

Poder tributario y entidades territoriales. El caso colombiano en la Constitución de 1991



Camilo Ernesto Rodríguez Gutiérrez*

Recibido: junio de 2005

Aprobado: agosto de 2005

INTRODUCCIÓN

El artículo puesto a consideración de los lectores es un esfuerzo por presentar de manera actualizada el punto del debate referido al poder tributario en el Estado colombiano, particularmente el papel que ejercen las entidades territoriales en este tema.

Para enriquecer el contexto se acude a la referencia más inmediata de la Constitución de 1991, intentando explicar el actual estado del arte.

Con miras a superar la visión centralista del tema, se propone entre nosotros la flexibilización del principio de legalidad, lo cual implica la expedición de una Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial (LOOT) garantista con las entidades territoriales, además de una profunda reconsideración de los actos territoriales en el tema impositivo, para llegar así a una especie de federalismo fiscal, en donde las entidades territoriales ejerzan autónomamente una competencia normativa como es el establecimiento de tributos.

El método empleado se restringe a la consulta de fuentes bibliográficas que representan el actual estado del arte y la confrontación con el texto constitucional de 1991, partiendo de una interpretación “territorial” diferente, en busca de consecuencias significativas al nuevo discurso territorial.



* Abogado de la Universidad del Rosario, estudiante de la especialización en Derecho Tributario de la misma institución. Correo electrónico: camilo.rodriguez@urosario.edu.co

1. PODER TRIBUTARIO

El tributo es vetusta y fiel sombra del poder político hace más de veinte siglos. Donde exista un gobierno, él se proyectará sobre el territorio bajo su dominación. Innumerables testimonios, desde la antigüedad hasta hoy, excluyen cualquier duda. En el curso del tiempo, el impuesto atribuido al Estado, ... perfeccionase desde el punto de vista moral, adáptase a las cambiantes formas políticas, refléjase sobre la economía o sobre los reflejos de ésta, filtrase en principios o reglas jurídicas y utiliza diferentes técnicas para la ejecución práctica.¹

El poder tributario –utilizando la terminología propuesta por Mayer en 1903, por medio de la cual se refiere al ejercicio del poder público en cuanto a uno de los ingresos del Estado, a saber, los tributos–,² entendido como la potestad estatal de establecer, modificar o derogar los tributos a cargo de las personas abrigadas en su jurisdicción, a través de los representantes elegidos por éstas, según las formalidades prescritas en el ordenamiento jurídico y cuyo fin es la satisfacción de necesidades públicas,³ presenta variaciones tanto en su definición como en su delimitación dependiendo del sistema jurídico que se examine.⁴

Si bien la dogmática del poder tributario puede llegar a ser muy amplia, es en el plano concreto donde adquiere la importancia de ser el objeto de estudio del derecho tributario.⁵ En este sentido, es de particular importancia observar la interrelación del poder público en su conjunto, en lo relativo a los tributos, es decir, en tanto más amplio sea el análisis de las instituciones y funciones de los órganos del Estado, más completa será la aproximación al poder tributario.⁶



¹ Baleiro, Aliomar, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, citado por Linares Quintana, Segundo, *Tratado de la ciencia del derecho constitucional argentino y comparado*, Buenos Aires, Alfa, 1956, p. 311.

² Mayer, Otto, *Derecho administrativo alemán*, Buenos Aires, Depalma, 1949, p. 185. Mayor información sobre la utilización de esta terminología en Cazorla Prieto, Luis María, *El poder tributario en el Estado contemporáneo: un estudio*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1981, p. 97. Entre nosotros es empleada por Bravo Artega, Juan Rafael, *Nociones fundamentales de derecho tributario*, 3 ed., Bogotá, Legis. Bravo González, Juan de Dios, "Tributos territoriales", en *XXIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Cartagena, ICDT, 1999. Cruz de Quiñónez, Lucy, "Marco constitucional del derecho tributario", en *Derecho Tributario*, 2 ed., Bogotá, ICDT, 1999. Oundjian Barros, Aleksan, El principio de territorialidad tributario a la luz del comercio electrónico. Monografía para optar por el título de Abogado, Facultad de Jurisprudencia, Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Bogotá, 2002. Plazas Vega, Mauricio Alfredo, *El liberalismo y la teoría de los tributos*, Bogotá, Temis, 1995.

³ Rodríguez, Camilo y Torres, Zulma, Una aproximación teórica al poder tributario de las entidades territoriales. Monografía para optar por el título de Abogado, Facultad de Jurisprudencia, Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Bogotá, 2004, p. 136.

⁴ *Ibíd.* p. 62. Cazorla Prieto, *op. cit.*, p. 22.

⁵ D'Amati, Nicola, "El derecho tributario", en Amatucci, Andrea, *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2001, pp. 59-60.

⁶ Cazorla Prieto, *op. cit.*, p. 22.

Si el poder tributario es una manifestación del poder público, necesariamente debe reflejar el pacto político de la sociedad que se examine en concreto, aquel que limite y organice el ejercicio del poder público;⁷ ideal sería que éste correspondiera a los lineamientos generales determinados por la doctrina especializada. En este sentido, en un Estado de derecho democrático, debe ser una competencia legislativa ejercida por los representantes de los futuros contribuyentes elegidos directamente por éstos; su competencia debe ser ejercida de manera independiente, sin presiones o manipulaciones tanto externas como internas de la misma sociedad, y; que sea ejercida en garantía de los futuros contribuyentes; el tributo debe ser producto de una técnica legislativa tal que no requiera voluntades innovadoras en cabeza de la administración; que responda a los principios de igualdad, generalidad, equidad, progresividad, irretroactividad, capacidad de pago, no confiscatoriedad, simplicidad, certeza, comodidad y neutralidad; que el tributo, en cuanto a su hecho generador, sólo gire alrededor de hechos económicos y nunca a razones o condiciones subjetivas, etc.⁸

La determinación del poder tributario en un ordenamiento jurídico específico no necesariamente es una labor sencilla; independientemente de la forma de organización estatal, sea federal o unitaria, se trata de un concepto complejo, que varía de sociedad en sociedad, pues no se enmarca en una ecuación matemática estándar. La competencia para establecer tributos sigue siendo un elemento protagonista de la política, de la economía y del poder público; es por ello que la relación entre quien establece el tributo y las diferentes partes o entes que conforman el Estado no necesariamente es uniforme ni pacífica en todos los casos; recordando la definición de tributo de Baleiro, con la cual se inicia el presente artículo, se trata de responder la siguiente pregunta: ¿cómo interactúan, y cómo deberían interactuar las competencias cuando varios gobiernos confluyen en una misma jurisdicción?



⁷ Actualmente se puede entender ese pacto político como constitución. García Pelayo, M., *Obras completas*, Madrid, CEC, 1991, pp. 259-275. Citado por Tomás y Valiente, Francisco, *Constitución: escritos de introducción histórica*, Madrid, Marcial Pons, 1996, pp. 30 y ss. Ver también Valdés Blanco, Roberto, *El valor de la Constitución, separación de los poderes, supremacía de la Ley y control de constitucionalidad en los orígenes del Estado liberal*, Madrid, Alianza, 1998. Introducción y capítulo IV.

⁸ Doctrina analizada y bibliografía correspondiente en Rodríguez y Torres, "Introducción histórica" y "Análisis de los conceptos de poder y potestad tributaria", *op. cit.* En cuanto a los principios, véase Cruz de Quiñónez, *op. cit.*

El fenómeno se puede observar en los casos de los ordenamientos italiano, español, alemán, francés, belga, inglés y norteamericano, entre otros, sin que necesariamente signifique que los elementos de la ecuación del poder tributario –en cuanto a la competencia para establecer tributos y no a los elementos esenciales de la obligación tributaria– en determinado Estado estén del todo resueltos o por resolver.⁹

2. EL CASO COLOMBIANO

2.1 Constitución de 1886

Entre nosotros, la Constitución de 1886 contemplaba al tributo como una privación de la propiedad con arreglo a la ley.¹⁰ La competencia legislativa era potestad del Congreso que se dividía en Senado y Cámara de Representantes.¹¹ Entre las funciones del Congreso se encontraban las de interpretar, reformar y derogar las leyes; modificar la división general del territorio; conceder atribuciones a las asambleas departamentales; revestir al presidente de facultades extraordinarias; establecer las rentas tanto ordinarias como extraordinarias, y aprobar los gastos de la república.¹² Las leyes que establecieran tributos tenían que iniciar su trámite en la Cámara de Representantes.¹³ Para cubrir los gastos del departamento las asambleas departamentales podían establecer contribuciones pero con las condiciones y en los límites que fijara la Ley.¹⁴ En el nivel municipal se preveían unas corporaciones populares denominadas consejos municipales, y entre sus funciones se encontraban votar las contribuciones locales con arreglo a las ordenanzas departamentales.¹⁵



⁹ De la Calle Lombana, Humberto, Exposición de motivos proyecto de Ley 178 de 1992, *Gaceta del Congreso*, No. 143 de 1992, jueves 5 de noviembre 1992. Serpa Uribe, Horacio, Exposición de motivos proyecto de Ley 191 de 1995, *Gaceta del Congreso*, No. 32 de 1995, y Exposición de motivos proyecto de Ley 130 de 1995, *Gaceta del Congreso*, No. 325 de 1995. D'Amati, Nicola, "El derecho tributario", en Amatucci, *op. cit.*, p. 53. Clavijo Hernández, Francisco, "Autonomía tributaria de los entes locales", en Amatucci, *op. cit.*, pp. 204-214. Castilla Murillo, Carlos Alberto "Descentralización y autonomía fiscal de las entidades territoriales: la eficiencia fiscal como alternativa de solución", revista *Tributos*, p. 5.

¹⁰ Colombia, Constitución de 1886, Título III. *De los derechos civiles y garantías sociales*, artículo 32.

¹¹ Colombia, Constitución de 1886, Título V. *De los poderes nacionales y del servicio público*, artículo 58.

¹² Colombia, Constitución de 1886, Título VI. *De la reunión y atribuciones del Congreso*, artículo 76.

¹³ Colombia, Constitución de 1886, Título VII. *De la formación de las Leyes*, artículos 79, 80 (102, inciso 2). Título XI. *Del Presidente y del Vicepresidente de la República*, artículo 118.

¹⁴ Colombia, Constitución de 1886, Título XVIII. *De la Administración departamental y municipal*, artículo 190.

¹⁵ Colombia, Constitución de 1886, Título XVIII. *De la Administración departamental y municipal*, artículos 198, 199.

La Constitución regeneradora fue derogada en la noche del miércoles 3 de julio de 1991,¹⁶ pero el punto de tributos territoriales (aspecto medular de la división del poder público y las relaciones centro-periferia) parece haber quedado anclado en el mismo sitio hace más de un siglo.

¿Hay sustento normativo para que el establecimiento de tributos siga siendo tarea exclusiva del Congreso de la República? La respuesta a este interrogante es significativamente contradictoria, pues aunque se cambió de Constitución, no están dadas las circunstancias necesarias que determinen un cambio significativo en materia de tributos territoriales, es decir, aun con el cambio constitucional que se presentó con la Constitución de 1991 se sigue aplicando el sistema contemplado en la Constitución regeneradora, en cuanto a que quien sigue detentando el poder tributario es el Congreso de la República, aunque es oportuno advertir que ya no existe la dependencia municipal por las ordenanzas departamentales.

Ha sido tan considerable el cambio que ha sufrido el tema del poder tributario, de la Constitución de 1886 a la actual Constitución de 1991, que se puede concluir que se presenta un nuevo escenario, aunque de manera embrionaria.

En la anterior Constitución, quien ostentaba el poder tributario era el Congreso de la República, pues aunque el texto constitucional reconocía la posible participación territorial en la imposición de los tributos territoriales, de todas maneras esta participación estaba condicionada a los términos de la ley. El sistema regenerador era claramente vertical, estando las Asambleas sometidas a lo establecido en la ley, y los Consejos sometidos a lo establecido por las Ordenanzas. No obstante, las reformas pertinentes que se dieron con posterioridad, no se desdibuja la anterior afirmación.¹⁷

2.2 La Constitución de 1991

Diferente es el caso en la actual Constitución de 1991, que contiene todo un discurso más profundo en el tema territorial que su antecesora, y en la cual el establecimiento de tributos no se presenta de



¹⁶ Lozano, Pilar, "Constituyente de 1991", en *Gran enciclopedia de Colombia*, Bogotá, CL, 1991, pp. 613 y ss.

¹⁷ Colombia, Acto Legislativo 3 de 1910, artículo 6. Acto Legislativo 1 de 1968, artículo 53.

manera tan sencilla, pues el actual poder tributario en el Estado colombiano no debe ser encajonado sólo en el primer inciso del artículo 338, ni tampoco en el numeral 12 del 150; es necesario acudir a toda la normatividad que acompaña a los anteriores artículos en la determinación del mismo para lograr una óptima comprensión del texto constitucional y no llegar a conclusiones erradas.¹⁸

La lectura aislada del primer inciso del artículo 338 de la Constitución plantearía sin más un federalismo fiscal. Esta posición se refuta con la forma de organización del Estado colombiano, a saber, república unitaria. La forma de Estado propuesta por el constituyente de 1991 no es simple por cuanto la república unitaria (en la cual por definición no se permite tal actuar de la periferia), está acompañada de dos adjetivos que pueden llegar a cambiar radicalmente su significado y conceptualización, ellos son: la *descentralización* y la *autonomía*.

Los adjetivos que acompañan la forma de Estado en la Constitución han sido largamente analizados y diferenciados por la doctrina constitucional, administrativa y tributaria; superando las posiciones que consideran que el constituyente de 1991 erró conceptualmente en la calificación del Estado –pues no puede haber descentralización y autonomía al mismo tiempo toda vez que responden a formas de Estado distintas entre sí–, y teniendo presentes las diferencias en las propuestas doctrinarias se puede concluir que la descentralización es una técnica y la autonomía un medio para lograr una democracia participativa y responsable (finalidad).¹⁹



¹⁸ Colombia, Constitución Política de 1991, Título I. *De los principios fundamentales*, artículo 1, Título VI. *De la rama legislativa*. Capítulo 3. *De las leyes*, artículos 150 numerales 1, 2, 11, 12, 19 c), 151, Título XI. *De la organización territorial*. Capítulo 1. *De las disposiciones generales*, artículos 287 numeral 3, 288, 300 numeral 4, 313 numeral 4, Título XII. *Del régimen económico y de la Hacienda Pública*, art. 338.

¹⁹ Bravo González, "Tributos territoriales", *op. cit.* Caballero Sierra, Gaspar y Anzola Gil, Marcela, *Teoría constitucional*, Bogotá, Temis, 1995. Carreño Varela, Bernardo, "Aspectos tributarios de la descentralización y las finanzas públicas", en *III Encuentro de profesores de Derecho Tributario y Hacienda Pública*, Bogotá, ICDT, 1996. Castilla Murillo, Carlos Alberto, "Descentralización y autonomía fiscal de los entes territoriales: la eficiencia fiscal como alternativa de solución", *Revista Impuestos*. Cepeda, Manuel José, *Introducción a la Constitución de 1991. Hacia un nuevo constitucionalismo*, Bogotá, Imprenta Nacional, 1993. Chávez Marín, Augusto Ramón, "La Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial en la Constitución de 1991", Bogotá, *Revista Estudios Socio-Jurídicos*, vol. 5, No. 1, 2003. Cruz de Quiñónez, Lucy, "Régimen tributario departamental y municipal", en *XVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, ICDT, Cali, 1993; "Principios constitucionales del Derecho Tributario", en *XII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, ICDT, Bogotá, 1989. Descentralización política y federalismo. Sin autor, www.colombiafederal.tripod.com. Díaz Arenas, Pedro Agustín, *La Constitución Política colombiana. Proceso, estructuras y contexto*, Bogotá, Temis, 1993. García de Enterría, Eduardo, *Estudios sobre*

Así las cosas, con la técnica de la descentralización se desplazan competencias y funciones a las entidades territoriales para que éstas las ejerzan autónomamente y se desarrolle una nueva sociedad, un nuevo país (finalidad); y entonces, ¿qué tan unitario es nuestro Estado en el ejercicio del poder tributario? La respuesta debería estar claramente determinada en la Constitución, pero ella lo dejó abierto para la Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial (LOOT).²⁰

autonomía territorial, Madrid, Civitas, 1985. Gilmore Manor, James, "La descentralización, su alcance y sus limitaciones", en *Descentralización en el agro*, Bogotá, Dirección General de Desarrollo Regional del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, 1996. Hernández, Pedro Alfonso, *Descentralización, desconcentración y delegación en Colombia*, Bogotá, Legis, 1994. Iregui, Ana María, Ramos, Jorge y Saavedra, Luz Amparo, Análisis de la descentralización fiscal en Colombia. Disponible en: www.banrep.gov.co/document/ftp/borra175.pdf, marzo de 2001 (versión preliminar para comentarios). Low Murtra, E. y Gómez Ricardo L., *Teoría fiscal*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia. Manrique Reyes, Alfredo, *El municipio colombiano después de la Constitución de 1991*, Bogotá, Dike, 1998. Manrique Reyes, Alfredo y Marín Morales, Francisco, *Ley 12 Descentralización Administrativa y fiscal*, Bogotá, Fescol, 1987. Naranjo Mesa, Vladimiro, *Teoría constitucional e instituciones políticas*, Temis, Bogotá, 1997. Pérez, Francisco de Paula, *Derecho constitucional colombiano*, Bogotá, Pontificia Universidad Javeriana, 1992. Pérez Escobar, Jacobo, *Derecho constitucional colombiano*, Bogotá, Temis, 1997. Plazas Vega, Mauricio Alfredo, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2000. Restrepo, Juan Camilo, *Hacienda pública*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1999. Riascos Gómez, Libardo Orlando, *Colombia: ¿un Estado autonómico?*, 2001. Rodríguez, Libardo, *Derecho administrativo*, Bogotá, Temis, 1989 y 2002. Sánchez Torres, Carlos Ariel, "El concepto constitucional de autonomía fiscal y sus alcances legales y jurisprudenciales en Colombia a partir de la Constitución de 1991", *Revista Estudios Socio-Jurídicos*, vol. 5, No. 1, 2003. Santofimio Gamboa, Jaime Orlando, *Tratado de derecho administrativo*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1997. Sierra Cadena, Grenfieth de Jesús y Katime Orcasita, Abraham, *Carta de navegación del proceso de regionalización en Colombia*. Monografía para optar por el título de Abogado, Facultad de Jurisprudencia, Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Bogotá, 2002. Vidal Perdomo, Jaime, *Derecho Administrativo*, Bogotá, Legis, 2003. Vidal Perdomo, Jaime, *La región en la organización territorial del Estado*, Bogotá. Centro Editorial Universidad del Rosario. Villar Borda, Luis, et al., *Régimen de las entidades territoriales*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2000. Wiesner Durán, Eduardo, *Colombia: descentralización y federalismo fiscal, informe final de la misión para la descentralización*, Bogotá, Presidencia de la República, Departamento Nacional de Planeación, 1992. De la Calle Lombana, Humberto, Exposición de motivos proyecto de Ley 178 de 1992, *Gaceta del Congreso*, No. 143 de 1992. Serpa Uribe, Horacio, Exposición de motivos proyecto de Ley 191 de 1995, *Gaceta del Congreso* No. 32 de 1995, y Exposición de motivos proyecto de Ley 130 de 1995, *Gaceta del Congreso*, No. 325 de 1995.

²⁰ Colombia, Constitución Política de 1991, Título VI. *De la rama legislativa*, artículo 151. La lectura de este artículo debe comprender el artículo primero y las competencias normativas de los niveles nacional, departamental y municipal o distrital (150, 300, 313). Hay que aclarar que éste no es el único tema que debe desarrollar la LOOT, debe regular por lo menos los requisitos para la formación de nuevos departamentos, los requisitos para la conversión de la región administrativa en entidad territorial, la conformación de los territorios indígenas, el régimen fiscal y administrativo de las áreas metropolitanas, las condiciones para la realización de consultas populares tanto departamentales como municipales, y la distribución de competencias entre la nación y las entidades territoriales (arts. 297, 307, 329, 319, 105, 151, 287 y 288). Dentro de todos esos temas hay unos ya regulados, y otros por regular; en definitiva, como era de esperarse, no se presentó una gran LOOT que abarcara la totalidad de las materias que se debían regular, por el contrario, se han presentado leyes según determinada materia. Para el caso que nos ocupa —el poder tributario territorial— es necesario señalar que también hace parte de las materias que deben ser reguladas por la LOOT, y aunque la Constitución no lo diga expresamente como con las otras materias, se debe entender así toda vez que se trata de la descentralización de una competencia normativa, reconocida en el texto constitucional.

La actual normatividad constitucional que establece el poder tributario presenta dos posiciones claramente encontradas, una interpretación centralista frente a una interpretación territorial del artículo 338; sólo una de estas interpretaciones que perviven en el actual escenario tendrá cabida en el futuro institucional de nuestro Estado, y ello dependerá de las políticas que se apliquen y los resultados obtenidos de la LOOT.

Una interpretación centralista del articulado de la Constitución gira alrededor de que la participación de las entidades territoriales en el ejercicio del poder tributario (arts. 300 numeral 4 y 313 numeral 4) siempre está condicionada por la ley que dicta el Congreso, en uso del artículo 150 numeral 12.

Por el contrario, una interpretación territorial del mismo articulado concluiría que cuando los artículos 300 y 313, en sus numerales cuarto, hacen referencia a la ley, no se refieren a aquella expedida en virtud del 150 numeral 12, es decir, a la ley “ordinaria” del Congreso, por el contrario, lo hacen en los términos de la LOOT, expedida a través del artículo 151, que le asigna competencias normativas a las entidades territoriales y que limita el actuar del Congreso en esa materia.

Ambas interpretaciones se ajustan al texto constitucional en la medida en que los dos actos son leyes, ¿pero cuál satisface o responde de mejor manera el texto constitucional? La interpretación centralista dejaría mucho que desear acerca de los principios fundamentales y de la finalidad del Estado colombiano, pues el poder tributario territorial estaría sometido al vaivén de cada ley que establezca, modifique o derogue un tributo. Por el contrario, la interpretación territorial parecería explicar de mejor manera la fórmula determinada por el constituyente en el artículo primero, pues se trata de una competencia normativa descentralizada, para que las entidades territoriales la ejerzan de manera autónoma.

¿Qué sucede mientras se expide la LOOT? Mientras se expide la LOOT se interpreta el texto constitucional de manera divergente según el caso, y sin reglas que determinen el norte querido por la Constitución; se asume la posición de “el que puede lo más puede lo menos”, y si el Congreso de la República es competente para establecer los tributos nacionales con mucha más razón los territoriales, pues puede autorizar a las entidades territoriales a establecer tributos en los límites de la ley, o crea el tributo con todos sus

elementos y, a su vez, las entidades territoriales, en uso de su autonomía, adoptan o no el tributo en su jurisdicción; sin competencias descentralizadas el actuar territorial sigue estando atado a la ley expedida en virtud del artículo 150 numeral 12, y el Congreso no está limitado en ese actuar,²¹ en otras palabras, se sigue igual que antes de la expedición de la Constitución de 1991 salvo por la sujeción municipal a las ordenanzas departamentales.

Es preciso clasificar al poder tributario como una competencia normativa y no como una función administrativa, toda vez que la LOOT tiene como función, entre otros temas no menos importantes, descentralizar estos dos factores,²² y nada más perjudicial para las entidades territoriales que su actuar en materia impositiva fuera relegado o confundido con una función administrativa regulada por la ley “ordinaria” del Congreso.

Como la LOOT que asigne competencias a las entidades territoriales en materia tributaria no ha sido expedida hasta el momento, es necesario advertir que el poder tributario no es una función administrativa, y no lo es dada su naturaleza de institución jurídica derivada del Estado liberal por medio de la cual los contribuyentes se autoimponen a través de norma jurídica dictada por sus representantes elegidos democráticamente. Tampoco es una función administrativa porque su ejercicio presupone de sí una norma jurídica, lo cual no exige necesariamente que sea ley de manera formal, por el contrario, aunque los actos de los órganos territoriales son administrativos, éstos son los actos máximos en su jurisdicción, lo cual implica un ámbito material de legalidad, no excluyente del ejercicio del poder tributario. Así mismo, la función política y presupuestal del poder tributario restringe su entendimiento como una función administrativa.

3. PODER TRIBUTARIO TERRITORIAL

El gran triunfo del Estado liberal de arrebatarle al príncipe la competencia legislativa,²³ y limitar ésta para determinadas materias, entre



²¹ Caballero Sierra y Anzola Gil, *op. cit.* Bravo González, *op. cit.* Cruz de Quiñónez, *op. cit.* Sánchez Torres, Carlos Ariel, *op. cit.* Plazas Vega, *op. cit.* Restrepo, *op. cit.*

²² Colombia, Constitución de 1991, artículos 298, 307, 356. Más información en Lizarazo et al., *op. cit.*

²³ Valdés Blanco, *op. cit.* Kalmanovitz, Salomón, Las instituciones colombianas en el siglo XX. Disponible en: www.lunes.com/instituciones/colombianas

ellas la tributaria, no quiere decir necesariamente que el poder tributario se ejerza sólo por ley entendida tanto en su ámbito material como formal. Consiste en realidad en el concurso del futuro contribuyente, a través de sus representantes, en la formación de la norma jurídica que grava los hechos económicos por él realizados, logrando así una autoimposición.²⁴ En cuanto al ejercicio del poder tributario mediante los actos administrativos de las entidades territoriales (diferentes éstos a los de la administración pública en sentido estricto),²⁵ implica un reflejo legítimo de los principios de legalidad y reserva de ley, en cuanto que el contribuyente territorial participa de igual manera tanto en la formación del tributo nacional como territorial, pues elige representantes en ambos niveles de la misma forma, y tanto aquellos como éstos se establecen a través de verdaderas normas jurídicas, como no sólo lo es la ley, sino también las ordenanzas y los acuerdos.

La anterior postura implica la relativización de los principios de legalidad y reserva de ley entre nosotros, pues el establecimiento de tributos no estará sujeto a la ley “ordinaria” del Congreso, sino a los actos de los órganos territoriales, según las competencias asignadas en la LOOT, de acuerdo con la Constitución. Así entonces, si reconocemos fuerza normativa a los actos de los órganos territoriales estamos reconociendo un ámbito material de legalidad, diferente de la ley, toda vez que los actos de los órganos territoriales son de obligatorio cumplimiento y su aplicación es exigible jurídicamente. Queda entonces por superar el ámbito formal de la ley, el cual debería ser entendido como el acto normativo (ordenanza o acuerdo dependiendo el nivel territorial) expedido en observancia



²⁴ Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de derecho financiero español*, Madrid, Marcial Pons, 1974, p. 52.

²⁵ Si bien la naturaleza de las Asambleas Departamentales y de los Concejos Municipales y Distritales es ser corporaciones administrativas de representación popular, que se encuentran dentro de la rama ejecutiva del poder público, y que sus actos son objeto de la jurisdicción contenciosa administrativa (Constitución Política, Título XI. *De la organización territorial. Capítulo 2. Del régimen departamental*, artículo 299.-Modificado por el artículo 1 del Acto Legislativo 1 de 1996. Capítulo 3. *Del régimen municipal*, artículo 312.- Modificado por el artículo 4 del Acto Legislativo 2 de 2002. Ley 489 de 1998. Capítulo X. *Estructura y Organización de la Administración Pública*, artículo 39). hay que advertir que las funciones que ellas ejercen (por disposición constitucional), en particular las relativas al establecimiento de tributos territoriales no son administrativas y que se diferencian plenamente de las de los gobernadores y alcaldes quienes actúan a través de reglamento (acto típico de la administración), y son la administración pública en sentido estricto. Así entonces, aunque los órganos territoriales hacen parte de la administración en sentido genérico, tanto por la Constitución como por la Ley 489, no son administración en sentido estricto pues generan normas jurídicas superiores a las de la administración de su nivel. Rodríguez y Torres, “Problemática actual: autonomía o descentralización en las entidades territoriales” y “Competencia de las entidades territoriales”, *op. cit.*, pp. 308-316.

de las exigencias del ordenamiento jurídico por parte de los órganos territoriales (asambleas y concejos), para el establecimiento de tributos territoriales, y no sólo como el acto expedido por el Congreso de la República, único órgano que expide leyes.

Es bastante difícil idear el escenario de una LOOT resultado de una interpretación centralista, y peor aún, que conciba al poder tributario territorial como una función administrativa, pues los elementos normativos presentes en la Constitución obstaculizan una posición como ésta; sin embargo, llegado el caso, para la defensa activa de los intereses territoriales, se tiene la acción pública de inconstitucionalidad que para el caso concreto se puede alegar por la violación sistemática de la Constitución al negar y desdibujar los derechos de las entidades territoriales consagrados en la Carta Política.

Cierto es que lo deseable sería no tener que llegar a esas instancias, y depender de la poco constante interpretación de la Corte Constitucional (relevantemente inconstante en el tema tributario territorial), razón por la cual se hace todavía más urgente una estrategia territorial que permita el desarrollo de este tema con resultados satisfactorios, tanto para el nivel central como para el territorial.

Se puede afirmar que las bases necesarias para un verdadero poder tributario territorial ya están cimentadas en la medida que se encuentran en la Constitución; la interpretación sistemática de los artículos 1, 150, 151, 287, 288, 300, 313 y 338, y la imposibilidad teórica de que la LOOT desconozca lo establecido por la Constitución –debido a que ésta es norma de normas, por lo cual no puede contradecirla, y en caso de incompatibilidad tanto de la LOOT como de cualquier otra norma, se aplican las disposiciones constitucionales–,²⁶ permite llegar a esta conclusión.

Sin embargo, se requiere de una LOOT consecuente con el texto constitucional, lo cual quiere decir que no puede ser resultado de una interpretación centralista y, en este sentido, que sea garante de los intereses territoriales.

Para el caso en cuestión –el poder tributario territorial– se requeriría, además de la voluntad política de descentralizar el poder tribu-



²⁶ Colombia, Constitución de 1991, Título I. *De los principios fundamentales*, artículo 4.

tario, una nueva visión del ordenamiento tributario colombiano, es decir, qué tributos van a quedar en manos de la nación, cuáles en los departamentos y cuáles en los distritos y municipios. En otras palabras, se trata de determinar qué hechos generadores corresponden a qué jurisdicción y cómo lo va a hacer la LOOT. Las preguntas que se deben responder en el futuro son: ¿será necesario modificar la hacienda territorial, como consecuencia de un poder tributario territorial? ¿Cómo determinar la competencia para determinado hecho generador y en qué jurisdicción? ¿Se puede tener un método uniforme para todas las entidades territoriales? ¿Cuáles van a ser las reglas o el método a seguir para los nuevos hechos generadores? ¿En dónde quedarán los tributos que generen más recaudo?

Parece que será en este punto donde la institución del poder tributario, el tributo, va a tener su más duro debate científico entre nosotros. ¿Qué es el tributo? ¿Cómo definirlo y establecer sus características para así poder determinar en qué nivel quedará? ¿Es el poder tributario un problema de recaudo? ¿Cómo afectan las variables de eficacia y de eficiencia al poder tributario, es decir, es eficaz y óptimo un tributo sin recaudo? ¿Cómo ejercer óptimamente el poder tributario en una economía en crisis?

Aún con los grandes interrogantes por resolver en el futuro, es pertinente aclarar que un verdadero poder tributario territorial implica la determinación de todos los elementos fundamentales de la obligación tributaria por la entidad territorial competente en la jurisdicción aplicable, sin intervención directa de autoridades superiores (Congreso o presidente de la república) o de igual jerarquía (gobernador o alcalde dependiendo de la jurisdicción). Éste es el verdadero ejercicio del poder tributario, no el presente actuar dentro de los límites establecidos por el legislador que en muchos casos se limitan a la determinación de la tarifa dentro de un rango preestablecido y sólo para un determinado tributo. En otras palabras, entre menor sea el límite puesto a las entidades territoriales, mayor será su autonomía, y autonomía no significa autarquía, es en realidad un escenario de relación en el que confluyen diferentes ordenamientos que deben ser coordinados.²⁷



²⁷ Lozano Serrano, Carmelo, *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el derecho financiero y tributario*, Madrid, Civitas, 1990, p. 50. Ver también Cruz de Quiñónez, "Descentralización fiscal", en *III Encuentro de profesores de derecho tributario y hacienda pública*, op. cit., pp. 92-102; "Régimen tributario departamental y municipal", op. cit., p. 147.

Así entonces, la variable determinante de la autonomía de las entidades territoriales respecto a sus competencias normativas en materia tributaria será la LOOT en cuanto al enfoque que contenga, pues si en realidad establece las competencias territoriales, salvo la Constitución, no habrá otro límite para el ejercicio de esas competencias, pero si lo relega al ejercicio legislativo “ordinario” del artículo 150 numeral 12, no habrá garantía institucional alguna, pues será una norma más fácil de cambiar y los intereses territoriales serán más vulnerables.

En cuanto a que el ejercicio del poder tributario territorial debe ser completo, es decir, que tiene que abarcar la totalidad de los elementos fundamentales del tributo, esto no desdibuja la obligación que tiene quien ostenta el poder tributario de ejercerlo de manera garante con el contribuyente, esto es, que lo ejerza de tal forma que a la administración le deje el sólo cumplimiento de la norma tributaria, en otras palabras, que le cercene todo ámbito normativo tributario posible a la administración. De lo anterior se desprende que el ejercicio del poder tributario garante con el contribuyente no necesariamente debe limitarse sólo al establecimiento de los elementos fundamentales de la obligación tributaria, por el contrario, debe incluir las obligaciones formales y las posibles consecuencias por su incumplimiento, sin dejar a la administración ámbito alguno diferente al de la ejecución y cumplimiento de la norma. Esto ayudaría en gran medida a la igualdad real entre la administración y el contribuyente ante el juez. Así entonces, la materia tributaria sería una excepción a la “potestad” reglamentaria de la administración.²⁸

Según lo anterior, aunque puede llegar a rayar en lo imposible en cuanto se estaría exigiendo una ley perfecta (a un legislador imperfecto por naturaleza) que no requiera intermediación o participación alguna de la administración, excepto en la determinación y el recaudo del tributo, se colaboraría en la relativización del sofisma de la tecnicidad de la norma tributaria, punto éste en el que brilla la administración con luz propia, porque en ocasiones parece resistirse a ser administración y ejerce de legislador, muchas veces gracias a que el “sabio” legislador lo faculta a ello a través de la

²⁸ Rodríguez y Torres, *op. cit.*, pp. 133-135.

teoría de los plenos poderes en cabeza de la administración,²⁹ actuar peligroso en materia tributaria pues nos puede hacer volver a estadios superados del tributo, como aquel en el que tanto el establecimiento como el recaudo se concentraban en el rey.

El que la administración desempeñe un papel tan protagónico y peligroso para el principio de legalidad en materia tributaria se explica por la falta de técnica legislativa, por lo cual se requiere de una voluntad innovadora a la del legislador –la de la administración– que la complemente; no hay que olvidar cómo entre nosotros la norma tributaria sólo puede tener origen en la administración,³⁰ y es ella misma la que sugiere el ámbito de la norma que va a reglamentar en el futuro, ¿y entonces propondría un ámbito estrecho o amplio a reglamentar? Es aquí donde se necesita de un legislador garante con el contribuyente, concreto, preciso y con suficiencia técnica, tanto en los elementos sustanciales como formales del tributo, limitando el ámbito a reglamentar por la administración, pues la norma tributaria es un espacio óptimo para que se le exija la mayor perfección posible al legislador (sin menospreciar las demás materias normativas), pues al fin y al cabo son nuestros representantes los que gravan hechos económicos realizados por nosotros, que afectan nuestro patrimonio, para el sostenimiento de los gastos públicos como consecuencia de nuestro deber de participar en ellos.³¹

Ahora, si bien es importante la determinación de un poder tributario territorial, lo verdaderamente significativo es cuánto se recauda en virtud de esos tributos territoriales derivados del ejercicio del poder tributario territorial. Este poder, entonces, no puede ser un accesorio decorador o un cliché discursivo, debe corresponder en realidad a una competencia normativa tallada en la autonomía territorial, consonante con las funciones descentralizadas de las entidades territoriales, proceso éste establecido por la Constitución con desarrollo legal; el poder tributario territorial, entonces, debe ser efectivo y real, es decir, su recaudo debe justificar no sólo su



²⁹ García de Enterría, Eduardo, "El sistema de fuentes del derecho", en *El derecho público de finales de siglo, una perspectiva Iberoamericana*, Madrid, Civitas, 1996, p. 429.

³⁰ Colombia, Constitución Política de 1991, Título VI. *De la rama legislativa*, artículo 154. Sin lugar a dudas la LOOT deberá ser reflejo de la normatividad constitucional y el poder tributario ejercido por los órganos territoriales deberá tener iniciativa en la administración del nivel correspondiente.

³¹ Colombia, Constitución Política de 1991, Capítulo 5. *De los deberes y obligaciones*, artículo 95 numeral 9.

existencia sino soportar, en la medida correspondiente, los gastos públicos que apremian su presencia.

Una nueva pirámide normativa en materia tributaria, resultante de una LOOT que permita un verdadero ejercicio del poder tributario territorial, en la medida en que serán la Constitución y la LOOT las que determinen las competencias normativas de la nación y de las diferentes entidades territoriales, si bien no satisface el utópico fin de eliminar los tributos, ni tampoco el que necesariamente se disminuyan los actuales, sí ayudaría a reemplazar el actual caos normativo, el cual se presenta paradójicamente en aras del principio de legalidad.

Un paso de tal magnitud significa la oportunidad para el cambio total del actual régimen tributario colombiano al exigido por la Constitución en el artículo 362, la cual lo califica de sistema, y es la excusa perfecta para modernizar en lo posible nuestras instituciones tributarias, simplificando la normatividad y generando los espacios de defensa del contribuyente, puntos estos lejanos desde la perspectiva actual.

La LOOT no puede constituirse en una talanquera del poder tributario territorial, porque éste ya está garantizado por la Constitución.

El momento de la configuración de la LOOT que enmarque el nuevo ordenamiento territorial es en realidad un momento histórico, pues se tendrá la oportunidad para cambiar el actual estado de cosas; será sólo después de ese momento cuando se podrá determinar con razonable certeza si se justificó, en este ítem en particular por lo menos, el cambio constitucional experimentado en 1991.

BIBLIOGRAFÍA

- Amatucci, Andrea, *Tratado de derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2001.
- Bravo Artega, Juan Rafael, *Nociones fundamentales de derecho tributario*, 3 ed., Bogotá. Legis, 2003.
- Bravo González, Juan de Dios, "Tributos territoriales", en *XXIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Cartagena, ICDT, 1999.
- Caballero Sierra, Gaspar y Anzola Gil, Marcela, *Teoría constitucional*, Bogotá, Temis, 1995.
- Carreño Varela, Bernardo, "Aspectos tributarios de la descentralización y las finanzas públicas", en *III Encuentro de Profesores de Derecho Tributario y Hacienda Pública*, Bogotá, ICDT, 1996.

- Cazorla Prieto, Luis María, *El poder tributario en el Estado contemporáneo: un estudio*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1981.
- Cepeda, Manuel José, *Introducción a la Constitución de 1991. Hacia un nuevo constitucionalismo*, Bogotá, Imprenta Nacional, 1993.
- Chávez Marín, Augusto Ramón, "La Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial en la Constitución de 1991", *Revista Estudios Socio-Jurídicos*, vol. 5, No. 1, 2003.
- Constitución Política de Colombia, Bogotá, Legis, 1997.
- Constitución Política de Colombia, Bogotá, Temis, 1983.
- Cruz de Quiñónez, Lucy, "Marco constitucional del derecho tributario", en *Derecho tributario*, 2 ed., Bogotá, ICDT, 1999.
- , "Régimen tributario departamental y municipal", en *XVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Cali, ICDT, 1993.
- , "Principios constitucionales del derecho tributario", en *XII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Bogotá, ICDT, 1989.
- Díaz Arenas, Pedro Agustín, *La Constitución Política colombiana. Proceso, estructuras y contexto*, Bogotá, Temis, 1993.
- Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de derecho financiero español*, Madrid, Marcial Pons, 1974.
- García de Enterría, Eduardo, "El sistema de fuentes del derecho", en *El derecho público de finales de siglo, una perspectiva Iberoamericana*, Madrid, Civitas, 1996.
- , *Estudios sobre autonomía territorial*, Madrid, Civitas, 1985.
- Gilmore Manor, James, "La descentralización, su alcance y sus limitaciones", en *Descentralización en el agro*, Dirección General de Desarrollo Regional del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, Bogotá, 1996.
- Hernández, Pedro Alfonso, *Descentralización, desconcentración y delegación en Colombia*, Bogotá, Legis, 1994.
- Iregui, Ana María, Ramos, Jorge y Saavedra, Luz Amparo, Análisis de la descentralización fiscal en Colombia. Disponible en: www.banrep.gov.co/document/ftp/borra175.pdf, marzo de 2001 (versión preliminar para comentarios).
- Kalmanovitz, Salomón, Las instituciones colombianas en el siglo XX. Disponible en: www.lunes.com/instituciones/colombianas
- Linares Quintana, Segundo, *Tratado de la ciencia del derecho constitucional argentino y comparado*, Buenos Aires, Alfa, 1956.
- Lizarazo, Liliana et al., *Crisis económica y finanzas públicas*, Bogotá, Centro Editorial Universidad del Rosario, 1999.
- Low Murtra, E. y Gómez Ricardo, L. *Teoría fiscal*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia.

- Lozano, Pilar, "Constituyente de 1991", en *Gran enciclopedia de Colombia*, Bogotá, Círculo de Lectores, 1991.
- Manrique Reyes, Alfredo, *El municipio colombiano después de la Constitución de 1991*, Bogotá, Dike, 1998.
- Manrique Reyes, Alfredo y Marín Morales, Francisco, *Ley 12. Descentralización administrativa y fiscal*, Bogotá, Fescol, 1987.
- Mayer, Otto, *Derecho administrativo alemán*, Buenos Aires, Depalma, 1949.
- Naranjo Mesa, Vladimiro, *Teoría constitucional e instituciones políticas*, Bogotá, Temis, 1997.
- Oundjian Barros, Aleksan, El principio de territorialidad tributario a la luz del comercio electrónico. Monografía para optar por el título de Abogado, Facultad de Jurisprudencia, Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Bogotá, 2002.
- , *El liberalismo y la teoría de los tributos*, Bogotá, Temis, 1995.
- Pérez, Francisco de Paula, *Derecho constitucional colombiano*, Bogotá, Pontificia Universidad Javeriana, 1992.
- Pérez Escobar, Jacobo, *Derecho constitucional colombiano*, Bogotá, Temis, 1997.
- Plazas Vega, Mauricio Alfredo, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, Bogotá, Temis, 2000.
- Restrepo, Juan Camilo, *Hacienda pública*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1999.
- Restrepo Piedrahíta, Carlos, *Constituciones políticas de Colombia*, 2 ed., Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1995.
- Riasco Gómez, Libardo Orlando, *Colombia: ¿un Estado autonómico?*, 2001.
- Rodríguez Gutiérrez, Camilo Ernesto y Torres Ariza, Zulma Viviana, *Una aproximación teórica al poder tributario de las entidades territoriales*, Monografía para optar por el título de Abogado, Facultad de Jurisprudencia, Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Bogotá, 2004.
- Rodríguez, Libardo, *Derecho administrativo*, Bogotá, Temis, 1989 y 2002.
- Sánchez Torres, Carlos Ariel, "El concepto constitucional de autonomía fiscal y sus alcances legales y jurisprudenciales en Colombia a partir de la Constitución de 1991", *Revista Estudios Socio-Jurídicos*, vol. 5, No. 1, 2003.
- Santofimio Gamboa, Jaime Orlando, *Tratado de derecho administrativo*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1997.
- Sierra Cadena, Grenfieth de Jesús y Katime Orcasita, Abraham, Carta de navegación del proceso de regionalización en Colombia. Monografía para optar por el título de Abogado, Facultad de Jurispru-

- dencia, Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Bogotá, 2002.
- Tomás y Valiente, Francisco, *Constitución: escritos de introducción histórica*, Madrid, Marcial Pons, 1996.
- Valdés Blanco, Roberto, *El valor de la Constitución, separación de los poderes, supremacía de la Ley y control de constitucionalidad en los orígenes del Estado liberal*, Madrid, Alianza, 1998.
- Vidal Perdomo, Jaime, *Derecho administrativo*, Bogotá, Legis, 2003.
- , *La región en la organización territorial del Estado*, Bogotá, Centro Editorial Universidad del Rosario.
- Villar Borda, Luis et al., *Régimen de las entidades territoriales*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2000.
- Wiesner Durán, Eduardo, *Colombia: descentralización y federalismo fiscal, informe final de la misión para la descentralización*, Bogotá, Presidencia de la República, Departamento Nacional de Planeación, 1992.