

# APUNTES SOBRE IMPUESTOS



Por

Pablo Cárdenas Pérez

## APUNTES SOBRE IMPUESTOS

Uno de los problemas más complejos que existen en el Derecho Administrativo es el relativo a los **impuestos**, no sólo por el aspecto puramente normativo sino también por la dificultad existente para su definición y clasificación correctas, ya que fácilmente se confunde con otras formas de gravamen como son las **tasas** y los **derechos**, el **gravamen especial de valorización** y otros.

En Colombia esta materia ha sido bastante descuidada. Existen pocos tratadistas en relación con ella, y la mayoría se dedica a dar los principios generales que sustentan el régimen de los impuestos, tomando como base la ciencia de la Hacienda Pública, y pocos se interesan en analizar nuestra legislación. Esta ha sido, si se quiere, absurda. La falta de técnica que ha caracterizado a nuestros legisladores, ha dejado sus huellas profundas en cuestiones tributarias. En materia de impuestos no basta conocer los principios generales y las normas legales vigentes, sino que es necesario realizar una difícil labor de concordancia entre las diferentes leyes vigentes, a veces contradictorias, y procurar sentar los fundamentos esenciales, teniendo en cuenta las normas constitucionales y los principios de la Hacienda Pública.

En el terreno práctico, legislativo pudiéramos decir, pocas personas se han interesado en resolver tan importante cuestión. Los estudios que a este respecto existen son incompletos, y no dan solución alguna a muchos de los interrogantes que a diario se presentan. Es conveniente anotar también, que la Jurisprudencia de nuestros Tribunales es a veces contradictoria, y olvida muy a menudo los principios constitucionales que en materia de autonomía y descentralización administrativa rigen en Colombia.

## NORMAS CONSTITUCIONALES

No podemos iniciar el estudio de las normas que rigen sobre impuestos en nuestro país, sin antes enumerar los artículos de la Constitución que gobiernan esta materia, y que constituyen la parte más fundamental de lo que se ha llamado “sistema tributario nacional”.

Según la Codificación Constitucional del año de 1945, dichos artículos son los siguientes:

**Art. 43.**—“En tiempo de paz, solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales podrán imponer contribuciones” (Art. 6 del A. L. No. 3 de 1910).

El principal objeto de esta norma es el de garantizar a los ciudadanos de un Estado Democrático, como lo es el nuestro, contra las arbitrariedades que en materia de contribuciones se pudieran cometer. Este principio se explica por el origen del sistema democrático, que es precisamente la facultad del pueblo de decidir por sí mismo, o por medio de sus representantes, sobre las cargas tributarias que deben gravarlos y la manera como deben invertirse los ingresos que produzcan esos gravámenes. Según esto los gobiernos Nacional, Departamental y Municipal no pueden establecer contribuciones en tiempo de paz.

Hay un tema de discusión cual es el de saber si es posible la concesión de “facultades extraordinarias” al Presidente de la República en materia de impuestos. Al efecto, debemos citar el artículo de la Constitución en que se faculta para conceder estas atribuciones.

**Art. 76:**—“Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes atribuciones:

12.—Revestir, *pro tempore* al Presidente de la República de precisas facultades extraordinarias, cuando la necesidad lo exija o las conveniencias públicas lo aconsejen.

La Corte Suprema de Justicia ha dicho lo siguiente con respecto al punto que se discute: “Entendidas las facultades ex-

traordinarias en el sentido de que por medio de ellas no le es dado al Congreso autorizar al Presidente para ejercer atribuciones que en el funcionamiento ordinario de los poderes no le competen, estaría de más este ordinal, pues para conferir al Gobierno autorizaciones que en su ejercicio no traspasan la esfera constitucional, basta con el numeral anterior" (Sent. Sbre. 26/33).

En otra sentencia se expresó así: "Cuando el Congreso reviste al Presidente pro tempore de la facultad de gravar el consumo de ciertos artículos o de aumentar algunos impuestos, tal autorización no implica una delegación de la facultad privativa del Congreso de establecer las rentas Nacionales, sino el ejercicio de una facultad constitucional". (Jurisp. II 471).

Otras sentencias nos servirán para conocer el criterio que sobre esta materia han tenido el Congreso, la Corte y el Ejecutivo. Dicen así:

"En tal caso no es indispensable que señale de antemano la fecha en que deben empezar a hacerse efectivos tales impuestos, ni que precise su tarifa, pues de otra suerte, si la ley fija las condiciones de tiempo y cuantía, contendría un mandato y no concedería autorizaciones" (Ibidem 982).

"El Congreso puede en este caso autorizar al Presidente para que reorganice y eleve en cierta proporción el impuesto de papel sellado y timbre nacional" (Ibidem 1.131).

"Como la facultad de fijar los impuestos y su cuantía es atribución del legislador como conquista que garantiza la ley ciudadana, y como esa misma facultad en su ejercicio por el propio legislador tiene las limitaciones constitucionales de los Arts. 69 A. L. No. 3 de 1910 y A. L. No. 1 de 1898, aun por el aspecto de la delegación de facultades ordinarias, tal autorización, sin las condiciones constitucionales requeridas para su ejercicio, es contraria a la constitución y por ende inexecutable". (Junio 24 de 1.930).

"El Congreso puede facultar al gobierno para fijar la cuantía de ciertos impuestos por ser esta atribución diferente de la 1a. de este mismo artículo". (Jurisp. II, 1.128).

"Al rebajar o suprimir el Gobierno, investido de facultades extraordinarias los impuestos indirectos, no obra en contra de la constitución, sino que, al contrario, ejerce funciones en virtud de facultad constitucional".

"El Congreso puede otorgar al gobierno la facultad extraordinaria de poner en vigencia impuestos indirectos antes del tiem-

po que señalan el art. 69 del A. L. No. 3 de 1910 y el inciso 1o. del A. L. No. 1o. de 1898". (Sbre. 30 de 1.929).

Hemos citado todas estas sentencias de la Corte Suprema de Justicia para comprender como esta alta entidad ha interpretado los principios constitucionales; para señalar el criterio preciso del legislador y para mostrar la falsificación que, en nuestro concepto, se ha hecho de los principios constitucionales y democráticos que rigen a Colombia. El célebre tratadista Samper al referirse a las facultades extraordinarias decía: "se comprende también que las facultades extraordinarias han de estar en armonía con la naturaleza del Poder Ejecutivo, pues a ser legislativas o judiciales envolverían flagrante violación de la constitución. Tampoco es admisible que el Congreso, a título de conceder al Poder Ejecutivo facultades extraordinarias, le delegue sus propios atribuciones. Ninguna disposición constitucional autoriza semejante abuso".

De todo esto podemos sacar en conclusión que la facultad de imponer contribuciones es privativa del Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales, como lo expresa claramente la Constitución. Es indelegable aunque se quiera decir que no es una delegación sino el ejercicio de una facultad constitucional. Por este lado podría llegarse a suprimir el Congreso. Es que muchas facultades constitucionales las ejerce el Poder Ejecutivo, pero son de aquellas en que no se dice expresamente que las ejercerá la Rama Legislativa. Con este criterio podríamos llegar a decir que la Justicia la podría ejercer el Ejecutivo por que el Congreso lo podría haber investido de Facultades Extraordinarias a este fin.

Recuérdese, en apoyo de nuestra tesis, el origen mismo del sistema democrático, sus comienzos en Inglaterra con la Carta Magna y se verá que la esencia misma del sistema democrático, su razón de ser, estriba en que sea el pueblo, por sí mismo, o por medio de sus representantes, el único que pueda decidir sobre las contribuciones ciudadanas y los gastos de la administración. Lo que ha ocurrido en nuestro país es la falta de comprensión, por parte de nuestros legisladores, y de la Corte Suprema, del sentido democrático del Estado Colombiano. A esto se ha añadido una falta de técnica en la legislación y una escasa preocupación por el verdadero interés público. Los legisladores han encontrado muy cómodo, cuando de estas cuestiones se trata, investir de facultades

extraordinarias al Presidente en materia de impuestos. La excusa que se ha dado es la de que el Ejecutivo está más capacitado para conocer las necesidades del país y las posibilidades para soportar nuevas contribuciones.

No se ha pensado en el peligro que entraña el abuso de esta facultad. Con ello se va acostumbrando al pueblo a que sea el Gobierno, y no el Congreso, el que determine las rentas y los gastos nacionales. Va, asimismo, contra la separación que debe existir entre las Ramas del Poder Público que, aunque colaboran armónicamente en los fines del Estado, no deben invadir campos privativos de cada una de ellas. En la práctica, siguiendo este camino, llegaríamos a dotar al Ejecutivo de facultades omnímodas, convertiríamos nuestro régimen en una dictadura constitucional.

Una cosa muy distinta es en el caso de guerra exterior o de conmoción interior, pues en este caso la vida misma del país, su independencia y soberanía, la supervivencia de sus instituciones, son motivos más que suficientes para que se dejen a un lado ciertos principios y garantías constitucionales, que aplicados en una de estas emergencias harían nugatoria toda defensa. Pero para este caso están previstos de manera muy clara en la Constitución, los poderes de que queda investido el Presidente de la República.

En uno de sus apartes dice el:

**Art. 121.**—“El Gobierno no puede derogar las leyes por medio de los expresados decretos. Sus facultades se limitan a la suspensión de las que sean incompatibles con el estado de sitio”.

La palabra leyes debe entenderse que comprende también las normas constitucionales, prueba de ello es que cuando ocurre el estado de sitio desaparecen transitoriamente las libertades ciudadanas y las garantías constitucionales, como son la libertad de reunión, de prensa, etc.

Conviene advertir que estas facultades extraordinarias son distintas de las conferidas por el Congreso al Presidente según el artículo 76 en su numeral 12. Sus requisitos son distintos, las condiciones que se deben llenar son diferentes, el tiempo durante el cual rigen y el poder que tienen para derogar la legislación existente son casi opuestos.

Es indiscutible que el Presidente de la República, en el caso del estado de sitio, puede establecer contribuciones y fijar los gastos de la administración sin tener en cuenta los principios constitucionales. Con relación a este punto hay una sentencia de la Corte que dice: "declarado el estado de sitio en solo una parte de la República, no puede el Gobierno ejercer facultades extraordinarias en el resto del país no declarado en estado de sitio; tampoco puede, en ejercicio de esas facultades, reformar las leyes pre-existentes de carácter general, ni menos establecer tributos para el resto de la población". (abril 2 de 1935).

El Presidente de la República cuando ejerce la Potestad Reglamentaria no puede establecer impuestos. La Constitución dice así en el art. 120: "Corresponde al Presidente como suprema autoridad Administrativa:

2.—Ejercer la Potestad Reglamentaria expidiendo las órdenes, decretos y resoluciones necesarias para la cumplida ejecución de las leyes".

Es decir que las facultades del Presidente se limitan a la ejecución de las leyes, a dotarlas de sentido dinámico, a ponerlas en contacto con la realidad del país, a hacerlas susceptibles de aplicación a los casos concretos. El Presidente en ejercicio de esta potestad únicamente puede llenar los vacíos y aclarar la posible incongruencia en las leyes que haya expedido el legislador. El sentido de la ley no puede variarse, el fin del decreto es desenvolver sus principios generales, hacerlos comprensibles y claros. El principio establecido por el legislador no puede ser variado por el Presidente, sus facultades deben quedarse dentro de los límites de la norma.

La Corte Suprema ha dictado algunas sentencias en relación con este punto. Dicen así: "La potestad reglamentaria no faculta para modificar o adicionar las leyes; el Gobierno no puede variar en lo mínimo lo que se pudiera llamar la substancia de la voluntad del legislador, lo que le está encomendado es la reglamentación, dejando intacta la esencia y el espíritu de la disposición que reglamenta". (Jurisp. I, 3088).

"El decreto reglamentario debe limitarse a dar vida práctica a la ley que tiende a desarrollar. La razón de ser del decreto es la necesidad de hacer eficaz, activa, plenamente operante, la norma del superior, facilitando su inteligencia y cumplimiento de

parte de la misma administración y de los particulares. Todo aquello que lógica y necesariamente está contenido en la ley debe desenvolverse de manera detallada y comprensiva el decreto reglamentario, pero nada más que eso. De ahí que introducir, so pretexto de reglamentación normas nuevas, preceptos que no se desprenden, conforme a la naturaleza de las cosas, de las disposiciones legales, reglas que impongan obligaciones o prohibiciones a los ciudadanos, más allá del contenido intrínseco de la ley, implica un acto exorbitante, una extralimitación de funciones, que constituye una clara violación de la voluntad legislativa, cuya vida se pretende asegurar" (C. de E. Jurisp. Anales 206, pág. 302).

En el mismo artículo de la Constitución encontramos el numeral 12 que dice:

"Cuidar de la exacta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos, y decretar su inversión con arreglo a las leyes".

Este numeral impone una obligación al Presidente que en ningún caso equivale a establecer contribuciones; pues recaudar y administrar comprenden solamente la adecuación de los principios generales dados por el legislador en materia de impuestos. Es hacer surgir las situaciones jurídicas concretas respecto de cada persona en materia de contribuciones. Es poner en movimiento el sistema tributario nacional.

La Constitución ordena en el

**Art. 206.**—"En tiempo de paz no se podrá establecer contribución o impuesto que no figure en el presupuesto de rentas, ni hacer erogación del tesoro que no se halle incluida en el de gastos".  
(Art. 67 del A. L. Nro. 3 de 1910).

Se puede decir que éste fija una limitación que tiende a impedir que la Rama Ejecutiva se tome para sí atribuciones que son propias del legislador, de las asambleas o de los concejos. Con este artículo se restringe la capacidad del Ejecutivo para recaudar las contribuciones y para hacer las erogaciones del Tesoro Público. Respecto a este artículo dijo el Consejo de Estado: "Lo que se prohíbe por el artículo 67 del A. L. No. 3 de 1.910, es "recaudar" las rentas que no hayan sido incluidas

en el Presupuesto, pero nó el decretarlas sin esta inclusión, ya que no podría incluirse lo que no tiene existencia" (Sent. Octubre 6 de 1.938).

**GASTOS.** Respecto a los gastos rige en la Constitución un principio análogo al que venimos estudiando en relación con las rentas. Por eso no repetimos lo dicho atrás en relación con el sistema democrático y la facultad y derecho del pueblo de decidir, por sí mismo o por medio de sus representantes, acerca de los gastos que deben hacerse en la Administración.

La Constitución en el artículo 76 establece: "Corresponde al Congreso hacer las leyes.

Por medio de ellas ejerce las siguientes atribuciones:

13.—Establecer las rentas nacionales y fijar los gastos de la Administración".

Para poder analizar este artículo debemos concordarlo con las demás disposiciones constitucionales, a fin de conocer los principios que rigen sobre Presupuesto y la inclusión de los gastos en él.

Con respecto al Presupuesto sabemos que es un acto-condición, presentado por el Gobierno en los primeros diez días de las sesiones ordinarias y que su presentación debe hacerse a la Cámara de Representantes, ya que ésta tiene cierta prioridad en esta materia, como en la iniciación de las leyes que establecen contribuciones u organizan el ministerio público, sobre el Senado. Para el Presupuesto rigen las siguientes disposiciones:

**Art. 76.**—"Corresponde al Congreso hacer las leyes.

Por medio de ellas ejerce las siguientes atribuciones:

3.—Dictar las disposiciones para la formación del Presupuesto Nacional"

**Art. 118.**—"Corresponde al Presidente de la República en relación con el Congreso.

4.—Enviar por el mismo tiempo, (al principio de cada legislatura) a la Cámara de Representantes, el Presupuesto de rentas y gastos".

**Art. 208.**—"El Ejecutivo formará anualmente el Presupuesto de rentas, y junto con el proyecto de

Ley de Apropriaciones lo presentará al Congreso en los primeros diez días de las sesiones ordinarias de julio”.

**Art. 209.**—“Cuando el Congreso no vote ley de Presupuesto para el correspondiente año económico, continuará vigente el Presupuesto del año anterior, pero el Gobierno podrá reducir los gastos, y, en consecuencia, suprimir o refundir empleos, cuando así lo aconsejen los cálculos de rentas del nuevo ejercicio”.

Todas las disposiciones transcritas hasta aquí no tienen mayores problemas, ni se han presentado criterios distintos para interpretarlas. Sólo debemos decir que el último artículo transcrito se justifica, porque muchas veces el Congreso está empeñado en otra clase de problemas y no tiene tiempo suficiente para votar la ley de Presupuesto, o porque no se ha reunido el Congreso etc., todo lo cual vendría a colocar al Ejecutivo en una situación extremadamente difícil. Por la misma razón se le dan atribuciones al Presidente para disminuir los gastos, no para aumentarlos, cuando así lo juzgue conveniente de acuerdo con los cálculos de rentas del nuevo ejercicio, y teniendo en cuenta los gastos que ya se efectuaron y que no requieren nuevos desembolsos del tesoro público.

Las facultades del Congreso en materia de **gastos** están limitadas por las normas constitucionales que veremos a continuación. Muchos han querido ver en esta nueva modalidad, que introduce técnica en la legislación y en los gastos, una supresión de la facultad esencial y de la razón de ser del Congreso. En nuestro concepto el Congreso queda con la iniciativa en materia de gastos; únicamente que la norma establecida en la reforma de 1945 impide que los representantes y senadores continúen haciéndose campaña con los dineros públicos, con los auxilios para los campanarios de las provincias. Es preciso no cerrarse a querer comprender. Para incluir un gasto en el Presupuesto se requiere, como los vimos atrás, que haya sido votado por el Congreso; la única limitación consiste en que el Gobierno, dentro del montón de leyes de pequeños auxilios y de obras, importantes o no, va a escoger, con un criterio más técnico, de mayor sabiduría, sin compromisos electorales y de campañas políticas las obras decretadas

por el Congreso que deben construirse o emprenderse dentro de la próxima vigencia presupuestal. Conviene que transcribamos el

**Art. 207.**—“No podrá hacerse ningún gasto público que no haya sido decretado por el Congreso, por las Asambleas Departamentales o por las Municipalidades, ni transferirse ningún crédito a un objeto no previsto en el respectivo presupuesto”.

Este artículo no ha sido derogado, ni se ha limitado su esencia y comprensión.

El artículo 210 hará que se mejore el personal que va a nuestras Asambleas, al Congreso y a los Concejos. Ya no valdrán las promesas preelectorales para ser elegido, sino que será necesario demostrar la capacidad de servicio y la comprensión de los intereses generales del país. Este artículo junto con el 211 son una verdadera revolución en nuestro país y traerán muchos beneficios.

El artículo 210 consagra el siguiente principio:

“El Congreso establecerá las rentas nacionales y fijará los gastos de la Administración. En cada legislatura y estrictamente de acuerdo con las reglas de la ley respectiva, se expedirá el Presupuesto general de rentas y Ley de Apropiações. En el Presupuesto no podrá apropiarse partida alguna que no haya sido propuesta a la respectiva comisión permanente, y que no corresponda a un gasto decretado por ley anterior o a un crédito judicialmente reconocido.

**Art. 211.**—“Ni el Congreso ni el Gobierno podrá proponer el aumento o inclusión de un nuevo gasto en el proyecto presentado al Congreso, si se altera con ello el equilibrio entre el Presupuesto de rentas y el de gastos. El Congreso podrá eliminar o reducir una partida de gastos propuesta por el Gobierno, con excepción de las que se necesiten para el servicio de la deuda pública, las demás obligaciones contrac-

tuales del Estado o la atención completa de los servicios ordinarios de la Administración. Si en la discusión de la Ley de Apropriaciones se eliminare o disminuyere alguna de las partidas del proyecto respectivo, podrá reemplazarse por otra autorizada por ley preexistente, cuya cuantía no exceda a la que se elimine o disminuya”.

Los artículos últimamente transcritos, establecen fórmulas muy sabias ya que exigen y disponen que las partidas propuestas por el Gobierno para atender al servicio de la Deuda Pública del Estado, dar cumplimiento a las demás obligaciones contractuales del país y atender estrictamente a los gastos de la Administración no pueden ser disminuídas ni eliminadas por el Congreso. Con estas sabias normas se garantiza la estabilidad del Estado, se mantiene su buen crédito y se atiende al eficaz funcionamiento de los servicios nacionales.

El artículo 212 de la Constitución establece, con respecto a los gastos del Estado, una norma que no existe respecto de las rentas. Se explica esta diferencia por la distinta naturaleza de las dos funciones: la de decretar contribuciones y la de hacer erogaciones del tesoro público. Dice así este artículo:

“Cuando haya necesidad de hacer un gasto imprescindible a juicio del Gobierno, estando en receso las Cámaras, y no habiendo partida votada o siendo ésta insuficiente, podrá abrirse un crédito suplemental o extraordinario.

“Estos créditos se abrirán por el Consejo de Ministros, instruyendo para ello expediente y previo dictamen favorable del Consejo de Estado.

“Corresponde al Congreso Legalizar estos créditos.

“El Gobierno puede solicitar del Congreso créditos adicionales al Presupuesto de gastos”.

Pero existe una limitación para estas facultades al Gobierno en materia de gastos ya que según el artículo 213: “El Poder Ejecutivo no podrá abrir los créditos suplementales y extraordinarios de que trata el artículo 212 de la Constitución, ni hacer

traslaciones dentro del Presupuesto sino en las condiciones y por los trámites que la ley establezca”.

Debemos incluir en esta enumeración de las disposiciones constitucionales otras que rigen no sólo para la Nación sino también para los Departamentos y Municipios y que éstos últimos están obligados a respetar al expedir ordenanzas y acuerdos relativos a impuestos indirectos, pues si tratan de violarlas la misma constitución exige que se aplican de preferencia las disposiciones constitucionales en caso de incongruencia entre la Constitución las leyes y las ordenanzas o acuerdos. Por lo tanto, no tiene objeto el que una Ordenanza o un Acuerdo de esta clase fije plazos distintos para que empiecen a regir disposiciones sobre impuestos. Dice el artículo 204:

“Ninguna contribución indirecta ni aumento de impuesto de ésta clase empezará a cobrarse sino seis meses después de promulgada la ley (Ordenanza o Acuerdo) que establezca la contribución o el aumento”. (Art. 69 del A. L. No. 3 de 1.910).

Respecto a los impuestos de Aduana rigen principios cuyo fin es el de proteger no sólo al consumidor en ciertos casos, sino el de evitar que una competencia desleal, por causa de una súbita rebaja o alza de los derechos de aduana, arruine a muchos comerciantes importadores. Conviene observar que esta disposición no hace referencia a los impuestos de exportación, pues estos son muy escasos, aunque se practican en muchos países. Dice el artículo 205:

“Toda variación en la Tarifa de Aduanas que tenga por objeto disminuir los derechos de importación, comenzará a ser ejecutada noventa días después de sancionada la ley que la establezca, y la rebaja se hará por décimas partes en los diez meses subsiguientes.

“Si la variación tiene por objeto el alza de los derechos, ésta se verificará por terceras partes en los tres meses siguientes a la sanción de la ley.

“Esta disposición y la del artículo 204 de la Constitución, no limitan las facultades extraordinarias del Gobierno cuando de ellas esté revestido” (Art. 1 del A. L. No. ley 24 de 1898).

Como el Monopolio es una forma especial de percibir ciertos impuestos, al mismo tiempo que va contra la libertad de industria de los asociados, debemos transcribir el artículo pertinente de la Constitución que es de aplicación tanto en la Nación como en los Departamentos y Municipios.

**Art. 31.**—“Ninguna ley que establezca un monopolio podrá aplicarse antes de que hayan sido plenamente indemnizados los individuos que en virtud de ella deban quedar privados del ejercicio de una industria lícita.

“Ningún monopolio podrá establecerse sino como arbitrio rentístico y en virtud de ley.

“Sólo podrán concederse privilegios que se refieran a inventos útiles o a vías de comunicación”.

Hay también en este artículo una sana orientación económica al disponer que sólo se admitirá el establecimiento de monopolios en virtud de ley y siempre que se establezcan como un arbitrio rentístico.

## IMPUESTOS DEPARTAMENTALES

En esta materia de los impuestos departamentales es preciso tener en cuenta los principios constitucionales que garantizan la autonomía de las secciones, y entender esta descentralización en su verdadero sentido, para de ahí deducir las normas que regulan las contribuciones departamentales.

Conviene transcribir los artículos pertinentes de la Constitución. Dice el artículo 182:

“Los Departamentos tendrán independencia para la administración de los asuntos seccionales, con las limitaciones que establece la Constitución” (Art. 48 del A. L. Nro. 3 de 1910).

Sobre este artículo se basa la autonomía departamental. Conviene observar que el único límite que fija a los Departamentos para la Administración de los asuntos seccionales es el de la Constitución. Por lo tanto todas las leyes que imponen limita-

ciones y fijan atribuciones y obligaciones a las entidades departamentales, son inexecutable y violan el principio de la descentralización administrativa que el Constituyente de 1910 quiso establecer, pero que los legisladores posteriores no han aplicado en su integridad recortando así las normas y principios descentralistas.

El artículo 183 de la Constitución establece la garantía de los patrimonios y rentas departamentales y municipales. Dice así:

“Los bienes y rentas de los Departamentos, así como los de los Municipios, son propiedad exclusiva, respectivamente, de cada uno de ellos, y gozan de las mismas garantías que las propiedades y rentas de los particulares. No podrán ser ocupadas estas propiedades sino en los mismos términos en que lo sea la propiedad privada. El Gobierno Nacional no podrá conceder exenciones de derechos departamentales ni municipales”. (Art. 50 del A. L. No. 3 de 1910).

En relación con este artículo dijo la C. S. de J. “En tanto que el artículo 26 de la Constitución es de estricta aplicación para los sujetos de derecho privado, la regla del art. 182 (183) garantiza especialmente el patrimonio de las entidades de derecho público” (G. J. No. 1.966 pág. 653). Respecto de este artículo podemos decir que él complementa la descentralización pues ésta no sería posible si las entidades secundarias, departamento y municipio, no tuvieran un patrimonio y unas rentas propias para atender a su eficiente funcionamiento, o si éstos no fueran garantizados especialmente por la Constitución. También conviene advertir que las leyes que fijan obligaciones a los departamentos y a los municipios, en el sentido de hacer que estas entidades destinen ciertas cantidades de sus rentas a la creación o sostenimiento de determinados servicios, son leyes inconstitucionales, van contra la autonomía departamental y violan especialmente este artículo 183. Lo que se debe buscar ante todo, es que el legislador respete más estos principios descentralistas y expida las leyes teniendo en cuenta la autonomía de las secciones y sus prerrogativas y derechos.

Pasando ahora a la cuestión de los impuestos, que es la que más nos interesa, podemos transcribir el artículo 191 de la Constitución:

“Las Asambleas Departamentales para cubrir los gastos de administración que les correspondan, podrán establecer contribuciones con las condiciones y dentro de los límites que fije la ley”. (Art. 56 del A. L. No. 3 de 1910).

En materia de impuestos, como se ve, la autonomía de los departamentos no está supeditada únicamente a la Constitución, sino que los límites y las condiciones que deben llenarse para establecer las contribuciones, son fijados por las leyes.

En el Título IV, Capítulo II del C. de R. Político y Municipal, artículo 97, encontramos una limitación legal en materia de impuestos. Dice así el numeral tercero del artículo 97:

“Son Funciones de las Asambleas: 3—Establecer y organizar los impuestos que necesiten para atender a los gastos de la Administración Pública, con arreglo al sistema tributario nacional, pero sin gravar artículos que sean materias de impuestos de la Nación, a menos que para hacerlo se les dé facultad expresa por la ley”.

Este artículo desarrolla el precepto constitucional sobre la facultad de las entidades departamentales para establecer contribuciones. En él se fijan dos límites: el primero consiste en exigir que esos impuestos se ajusten al sistema tributario nacional. Por “sistema tributario nacional” debe entenderse lo que dijo el Consejo de Estado en una sentencia del 13 de Septiembre de 1938: “El conjunto de principios que informan y han informado nuestra institución en esta materia y que se hallan consignados en una u otra forma en el estatuto fundamental, por ejemplo que los tributos deben ser de carácter general, que puede haber impuestos directos e indirectos, que no deben tener carácter prohibitivo; que no deben afectar a una misma cosa por el mismo concepto; que los de determinada índole no pueden hacerse efectivos sino después de cierto tiempo etc”. Muchos de estos principios que integran el “sistema tributario nacional” han sido ya someramente analizados. Conviene sin embargo, dar alguna noción sobre los restantes.

La generalidad ha sido entendida así por el Consejo de Estado: “La “generalidad”, requisito esencial de todo impuesto, se entiende en el sentido de que él comprenda o pueda compren-

der a toda persona que esté o pueda estar en el futuro dentro de las mismas condiciones que determinan el gravamen. Es muy común el caso de que, al momento de establecerse un impuesto, sólo una persona tenga que pagarlo, lo cual no afecta su esencia, siempre que la forma de la disposición no excluya a otras personas situadas dentro de las mismas condiciones. La generalidad sólo se afecta con una forma individual o específica que en sí exprese exclusivamente o concretamente las personas que han de pagar el impuesto o las que se excluyen por privilegio o excepción, que es lo incompatible con aquella cualidad" (Octubre 9 de 1.935).

Con relación a la distinción entre impuestos directos e indirectos podemos transcribir otra sentencia del Consejo de Estado que dice: "La principal característica de los impuestos directos consiste en que gravan en el contribuyente ciertos elementos que tienen un carácter durable o por lo menos continuo como la existencia, la propiedad o una profesión. Los impuestos indirectos gravan un acto, un hecho o un cambio. Los primeros van a la fuente misma de donde proceden, en tanto que los segundos atacan una relación, sobre todo una relación de cambio. Fauville, citado por el Dr. Esteban Jaramillo en su "Hacienda Pública", afirma que para mejor distinguir las dos clases de impuestos puede decirse que los indirectos corresponden al verbo "hacer" y los directos a los verbos "ser" o "tener". "Hacer" un consumo, una introducción de mercancías o un negocio comercial da origen a un impuesto indirecto; "ser" propietario o "tener" una renta ocasiona un impuesto directo"... (Febrero 22/34).

La otra limitación que establece el numeral 3 del artículo 97 es la de que no se pueden gravar artículos que sean materia de impuestos de la nación. Sobre este punto dijo el Consejo de Estado: "lo que la ley prohíbe no es la pluralidad de impuestos sino la identidad entre ellos en cuanto a su aplicación y fundamento" (Febrero 22 de 1934). Esta limitación tiende a evitar las arbitrariedades que pudieran cometerse por las distintas entidades, Nación y Departamento, al gravar dos veces un mismo artículo. Algo semejante existe para los Municipios y que veremos más adelante. Busca esta limitación favorecer a los consumidores, prevé que el costo de las subsistencias no sea demasiado elevado por causa del recargo de los impuestos.

El principio que venimos analizando está claramente recalado en el numeral 5 del artículo 98 del C. de R. P. y M. que dice:

**Art. 98.**—“Es prohibido a las Asambleas Departamentales:....5.—Imponer gravámenes sobre objetos o industrias gravados por la ley”.

Sin embargo, esta prohibición tiene un mayor alcance ya que comprende las industrias gravadas por la ley, que no estaban de manera expresa consignadas en el artículo 97, numeral 3o.

Estos primeros artículos que hemos analizado nos dan la base, que confirmaremos más tarde, para decir que a las Asambleas Departamentales se les permite establecer todos los impuestos que no estén expresamente prohibidos por la ley. Con respecto a estas prohibiciones nuestro legislador ha carecido de la técnica suficiente, por lo cual tendremos que citar muchas leyes, en apariencia derogadas por otras posteriores, pero que por usar términos distintos pueden prestarse a interpretaciones diferentes.

En primer lugar debemos citar la ley 91 de 1931.

**Art. 1o.**—“Desde la sanción de la presente ley queda prohibido a los Municipios gravar con impuesto alguno el simple tránsito por su territorio de los semovientes y demás productos de industrias nacionales y establecer medidas que estorben, dificulten y embaracen el libre intercambio comercial de éstos en el territorio del país. Se exceptúa de esta prohibición el impuesto municipal de vehículos.

“En ningún caso podrá cobrarse en un Municipio impuesto de consumo sobre los productos de que habla este artículo, si allí estuvieren libres del mismo gravamen los productos industriales obtenidos dentro de su propio territorio; ni tampoco podrá cobrarse a los artículos producidos en otro Municipio del país, impuesto de consumo a una rata mayor que aquella a que esté gravado el consumo de los artículos similares producidos dentro del territorio del mismo Municipio.

**Parágrafo.**—“Las prohibiciones establecidas en este artículo, para los Municipios, se extienden igualmente a los Departamentos”.

**Art. 2o.**—“Los Departamentos y Municipios donde existan los gravámenes o impuestos que por esta ley quedan prohibidos y hayan pignorado estas entradas como garantía de empréstito o de operación fiscal alguna, podrán seguir cobrándolos por el término estipulado en sus respectivas obligaciones, pero quedan impedidos para prorrogar dichos contratos con la expresada garantía y, de hecho, se declaran al fin de ellos inexistentes esas estipulaciones”.

La ley 49 de 1927. Prohíbe los impuestos que graven el transporte de los artículos alimenticios. Dice así:

Art. 12.—“Desde la sanción de la presente ley queda prohibido a los Departamentos y a los Municipios establecer impuestos en forma de pontazgo, aduanilla o alcabalas o cualesquiera otros similares que graven el transporte de los artículos alimenticios”.

Parágrafo.—“Esta disposición no se aplicará en los Departamentos o Municipios que tengan comprometidas estas rentas en contratos de préstamo o de otra clase, sino una vez que dichos contratos queden legalmente terminados”.

En nuestro concepto lo dispuesto por esta ley en su artículo 12 quedó comprendido en el artículo 1o. de la ley 91 de 1931, pues en ésta se habla de impuestos que graven el simple tránsito de productos nacionales y la ley 49 de 1927 se refiere a productos alimenticios, productos de industrias nacionales, cuyo transporte no puede ser gravado.

La ley 83 de 1925 había prohibido los impuestos de peaje y pontazgo en las vías y puentes de carácter nacional. Pero la ley 91 del 31 abarca en su prohibición la ley 83 de 1925. Esta ley dice así:

Art. 3o.—“Desde la vigencia de esta ley queda terminantemente prohibido el cobro de impuestos de peaje y pontazgo, nacionales, departamentales y municipales en todas las vías y puentes de carácter nacional”.

Art. 4o.—“En las vías departamentales que reciban auxilios del Tesoro Nacional no se podrán cobrar peajes ni pontazgos”.

La ley 71 de 1916 contiene una prohibición sobre impuesto de peaje o pisadura que también queda comprendida en la norma general de la ley 91 de 1931. El artículo 16 de esta ley dice: “Desde la expedición de la presente ley no podrá cobrarse por la Nación, ni por los Municipios, ni por los Departamentos, impuesto alguno de peaje o pisadura a las personas que conduzcan a las espaldas artículos de cualquier naturaleza”.

La ley 33 de 1916 dispuso lo siguiente: Art. 3.—“Quedan igualmente prohibidos los impuestos diferenciales por razón de procedencia departamental, sobre los demás artículos de producción nacional, salvo los licores comprendidos en la renta de este nombre”. Esta prohibición está comprendida en el inciso segundo del artículo 1o. de la ley 91 de 1931.

El artículo 5o. de la ley 33 de 1916 también quedó comprendido, en parte, en el inciso 2o. del artículo 1o. de la ley 91 de 1931. Decimos en parte, porque en esta ley se prohibieron sólo algunos artículos alimenticios que no quedaron comprendidos en la 91 de 1931. Dice el artículo 5o. de la citada ley: A los artículos de producción nacional que vayan de un departamento a otro para su consumo en él o de tránsito, no podrá imponérseles otros gravámenes que los que pagan los mismos artículos o los similares producidos en el mismo Departamento. En los departamentos donde existan gravámenes a los artículos de primera necesidad como harina, trigo, papa, maíz, cesará el cobro desde la promulgación de esta ley.

El artículo 6o. de esta ley si quedó ampliamente comprendido en la 91 de 1931. Este artículo expresa: El impuesto de peaje o pisadura no podrá cobrarse en ningún departamento por los artículos nacionales procedentes de otro sino al tipo del gravamen impuesto a los iguales o similares de su propia producción. Si se tratare de artículos sin similares, este impuesto no podrá exceder de cuarenta centavos oro por cada carga de 125 kilogramos.

Parágrafo.—“En consecuencia, en ningún Departamento se podrá tomar en cuenta la procedencia del artículo ni el vehículo para efectos del peaje”.

En la ley 26 de 1904 encontramos ya prohibiciones que quedaron comprendidas en las leyes que hemos transcrito. Decía esta ley:

Art. 1o.—“Los Departamentos y Municipios no podrán establecer con ningún nombre gravámenes sobre los artículos de cualquier género que transiten por su territorio, procedentes de otro departamento o encaminados a él, y que, por condiciones topográficas especiales, necesitan atravesar el territorio de un departamento distinto.

Art. 2o.—“El Gobierno Nacional suspenderá el cobro que ilegalmente se esté haciendo en cualquier punto de la República de impuestos de la clase señalada en el artículo anterior.

Art. 3o.—“Los miembros de las Asambleas o funcionarios públicos que establezcan impuestos contra las disposiciones de esta Ley, y los empleados que los recauden serán castigados conforme a las disposiciones del Capítulo III, Título X, Libro II del Código Penal”.

También, como una protección al comercio, la ley 33 de 1916 estableció una prohibición sobre impuestos con relación a

los Departamentos. Dice el artículo 7o.): Los Departamentos no podrán establecer trabas al comercio de otras secciones del país por medio de gravámenes especiales impuestos a los Agentes de comercio por razón de su profesión. En los Departamentos donde exista esta clase de gravámenes se suspenderán en la forma siguiente: la mitad del gravamen en la próxima vigencia departamental y el resto en la siguiente vigencia.

La Industria del Café que ha sido entre nosotros el eje principal de nuestra economía, goza de una protección especial en materia de impuestos. La ley 87 de 1920 ordena. Artículo Unico: Desde la promulgación de la presente ley queda terminantemente prohibido cualquier impuesto nacional o departamental, establecido o que se establezca, sobre el consumo del café.

El Decreto-ley 1381 de 1940 en su artículo 3o. establece una prohibición en materia de impuestos. Dice: El uso y goce de las aguas nacionales no puede gravarse con impuestos por parte de los Departamentos o Municipios. Los gravámenes de esta naturaleza no obligan a los beneficiarios de tales aguas.

El artículo 8o. de la ley 33 de 1916 establecía una prohibición semejante, pero que no es la misma del anterior decreto. Este artículo dispone lo siguiente: Es prohibido a los Departamentos y Municipios cobrar derechos de vado e impedir el libre paso de los ríos; pero sí podrán cobrar retribución o impuesto (debió decir *tasa*) por el uso de barcas u otras embarcaciones que establezcan o tengan establecidas para el paso de los ríos, como también derechos de pontazgo sobre los puentes que construyan o hayan construído a su costa. No obstante no podrán cobrar tales impuestos o derechos (tasas) en los pasos que al través de un río comuniquen un Departamento con otro, sin que los impuestos o derechos (tasas) sean establecidos de común acuerdo entre los respectivos departamentos.

Con el fin de favorecer el turismo se dictó una ley que en su artículo 6o. tiene relación con la materia que estamos tratando. Dice la ley 86 de 1931 en su artículo 6o. Los Departamentos y las Municipalidades del país visitados por turistas, reconocidos por la tarjeta de identidad, no cobrarán impuesto alguno a los vehículos de propiedad de tales turistas, y tendrán como válidas las matrículas o licencias expedidas a su favor en otros lugares. Dicha concesión deberán hacerla por un término hasta de quince días.

Respecto a la industria farmacéutica rige el Decreto-legislativo Nro. 962 bis de 1940, el cual establece normas que favore-

cen el progreso de ella y benefician grandemente a los individuos que a esta actividad se dedican. Este decreto dispone:

Art. 1o.—“A partir de la vigencia del presente Decreto queda prohibido a los Municipios gravar con impuesto alguno la producción de los productos farmacéuticos elaborados en el país; queda así mismo prohibido establecer impuestos de consumo, o medidas que estorben, dificulten o embaracen el libre intercambio comercial de éstos productos en el territorio nacional.

Parágrafo.—Las prohibiciones establecidas en este artículo para los Municipios se extienden igualmente a los Departamentos”.

La Ley 33 de 1916 fijó otras limitaciones a las facultades de las Asambleas Departamentales en materia de impuestos. Como muchos artículos de esta ley ya han sido transcritos, sólo copiamos los que se relacionan con las materias no tratadas hasta aquí.

El artículo 1o. dice: “Prohibese terminantemente establecer tarifas diferenciales entre el tabaco de un Departamento y el que a ese mismo Departamento llegue originario de cualquier otra sección de la República. Los impuestos diferenciales sobre consumo de tabaco que tienen actualmente establecidos algunos Departamentos, quedarán eliminados en la forma siguiente: Durante la próxima vigencia económica departamental se reducirán a una tercera parte; igual reducción se hará en la vigencia siguiente. Terminada la segunda vigencia, el gravamen sobre el tabaco en un Departamento será el mismo, cualquiera que sea el origen departamental del artículo. Las Asambleas pueden decretar la eliminación en menor tiempo”.

Art. 2o.—“Los Departamentos conservan el derecho de fiscalizar la renta del tabaco para evitar el contrabando, y el de dictar disposiciones tendientes a evitar el fraude en el tabaco que vaya de tránsito. Esas medidas serán tales que en ningún caso lleguen a gravar o estorbar el cultivo de las plantas y el laboreo de la hoja”.

Esta ley se relaciona con la Renta principal de los departamentos en la actualidad y sus disposiciones se explican por la misma razón.

Sobre la exportación de artículos y semovientes no pueden los Departamentos ni los Municipios imponer gravámenes. La ley 33 de 1916 dice: Art. 4o. Es prohibido a los Departamentos y a los Municipios gravar con impuesto alguno la extracción de cualquier clase de bienes muebles o semovientes, sea que se destinen

al exterior o a cualquier lugar de la República. Los Departamentos que tengan establecido el gravamen de que se trata lo eliminarán a más tardar desde el 1o. de julio del año próximo venidero, y los Municipios desde el 1o. de enero del mismo año.

El inciso segundo de este artículo fue reformado por la ley 14 de 1917. Esta ley dice: Art. 1o. Cuando el artículo que se trae de un departamento haya pagado derechos de consumo, serán devueltos al interesado mediante la comprobación de la extracción y del pago de los respectivos derechos de consumo en el departamento a que va destinado el artículo en referencia.

Art. 2o.—“Las venas de tabaco (peciolos o nervaduras) no causarán devolución de derecho aunque se saquen de un departamento para otro”.

Entre las prohibiciones a las Asambleas Departamentales en relación con los impuestos podemos citar el artículo 17 de la ley 71 de 1916 que dice: Las contribuciones establecidas o que se establezcan por los Departamentos y por los Municipios no podrán hacerse efectivas aplicando como pena la prisión personal.

Hay Jurisprudencia que se refiere a las prohibiciones a las Asambleas Departamentales en materia de impuestos. Transcribimos algunas.

“Sea que la ordenanza sea anterior o posterior a la ley que grava una determinada actividad, la ordenanza no puede gravarla, en el primer caso es incompatible con la ley que nacionaliza el impuesto, y la ley prevalece; en el segundo caso, la ordenanza viola la ley”. (Junio 15/38.

“Las Asambleas no pueden autorizar el sistema de recaudación de impuestos a base de porcentajes pagados a los recaudadores, porque eso viola el artículo 21 de la ley 81 de 1931”. (Octubre 24 de 1935).

“La Asamblea no puede delegar en el Gobernador, en forma general, la función de organizar los impuestos”. (Agosto 9 de 1935).

La ley 94 de 1931 en su artículo 20 establece el límite de los recargos que pueden establecerse por el no pago oportuno de los impuestos. Este artículo dispone: Los recargos por falta de pago oportuno de los impuestos nacionales, departamentales y municipales no podrán exceder del 12% anual. Esta disposición regirá perfectamente a cualquiera otra disposición vigente.

Habiendo visto, en general, las principales prohibiciones impuestas por la ley a los departamentos en materia de impuestos, conviene que veamos ahora las facultades de que ellos gozan en esta materia. Ya dijimos que pueden establecer todos los impuestos que necesiten ciñéndose a los términos del artículo 97, numeral 3o., y teniendo en cuenta el artículo 98 en su numeral 5o.

El artículo 97 en su numeral 37 complementa lo dispuesto sobre rentas y bienes de los departamentos en la Constitución. Dice así: "Arreglar todo lo relativo a la organización, recaudación, manejo e inversión de las rentas del Departamento; a la formación y revisión de cuentas de los responsables, y a la previsión y castigo del fraude...". Sobre este numeral dijo el Consejo de Estado en sentencia del 23 de febrero de 1924: "Lo que mejor caracteriza la independencia de las entidades departamentales en la administración de sus asuntos propios, es el deber que impone a las Asambleas el ordinal 37 del artículo 97 de la ley 4/13 de arreglar todo lo relativo a la organización, recaudo, manejo e inversión de las rentas del Departamento".

El numeral 39 del mismo artículo que comentamos trae una disposición en relación con el impuesto a la propiedad raíz, dice así: Artículo 97. "Son funciones de las Asambleas:

39.—"Reglamentar el impuesto sobre la propiedad raíz que deben cobrar los Departamentos o los Municipios, según las ordenanzas, sin exceder la tasa fijada por la ley y sin destinar el producto a gastos que no sean propiamente municipales o de instrucción pública primaria".

La ley 34 de 1920 fija la tasa del impuesto predial, dice esta ley: Art. 1o.—La tasa del impuesto con que los Departamentos o los Municipios pueden gravar la propiedad raíz, según el numeral 39 del artículo No. 97 de la ley 4a. de 1913 no podrá pasar de dos por mil". (la ley 94 de 1931 fija una excepción especial a Bogotá).

Art. 2o.—"El impuesto sobre la propiedad raíz se cobrará teniendo como base el catastro o catastros debidamente formados de acuerdo con lo que dispongan las Asambleas Departamentales".

El catastro se renovará o rectificará cada dos años; y los reclamos que hagan los propietarios sobre el avalúo de sus fincas, podrán ser verbales o por escrito, sin necesidad de que en este último caso vayan en papel sellado. (sobre este punto existe la ley 65 de 1939 que da normas básicas referentes al Catastro).

Art. 3o.—“Los bienes de los Municipios no pueden ser gravados con impuestos directos nacionales, departamentales o municipales”.

Podemos citar alguna jurisprudencia en relación con este impuesto predial que se ha prestado a grandes discusiones.

“El impuesto predial, que recae sobre el inmueble, es distinto de aquellos gravámenes o contribuciones especiales que, pagados también por el propietario, no gravan el inmueble, sino que son la remuneración de un servicio o el reconocimiento de parte del mayor valor que por una obra especial adquiere el inmueble cuyo propietario ha sido gravado (Abril 24 de 1939).

“Lo gravado con el impuesto predial no son las personas, naturales o jurídicas, sino directamente la propiedad raíz, aunque el impuesto lo paga naturalmente el respectivo propietario” (Octubre 8 de 1.935).

“Los municipios no pueden establecer como adicionales del impuesto predial otros tributos sobre la propiedad inmueble y con base en el avalúo catastral de ésta...., es indudable la ilegalidad de un acuerdo municipal, en cuanto impone un gravamen sobre la propiedad raíz que supera la rata legal” (Junio 25 de 1.937).

“Son únicamente los “edificios destinados al culto”, no todos los bienes eclesiásticos en general, los que no pueden ser gravados. La excepción favorece también a los seminarios conciliares y a las casas episcopales y curales (abril 19 de 1.938).

“Siendo potestativo de las Asambleas ceder a los Municipios o conservar para el Departamento la renta proveniente del impuesto predial, al departamentalizarse esta renta por disposición de una ordenanza, no se viola el mandato contenido en el artículo 182 de la Constitución” (abril 17 de 1.940). Tiene un salvamento de voto del Dr. Tulio Enrique Tascón que en su parte pertinente dice lo siguiente: “Al entrar a regir el artículo 50 del acto legislativo No. 3 de 1.910 pertenecía a los Municipios la renta derivada del impuesto sobre la propiedad raíz, por consiguiente quedó amparada bajo la garantía consagrada en este precepto constitucional. Es inconstitucional facultar a las Asambleas para cobrar como departamental dicho impuesto, y habiendo conflicto entre la Constitución y la Ley debe dársele prelación a aquélla” La ley 20 de 1.908 en el artículo 17 señaló las rentas de los Municipios y entre ellas la del impuesto sobre la propiedad raíz, cuya rata no debía exceder del dos por mil.

En efecto la ley 20 de 1.908 en su artículo 17 dice lo siguiente: "Serán Rentas Municipales:

4o.—"El impuesto sobre la propiedad raíz, cuya rata no excederá del 2 por 1.000. Este impuesto del dos por mil se cobrará en los Municipios con arreglo a la reglamentación establecida por las respectivas ordenanzas o acuerdos departamentales. Donde no exista esa reglamentación la hará el respectivo Gobernador".

Teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 50 del A. L. Nro. 3 de 1910, artículo que corresponde al 183 de la codificación actual, nosotros acogemos la tesis del Dr. Tascón, ya que la ley 4a. de 1913 no podía disponer en su artículo 97, numeral 39, que este impuesto podría ser cobrado por los Departamentos o por los Municipios, es decir, no podía facultar a los Departamentos para tomarlo para sí o cederlo a los Municipios pues ya era propiedad de estos últimos, de manera que este numeral 39 del artículo 97 de la ley 4a. del 13 es inconstitucional, y como cuando hay incongruencia entre la Constitución y la ley se debe aplicar de preferencia aquella, entendemos que los Departamentos que hayan tomado para sí el impuesto predial deben devolverlo a sus legítimos dueños que son los Municipios.

Otra de las facultades de las Asambleas Departamentales en materia de impuestos, que está expresamente señalada en la ley es la del numeral 42 del artículo 97 de la ley 4a. de 1913. Dice así: Reglamentar y gravar los juegos permitidos.

Sobre este punto tenemos la siguiente Jurisprudencia: "Es verdad que los Concejos están autorizados para gravar los juegos y diversiones públicas de conformidad con el ord. f.) del artículo 1o. de la ley 97 de 1913 en armonía con el 1o. de la ley 84 de 1915, pero tal facultad sólo comprende los permitidos en consonancia con los numerales 41 y 42 del artículo 97 del C. P. M.". Estas leyes las veremos en detalle al tratar de los impuestos que pueden establecer los Municipios.

Respecto a las demás atribuciones de los Departamentos tenemos el numeral 36 del artículo 97 de la ley 4a. de 1913 que dispone: Monopolizar en beneficio de su tesoro, si lo estima conveniente, y de conformidad con la ley, la producción, introducción y venta de licores destilados embriagantes o gravar esas industrias en la forma que lo determine la ley.

Como el Monopolio es una forma especial de percibir ciertos impuestos y además en el numeral transcrito se contempla el

caso de que no sean monopolizadas sino gravadas, las actividades que en él se contemplan, este punto debemos tratarlo también en este somero estudio sobre los impuestos.

Para facilitar su estudio transcribiremos las disposiciones pertinentes.

**1o.—Renta de Tabaco.**—Esta renta no proviene de un Monopolio sino que se deriva de un impuesto al consumo. Como muchos Departamentos, entre ellos el de Antioquia, derivan de ella sus principales entradas, la contemplamos en primer lugar.

Fue establecida como propiedad de los Departamentos por la ley 10 de 1909: Artículo 1o.—Desde la fecha en que entre en vigencia la presente ley será de propiedad de los Departamentos que quieran establecerla, la Renta sobre el consumo de Tabaco, sin que en ningún caso pueda gravarse o estorbarse en forma alguna el cultivo o el laboreo de las plantaciones y la preparación o aliño de la hoja hasta ponerla en estado de darla a la venta y ofrecerla al consumo del público.

Dichas entidades organizarán en la forma en que estimen más conveniente la percepción del impuesto, pero en ningún caso podrán establecer el sistema de monopolio.

Art. 2o.—En ningún caso podrá gravarse la exportación de tabaco.

Art. 3o.—Esta ley regirá desde su sanción (sancionada el 14 de septiembre de 1909).

Esta renta no quedó incluida en la cesión de rentas hecha por la Nación a los Departamentos en el año de 1909 por medio de la ley VIII. En Antioquia alcanza actualmente a unos nueve millones de pesos (9.000.000.00) Ha sido organizada por las ordenanzas Nro. 40 de 1918, 51 de 1939, 26 de 1940, 27 de 1944 y 14 de 1945.

Sobre la Renta de Tabaco hay Jurisprudencia del Consejo de Estado. Dice así: "El artículo 1o. de la ley 10/09, por medio del cual se cedió a los Departamentos el impuesto de consumo de Tabaco, contiene dos facultades: la primera para establecer el único gravamen, el del consumo, pero en ningún caso otro sobre el cultivo o el laboreo de las plantaciones y la preparación o aliño de la hoja; la segunda, para organizar, en la forma que cada Departamento estime más conveniente, la percepción de ese único impuesto, esto es, para determinar la época y la forma en que debe pagarse, una vez el artículo esté en condiciones de ser

consumido (octubre 19 de 1933).

“Las Asambleas tienen amplia facultad para organizar la percepción del impuesto sobre consumo de tabaco; sin otras limitaciones que las de no gravar o estorbar el cultivo de las plantaciones y la preparación de la hoja. Bien pueden las Asambleas, para organizar la percepción del impuesto, tomar, como base, conjuntamente, el peso del tabaco y el valor de las cajetillas de cigarrillos”. (Diciembre 10 de 1940).

**2o.—Renta de Licores.**—Esta renta fue cedida a los Departamentos por la ley VIII de 1909. Constituye un Monopolio de los Departamentos. Dispone esta ley lo siguiente: Art. 1o. Serán en lo sucesivo Rentas Departamentales, además de las que eran antes de la expedición de la ley 1a. de 1908 **y que no estén cedidas a los Municipios**, las de Licores Nacionales, Degüello de Ganado Mayor, Registro y Anotación.

La Renta de Licores Nacionales comprende aquellos que en la actualidad la constituyen. Respecto de los vinos de producción nacional, pueden los Departamentos declararlos incluidos o no en dicha Renta.

Como este aparte se relaciona con la lucha antialcohólica debemos transcribir los artículos más importantes que a esta materia se refieren. En primer lugar la ley 47 de 1930 que dice:

Art. 1o.—Las disposiciones sobre la lucha antialcohólica de que tratan las leyes 88 de 1923 y 88 de 1928 quedarán desde la vigencia de la presente ley como facultades de los Departamentos para desarrollar la campaña antialcohólica en sus respectivos territorios.

Parágrafo 1o.—Las rentas de licores y bebidas fermentadas serán administradas directamente por los Departamentos, no pudiendo éstos establecer el sistema de remates, ya se trate de las rentas mismas o de la elaboración de licores o bebidas fermentadas, donde exista el monopolio de las últimas.

Queda vigente el artículo 2o. de la ley 88 de 1928 y el parágrafo 1o. del artículo 1o. de la misma ley.

Art. 2o. de la ley 88 de 1928: En la administración de la renta de licores por los Departamentos éstos deberán producir tales licores directamente en fábricas oficiales o adquirirlos en las fábricas oficiales de los otros Departamentos.

Parágrafo 1o. del artículo 1o. de la ley 88 de 1928: Los alcoholes destinados a usos industriales, médicos o de beneficencia

cia, deben venderse a un precio no mayor de la mitad del fijado para el aguardiente común.

Parágrafo 2o. del artículo 1o. de la ley 47 de 1930: La Nación dejará de pagar a los Departamentos las indemnizaciones establecidas en la ley 88 de 1928 para compensar los perjuicios que la lucha antialcohólica les ocasione.

Art. 12.—(Ley VIII de 1909). Del producto bruto de las rentas cedidas por esta ley a los Departamentos se destinará el 10% de la de Licores y Degüello para los Municipios.

Art. 13.—La renta del Alcohol Impotable hace parte de las rentas cedidas a los Departamentos, pero éstos respetarán los contratos celebrados por el Gobierno sobre privilegio para su fabricación.

La ley 83 de 1925, en su artículo 11, autorizó a los Departamentos para monopolizar la producción del alcohol impotable. La ordenanza 47/26 (art. 5o.) declaró incluidas la producción, introducción y conservación y venta del impotable en el monopolio de licores de Antioquia para ser vendido a no más de \$ 0,30 la botella.

Relacionado con este capítulo encontramos una disposición sobre Guarapo y Chicha. La ley 47 de 1930 dice en su artículo 4o.: Las Asambleas departamentales gravarán la producción de la Chicha o el Guarapo con un impuesto no inferior a dos centavos (\$ 0,02) por litro, pudiendo elevarlo hasta cinco centavos (\$ 0,05).

Antes de que las Asambleas se reúnan para dar cumplimiento a esta disposición, seguirá rigiendo el impuesto que hoy se cobra al tenor del artículo 14 de la ley 88 de 1928.

Queda así modificado el inciso 1o. del artículo 14 de la ley 88 de 1928 y vigente el inciso 2o. y el parágrafo del mismo citado artículo.

El parágrafo aquí citado es el que más nos interesa, dice así: En los Departamentos en donde al tiempo de la sanción de esta ley no se halle establecida la renta sobre la producción y el consumo de la chicha y el guarapo, quedan prohibidos la fabricación y expendio de dichas bebidas.

Anís:—La ley 88 de 1928, en su artículo 13, dice: Facúltase a las Asambleas para establecer en provecho de los Departamentos el monopolio de la importación y el comercio interno del anís. El implantamiento del monopolio se sujetará en todo caso

a lo dispuesto en el artículo 4o. del acto legislativo número 3 de 1910 (artículo 31 de la Codificación actual).

La ordenanza 6/29 (artículo 11) estableció este monopolio en Antioquia. A este punto se refiere la ordenanza 34 de 1931.

3o.—**Licores Extranjeros.**—Fue cedida esta renta a los Departamentos por la ley 4a. de 1913 que en su artículo 97, atribución 36, dice: Monopolizar en beneficio de su tesoro, si lo estima conveniente, y de conformidad con la ley, la producción, **introducción** y venta de licores destilados embriagantes, o gravar esas industrias en la forma que lo determine la ley, si no conviene el monopolio.

Art. 17 de la ley 88 de 1928: Los impuestos de consumo que cobren los Departamentos no podrán ser menores, en lo sucesivo de los siguientes, liquidados sobre cada botella de 720 gramos o fracción:

1o.—Aguardientes extranjeros (Whisky, Brandy, Cognac, Ginebra, Pousse-cafe, Cremas, Ron, Anisado y similares a los anteriores), \$ 1,50.

2o.—Champaña y vinos espumosos \$ 2.00.

3o.—Vinos tintos, blancos y generosos, \$ 0,10 ctvos.

Parágrafo.—En ningún caso quedarán sometidos a gravamen de consumo los vinos medicinales.

Parágrafo.—Lo dispuesto en este artículo sobre impuesto de consumo a los licores extranjeros, no excluye la autorización que tienen los Departamentos para monopolizar la introducción de licores extranjeros de conformidad con el Decreto-legislativo No. 41 de 1905 aprobado por la ley 15 del mismo año y con el numeral 36 del artículo 97 de la ley 4a. de 1913.

La ordenanza 6a. de 1929 estableció en Antioquia el monopolio de introducción, conservación y venta de licores extranjeros. Se refiere a este Monopolio la ordenanza 17 de 1932 en la cual autoriza a las Diócesis la introducción de vinos extranjeros.

El monto de la Renta de Licores Nacionales en Antioquia es de más de cinco millones de pesos (\$ 5.000.000.00) y la de Licores Extranjeros alcanza a \$ 600.000.00.

4o.—**Degüello:** Esta renta fue cedida a los Departamentos por la ley VIII de 1909 en su artículo 1o., en parte transcrito, y que además ordena en el inciso tercero del mismo artículo "La Renta de Degüello de Ganado Mayor la constituye un impuesto

que no puede exceder de dos pesos oro para el macho y dos pesos con cincuenta centavos oro para la hembra, sobre cada res bovina que se de al consumo”.

El artículo 9o. de la ley 56 de 1918 modificó este inciso tercero y dispuso: Los Departamentos pueden fijar libremente la cuota del impuesto sobre degüello de ganado mayor (Municipios ley 224/38).

Sobre este punto tenemos una sentencia del Consejo de Estado que dice: “El impuesto de degüello es Departamental, trátese de un impuesto indirecto que repercute sobre el consumidor y no afecta ni al productor ni al industrial que beneficia la res. Los Municipios no pueden gravar ese consumo en sí; ninguna ley los faculta para crear impuestos que con esa actividad se relacionen. Los Municipios no pueden gravar objetos ya gravados por los Departamentos o por la Nación”. (Sepbre. 27 de 1937).

La ley 34 de 1925 en su artículo 4o. dispuso: Desde la vigencia de la presente ley, las rentas sobre consumo de tabaco y degüello no podrán darse en arrendamiento. Quedan a salvo los contratos existentes hasta su terminación los cuales no podrán prorrogarse.

En Antioquia este impuesto fue organizado por las Ordenanzas 12 de 1937, 34 de 1940 y 14 de 1945 y alcanza a unos \$ 900.000.00.

5o.—**Vinos Nacionales.** Respecto a este impuesto rigen las disposiciones siguientes:

D. Nacional No. 2932 de 1.936. Art. 1o.—) Las Asambleas Departamentales tienen la facultad de gravar con impuestos especiales de consumo en favor de los departamentos o municipios los vinos nacionales que se produzcan en sus territorios; pero no podrán gravar con impuesto alguno su extracción, producción o elaboración, ni el simple tránsito por los departamentos o los municipios, de los vinos legalmente fabricados en otros departamentos o municipios.

El impuesto de consumo que establezcan las asambleas departamentales para los vinos nacionales producidos fuera del departamento, no puede ser mayor que el que hayan fijado para los que se fabriquen en su propio territorio; por lo consiguiente, si no se gravan éstos, tampoco podrán gravarse aquellos.

Es entendido que si los departamentos produjeran o vendieran vinos ya sea de frutas nacionales o de frutas extranjeras in-

roducidas al país en cualquier forma o estado de conservación, iguales, superiores o inferiores en su calidad o en precio a los fabricados por las empresas particulares, no podrán establecer impuesto alguno sobre los vinos de frutas nacionales producidos por las empresas particulares dentro o fuera de su territorio.

Este impuesto está reglamentado en Antioquia por la Ordenanza No. 50 de 1.935 y la 33 de 1.940. El monto de él es de unos \$ 130.000.00.

60.—**Registro y Anotación.**—Cedida a los Departamentos por la ley VIII de 1.909. Art. 10.—Serán en lo sucesivo Rentas Departamentales, además de las que lo eran antes de la expedición de la ley 1a de 1.908 y que no estén cedidas a los Municipios, las de Licores Nacionales, Degüello de Ganado Mayor, **Registro y Anotación.**

La ley 56 de 1.904 tiene disposiciones que se relacionan con esta materia, lo mismo que la 52 de 1.920. Estas leyes fijan los actos sometidos a este impuesto, el monto de él y las personas que deben pagarlo; otras leyes relacionadas con él son: la 39 de 1.890, ley 89 de 1.931, 37 de 1.931, 128 de 1.936, 37 de 1.932. La Ordenanza 27 de 1.944 se refiere a este impuesto; en Antioquia alcanza a más de \$ 600.000.00.

**Nota:** Al tratar de los Vinos no transcribimos ninguna jurisprudencia, lo hacemos con el fin de aclarar algunas dudas que se han presentado en esta materia.

Dice el Consejo de Estado: "El art. 5 de la ley 88 de 1.923 no sólo autorizó a las Asambleas para gravar con impuestos especiales de consumo a favor de los Departamentos y Municipios los licores destilados extranjeros, sino también las "bebidas fermentadas nacionales y extranjeras "cuya proporción alcohólica pase del 40%, y en esta parte del mandato legal quedan los vinos comprendidos.... "Aun aceptando que el derecho de Aduanas fuera un tributo especial sobre cada artículo y que no obedeciera al concepto de importación, no debe perderse de vista que quien prohibió el doble impuesto fue la misma entidad que luego autorizó el segundo gravamen sobre las bebidas fermentadas extranjeras, estableciendo así una excepción a la regla general". (Nov. 22 de 1.933).

"Las Asambleas no pueden establecer que el impuesto sobre los vinos de frutas fabricados en los Departamentos se pague

tan pronto como vayan a salir de la fábrica para exportarlos, por que con ello se establece una medida que estorba, dificulta y embaraza el libre intercambio comercial de los vinos de producción nacional dentro del territorio del país". (octubre 22 de 1.935).

7o.—**Cervezas Nacionales.**—La ley 78 de 1.930 dispuso en su artículo 3o)....

Parágrafo. Declárase departamental la renta sobre consumo de cervezas, de acuerdo con la tarifa anterior, a partir del 1o. de enero de 1.931, en adelante.

La tarifa a que hace referencia el parágrafo anterior fue sustituida por el Decreto 2197 de 1.932. La ordenanza 15 de 1.931 es la que organiza y reglamenta la percepción de este impuesto en Antioquia. El monto actual de esta renta es de \$ 700.000.00.

**Jurisprudencia,** con relación a este impuesto tenemos la siguiente: "La Nación al ceder a los Departamentos el impuesto sobre consumo de cervezas, se reservó la facultad de fijar en lo futuro las tarifas de dicho impuesto y prohibió a las Asambleas modificarlas. De manera que la cesión quedó desde su origen sujeta a la condición de ser el legislador nacional quien debía regular en adelante la cuantía de ese nuevo gravamen, y en consecuencia, puede el mismo legislador, sin vulnerar derechos autónomos de los Departamentos, hacerlo a su arbitrio, pues repugna a los principios fundamentales de hacienda pública y de la ciencia fiscal que una vez creado un impuesto, éste haya de permanecer estático, intocable e inmodificable a través de los tiempos, sin tomar en consideración el desarrollo de la riqueza privada, los progresos de la economía en todos sus ramos, la situación general del país y las necesidades del Estado en orden al cumplimiento de sus fines y deberes sociales (Corte. Diciembre 12 de 1.941).

8o.—**Cervezas Extranjeras.**—El artículo 19 de la ley 88 de 1.928 facultó a los departamentos para establecer un impuesto al consumo de cervezas. Este artículo dispone: Quedan los Departamentos autorizados para gravar hasta con \$ 0.15 por cada media botella de 330 gramos o fracción el consumo de las cervezas extranjeras.

La Ordenanza 6a. de 1929 en su artículo 18 gravó, en Antioquia, con cinco centavos cada botella de trescientos treinta gramos.

El artículo 15 de la ley 45 de 1942 estableció un impuesto sobre las ventas que realicen las fábricas de cerveza. Dice este artículo: Establécese un impuesto equivalente al cinco por ciento (5%) del valor de las ventas que realicen las fábricas de cervezas, cuyo producido se cede a los Fiscos Departamentales, Intendenciales y Comisariales, a prorrata de los respectivos consumos.

Facúltase al Presidente de la República para poner en vigencia este impuesto, desde el 1o. de enero de 1943, y se le inviste al efecto de facultades extraordinarias.

El Gobierno Nacional expidió los decretos Nros. 2811 de 1942 y 20 de 1943 para organizar este impuesto. En Antioquia asciende hoy a \$ 300.000.00.

9o.—**Fondo de Ciegos.**—Este es un impuesto especial, de destinación especial, creado por la ley 37 de 1929: Art. 1o. Créase el impuesto Departamental denominado "Fondo de Ciegos", con el cual se gravará seis meses después de promulgada la presente ley, a los establecimientos denominados "salones, teatros, circos, hipódromos" etc., que se destinen a diversiones populares, impuesto que será recaudado por las oficinas departamentales respectivas.

La ley 143 de 1938 establece algunas modificaciones y aclaraciones a la ley anterior. La Ordenanza 8a. de 1930 reglamenta este impuesto en el departamento de Antioquia.

10o.—**Loterías.** Esta renta se compone de dos capítulos: el que produce la lotería del respectivo Departamento y el impuesto sobre loterías.

Respecto al primer punto conviene anotar la legislación existente.

La ley 64 de 1923 dispuso: Art. 1o. Solamente los Departamentos podrán establecer, desde la promulgación de la presente ley, una lotería con premios en dinero, y con el único fin de destinar su producto a la asistencia pública.

El Decreto 2.069 de 1940 se refiere igualmente a esta renta. La Ordenanza 2a. de 1931 creó la lotería del Departamento de Antioquia. La 12 de 1936 establece nuevas reglamentaciones a ella.

La ley 12 de 1932 estableció un impuesto para atender al empréstito patriótico sobre el valor de los billetes de lotería que componen cada sorteo y sobre el valor de los billetes de rifas.

Este impuesto no afecta los Departamentales. En la misma ley se les prohíbe a los Municipios gravar los billetes o los premios de las loterías.

La ley 143 de 1938 estableció también un impuesto sobre los premios mayores de cien pesos obtenidos por las personas en las loterías, destinado a las escuelas de ciegos y de ciegos y sordomudos.

El Decreto 503 de 1940 sobre "Fondo de Fomento Municipal" destinó los impuestos de la ley 12 de 1932 para que ingresaran a ese fondo.

El impuesto de loterías fue establecido por la ley 133 de 1936 que dispuso lo siguiente: Art. 1o. Es libre, en todo el territorio de la República la circulación y venta de loterías departamentales o municipales. En consecuencia ningún Departamento o Municipio podrá impedir ni estorbar la circulación y venta de billetes de loterías de otros departamentos o municipios.

Facúltase a las Asambleas Departamentales para gravar hasta con un diez por ciento (10%) del valor nominal de cada billete, y con destino exclusivo a la asistencia pública, la venta de billetes de lotería de otros departamentos.

El artículo 2o. se refiere a las loterías extranjeras, que pueden ser prohibidas o gravadas en igual forma.

Las Ordenanzas Nro. 2 de 1931, 43 de 1931 y 48 del mismo año reglamentan este impuesto en Antioquia. La 7a. de 1932 establece nueva reglamentación. La 27 de 1938 se refiere a los Sweepstakes.

El impuesto de loterías asciende en Antioquia a \$ 90.000.00

**Jurisprudencia:** "El pensamiento del legislador no fué el de que las rentas de las loterías de los Departamentos se destinaran a vías públicas y vías de comunicación, sino el de que su producido se destinara a los establecimientos de asistencia pública, como los hospitales, casas de salud, manicomios etc.". (abril 5 de 1933).

Como participaciones especiales de los departamentos, tenemos la sobre venta de oro físico y la proveniente de explotaciones petrolíferas. Estas participaciones están reglamentadas por las leyes 21 de 1935 y 4a. de 1941 con relación al oro; y 37 y 136 de 1931, 42 de 1936 y 55 de 1938 en lo que respecta a las cuestiones petrolíferas.

Otras sentencias que pudimos conseguir del Consejo de Estado con referencia a impuestos departamentales son:

"Los Departamentos no podrán poner trabas al cultivo y producción de artículos agrícolas aunque sean objeto de monopolio o sirvan como materia prima para la elaboración de productos monopolizados, establece el art. 26 de la ley 132 de 1931. Conforme a nuestra legislación, la coca es un artículo de libre cultivo y comercio, mientras no sufra transformaciones químicas; por consiguiente, entra dentro de la producción "(sic) (prohibición) establecida en beneficio de la riqueza nacional. por el artículo citado, la ordenanza que grava el cultivo de la coca con un impuesto que anula o destruye por completo la industria". (agosto 19 de 1934).

"A los impuestos de carreteras creados por las Asambleas en ejercicio de facultades constitucionales, puede dárseles el destino que se estime más conveniente, sin necesidad de consultar con los Municipios que sin gasto alguno a cargo de sus respectivos tesoros van a ser beneficiados con la obra realizada por el Departamento". (noviembre 6 de 1934).

"Es nula una ordenanza en que se instituye el impuesto de matrícula de vehículos y se fija su cuantía, porque todo lo que atañe a la reglamentación, aforo, exigibilidad e inversión de este tributo es de la privativa incumbencia del Municipio". (junio 26 de 1934).

"El impuesto que establezca una ordenanza sobre los vehículos que rueden por las carreteras del Departamento es legal, porque está dentro de las atribuciones de las Asambleas y porque la Nación no lo cuenta entre los que expresamente le ha concedido el legislador.... Tampoco debe confundirse con el impuesto de peaje, terminantemente prohibido en las vías departamentales o municipales que reciban auxilios del T. Nacional,.... pues aquel recae sobre el vehículo directamente, y éste sobre el derecho de tránsito por esas vías". (mayo 9 de 1933).

"El impuesto establecido en una ordenanza por cada tiquete para pasajeros que viajen en vehículos que transiten por las carreteras del Departamento, es ilegal, porque la ley 106 de 1927 en sus artículos 1o. a 6o., lo estableció como tributo de la Nación". (marzo 9 de 1933).

(Continuará).