

existe la affectio societatis, sino la conveniencia propia. Como es aquella y no ésta la que debe regir los destinos de las sociedades, tal destitución sin causa justa, sólo por voluntad de una mayoría, debe ser inválida. Si la affectio societatis y el bien social de ella derivado hubieran de ser los únicos factores que determinan la revocación o destitución de un director, ésta solamente tendría lugar cuando fuera dañosa a la sociedad. Por lo tanto, la revocación, como hija caprichosa del capitalismo, habría desaparecido». (1) Correspóndele al Estado buscar los medios adecuados para hacer que tan laudable fin se alcance. A él podría llegarse estableciendo acciones rápidas instauradas por cualquier socio, ante la Superintendencia de Sociedades Anónimas, por ejemplo.

Para terminar, podemos decir que en las corrientes de renovación de las sociedades económicas los accionistas no son ya propietarios absolutos de la empresa; la necesidad de asegurar los intereses permanentes de ésta, y las conveniencias de la colectividad los ha despojado de muchos de sus antiguos atributos. La práctica de las acciones con voto privilegiado puso término a la antigua igualdad en la gestión de la empresa. El control judicial de las decisiones de la asamblea, admitido ya en jurisprudencia y consagrado por la última legislación, abocó sus poderes de soberano absoluto. Junto a su interés de propietarios del capital social se ha alzado, reclamando su parte, el interés colectivo, que encarna el Estado. El nuevo derecho de sociedades anónimas tiende cada vez con mayor energía a transformar a los accionistas en especie de acreedores preferentes de la sociedad, que reciben como remuneración de su capital una participación variable en las utilidades de su deudor la persona jurídica sociedad. (2)

En fin, los católicos que aceptan que el régimen actual no puede transformarse integralmente hacia la economía católica, pero pretenden que los principios cristianos salven, si así puede decirse, a la sociedad anónima y de superestructura capitalista se desenvuelva en institución de perfiles sociales, creemos que alcanzarán muy poco y que mejor harían en emplear sus fuerzas en luchar por la implantación de un régimen cooperativo de noble prosapia cristiana. La sociedad anónima será siempre lo que dice Antonio Rocha: «Son creadas para ganar dinero; su fin es hacer el comercio por todos los medios, aun los más deshonestos. Son personas jurídicas, o como por ironía, se dice, son personas **morales**, pero que, a diferencia de los humanos de las personas naturales, su actividad está orientada únicamente por interés material; la especulación sordida es el móvil de sus acciones. Sólo que no tiene el freno de los hombres, en algún afecto, ni en las consideraciones de familia ni de sociedad. Y resultan así tremendos monstruos que todo lo pueden porque no reparan en los medios y subvierten y revolucionan la economía como pulpos sin conciencia y sin moral. (3)

CARLOS MARIO LONDOÑO

Capítulo IX del Libro en preparación: La Sociedad Anónima.

(1) Joaquín Azpiazu, S. J. Obra citada, pág. 491.

(2) Raúl Varela V. Obra citada, página 146.

(3) Antonio Rocha. Revista citada, página 11.

EL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

Por el doctor
ELIAS ABAD MESA

El Impuesto de Industria y Comercio

I

Dice el artículo 197 de la Constitución: «Son atribuciones de los Concejos que ejercerán conforme a la ley, las siguientes: **Votar, en conformidad con la Constitución, la ley y las ordenanzas** (las subrayas son mías) las contribuciones y gastos locales».

Igual norma existía en la Constitución de 1886, aunque concretada únicamente a la conformidad con las Ordenanzas expedidas por las Asambleas, lo que indica persistencia, desde entonces, de un criterio que reviste especial importancia, según se verá, corroborado por las disposiciones que en seguida transcribo:

«Ley 4ª de 1913. «Artículo 169. Son atribuciones de los Concejos. . . . «2ª. Imponer contribuciones para el servicio municipal, dentro de los límites señalados por la ley y las ordenanzas, y reglamentar su recaudación e inversión».

«Artículo 196 (de la misma ley). Las Asambleas Departamentales fijarán los impuestos que pueden establecer los municipios, sin permitirles gravar objetos gravados por el Estado, y pueden aquéllas ceder a éstos el todo o parte de lo que les corresponda conforme a las leyes. . . .»

En el Código de Régimen Político y Municipal de 1888 se consignó (artículo 149) un mandato idéntico al inmediatamente anterior.

Se hallan vigentes ahora, además de los preceptos transcritos, relativos al caso en estudio, los contenidos en las Leyes 89 de 1936, 115 de 1948 y concordantes, que incorporan ya en beneficio de los municipios cuyo presupuesto anual exceda de doscientos mil pesos algunas de las reglas de la Ley 72 de 1926, en virtud de la cual se señaló un régimen de excepción para Bogotá, una de ellas el artículo 6º que establece: «El Concejo Municipal de Bogotá, puede organizar libremente sus rentas, percepción y cobro, ya por administración directa, delegada o por arrendamiento y darles el

destino que juzgue más conveniente y sin necesidad de previa autorización de la Asamblea departamental. Puede además, sin esa autorización crear los impuestos y contribuciones que estime necesarios, dentro de la Constitución y las leyes».

Así, para tales efectos, para algunos que no vienen al caso o propios del rodaje interno y para permitirles crear impuestos en general y otros que expresamente se designan (de valorización, aumentos del predial, etc.), se dio entidad propia o más elevada categoría a ciertos municipios, usualmente denominados mayores.

El llamado «impuesto de industria y comercio» se origina en la Ley 97 de 1913. Esta facultó a Bogotá para crearlo «sin necesidad de previa autorización de la Asamblea Departamental» y dispuso en su artículo 7º que las asambleas podían facultar a los demás municipios para imponer las contribuciones a que tal Ley se refiere, con las limitaciones que creyeran convenientes; ley que actualmente rige con las modificaciones deducibles de la 72 de 1926 y las demás especiales citadas que la adicionan o que, en parte o en todo, incorporan su contenido en ellas de manera explícita e implícita. En realidad las asambleas admiten que los municipios de los respectivos departamentos establezcan, y lo han establecido, el impuesto de «industria y comercio».

De acuerdo con el artículo 1º de dicha Ley 97, han tenido y tienen cabida los siguientes gravámenes:

«...f). Impuesto de patente sobre carruajes de todas clases y vehículos en general, incluidos los automóviles y velocípedos; sobre establecimientos industriales en que se usen máquinas de vapor o electricidad, gas y gasolina, sobre clubes y diversiones de cualquier clase, casas de préstamo y tiendas de expendio de cualquier clase».

«...l). Impuesto de inscripción de fondas, posadas, hoteles, restaurantes, casas de inquilinato, cualquiera que sea su denominación».

Debe observarse que la enumeración transcrita de objetos o materias gravables es taxativa, o sea que no comprende actividades civiles, industriales y comerciales y negocios o establecimientos muy numerosos por cierto, distintos de los que en ella se incluyen y que lo advierto de una vez, no podrán sujetarse a contribución alguna.

El Municipio de Medellín no ha tomado en cuenta las ordenanzas sobre el particular y ha extendido hasta más allá de las previsiones de la Ley 97 el referido impuesto, apoyándose para ello en el artículo 6º de la Ley 72 de 1926, en forma que aunque éste no adoleciera, y sí adolece, de la facha de inconstitucionalidad, no se ciñe a principios ineludibles de la Constitución y las leyes.

II

INCONSTITUCIONALIDAD DEL ART. 6º DE LA LEY 72 DE 1926

Ella comprende los artículos 1º y 2º de la Ley 89 de 1936, el 1º de la Ley 195 de 1936, el 1º de la Ley 63 de 1938, el 18 de la Ley 1ª de 1943, el 2º de la Ley 116 de 1948 y las concordantes en cuanto mediante ellas sea aplicable dicho artículo 6º. En otros términos, la inconstitucionalidad resulta de la parte de tal artículo que en materia de contribuciones y gastos de

los municipios los exime de la intervención o de la previa autorización de las respectivas Asambleas Departamentales.

Esas normas violan directamente el ordinal 2º del artículo 197 de la Constitución transcrito arriba, aunque podría considerarse que respecto de Bogotá a partir de la vigencia del artículo 199 de la misma (Acto Legislativo de 1945) que admite que la ley y sólo la ley organice a la capital de la República sin sujeción al régimen municipal ordinario, tal vez no habrá objeción válida, por más que el Congreso no haya fijado aún el estatuto para Bogotá.

Se argüirá que la intervención de las Asambleas en lo que hace a contribuciones y gastos de los municipios se subordina a las reglas que el legislador dicte, ya que el primer inciso del Art. 197 se remite a la ley para el ejercicio, por los Concejos, de las facultades dadas a éstos. Pero, de una lectura atenta se deduce que por este extremo no se consagra un sometimiento de las Asambleas, y en igual medida aparecería absurdo que para el mismo fin la Constitución se sujetara al arbitrario del Órgano Legislativo.

El alcance del artículo 197 id., ha sido determinado por la jurisprudencia tocante al significado de la palabra «contribuciones», y al papel —creación o autorización para establecerlas los Departamentos— que al Congreso le incumbe. Algunas doctrinas de la Corte y del Consejo de Estado, plenamente aceptadas, definen el llamado «sistema tributario nacional» de rigurosa observancia para las Asambleas. Y ello se confirma con los antecedentes legislativos expuestos, para que se concluya que el régimen general vigente en cuanto a establecimiento de tributos o «contribuciones» municipales, es y debe ser de sujeción de los Concejos a las autorizaciones dadas por ordenanzas, siendo de gran significación el que durante muchas legislaturas, desde 1886, se presumiera que el cometido constitucional de las ordenanzas fuera el indicado.

Es inaceptable que tal formalidad, la autorización previa o la que quepa y en otro caso alguna inevitable, pueda pretermitirse por mandato expreso, o que los Concejos, arbitrariamente, puedan no tomarla en cuenta, o que, como ha sucedido, la Ley imponga la dependencia directa de los concejos a ella para creación de gravámenes, desechando la autorización o cualesquiera medidas que las ordenanzas tengan a bien adoptar.

Confrontando la norma constitucional (artículo 197 ib.) y el referido artículo 6º, en cuanto se aplica a municipios distintos de Bogotá, la contradicción o incompatibilidad se hace evidente. A la vez, tal artículo 6º por sí mismo, contiene una incongruencia manifiesta porque invoca la Constitución a tiempo que la viola.

No hay cómo concluir de los preceptos de la Carta, que el legislador en 1926, 1936, 1938, 1943, 1948, etc., como se dice al comienzo de este aparte, fuera competente para disponer lo que dispuso. Y si replica que el texto directamente violado habla de «conformidad» de los acuerdos sobre tributos y gastos con la Constitución, la ley y las ordenanzas (forma conjuntiva), para que de ello se desprenda que el silencio de las ordenanzas implica autorización o algo más simple, o sea que está admitido lo que no se prohíbe, o que el permiso legal, cualificado o no, basta para el lleno de todos los requisitos, se llegaría al absurdo, porque no se trata de que

se callara sobre el particular, sino de haberse descartado de manera expresa la posible intervención de las Asambleas, o de prohibirla; y luego, en el campo del derecho público y, ante todo, en el del constitucional, las funciones que se señalan son las únicas que pueden ejercitarse (parte final del artículo 2º de la Carta), o mejor, porque dentro de nuestra estructura institucional, las funciones públicas suponen deberes, y además, porque no le compete al Congreso sustituirse a las Asambleas, ya que uno y otras tienen su propia esfera, no obstante cierta subordinación en otros aspectos.

El artículo 187 de la Constitución faculta a la Ley para dar a las Asambleas atribuciones distintas de las que la misma Constitución les confiere, no para modificarse o desconocer las dadas por ella. Y únicamente admite, por excepción —caso diferente del que se contempla— y siempre de modo expreso, que el legislador fije condiciones o límites a la competencia constitucional de las asambleas para que creen contribuciones departamentales. Y digo «por excepción» considerando la norma según la cual los departamentos tienen independencia para la administración de los asuntos seccionales, con las limitaciones que la Constitución, no la ley, establece, salvo, repito, si la Constitución se remitiere a la ley. Tomo el vocablo «administración» en el amplio sentido que le corresponde.

Los órganos del Poder Público deben ejercer sus funciones en los términos de la Constitución, es decir, en ella encuentran un límite que no les es dable sobrepasar. Es también elemental que el Congreso tiene tan definido su radio de acción como la rama ejecutiva y la jurisdiccional y está sujeto a ella y en un todo sometido a su imperio. El régimen de los departamentos, en especial el de las asambleas y aun el de los concejos escapan a la creencia de que, en sentido jerárquico, esté el Congreso por encima de dichas corporaciones o de que el Congreso posea la prerrogativa de imponerles sus mandatos, excepto por autorización constitucional, la que no sería posible presumir y puesto que la Constitución siempre prevalece y ha mandado que las contribuciones municipales se voten o creen también de conformidad con las ordenanzas, es inadmisibles que el Congreso haga, como lo hizo, o pueda hacer caso omiso de ellas.

En materia de contribuciones municipales, la ingerencia del Congreso y de las Asambleas están en el mismo pie u operan y deben operar con idéntica fuerza. Y puesto que la Carta dice escuetamente en el ordinal 2º del artículo 197 que ha de existir conformidad, o sea la expuesta, ¿cuál el de las Asambleas? No es atributo de la jurisprudencia llenar el vacío, despejar la vaguedad al respecto, pero lo cierto es que estamos en presencia de acto del Congreso —artículo 6º de la Ley 72 de 1926— según el cual el Congreso asumió una actitud excluyente extralimitándose. A la ley no le es dado reglamentar la carta o interpretarla a su amañó o darle eficacia sino cuando la Carta se lo permite.

Por lo demás, tanto como las del Congreso es la amplitud de que las Asambleas gozan para estatuir lo que sobre el particular estimen necesario y conveniente, sobre todo si se repara en que el conocimiento más cerca que tienen de las circunstancias seccionales y locales les da asidero para apreciar hasta dónde los respectivos habitantes soportan las cargas tributarias, o a qué condiciones peculiares al medio han de someterse éstas, a fin de que

también haya equilibrio entre la acción del departamento y la de los municipios que lo integran, sin que se omita el punto de vista nacional.

No deja de ser significativo como antecedente refiriéndolo a los distritos respecto de las asambleas, el que el Código de Régimen Político y Municipal de 1888 (Ley 149) hubiera dicho que los departamentos no podrían crear nuevos impuestos sin autorización del Congreso, para lo cual se requería un informe sobre la necesidad y conveniencia del respectivo tributo (artículo 162).

La norma constitucional de excepción para el municipio de Bogotá indica que la ley, antes de expedida, nunca fue facultada para someter a la capital de la República y a todos los demás municipios a régimen distinto del ordinario o, más claro, que al Congreso no le compete en la actualidad, sino con relación a Bogotá, sustraer dicho municipio a la ingerencia de la Asamblea de Cundinamarca, aunque nada se opondría a que la exigiera.

Si la «conformidad de las contribuciones municipales con las ordenanzas se traduce en autorización previa, ¿podía el Congreso abolir la Carta en esa parte? O ¿en qué consiste esa conformidad o de dónde se deriva competencia el Congreso para que mediante interpretación de la Carta, deduzca, como dedujo, que esa autorización no es la que la Constitución prevé?

En realidad, la Constitución autoriza en abstracto o estatutariamente las contribuciones, diciendo que en tiempo de paz solamente el Congreso, las Asambleas, y los Concejos pueden crearlas, condiciona las indirectas, inclusive la de aduanas, y las somete al requisito de inclusión presupuestal; el Congreso las autoriza también designándolas, creando las nacionales o permitiendo su establecimiento a los departamentos y municipios y la jerarquía de normas (Constitución, ley y ordenanzas) se aplica así con idéntico criterio: la ley ajustada a la Constitución, la ordenanza a los «límites y condiciones que señale la ley» y ante todo, a la Constitución, y los acuerdos a la Constitución, la ley y las ordenanzas, sin saltos, dentro del anotado procedimiento, en la escala de rigurosa subordinación y de modo que cualquier concejo o ninguno eluda el mandato de la asamblea o, con prescindencia de ella, pretender que sus facultades tributarias emanan directamente del Congreso.

Por último, la conveniencia o la necesidad de vivir y progresar de los distritos no justifican transgresiones, como tampoco el ineludible tutelaje de las asambleas constituye estorbo o supone trabas a su progreso.

III

LA LEY 20 DE 1946

Ya por otro aspecto, esta Ley suscita problemas que tocan asimismo con el impuesto de industria y comercio y con otros, y que no dejan de constituir un contratiempo para el arbitramento distrital.

Son del tenor siguiente sus artículos 1º y 2º:

«1º. Prohíbese a los Departamentos y Municipios imponer o cobrar gravámenes de cualquier clase o denominación a la producción y tránsito de los artículos alimenticios de primera necesidad que determine el Ministerio

de la Economía Nacional, tales como papa, arroz, frutas, legumbres, plátano, lentejas, garbanzo, arveja, azúcar, panela, leche y sus derivados, frijoles, maíz, etc. así como a los establecimientos, actividades y elementos destinados a su producción.

«2º. La prohibición establecida en el artículo 1º de esta Ley no afecta el impuesto predial ni los de degüello y bebidas alcohólicas y fermentadas, ni los derechos por plazas de mercado o almotacén...»

Relacionando ambas disposiciones, se halla claro que la exención de gravámenes recae para el efecto previsto que es sin duda el de abaratamiento de las subsistencias, sobre todos los que difieran de los mencionados en el artículo 2º, o sea el de patentes o industria y comercio, el de caminos, el de mercancía extranjera, etc.

Una y otra se refieren no sólo a artículos alimenticios en su estado natural, sino también a los de igual naturaleza que resulten de un proceso de elaboración o manufactura, tales como el azúcar, la panela, los derivados de la leche y los que haya querido incluir el Ministerio de la Economía en sus decretos reglamentarios, o sea el 0594 de 1947 y los posteriores.

Dicho decreto reproduce la lista de artículos alimenticios relacionados y añade la mantequilla, el queso con crema o descremado, pescado de mar y de río, manteca de cerdo, grasas y aceites vegetales aptos para el consumo humano, cebada, trigo y harina de trigo. En la segunda regla del mismo consta que «los artículos anteriores se han enumerado por vía de ejemplo. El Ministerio de la Economía queda facultado para determinar, por medio de resoluciones en casos de duda, cuáles artículos son de primera necesidad». Y así es que los similares de aquéllos quedan amparados o comprendidos en la anotada finalidad de la Ley 20 id.

Y por cuanto el artículo 1º de ella abarca también, para eximirlos de imposición y cobro de cualquier clase, los establecimientos, actividades y elementos destinados a la producción de ellos, lógicamente resalta la intención del legislador de librar de trabas fiscales, en todos los municipios del país, a los hatos, sementeras, molinos, trapiches, las fábricas de chocolates, galletas y comestibles y bajo el nombre de «elementos», la maquinaria, los equipos y los implementos respectivos.

Se objetaría que dicha ley no afecta las contribuciones establecidas anteriores a ella. Pero repárese en que se refiere al cobro y en que su artículo 2º, por cuanto libera de sus previsiones determinados impuestos, indica que los demás, a partir de su vigencia, deben considerarse suprimidos en atención al objetivo que persigue.

Se dirá así mismo, que puesto que, v. gr. toda fábrica, todo establecimiento donde se elaboren artículos de primera necesidad, combina indispensablemente la manufactura con la distribución y debe atribuírsele la calidad de expendio, fenómeno independiente este último contemplado en las normas legales relativas al impuesto de industria y comercio, no hay que perder de vista que dentro del propósito claro de abaratar las subsistencias y en atención a la naturaleza propia de las actividades fabriles y mercantiles, debe interpretarse la ley en el sentido de que produzca un efecto y no ninguno.

IV

OTROS ASPECTOS

De acuerdo con el artículo 43 de la Constitución «en tiempo de paz SOLAMENTE el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales podrán imponer contribuciones»...

Este principio excluye, de manera absoluta, el ejercicio por otros organismos o funcionarios de tal atribución. Refrenda el postulado democrático conforme al cual, la votación, la creación, el establecimiento de impuestos, es tarea esencialmente representativa. Lleva implícita, según el origen y la historia de nuestro Derecho Constitucional o la reiteración constante de ciertas normas a través de los distintos estatutos fundamentales de la República, la regla del artículo 11 de la declaración de Derechos de la Revolución Francesa en 1879, concebida así: «Todos los ciudadanos tienen el derecho, por ellos mismos o por sus representantes, de constatar la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de verificar su empleo, de determinar la cuota, la asignación, el recaudo y la duración...»

Y de él emanan otros precisos y claros que la doctrina constitucional y administrativa, los autores y la jurisprudencia, han sentado como inmovibles. Se inspira uno, aunque no se acuda a la norma del Código Civil conforme a la cual las palabras de la ley deben entenderse en su sentido natural y obvio, en que el vocablo «contribuciones», comprensivo de los impuestos, tributos o cargas públicas, posee características que han de apreciarse y ponerse en práctica según los postulados de la ciencia de la Hacienda Pública, o sea, respetando la justicia (igualdad) y fundándose en la certeza (conocimiento anticipado de sus modalidades), en la comodidad y en la economía. Otro se traduce en que la delegación en derecho público, salvo excepción constitucional expresa, y de todos modos en cuestiones impositivas, es un imposible jurídico, y así lo indica la palabra «solamente» de aquel artículo 43, palabra que referida a los Concejos denota que son ellos y sólo ellos los facultados para votar o crear contribuciones municipales o que a otros organismos no se les ha dado competencia con tal fin. Aquí, de nuevo, opera la regla con arreglo a la cual, por lo que hace a funciones públicas, únicamente puede hacerse lo que expresamente se permite, a diferencia de lo que ocurre en el campo del derecho privado. Y hay otros no menos permitidos, como el de que los tributos no pueden ser confiscatorios, y el de la generalidad de los mismos, entendida en el sentido de no caber gravamen a todos los asociados, sino a quienes se encuentren en las mismas condiciones... esto es que el papel sellado tenga un mismo precio para todo el que lo solicite, que las mercancías de determinada clase de la tarifa de aduanas paguen conforme a ella cualquiera sea el introductor, que no haya privilegios o exclusiones dentro de ciertas circunstancias, ni exenciones inspiradas en móviles ajenos al interés público o social.

En la exposición brillante de esos principios se apoya la demanda que en septiembre de 1948 presentó ante el Tribunal Administrativo el doctor José Roberto Vásquez. La dirige contra determinados acuerdos del Concejo y ciertos actos de organismos de este municipio de Medellín. Comparto

sus conceptos, que aunque no acogidos por el Tribunal, son objeto ahora de estudio en el Consejo de Estado para fallo definitivo. De ahí por qué considero ocioso repetir sus puntos de vista, que contribuyen en gran medida al esclarecimiento del problema.

Sin embargo, ya mediante un examen de las normas sobre impuesto de industria y comercio vigentes en Medellín, procuraré concretar el alcance de mis anteriores observaciones y de formular otros reparos.

Como el doctor Vásquez anota, «regulan la materia los Acuerdos 236 de 1933 y 113 de 1936, con algunas adiciones de los Acuerdos, 19, 87 bis y 95 de 1938 y 77 de 1940, que sustancialmente estatuyen: una tarifa de clasificación que comprende 76 clases, con un máximo de Z 10.00 por mes y una mínima de 0.50; tomar como base para la determinación del gravamen, el volumen de operaciones de cada establecimiento efectuadas en período de seis meses; sacar un promedio mensual y tomar de este promedio "UN TANTO POR MIL" determinado por una junta clasificadora de acuerdo con el margen de utilidades que en términos normales y en concepto de peritos pueda dejar cada clase de negocio; las clasificaciones que haga esta junta (que unas veces se llama Consultiva Municipal y otras "Clasificadora", otras "Asesora de Impuestos Municipales" y otras "Junta de Impuestos Municipales") se someten a la aprobación del Concejo; pero en receso del Concejo se delega en el alcalde, mediante el voto previo y favorable de esa Junta: a) La facultad de hacer las clasificaciones de establecimientos industriales, para el efecto de fijar la cuantía de los impuestos indirectos que se deban pagar. (Debe entenderse que esta delegación se refiere a establecimientos no clasificados por el Concejo); y b) La facultad de resolver las reclamaciones que hagan los contribuyentes. Los reclamantes tendrán derecho a solicitar del Concejo, cuando éste se reúna, reconsideración de las resoluciones del alcalde; por último —y esto hay que considerarlo como un precepto sustancial— dispone el artículo 13 del Acuerdo 113: «Las clasificaciones de impuestos aprobados (sic) por el honorable Concejo Municipal no podrán ser variadas sino por la misma Corporación».

Debe agregarse a la reseña precedente el Acuerdo 14 de 1947.

La síntesis así presentada por el doctor Vásquez revela una situación harto anómala. En efecto:

a) Objetos o materias gravables.

La imposición de contribuciones por los Concejos debe hacerse también «dentro de los límites señalados por la ley».

Se anotó que la enumeración del artículo 1º de la 97 de 1913 es taxativa y que en el 7º de ella se admitió que los municipios distintos de Bogotá podían siempre que las Asambleas los facultaran, crear los impuestos a que dicha ley se refiere.

Sin embargo, en 1933 (Acuerdo 236) o sea antes de hacerse extensiva a ciertos distritos la Ley 72 de 1926, el Concejo de Medellín mencionó, para la obligación de pago mensual y anticipado, fuera de los objetos o materias gravables según la Ley 97 de 1913, las «agencias u oficinas de negocios», las «empresas de beneficios de granos, minerales, etc.», las «fotografías», las «barberías», los «establecimientos de toda clase de negocio»..., añadiendo que «en las agencias u oficinas de negocios... se entienden comprendidos

los establecimientos de toda clase de negocio o especulación no detallados en la enumeración precedente, ya se trate de negocios propios o ajenos y verifiquense o no en un local o apartamento determinado».

En 1941 (Acuerdo 9) invocados ya los artículos 6º y 7º de la Ley 72 de 1926, incurrió el Concejo en idéntica extralimitación al disponer que se gravarían también «todas las actividades de negocio, tales como... actividades de bolsa, propaganda comercial, arrendamiento de propiedades, comisiones, administraciones de bienes etc.».

Y ello no obstante que en 1938 (Acuerdo 19) había preceptuado, sin dejar margen para excepciones y en forma que hacía inútil cualquiera especificación o enumeración, que «toda persona natural o jurídica o asociación que éntre a ejercer alguna actividad industrial, comercial o negocio en el municipio de Medellín, pagará al Fisco Municipal un impuesto cuya cuantía será fijada por la Junta de Impuestos Municipales, de manera que guarde relación con la clasificación contenida en el artículo 23 del Acuerdo número 236 de 1933».

Es verdad que la ordenanza 50 de 1919 (artículo 32) autorizó a los municipios para gravar objetos, actividades o negocios, excediéndose asimismo al señalarlos, lo que, por lo mismo, indica que tal estatuto infringe la Ley 97 de 1913. Por cierto, esa Ordenanza fijó en su artículo 42 que «la cuantía de los impuestos será fijada libremente por los Concejos, consultando la equidad y la justicia y con la aprobación del Gobernador, a excepción de los casos en que la ley o las ordenanzas lo determinen».

Y si bien ha habido fallos favorables a la viabilidad de alguno de los gravámenes referidos, nada se opondría hoy al restablecimiento, por distintos conceptos, entre ellos los enunciados, del imperio de la Constitución o de la ley.

b). Naturaleza del impuesto.

Las Asambleas, manda la ley, no pueden permitir que los municipios graven «objetos gravados por el Estado» (quiso decir que «por la Nación»).

En cuanto a determinación del gravamen por industria y comercio, los acuerdos toman por base «el volumen de las operaciones de cambio o realizaciones brutas expresadas en pesos colombianos... y de este promedio se tomará un tanto por mil... de acuerdo con el margen de utilidad que en términos normales y en concepto de peritos pueda dejar cada clase de negocio» (el 236): o lo hacen recaer sobre toda persona natural o jurídica o asociación que esté ejerciendo o entre a ejercer una actividad industrial, comercial o negocio en Medellín (el 19 de 1938); o prevén la formación de tarjeta para cada establecimiento y su dueño o administrador (el 87 bis); o hablan de que la notificación a los contribuyentes (el 95) se hará por medio de listas; o, al considerar distintos factores (el 77) concluyen en el sentido de que se aprecien las utilidades posibles del negocio, desde luego para la fijación de un tanto por mil indefinido.

A dicho impuesto se le califica, además, de indirecto, lo mismo que en la Ordenanza 50 de 1919 citada.

En concepto del Consejo de Estado (noviembre 10 de 1922), «dícese de una contribución que es directa cuando se cobra al que posee, al que lucra, al que procede por la simple ejecución de actos que suponen capaci-

dad jurídica o económica para lucrar, poseer o para producir, y sin tener en cuenta jamás a terceras personas».

Los autores atribuyen la calidad de directos a aquellos que, atendiendo al método de recaudación, se reclaman nominativa, regular y periódicamente, de las personas inscritas en determinados registros, en proporción a su patrimonio o renta, e indirectos a los que pesan sobre personas determinadas, por realización de ciertos actos (cambios, consumos) con los que se relaciona el pago del tributo. O afirman que el directo grava el capital o los beneficios, o que hay que reparar, para que tenga tal carácter, en los indicios de capacidad contributiva, de modo que las riquezas se graven en la fuente. Se toma el conjunto de los negocios, se parte de la idea de patrimonio. Los impuestos indirectos se refieren a acontecimientos más o menos ocasionales o inestables, sin mirar para nada a la capacidad del interesado.

Aparece así que al tenor de los comentados actos del Consejo, el impuesto de industria y comercio que en Medellín se percibe presenta signos de directo. Por su origen, que no se halla en la legislación anterior a 1913, es el francés «de patente» y así lo denomina dicha ley, que se funda en declaraciones y da lugar o daba, puesto que fue suprimido al implantarse en Francia el impuesto sobre la renta o cobro de porcentaje sobre los beneficios.

En las condiciones expuestas, se suscita por lo menos la duda de si puede coexistir con el impuesto sobre la renta. En la forma que los acuerdos le han dado. La Asamblea decidiría a éste y a otros respectos. Y en cuanto a que se conformara estrictamente a la Ley 97 de 1913, sin salirse del ámbito que ella señala, y se alegare que procede seguir cobrándolo porque de modo especial se autorizó, replicar que su nombre no cambia o desvirtúa la naturaleza del objeto gravable —la utilidad o el beneficio— y que hay ejemplos de contribuciones departamentales —para las que rige también la prohibición del doble tributo— que automáticamente hubieran de cesar o extinguirse sin que así se dispusiera por el simple hecho de haberlas establecido la ley o el decreto para la Nación (el impuesto de gasolina creado en 1929 y el de ventas de textiles en época posterior, ambos por la Asamblea de Antioquia, etc.).

c) El tanto por mil.

De este punto se ocupa, con abundancia de argumentos, la demanda del doctor José R. Vásquez.

Con todo, caben algunas observaciones adicionales. En primer lugar la de que si se revisan cuidadosamente las leyes, ordenanzas y acuerdos creadores de impuestos de toda clase, se encuentra que el Concejo de Medellín sobre industria y comercio, por este aspecto, se distingue por su «originalidad» en cuanto que es el único estatuto que no fija el tanto por mil o la base de la tributación, sino un tanto por mil impreciso, indefinido o que mantiene en la ignorancia a las autoridades y a los contribuyentes sobre su cuantía.

Sea la segunda la de que la liquidación del tributo es o debe ser, según la técnica jurídica, apenas función complementaria, meramente mecánica, simple cómputo aritmético, en vista de las circunstancias patrimonia-

les o de orden económico dentro de cada caso individual, particularización de las normas generales relativas a materias u objetos gravables y a la cuota, cantidad o alicuota dadas de antemano y sin que nd quede al arbitrio del funcionario o organismo ejecutor.

Imponer una contribución equivale, ante todo, a expresar cuánto afecta o ha de afectar a quien debe satisfacerla. Los demás atributos de la misma —denominación del impuesto, factores que se toman en cuenta— son, en cierto sentido, secundarios. Los acuerdos del Concejo de Medellín callan sobre la cuantía o medida del pormilaje, siendo que, repito, solamente los Concejos, en este caso, pueden imponer contribuciones o elaborar todas las reglas propias de la imposición. Si no, la arbitrariedad se hace posible al igual de los equívocos y hasta de las represalias a los favoritismos incontables.

d). Factores para la imposición.

El Acuerdo 77 de 1940 manda tener en cuenta los siguientes:

1°. Valor del alquiler del local.

2°. Volumen de negocios.

3°. Clase de negocio y mercancía que se expendan.

4°. Apreciación sobre utilidades posibles del negocio, teniendo en cuenta los gastos que ocasione.

Estos factores no podrían considerarse aislados uno u otro indistintamente, sino en conjunto y de suerte que los tres primeros concurren a la verificación de las circunstancias que el último contempla.

Y, por lo pronto, interesa destacar que si a veces, como ocurre en la práctica, se aprecia el alquiler, o el volumen de los negocios, etc., se desconoce el principio de la «generalidad» del impuesto, consecuencia del de la igualdad ante las cargas públicas que fundamentalmente informa dicha noción. A todos los que se hallen en idénticas condiciones debe gravárseles en igual medida. La desigualdad hace pagar más al obligado que al resto de los ciudadanos o que a los exentos sin causa o motivo por el mismo concepto. Más claro: gravar por industria y comercio a unos teniendo en cuenta el alquiler del local, deja por fuera a los que soportan la obligación por volumen y viceversa y así se trataría de tributos distintos bajo un solo nombre que por carencia de criterio uniforme, consagran la desigualdad de todos frente al Fisco.

e). Delegación en el Alcalde (Acuerdo 113 de 1936).

Es el II el artículo que como lo demuestra el doctor Vásquez, viola flagrantemente la Constitución y la Ley.

Dice así:

«Delégase en el Alcalde Municipal en los períodos de receso del Concejo, la facultad de hacer las clasificaciones de establecimientos industriales, para el efecto de fijar la cuantía de los impuestos indirectos que se deba pagar. Estas clasificaciones se harán con el voto previo y favorable de la Junta Asesora de Impuestos Municipales».

Sobra un examen acerca de la imposibilidad jurídica de la delegación de funciones públicas. Valga, para corroborar esta tesis, el ejemplo según el cual, a título de excepción, la Carta (Acto legislativo de 1936) admitió que el Presidente de la República pueda conferir a los ministros y goberna-

dores algunas de las que le corresponden como suprema autoridad administrativa de acuerdo con la Ley.

También en el municipio se halla marcada la línea de separación de atribuciones del Concejo y del Alcalde. Al Concejo sólo le incumbe una función normativa. El alcalde ejecuta los acuerdos, pero sus disposiciones, aún si los reglamentos se subordinan a ellos y en manera alguna estatuyen sobre materias exclusivamente reservadas al Concejo, como lo he expuesto con demasiada insistencia.

Ejecutar es aplicar a casos particulares, uno a uno, individualizar, pero no sustituirse al encargado de prescribir en forma impersonal y abstracta, o se al Concejo, mucho menos decidir para todos las generalidades de la cuestión impositiva.

Así es que «fijar la cuantía de los impuestos», en cuanto equivalga a decir por medio de decretos cuál es la del pormilaje previsto en el Acuerdo 236, se opone, con relación al Alcalde y más todavía a cualquiera junta, a elementales principios.

Se explica la función meramente normativa del Concejo porque no actúa permanentemente. Y si se adujera que por ello cabe la delegación, baste caer en cuenta que las reglas generales no suponen una actuación continua.

De igual modo resalta lo absurdo del artículo 12 del referido Acuerdo 113, que dispuso que los reclamantes pudieran acudir al Concejo para reconsideración de las resoluciones del Alcalde. Como si el Concejo fuera inmediato superior y Alcalde y Concejo no estuvieran en el mismo pie dentro de sus esferas propias.

f). Clasificaciones y tarifas.

Aun suponiendo apenas, que por sí mismos los acuerdos se ajustan a la Constitución, a la ley y se conforman a las ordenanzas, lo aberrante, lo insólito es que no se obedezca o cumplan en general o en particular.

Esas clasificaciones y tarifas figuran en el artículo 23 del Acuerdo 236 id. Asumen el carácter de progresivas, porque el paso de una clase a la inmediata más alta o más baja supone la obligación de pagar cierta cantidad por encima o por debajo del promedio aritmético que resultaría de compararlas. En otras palabras, el tanto por mil opera para determinar cifras redondas (1ª clase, \$ 0.50; 2ª, \$ 1.00 y así sucesivamente), a saltos y para todas las 76 clases que el Concejo ideó sin ingenio. Ello, en teoría, pues de la exposición del doctor Vásquez aparece que, por querer de la Junta Clasificadora, el impuesto, en la práctica, es proporcional en vez de progresivo.

Constancia de lo anterior pueden suministrar quienes —industriales, comerciantes, etc.— soportan el que la Junta, improvisando, proceda a su talante, sin relacionar situaciones similares, al cálculo, a ciegas, ocultando el motivo de cada decisión, en ambiente de misterio, bien porque a los reclamos no se les da curso oportuno o bien porque cuando se obtiene una respuesta se limita ella a la expresión —nada más— de «que siente no acceder» a lo que justa o injustamente pretenda el interesado.

g). Los reclamos.

Rige, con tal fin, el Acuerdo 14 de 1947:

«Artículo 10. A partir de la vigencia de este Acuerdo no podrá apelarse ante el Concejo de decisiones de las distintas dependencias municipales. Queda a los interesados el derecho de intentar los recursos administrativos, contencioso-administrativos u otros que la ley conceda. Las respectivas resoluciones o providencias que se expidan deben ir debidamente motivadas...»

Quiere decir que la dependencia indicada es la Junta Clasificadora o de Impuestos o como en definitiva se llame. A ella han de acudir los contribuyentes que no convengan con las liquidaciones de impuestos. Y como el alcalde es jefe de la administración municipal y realmente cualquiera junta del municipio sólo es asesora, las resoluciones deben llevar la firma del Alcalde; contener las razones en que se fundan, o sea las adecuadas, una a una, previo examen pormenorizado, de las que cada interesado aduzca, y los recursos administrativos —reposición— o contenciosos que contra ellas quepan. Esto parece redundante, mas suele omitirse, no obstante que los preceptos del Código Contencioso Administrativo entrañan exigencias al respecto, al punto de que el Tribunal Administrativo podría, por falta de motivación de las resoluciones, por ser «expedidas en forma irregular», hacer que el alcalde cumpliera su cometido legal y el que dicho Acuerdo prevé.

Las razones de cada reclamo deben contraerse a los aspectos de derecho expuestos hasta aquí, y a los de hecho que ellos derivan. Lo anoto, con riesgo de mostrarme ingenuo, porque los memoriales de inconformidad con el impuesto de industria y comercio, al menos los que conozco, bordean o eluden lo sustancial. Es forzoso a mi juicio, que exijan que se determinen los factores para la imposición, el tanto por ciento asignado, los argumentos que conducen a la liquidación definitiva o la cifra concreta del tributo, como además, si se tuvieron o no en cuenta actividades similares a la gravedad, los recursos viables contra dichas resoluciones.

Transcurridos cuatro meses sin que se logre decisión se entiende negada —lo que dice la ley— y el interesado puede acudir al Tribunal Administrativo.

Mediante el artículo transcrito, el Concejo recuperó su función normativa y a los ciudadanos se les brinda la oportunidad de saber a qué ateneres siempre que son sujetos de exacciones.

Tiene importancia consignar aquí algo simple: la Constitución no es un estatuto expósito, sin antecedentes o contenido doctrinario o carente de honda significación, ni cabe pedirle que se convierta en reglamento. Y el Congreso, las Asambleas y los Concejos suelen no ser organismos técnicos.

CONCLUSIONES

1º. Si la Corte Suprema declarara, a petición de cualquiera persona, la inexequibilidad del artículo 6º de la Ley 72 de 1926, en cuanto se aplica, a virtud de otras posteriores, a ciertos municipios, entre ellos Medellín, para que puedan crear impuestos sin autorización de las Asambleas, perderían su razón de ser los aumentos del predial sobre el dos por mil, el de valorización, el de parques y arborización y cualesquiera otros, entre ellos, en parte, el de industria y comercio, que provengan de la aplicación de dicho ar-

tículo 1°. Tal declaratoria restablecería la vigencia de la Constitución y por lo tanto, el deber de todos los municipios, excepto Bogotá, de obrar también «de conformidad con las ordenanzas».

Aunque no se acuda a la Corte para tal efecto, en cada caso de conflicto con la Administración municipal por contribuciones que se originen en este artículo 6°, puede aducirse la inaplicabilidad del mismo porque viola la Constitución.

2°. Se puede gestionar ante cada Asamblea la organización y reglamentación de los impuestos mencionados en el aparte precedente, y dichas corporaciones podrían constitucionalmente no tomar en cuenta ese artículo 6° y autorizar o no aquéllos y señalarles límites y condiciones.

3°. Son inválidos los impuestos municipales de industria y comercio, de caminos, sobre mercancía extranjera y los de cualquiera clase, exceptuados el predial y los derechos por plazas de mercado y almotacén, que recaigan sobre los establecimientos y elementos (maquinarias, equipos, materias primas) destinados a la producción de artículos de primera necesidad mencionados en la Ley 20 de 1946, y en los decretos dictados o que dicte el Gobierno por conducto del Ministerio de la Economía Nacional.

4°. Por la forma de directo sobre utilidades que en Medellín adopta el impuesto de industria y comercio puede considerarse legalmente inválido, y contrario también a la ordenanza, la que sólo lo autoriza con la calidad de indirecto.

5°. Los acuerdos de Medellín relativos al impuesto de industria y comercio sería acusables también por conceptos distintos de los anunciados en la demanda del doctor José Roberto Vásquez, según las conclusiones 1°, 3° y 4° precedentes.

6°. Asimismo, suponiendo esos acuerdos no contrarios a la Constitución, la ley y las ordenanzas, los actos de la alcaldía y la Junta de Impuestos en materia de impuestos de industria y comercio contravienen ordinaria y reiteradamente las previsiones del Concejo.

7°. Procedería, en caso de reunirse el Concejo, una gestión encaminada a que se defina sobre bases equitativas y justas la cuestión largo tiempo pendiente del impuesto de industria y comercio por sus aspectos generales.

8°. Como al parecer, el Gobierno Nacional prepara un decreto sobre impuestos municipales, resultaría aconsejable un memorándum acerca de algunos de los puntos examinados.

9°. Los reclamos por concepto de impuesto de industria y comercio, y otros deben contraerse a puntualizar transgresiones de normas superiores, hechos que comportan exenciones, etc. y a exigir estudio detenido, resoluciones prontas y motivadas, ya que el control que legalmente corresponde a los contribuyentes consiste en que de parte de la administración municipal haya claridad, método y un criterio uniforme para sus determinaciones de carácter general o especial.

ELIAS ABAD MESA

PANAMERICANISMO

Por el doctor
AQUILEO CALLE H.