desconocer el principio constitucional de igualdad, sino que adoptan impuestos sobre los cuales la jurisprudencia ha decantado que los municipios, o no podían adoptarlos o pudiendo hacerlo debían respetar unos límites en el ejercicio de sus competencias.

Comoquiera, los municipios adoptaron el cobro de impuestos, tasas y/o estampillas desconociendo el principio de legalidad. Se debe tener presente que los municipios quedan expuestos a futuras demandas ante la jurisdicción contenciosa-administrativa, ante las cuales, no soportarán el análisis de legalidad, y en consecuencia, el riesgo de que se proferiría un fallo declaratorio de nulidad, con el resultado lógico de retirarlo del ordenamiento jurídico, es demasiado alto, lo que podría afectar la financiación de la entidad territorial.

Ante el panorama anterior, los contribuyentes que hayan efectuado pagos por esos conceptos estarán legitimados para presentar ante la administración solicitudes de devolución o reintegro de las sumas de dinero canceladas. En este sentido, el Consejo de Estado en sentencia de 13 de octubre de 2016, Exp. 21781 (CE, 13 oct. 2006, Bastidas Barcenás H., F.), estableció el procedimiento que deberán adelantar los contribuyentes: previo a presentar acciones judiciales (acción de nulidad y restablecimiento del derecho), se deberá agotar el procedimiento establecido en el Decreto 2277 de 2012, el

cual señala que la solicitud de devolución por pago en exceso deberá ser radicada ante la administración municipal dentro de los cinco (5) años siguientes.

## **CONCLUSIONES**

Los principios constitucionales que enmarcan a los sistemas tributarios de los países latinos coinciden en el reconocimiento de la reserva de ley o principio de legalidad como centro del ordenamiento jurídico tributario y su adopción siempre ha sido dado por la temeridad que tienen los ciudadanos de que el Estado desborde sus poderes o potestades en perjuicio de sus intereses económicos individuales y/o colectivos.

Para la Constitución Política de Colombia del año 1991, el principio de autonomía de las entidades territoriales comparte igual de importancia y relevancia para el debido ejercicio de potestades o facultades que guarden estrecha relación con temas o asuntos de interés de las entidades territoriales, a tal punto, que les fueron concedidos derechos que, a la luz del desarrollo jurisprudencial, comportan el núcleo esencial que debe respetar cualquier desarrollo normativo.

En materia fiscal, el principio de legalidad coexiste con el principio de representación popular y certeza o predeterminación tributaria, los cuales conllevan a que al momento de realizarse el juicio de legalidad, deba observarse en primer lugar la creación del tributo a través de una ley expedida por el Congreso de la República, en calidad de órgano de representación nacional y estructurado, a partir de la definición del hecho generador, sujeto activo, sujeto pasivo, base gravable y tarifa.

La competencia para la creación de tributos nacionales y territoriales está radicada bajo la titularidad del Congreso de la República por virtud del principio de reserva de ley en materia tributaria. No obstante, cuando se trate

de tributos territoriales, la misma encuentra límites constitucionales que conllevan a que en mayor o menor medida se realice la definición de todos o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

El poder atribuido por la Constitución a las asambleas y a los concejos para establecer el tributo en su territorio es limitado en cuanto debe acatar no solamente los límites que establece la Constitución, sino que también debe obedecer los límites que le imponga el legislador cuando desarrolla los elementos sustanciales de la obligación tributaria; esto es que, en caso de que el legislador cope en mayor proporción el poder de definición de uno o más elementos del tributo, las entidades territoriales solamente quedarán investidas para decretar y votar todo cuanto se refiere a los tributos que fueron creados por el Congreso, sean o no adoptados en los territorios de su jurisdicción y para definir el elemento que no fue objeto de definición de la ley.

El principio de autonomía fiscal de las entidades territoriales no puede desconocer la soberanía que en materia tributaria ostenta el Congreso, razón por la cual, por vía jurisprudencial, la Corte Constitucional estableció reglas que permiten aclarar el panorama para coordinar la concurrencia de la potestad tributaria del órgano de representación popular del nivel nacional y territorial.

Por lo anterior, el reconocimiento de autonomía de las entidades territoriales no es absoluto y en esencia, no puede hablarse de soberanía fiscal de los entes territoriales; por lo tanto, el principio de reserva de ley, en el marco de Estado Unitario y el principio de autonomía de las entidades territoriales, debe armonizarse para que sirva como sustento del interés general de la sociedad.

Las entidades territoriales, cuando van a materializar las competencias otorgadas, se encuentran con un campo de acción muy limitado, pues

solamente gozan de autonomía para decidir si adoptan o no para su cobro los tributos creados por el legislador. En caso de que la ley creadora del tributo no establezca todos los elementos de la obligación tributaria, podrán participar de la definición de los elementos faltantes, establecer exenciones o tratamientos preferenciales para los tributos de su propiedad; establecer las condiciones mínimas que deberán cumplir los contribuyentes para acceder a ellos; el tiempo de duración de los mismos; definición de los plazos y lugares para presentación de las declaraciones o cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales; descuentos por pronto pago y hasta hace poco (DNP, 2016) podían establecer los formularios para presentación de las declaraciones.

La Corte Constitucional con la aplicabilidad del test de ponderación, no pretendió la exclusión o negación del principio de autonomía fiscal de las entidades territoriales frente al principio de legalidad; por el contrario, contribuyó para reafirmar la coexistencia de los principios, guardando respeto por lo dispuesto en la Constitución en relación con el modelo de organización del Estado, fundado en la autonomía de las entidades territoriales.

Del análisis jurisprudencial realizado, se determinó que la Corte Constitucional fijó unas reglas mínimas que tienden a articular el principio de legalidad con la protección de la autonomía de las entidades territoriales, dando en la mayoría de las ocasiones primacía o preponderancia al principio de república unitaria materializado por un lado en el principio de legalidad y, por otro, a la gestión autónoma de las entidades territoriales, pero única y exclusivamente en la determinación de los elementos del tributo de orden departamental o municipal y en la adopción de tributos previamente creados por el legislador.

En el departamento del Huila, los concejos municipales en ejercicio de sus facultades impositivas, adoptaron tributos que la jurisprudencia ya había

decantado como ilegales para su cobro, en la medida que en el ordenamiento jurídico nacional no contaban con autorización vigente para realizar su cobro, esto podría obedecer a un desconocimiento sobre la materia por parte de los concejales o pese a tener conocimiento de su ilegalidad, de forma intencionada establecen los tributos con el objetivo de obtener ingresos que le permitan cumplir con las funciones legales y constitucionales que le fueron asignadas, en su calidad de entidad territorial fundamental dentro de la organización política administrativa del estado Colombiano.

Adicional a lo anterior, los municipios analizados han adoptado en sus jurisdicciones todas y cada una de las condiciones especiales de pago que han sido aprobadas por el Congreso en cada una de las reformas tributarias realizadas, sin importar, que la Corte Constitucional haya sido enfática y reiterativa en declararlas posteriormente inexecutable por desconocer principios constitucionales igualmente importantes y relevantes que ameritan la protección constitucional dentro del ordenamiento jurídico tributario.

En relación con el régimen sancionatorio, las entidades territoriales tienen facultad para disminuir el monto de las sanciones y para simplificar los términos de la aplicación de los procedimientos que atañen a la administración de los impuestos de su propiedad; pese a esto, prefieren conservar las disposiciones del Estatuto Tributario Nacional antes de hacer uso de la facultad concedida por el legislador.

Lo anterior, contribuye al argumento de que las entidades territoriales no hacen uso adecuado de las facultades que le concedieron en materia fiscal; si bien es cierto que son pocas y limitadas, también lo es que pueden tomar pequeñas decisiones que pueden distanciarlo un poco del nivel nacional y no lo hacen. Estas decisiones pueden ser significativas, como lo es el hecho de no acoger las condiciones especiales de pago para evitar la pérdida de

recursos vía sanción e intereses y la más importante, perder autonomía para ajustar el porcentaje de sanciones para adecuarlas a las condiciones económicas del municipio.

Las entidades territoriales al establecer tributos sin autorización legal, podrán verse avocados a acciones judiciales que ordenen la nulidad y posterior restablecimiento de los derechos patrimoniales y económicos de los contribuyentes. En caso de presentarse el anterior supuesto fáctico, los contribuyentes podrán presentar solicitudes de devolución ante la administración para obtener el reintegro de las sumas de dinero canceladas, lo que implicaría una afectación presupuestal a largo plazo en el sostenimiento fiscal de los gastos públicos del municipio.

## **REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

Alexy, R., Citado por Rojas Betancourt (2008). Fundamentos de la tributación, Eleonora Lozano Rodríguez. Universidad de los Andes. Facultad de Derecho. Ediciones Uniandes. Editorial Temis. Bogotá Colombia. P. 24.

Alexy, R., (2009). Derechos fundamentales, ponderación y racionalidad. *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional*, Volumen. 11, enero-junio, pp. 3-13.

Aroca Lara. C., f. (2005). Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial. Tesis de Grado No. 32 Facultad de Derecho. Bogotá D.C. Universidad Externado de Colombia.

Becker, A. (2003). Ordenamiento Territorial. Reivindicación de la Descentralización para el desarrollo. GTZ – Fescol.

Benegas, A. y Dania, R. (2002). Sistemas tributarios, un análisis en torno al caso argentino - Libertas 33. Argentina: Eseade. P. 8.

- Bernal Pulido, C., (2003). Distinción entre reglas y principios en la teoría de Dworkin. El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid. Pp. 570-571.
- Bernal Pulido, C., (2003). Estructuras y límites de la ponderación. Alicante. Universidad de Alicante.
- Berlini, A., Citado en Bravo González, J. (2008). Principios de derecho tributario, trad. De Vicente-Arche Domingo, Vol. I, Madrid, Editorial de Derecho Financiero 1964, cit., p. 152.
- Bravo, J. (1997). Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. Bogotá, Colombia: Ediciones Rosarinas.
- Bravo, J. citado en Plazas Vega, M. (2012). La codificación tributaria. Colombia: Editorial Universidad del Rosario.
- Burdeau, G. (1981). Derecho constitucional e instituciones políticas. Traducción de la 18° edición francesa realizada por Ramón Falcon Tello. Editora Nacional Cultura y Sociedad Torregalindo. Madrid. P. 74.
- Casas, J. O. (2003). Los principios del derecho tributario. Artículo presentado en simposio “Los principios jurídicos: teoría y aplicación a las ramas del derecho”. Buenos Aires: Vol. 10.
- Cepeda Espinosa, M. (2008). La ponderación de los derechos en Colombia: el aporte de la jurisprudencia constitucional. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Constitución política de Colombia [Const.] (1991)
- Cruz de Quiñónez, L. (1989). Principios Constitucionales del Derecho Tributario. En Memoria. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Décimas Terceras Jornadas de Derecho Tributario. Bogotá, Febrero 21 a 24. No. 13. Págs. 385 a 437.

Departamento Administrativo Nacional de Estadística – DANE (2012): Clasificación Industrial Internacional uniforme de todas las actividades económicas. Revisión 4 adoptada para Colombia CIIU Rev. 4 A.C. Bogotá, D.C., Marzo.

Departamento Nacional de Planeación. (2016). Las Asambleas Departamentales y su papel en la gestión pública para el desarrollo. Guía para diputados y ciudadanos. Guías para la gestión pública territorial.

Hernández Becerra, A. (2001). Ordenamiento y desarreglo territorial en Colombia. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.

Herrera Robles, A. (2001). 10 años de descentralización administrativa en Colombia. Revista de Derecho, Universidad del Norte, V. II (16), 180-202.

Horst Dippel citado en Salvador Martínez, M. (2010). Constitucionalismo Moderno. *Revista Historia Constitucional*, volumen 11, pp. 531-543. Encontrado en: <http://www.historiaconstitucional.com/index.php/historiaconstitucional/article/view/283/250>

Insignares Gómez, R. (2011). El principio de reserva de ley tributaria y la autonomía de las entidades territoriales. En Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Estudios Criticos de jurisprudencia tributaria. Bogotá D.C.

Insignares Gómez, R. (2015). El poder tributario: organización y estructura en el Estado Colombiano. En Piza Rodríguez, J. R., La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales. Pp. 57-115. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.

Insignares Gómez, R., & Medina Salazar, A. (2015). Cuantificación de la obligación tributaria. En Piza Rodriguez J. R., La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales. Pp. 395-418. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.

- López Vargas, A. (2000). La autonomía territorial en el derecho colombiano. Tesis de grado. Pontificia Universidad Javeriana. Santafé De Bogotá, D.C. Encontrado en: <http://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere1/Tesis28.pdf>
- Marín Elizalde, M. (2015). La estructura jurídica del tributo: el hecho generador. En Piza Rodríguez J. R., La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales. Pp. 313-343. Bogotá D.C. Universidad Externado de Colombia.
- Marin Elizalde, M., & Castro Arango, J. M. (2015). Los sujetos de la relación jurídico-tributaria. En Piza Rodríguez, J. R. La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales. Pp. 345-394. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.
- Montero-Traibel, P. (1985). Sistemas tributarios–principios generales del derecho tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima.* Volumen 9. P. 19. Encontrado en: [http://www.ipdt.org/editor/docs/02\\_Rev09\\_JPMT.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev09_JPMT.pdf)
- Morelli, S., & Santofimio, J. O. (1992). El centralismo en la nueva constitución política colombiana. *Revista de Derecho Político.* Volumen 35, 417-465.
- Ochoa Suarez, Y. (2017). Aplicación del test de proporcionalidad para la excepción de inconstitucionalidad: mecanismo para garantizar derechos fundamentales. Universidad Santo Tomas, Bogotá. Maestría en Derecho Público Bogotá D.C.
- Penagos, G. (2003). La descentralización territorial en el estado unitario. *Universitas,* Pp. 9-24.
- Piza Rodríguez, J. R. (2008). Régimen fiscal en la Constitución de 1991. *Revista derecho del Estado* No. 21. Pp.51-80.
- Piza Rodríguez, J., R.; Marín Elizalde, M., & Medina Salazar, A. (2008). Régimen Impositivo de las Entidades Territoriales en Colombia. Bogotá D.C. Universidad Externado de Colombia.

- Piza Rodríguez, J. R. (2010). *Comp. Curso de Derecho Tributario , Procedimiento y Régimen Sancionatorio .* Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.
- Piza Rodríguez, J., R.; Muñoz Martínez, G.; Insignares Gómez, R.; Zarzona Perez, J., J.; Marín Elizalde, M.; Medina Salazar, A., & Castro Arango, J. M. (2015). *La Obligación y sus fundamentos Constitucionales.* Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.
- Plazas Vega, M. (2005). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Tomo II. Derecho Tributario Segunda Edición.* Editorial Temis.
- Plazas Vega, M. A. (2000). *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario.* Bogotá D.C: Temis.
- Rachadell, M. (2005). *La Hacienda Pública Municipal, en ley del poder público municipal. Varios autores. Colección textos legislativos No. 34. Ed. 2. Editorial Jurídica Venezolana, Caracas.*
- Ramallo Massanet y Zorzona Pérez citados por Robledo Silva, P. (2010). *Autonomía y suficiencia en la financiación de las haciendas locales, cit., pp. 507-508.*
- Ramírez Cardona, A. (1985). *Derecho Tributario Sustancial y Procedimental.* Editorial Temis. Pp. 51-53.
- Robledo Silva, P. (2006). *Hacia la construcción de un concepto de autonomía territorial en la Constitución Colombiana. Revista Derecho del Estado No. 18. Pp.127-152.*
- Robledo Silva, P. (2010). *La autonomía municipal en Colombia.* Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.
- Rodríguez Cruz, J. P. (2014). *El principio de la autonomía territorial de los municipios y departamentos en Colombia, análisis y perspectivas desde la jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2012. Revista Summa Iuris,*

- julio – diciembre, volumen 2(2). Pp. 275-302. Encontrado en la página web:  
<http://www.funlam.edu.co/revistas/index.php/summauris/article/view/1467>
- Rodríguez R., L. (1998). Derecho Administrativo general y colombiano (10 ed.). Bogotá D.C. Editorial Temis.
- Sainz de Bujanda, F. (1977). Sistema de derecho financiero (Vol. I). Madrid: Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho, UCM.
- Salas Febres. M. A. (2005). El papel de la jurisprudencia constitucional en el principio de reserva de ley en materia tributaria en Temas Actuales de Derecho Tributario, Barcelona, J.M. Bosch Editor, p. 286.
- Sánchez Cubides, P., A. (2014). Estructura de los ingresos territoriales en Colombia. Noviembre 13. Artículo de reflexión producto del proyecto de investigación “Hacienda Pública Territorial”, vinculado en la línea de investigación de Derecho Constitucional y Construcción Democrática del Centro de Investigaciones Socio-Jurídicas de la Universidad Santo Tomás, seccional Tunja.
- Sierra Porto, H. (1998). Conceptos y tipos de ley en la Constitución Colombiana. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.
- Smith, A. (2006). Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones. Fondo de Cultura Económica. Traducción de Gabriel Franco. Decimoquinta reimpresión. México D.F. Tomado de la Tesis Doctoral Legalidad y Reserva de Ley Tributaria (Redirección Jurisprudencial en relación con las resoluciones misceláneas de carácter fiscal).
- Soto, D. (2003). La descentralización en Colombia: Centralismo o autonomía. Opera, Volumen 3(3). Pp. 133-152.
- Upegui Mejía, J. C. (s.f.). Principios Constitucionales del derecho tributario en Colombia y México. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídica de la UNAM, págs. 25-73.

Valdés Costa R. (s.f). El principio de legalidad: el sistema uruguayo ante el Derecho Comparado. Encontrado en:

[http://www.ipdt.org/editor/docs/01\\_Rev16\\_RVC.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev16_RVC.pdf)

Valdés Costa. R. (1982). Estudios de Derecho Tributario Latinoamericano. Montevideo. Imprenta Rosgal.

Valdés Costa, R. (1992). Instituciones de Derecho Tributario. Editorial Depalma.

## **REFERENCIAS COMPLEMENTARIAS**

Badia, F. (1985). El estado unitario, el federal y el autonómico. Madrid: Editorial Tecnos.

Cruz de Quiñónes, L. (2012). Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria Tomo II. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Cruz de Quiñónes, L. (2008). Autonomía Fiscal, competencias normativas y poder tributario de las entidades territoriales. Pp. 229-237.

Eraso, Y. (2004). El fracaso de la autonomía territorial esbozada en la Constitución de 1991. Criterio Jurídico, V. 4, 217-230.

Piza Rodríguez, J., R. (2010). Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio. Bogotá D.C.: Universidad Externado de Colombia.

Sánchez Zapata, D. C. (2012) Autonomía territorial y potestad normativa reglamentaria de los Concejos Municipales: Hacia una redefinición del sistema de fuentes del Derecho Administrativo en Colombia. Universidad de Antioquia, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas.

Uribe, D., S. (2003). La descentralización en Colombia: Centralismo o autonomía. Opera. Volumen 3(3). Pp. 133-152.

Departamento Nacional de Planeación-DNP (2011). Guía para la gestión pública territorial No. 9. Disponible en:

<https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Desarrollo%20Territorial/Gu%C3%ADa%20Asambleas%20Departamentales.pdf> Consultado, Abril de 2016.

## **REFERENCIAS JURISPRUDENCIALES**

### **Sentencias Corte Constitucional**

- CConst., C-495/1998, A. Barrera.
- CConst., C-560/1995, C. Gaviria.
- CConst., C-232/1998, H. Herrera.
- CConst., C-478/1992, E. Cifuentes.
- CConst., C- 517/1992, C. Angarita.
- CConst., C-04/1993, C. Angarita.
- CConst., C-467/1993, C. Gaviria.
- CConst., C-506/1995, C. Gaviria.
- CConst., C- 537/1995, H. Herrera.
- CConst., C- 335/1996, J. Arango.
- CConst., C- 219/1997, E. Cifuentes.
- CConst., C-1051/2001, J. Araujo.
- CConst., C-1097/2001, J. Araujo.
- CConst., C-1146/2001, M. Cepeda.
- CConst., C-227/2002, J. Córdoba.
- CConst., C-538/2002, J. Araujo.
- CConst., C-517/2007, R. Escobar
- CConst., C-414/2012, M. González.
- CConst., C-536 de 1998. Hernández Galindo, J., G.
- CConst, C-015/2016, J. Pretelt.
- CConst, C-229/2003, R. Escobar.

- CConst, C-227/2002, J. Córdoba.
- CConst, C-944/2003, A. Beltrán.
- CConst, C-538/2002, J. Araujo.
- CConst, C-413/1996, J. Hernandez.
- CConst, C-495/1998, A. Barrera.
- CConst, C-504/2002, J. Araujo.
- CConst, C-035/2009, M. Monroy
- CConst, C-537/1995, H, Herrera.
- CConst, C-1097/2001, J. Araujo.
- CConst, C-506/1995, C. Gaviria.
- CConst, C-004/1993, C. Angarita.
- CConst, C-467/1993, C. Gaviria.
- CConst, C-084/1995, A. Martínez.
- CConst, C-246/1995, J. Hernández.
- CConst, C-569/2000, C. Gaviria.
- CConst, C-251/2002, E. Montealegre.
- CConst, C-397/2011, J. Pretelt.
- CConst, C-891/2012, J. Pretelt.
- CConst, C-621/2013, A. Rojas.
- CConst, C-260/2015, G. Ortiz.
- CConst., C-221 de 1997 Martínez Caballero, A.

### **Sentencias Consejo de Estado**

CE. 13 Jun. 1997, e 7715. O. Ramírez.

CE. 8 Feb. 2000, e 761. J. Díaz.

CE. 16 Mar. 2001, e 10669. G. Mantilla.

CE. 4 Sep. 2008, e. 16850. L. López.

CE. 9 Jul. 2009, e. 16544. M. Briceño.

CE. 7 Abr. 2011, e. 16949. H. Bastidas.

CE. 12 Jul. 2012, e. 17502. H. Bastidas.

CE. 6 Dic. 2012, e. 18016. H. Bastidas.

CE. 18 Jul. 2013, e. 19398. C. Ortiz.

CE. 29 Sep. 2013, e. 18984. J. Ramírez.

CE. 29 Oct. 2014, e. 19514. J. Ramírez

CE. 2 Mar. 2016, e. 20373. H. Bastidas.

CE. 24 Mar. 1995, 5017. J. Abella.

CE. 30 Ene. 1998, 8659. D. Gómez.

CE. 15 Oct. 1999, 19456. J. Correa.

CE. 20 Oct. 2000, 10691. D. Manrique.

CE. 16 Mar. 2001, 10669. G. Ayala.

CE. 22 Feb. 2002, e. 12591. L. López.

CE. 11 Mar. 2004, e. 13576. J. Palacio.

CE. 11 Jun. 2004, e. 13840. L. López.

CE. 09 Jul. 2009, e. 13840. M. Briceño.

CE. 18 Mar. 2010, e. 17438. M. Briceño.

CE. 04 Ago. 2011, e. 17806. M. Briceño.

CE. 17 Mar. 2016, e. 18992. M. Briceño

CE, 28 ene. 2000, 25000-23-27-000-1998-0149-01-9723, M. Guzman, D.

CE, 18 feb. 2016, 130012331000200800006 01 (19074), R. Ramírez, J., O.

CE, 20 feb. 2008, 25000-23-27-000-2002-01201-01(16026), O. Barbosa, M., I.

CE, 02 feb. 2017, 73001-23-31-000-2010-00093-02(20007), Carvajal Basto, S., J.

CE, 26 sep. 2011, 15001-23-31-000-2003-02916-02(18213), Briceño de Valencia, M., T.

CE, 30 agos. 2016, 76001-23-31-000-2008-012200-01(19851), Bastidas Barcenas, H., F.

CE, 4 may. 2017, 05001-23-31-000-2013-00212-01(20791) Carvajal Basto, S., J.

CE, 20 agos. 2015, 05001-23-31-000-2011-01020-01(20717). Briceño de Valencia, M., T.

CE, 16 agos. 2007, 080012331000199902120-02, Romero Díaz. H., J.

CE, 13 oct. 2006, Exp. 21781 Bastidas Barcenas H., F.