

# REFLEXIONES EN TORNO A LA AUTONOMÍA TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES EN EL CONTEXTO DEL ESTADO SOCIAL DE DERECHO

ÓMAR ALFONSO OCHOA MALDONADO\*  
UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA

Recibido el 23 de abril de 2011 y aprobado el 12 de diciembre de 2011

*Ha de luchar el pueblo por su ley, igual que por  
su muralla.*

*Heráclito de Efeso, Fragmento 44*

## RESUMEN

Uno de los cambios de mayor trascendencia que se consagró en la Constitución Política de 1991, fue el reconocimiento de ciertos niveles de autonomía en determinadas materias a las entidades territoriales, en procura de materializar el postulado de la descentralización administrativa como característica del modelo de Estado. Una de esas esferas, en las que la Constituyente quiso que las entidades territoriales gozaran de un margen de autonomía en el ámbito de su jurisdicción, fue en temas de talante tributario. Para el efecto, se resalta que este tipo de entidades están facultadas para decretar imposiciones tributarias, las cuales deben haber sido creadas o autorizadas previamente por el legislador en el ámbito nacional. El propósito palmario de este trabajo es auscultar la naturaleza y alcance de la citada autonomía fiscal de las entidades territoriales, en el contexto del Estado Social de Derecho, como modelo jurídico político prohijado por la Constituyente y las repercusiones de esa relación simbiótica centro-periferia, en el devenir fiscal del Estado, frente al proceso de descentralización administrativa y la profundización de la democracia participativa, apelando para ello a la producción jurisprudencial generada en la materia.

## PALABRAS CLAVE

Autonomía fiscal y territorial, impuestos, tributos territoriales, descentralización administrativa, jurisprudencia constitucional, Corporaciones Administrativas territoriales y contribuciones fiscales.

---

\* Abogado con grado de Honor de la Universidad Nacional de Colombia. Especialista en Gestión Pública e Instituciones Administrativas, Universidad de los Andes; en Derecho Constitucional y en Derecho Privado Económico, Universidad Nacional de Colombia. Candidato a Magister en Derecho Económico, Pontificia Universidad Javeriana. Actual Jefe de la Oficina de Control Interno de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Docente ocasional de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional de Colombia. Correo electrónico: ochoamar2006@yahoo.es

## REFLECTIONS AROUND TRIBUTARY AUTONOMY OF TERRITORIAL ENTITIES IN THE CONTEXT OF THE SOCIAL AND DEMOCRATIC STATE, SUBJECT TO THE RULE OF LAW

### ABSTRACT

One of the most significant changes enshrined in the Constitution of 1991 was the recognition of certain levels of autonomy in certain matters to local authorities, seeking to materialize the postulate of administrative decentralization as a model of State. One of the spheres in which the Constituent Assembly wanted territorial entities to take advantage of a margin of autonomy in the area of jurisdiction, was in topics related to taxes. To reach this purpose, it is emphasized that this kind of entities are entitled to decree tax enforcement, which must have been created or authorized in advance by the legislature at the national level. The clear purpose of this work is to scrutinize the nature and scope of such fiscal autonomy of territorial authorities within the context of the social and democratic state, subject to the rule of law, as a political and legal model adopted by the Constituent and the impact of this symbiotic center-periphery relationship in the fiscal evolution of the State, before an administrative decentralization process and the deepening of participatory democracy, appealing to generated jurisprudence in this area for this purpose..

### KEY WORDS

Fiscal and territorial autonomy, taxes, territorial taxes, administrative decentralization, constitutional jurisprudence, Territorial Administrative Corporations and fiscal contributions.

### INTRODUCCIÓN

La tendencia marcadamente centralista que caracterizó la Constitución Nacional de 1886 fue objeto de un radical cambio con el advenimiento del pacto político del 1991, el cual se cimienta, entre otros aspectos, en la descentralización administrativa de competencias y la autonomía de las entidades territoriales en el marco de un Estado unitario.

Frente a ese particular, es pertinente adentrarnos en el estudio del alcance de la autonomía que la Constitución les reconoce a las entidades territoriales, en lo referente a la facultad impositiva de exacciones dentro del ámbito de su jurisdicción, bajo el entendido de que uno de los supuestos esenciales para poder pregonar con acierto el postulado de la descentralización administrativa de funciones, es contar

con el insumo financiero básico que le permita a esta clase de entes la asunción de responsabilidades en materia de prestación eficiente y continua de servicios públicos, circunstancia que solamente se presenta cuando se cuenta con ingresos fiscales suficientes que les permitan a las citadas entidades territoriales desplegar con holgura el cúmulo de las atribuciones que tanto la Constitución como la ley le asignan.

En el contexto de la profundización de la democracia participativa es pertinente abocar el estudio de los límites y contornos que dimanen del texto constitucional, frente al ejercicio autónomo de ciertas potestades impositivas en cabeza de los entes territoriales, las cuales deben estar acompasadas con la necesidad de un equilibrio macroeconómico en el contexto del Estado Social de Derecho.

Para esos efectos, este tipo de entidades cuentan con una serie de garantías de estirpe constitucional, tales como la participación en las rentas nacionales en los términos definidos en los Artículos 356 y 357 de la Carta, desarrollados por conducto de las Leyes 715 de 2001 y 1176 de 2007 que, en su conjunto, contienen el Sistema General de Participaciones a favor de los municipios, distritos y departamentos. Dicho ingreso se erige en el principal componente de los presupuestos de la mayoría de las entidades territoriales, ante la incapacidad endémica de generar ingresos propios que les permiten desempeñarse con solvencia en el cumplimiento de sus diferentes cometidos. Su preponderancia constitucional ha sido reconocida por la jurisprudencia en los siguientes términos:

En síntesis, el municipio que antes aparecía relegado en un tercer plano, después de la nación y los departamentos, es hoy la célula fundamental de la estructura política y administrativa del Estado; lo que significa que el poder central no puede injerir en las gestiones y decisiones que se asuman a nivel local, de acuerdo con las competencias establecidas, pues si tal ocurre se compromete la autonomía administrativa, patrimonial y fiscal que la Constitución les reconoce a los entes territoriales descentralizados con las limitaciones señaladas en la Constitución y la ley. (Corte Constitucional, Sentencia C-506 de 1995, M.P.: Dr. Carlos Gaviria Díaz.).

Igualmente, la Carta reconoce una serie de prerrogativas en cabeza de las entidades territoriales, las cuales en lo sustancial propenden por robustecer su accionar autónomo, tales como la especial protección de sus rentas asimilables a las garantías de las que goza la propiedad privada, entre otras.

Así las cosas, en el curso del presente ensayo nos interesa adentrarnos en el análisis del alcance de la autonomía tributaria de esta clase de entes, para la imposición de tributos en el marco de su respectiva jurisdicción y la necesaria interacción que esa facultad presupone con el marco legislativo emanado del orden nacional, el cual

morigera ese ámbito de la autonomía fiscal en el plano territorial. En este trabajo pretendemos también contextualizar esa coordinación entre instancias de diversos órdenes, en el discurso conceptual de naturaleza jurídico-política propia del Estado Social de Derecho, categoría que hoy día permea todo el andamiaje estatal y que, en cuanto tal, constituye un referente de forzosa observancia al analizar cualquier actuación imputable al Estado.

En tal sentido, nuestra hoja de ruta será, en un primer momento, la referencia a las implicaciones de la categoría “Estado Social de Derecho” en materia tributaria y su relación con el margen de la autonomía constitucionalmente reconocida a las entidades territoriales; luego, estudiaremos el alcance de la autonomía territorial en materia impositiva a la luz de la jurisprudencia constitucional proferida en la materia; finalmente, plantaremos una serie de reflexiones conceptuales a título de colofón.

## 1. POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO EN EL MARCO DEL ESTADO SOCIAL DE DERECHO

Desde la Carta Magna de 1215 se perfiló como axioma —que posteriormente devendría en consustancial a los Estados Constitucionales Modernos— aquel según el cual la potestad para crear, modificar y suprimir tributos se encuentra radicada en el Congreso de la República o Parlamento (Artículos 150 numeral 12 y 338 de la Constitución Nacional). El *telos* de tal atribución se enmarca en el discurso de la democracia representativa y participativa, en la cual la decisión sobre las imposiciones fiscales debe recaer en el organismo de representación popular, dado el nivel general de afectación de este tipo de imposiciones.

La adscripción del poder de imposición tributario al órgano dotado de legitimidad democrática encuentra expresión material en el Principio de Legalidad, conforme al cual no puede existir tributo sin previa ley que lo establezca, y cuyo fundamento primigenio fue restringir la posible arbitrariedad de los gobiernos en la creación de nuevos tributos, garantizando la concurrencia del sentir del pueblo en la imposición de cualquier carga tributaria. En ese sentido, es claro que desde su origen y concepción, y en razón de su propia naturaleza, la Potestad Impositiva atribuida al Congreso no es omnímoda, en cuanto debe sujetarse a los intereses del conglomerado al que representa, en conciliación con los del Estado al que pertenece.

Es en ese contexto, las limitaciones del poder impositivo devienen de la propia Carta Política, específicamente de la definición del Estado como “*Social de*

*Derecho*” y los principios constitucionales en materia de tributación, los cuales se erigen en talanqueras de primer orden frente a la potestad tributaria que se ha reconocido en favor del Congreso.

En efecto, la noción de Estado Social de Derecho comporta el reconocimiento de la persona como fin en sí misma en términos kantianos, para lo cual el ordenamiento jurídico del Estado adquiere especial relevancia y reconocimiento, en materia de la protección efectiva de sus derechos fundamentales, de manera que en el ejercicio de su potestad tributaria, el legislador no puede establecer disposiciones e imponer cargas que amenacen vulnerar o efectivamente transgredan tales derechos, menos aún cuando es responsabilidad del Estado garantizar a los asociados el acceso y disfrute de los mismos.

De otra parte, la categoría del Estado como *Social de Derecho*, también apareja la consagración de unos axiomas y catálogos de valores a partir de los cuales se deriva el sentido y finalidad de las demás normas del ordenamiento y el fundamento de la organización política, contexto en el cual el valor “Justicia Material” se erige como finalidad del orden político, económico y social, y su concreción en la justicia distributiva, como sustento del régimen impositivo o de tributación.

Siguiendo ese derrotero de interpretación, la equidad del sistema tributario:

...es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión. (Corte Constitucional, Sentencia C-734 de 2002, M.P.: Dr. Manuel José Cepeda Espinosa).

Ergo, es palmario que al momento de ejercer la potestad tributaria, el legislador, además de considerar la capacidad económica del contribuyente, tome en cuenta otra serie de factores que están inescindiblemente ligados respecto a quienes están llamados a contribuir, a partir de lo cual la equidad tributaria, en sus manifestaciones de equidad horizontal y de equidad vertical, materializa el principio de igualdad real y efectiva, al propender por que personas que se encuentren en las mismas condiciones sean gravadas de manera igual, y quienes se encuentran en condiciones diferentes sean objeto de un tratamiento impositivo disímil, como una clara emanación del postulado de discriminación positiva y objetiva, prohijado por el ordenamiento superior.

Otro referente constitucional en materia tributaria lo constituye el principio de progresividad, en su calidad de axioma relativo a la equidad vertical y en tanto

se refiere a la distribución de la carga tributaria entre los diferentes sujetos destinatarios, según su propia capacidad contributiva, de tal suerte que las personas dotadas de una mayor capacidad contributiva deben, en consecuencia, tributar en mayor grado, y quienes no tienen esa misma capacidad están llamados a realizar un menor esfuerzo fiscal.

Sin perjuicio de lo anterior, la valoración del principio de progresividad del sistema puede realizarse también desde el punto de vista del destino y de los efectos del gasto público financiado con los recursos recaudados, bajo el entendido de que este último tiene un impacto relevante en la situación de los contribuyentes y, en términos generales, en los habitantes de un país, de manera que “la neutralidad, progresividad o regresividad del sistema en esta perspectiva más amplia se apreciaría comparando las condiciones económicas de los diferentes integrantes de la sociedad después de efectuado el gasto público” (Sentencia C-776 del 9 de septiembre de 2003, M.P.: Dr. Manuel José Cepeda Espinosa).

En ese contexto, el concepto de “capacidad contributiva” surge como corolario que deviene de los principios reseñados, y como parámetro angular a partir del cual se estructura la justicia en la imposición y la distribución de la carga fiscal. Sobre el particular, el Artículo 95 superior en su numeral 9 señala que “los ciudadanos están llamados a contribuir en condiciones de justicia y equidad”, razón por la cual el órgano que ostenta a nombre del Estado la facultad impositiva, está restringido a solamente exigir un aporte que consulte efectivamente la capacidad de pago del contribuyente.

De conformidad con las consideraciones precedentes, el poder de imperio en materia tributaria del cual es titular el Estado, se encuentra claramente delimitado por expresos mandatos de talante constitucional, y, en ese sentido, el ejercicio del legislativo impone la estricta observancia de unas talanqueras constitucionales, so pena de que la disposición tributaria que se expida con desconocimiento de los citados límites, no supere el juicio de constitucionalidad al que se le someta en vigor.

Hechas las anteriores precisiones de orden conceptual, relativas al contexto dentro del cual se desenvuelve la facultad impositiva del Estado en su acepción “social de derecho”, procedemos con el análisis en torno al alcance de la autonomía tributaria de las entidades territoriales.

## 2. AUTONOMÍA TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES: ENTRE LA ALGARABÍA DE LA DESCENTRALIZACIÓN Y LA REALIDAD DE LA RESTRICCIÓN

Para abordar la temática planteada es necesario, en primera instancia, referirnos a los fundamentos constitucionales de la descentralización administrativa, al alcance de la autonomía fiscal de las entidades territoriales y a la posibilidad de que las entidades territoriales establezcan tributos en el ámbito de su jurisdicción.

El modelo jurídico-político adoptado por la Constituyente del año 1991 recoge el ideario planteado por Herman Heller en torno a la categoría “Estado Social de Derecho”. Paralelamente, la Carta reconoce que Colombia se organiza en forma de república unitaria, con descentralización y autonomía administrativa de sus entidades territoriales, circunstancia que indica una marcada aspiración por dotar a este tipo de entidades de un margen de maniobra relevante en ejercicio de las funciones a su cargo.

En torno al modelo descentralizador, frente al esquema anterior se ha señalado que: “En esencia el objetivo de la descentralización en términos de búsqueda de la eficiencia del gasto se mantiene y se propone superar la visión simplista de la ‘descentralización como reparto’ y hacerla partícipe del modelo de desarrollo” (FORERO, 1997: 11). Desde esa perspectiva, una conclusión preliminar nos conduciría a señalar que si bien el esquema constitucional reconoce cierta autonomía a las entidades territoriales, el mismo debe entenderse dentro del marco de un Estado unitario y no de corte federal.

Siguiendo esos derroteros de interpretación, en el plano de la autonomía territorial la Carta reconoce una serie de competencias exclusivas radicadas en cabeza de las entidades de ese nivel, cuyo ejercicio no puede ser interferido por la órbita central, porque en tal caso, ello implicaría una eventual violación al núcleo esencial de la autonomía territorial, constituido básicamente por los preceptos y atribuciones señaladas en el Título XI de la Constitución. No obstante, esa autonomía debe ejercerse dentro de los precisos límites que tanto la Constitución como la ley establezcan, por mandato expreso consignado en el Artículo 287 superior; además, dichas facultades deben desarrollarse con estricta sujeción a los principios de coordinación, concurrencia y subsidiariedad.

En ese orden de ideas, específicamente en materia fiscal, según los Artículos 150 numerales 11 y 12, en tono con el Artículo 300 numeral 4 y el Artículo 313 numeral 4 de la Carta, la competencia para establecer contribuciones fiscales o parafiscales recae exclusivamente en el legislador, no siendo sustentable la tesis de la soberanía fiscal de esta clase de entes. En efecto, sobre el particular la doctrina ha señalado:

Corresponderá entonces, al Congreso de la República crear tributos del orden territorial y señalar los aspectos básicos de cada uno de ellos, los cuales serán apreciados en casos concretos, en atención a su especificidad. Por su parte, las asambleas departamentales y los concejos municipales establecerán los demás elementos. Este análisis permite concluir, que la “soberanía fiscal” de las entidades territoriales no tiene fundamento constitucional. (SÁNCHEZ TORRES, 2003: 183).

En desarrollo del anterior razonamiento, las entidades territoriales no pueden establecer esa clase de contribuciones (fiscales o parafiscales), solamente están autorizadas para decretar y votar de conformidad con la Constitución y la ley, los tributos y las contribuciones necesarios para el cumplimiento de las atribuciones y cometidos que se les han asignado en el ordenamiento, previamente señalada en la ley.

Dicha actuación del legislador, a su vez, se encuentra restringida ante la prohibición de conceder exenciones para tributos de las entidades territoriales (Artículo 294), la protección de sus rentas en las mismas condiciones que la propiedad de los particulares a que alude el Artículo 362 y la reserva en cabeza de los municipios para gravar la propiedad inmueble (Artículo 317 C.P.). De esa forma, la autonomía territorial propende por que el Estado asigne eficientemente los recursos, para cumplir con las funciones que de conformidad con el modelo descentralizador deben asumir, consultando las necesidades particulares de cada escenario local.

Sobre el particular, la jurisprudencia constitucional ha señalado: “En efecto, pese a que la Carta del 91 incrementó notablemente la capacidad tributaria de las entidades territoriales continúa supeditada a la ley que ha de ejercerse con estricta sujeción a los parámetros que en ella se fijan”.

Sin embargo, el poder impositivo del Congreso se halla también limitado, en la medida en que no puede afectar los bienes y rentas de propiedad de las entidades territoriales —los cuales gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares— ni puede conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de estas. Dicha prohibición no se presenta con la cesión que en un momento dado haga el legislador a los municipios, del producto de un impuesto de carácter nacional, caso en el cual la atribución sigue siendo del Congreso, y este podrá derogar el tributo; pero no puede disponer del producto ya cedido, que será libremente administrado por la entidad territorial beneficiaria. (Corte Constitucional, Sentencia C-506 de 1995: 4).

No obstante lo anterior, el papel preponderante en esta materia lo tiene el legislador, y con razón se ha afirmado que “la libertad del legislador en esta materia es muy



grande, de tal manera que las entidades territoriales gozan de pocas garantías institucionales que las protejan frente a las decisiones legislativas y les den un campo tributario propio” (BECKER, 2003: 42). En ese mismo sentido, se ha pronunciado el Consejo de Estado al señalar: “En la concepción del Estado social de derecho organizado en forma de república unitaria, el poder del legislador es pleno, puede crear o modificar impuestos como el de registro, así como regular lo atinente a elementos del mismo, así se trate de un impuesto departamental (...)” (Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, Sentencia 761 de 2000, M.P.: Dr. Javier Díaz Bueno).

Así las cosas, incluso la facultad en cabeza de las concejos y las asambleas para imponer contribuciones fiscales dentro del ámbito de su jurisdicción (287.3 y 314.3 C.P.) es una atribución derivada que está supeditada en todo caso a la ley; en este caso, la autonomía de las entidades territoriales se circunscribe no solo a la adopción de la decisión en torno a establecer o suprimir los tributos autorizados genéricamente por la ley, sino también a la libre administración de las rentas percibidas por esos conceptos dentro de la órbita de su jurisdicción (Sentencia C-560 de 1995, M.P.: Dr. Calos Gaviria Díaz, y Sentencia C-232 de 1998, M.P.: Dr. Hernando Herrera Vergara). Sobre el particular, el Consejo de Estado ha señalado:

En este orden de ideas se observa que la autonomía de que gozan las entidades territoriales, conlleva el derecho a definir la administración y disposición de sus recursos. La concreción de su ejercicio implica el desarrollo normativo de las previsiones contenidas en la ley, que deban ser reglamentadas por medio de actos administrativos emanados de las corporaciones de elección popular de dichas entidades; actividad para la cual las autoridades locales encuentran su límite propio en lo dispuesto en la Constitución y la ley; por lo que debe entenderse que la autonomía que les garantiza la norma superior, no es absoluta, conforme al principio de República Unitaria. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta, Fallo 7715 de 1997, M.P.: Dr. Julio Enrique Correa Restrepo).

Ergo, es evidente a la luz del razonamiento anterior que las entidades territoriales no gozan de un margen de maniobra institucional que les permite *motu proprio* decretar contribuciones fiscales o parafiscales, sino que en materia fiscal tienen unas facultades derivadas, no originarias, que en todo caso deben supeditarse a las prescripciones que haya señalado previamente el legislador.

De la misma forma, el Consejo de Estado mediante Sentencia del 9 de julio de 2009 con ponencia de la Dra. Martha Teresa Briceño, cambió su posición jurisprudencial restringida frente a la mayor extensión del margen de autonomía de las corporaciones de elección popular de las entidades territoriales que había imperado en el sentido de que los elementos del tributo territorial deberían haber

sido definidos de antemano por el legislador, a una posición intermedia según la cual basta la creación del mismo y la delimitación del hecho generador, para que surja la competencia de las citadas corporaciones administrativas (asambleas departamentales y concejos municipales), la competencia para decretar dentro del ámbito de su jurisdicción, vía ordenanza o acuerdo, los elementos integrantes del tributo, sin que ello implique arrogarse competencias privativas de reserva de ley. En efecto, en aquella oportunidad el máximo tribunal de lo contencioso administrativo señaló:

La anterior jurisprudencia que ahora se acoge, resulta acorde incluso con la reciente posición adoptada por la Corte Constitucional en la sentencia C-035 del 2009, que, siguiendo el criterio plasmado en las diferentes sentencias de esa Corporación que han sido citadas en esta oportunidad, ha indicado que *la jurisprudencia ha admitido que los elementos de la obligación tributaria sean determinados por las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, pero dentro de unos parámetros mínimos que deben ser señalados por el legislador (i) la autorización del gravamen y (ii) la delimitación del hecho gravado*, aspectos estos últimos que, como se verificó, se cumplen en el caso del literal i) del Artículo 1º de la Ley 97 de 1913. (Consejo de Estado, Sala de 1º Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejera Ponente: Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia).

En un antecedente de la misma Corporación ya se esbozaba la posición asumida al señalarse expresamente que:

De manera que creado el tributo o autorizada su implantación por parte de la ley, en el evento de que esta no se haya ocupado de definir todos los presupuestos objetivos del gravamen y por ende del señalamiento de los elementos esenciales de identificación y cuantificación, corresponde directamente a las respectivas corporaciones de elección popular, efectuar las previsiones sobre el particular. (Consejo de Estado, Sentencia de L 15 de octubre de 1999, Exp. 9456, Consejero Ponente: Dr. Julio E. Correa Restrepo).

Como corolario de lo anterior tenemos que las corporaciones de representación popular de las entidades territoriales, están facultadas para decretar en el ámbito de su jurisdicción, contribuciones fiscales y parafiscales que previamente hayan sido creadas por el legislador; en esos eventos, la ley de creación puede dejar un amplio margen de maniobra para que los elementos configurantes de la obligación tributaria sean determinados en forma específica por la entidad territorial respectiva. En un reciente pronunciamiento, la Corte Constitucional se refirió a la temática *sub examine*, en los siguientes términos:

Así las cosas, la jurisprudencia ha admitido que los elementos de la obligación tributaria sean determinados por las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, pero dentro de unos parámetros mínimos que deben ser señalados por el legislador. Estos parámetros mínimos, según se desprende de la jurisprudencia, son dos: (i) la autorización del gravamen por el legislador, y (ii) la delimitación del hecho gravado con el mismo. (Corte Constitucional, Sentencia C-035 de 2009, M.P.: Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra).

Esa posición que hoy día ostenta la calidad imperante es el resultado de un avance prolífico jurisprudencialmente, que ha matizado la concurrencia entre el Congreso de la República y las asambleas departamentales y concejos municipales y distritales, en materia de la imposición de tributos en el ámbito territorial. Se destaca que el legislador tiene un mayor margen de maniobra si se trata de impuestos de orden nacional respecto a los cuales debe señalar todos sus elementos: sujeto activo, sujeto pasivo, base gravable, tarifa, hecho generador; pero si se trata de tributos de orden territorial deben circunscribirse a señalar pautas, orientaciones y limitaciones generales para que sea la respectiva entidad territorial la que dote de contenido específico el tributo, al decretarlo en el ámbito de su jurisdicción. Incluso se ha llegado a señalar en la Sentencia C-538 de 2002 que en el evento de que el legislador detalle cada elemento del tributo territorial en la ley, restándole margen de maniobra a las entidades territoriales en ese sentido, se configuraría una violación al núcleo esencial de la autonomía que la Carta les reconoce en el plano fiscal a las entidades territoriales, de modo que no se desvirtúe o desconozca tal prerrogativa.

Frente al avance jurisprudencial sobre la concurrencia entre el Congreso y las Corporaciones Administrativas Territoriales, en materia de imposición de tributos de ese orden, se ha señalado lo siguiente en la Sentencia C-121 de 2006: “Como puede apreciarse, paulatinamente la jurisprudencia vertida en torno del asunto de las competencias tributarias concurrentes del legislador y de las asambleas y concejos ha ido avanzando de la siguiente manera: (i) inicialmente la Corte hizo ver que la autonomía impositiva de los entes territoriales se encontraba subordinada tanto a la Constitución como a la ley (Sentencias C-04 de 1993 y C-467 de 1993, entre otras); (ii) más adelante señaló que aunque la facultad de las asambleas y concejos para imponer contribuciones no era originaria, sino que estaba subordinada a la Constitución y a la ley, las entidades territoriales gozaban de autonomía, tanto para la decisión sobre el establecimiento o supresión de impuestos de carácter local, autorizados en forma genérica por la ley, como para la libre administración de todos los tributos que hicieran parte de sus propios recursos (Sentencia C-506 de 1995 entre otras); (iii) posteriormente, la jurisprudencia sostuvo que los elementos del tributo podían estar determinados no sólo en la ley sino también en las ordenanzas departamentales o en los acuerdos municipales, de manera que al no señalar el legislador directamente dichos elementos, bien podían en forma directa hacerlo las

Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales o Municipales (Sentencia C-537 de 1995, entre otras); (iv) sostuvo luego la Corporación en la Sentencia C-1097 de 2001 que *“mientras en los tributos de linaje nacional el Congreso goza de poderes plenos, en lo tocante a los tributos territoriales su competencia es compartida con las asambleas y concejos”*; y en la Sentencia C-227 de 2002 precisó que las leyes que tan solo autorizan a establecer tributos a las entidades territoriales, solo debían ocuparse de los elementos básicos de los tributos; (v) por último, en Sentencia C-538 de 2002 la Corte consideró que si bien era cierto que en relación con los tributos nacionales el legislador debía fijar todos los elementos, esto es, sujeto activo, sujeto pasivo, hechos y bases gravables y tarifas, también lo era que *“frente a los tributos territoriales el Congreso **no puede fijar** todos sus elementos porque estaría invadiendo la autonomía de las entidades territoriales”*; empero, en este caso el legislador puede *“señalar ciertas pautas, orientaciones y regulaciones o limitaciones generales”*, para el ejercicio de la facultad impositiva territorial. (Negritillas fuera del original, subrayas del original).

Desde esa óptica tenemos que tratándose de leyes que crean tributos, es menester que por mandato del Artículo 338 superior, el Congreso de la República determine los elementos que conforman la obligación tributaria con mayor nivel de especificidad; no ocurre lo mismo con la ley que autoriza el tributo para que en el ámbito territorial se definan las particularidades del mismo, ostentando esta última disposición un carácter más general que la anterior (Corte Constitucional, Sentencia C-084 de 1995, M.P.: Dr. Alejandro Martínez Caballero).

En un pronunciamiento reciente, la Corte declaró la inexecutable de una disposición que restringía la autonomía territorial en materia fiscal, en la Ley 1005 de 2006 que limitaba el recaudo de especies venales de los organismos de tránsito del orden territorial, por cuanto en su sentir:

...la restricción impuesta no deja ni siquiera un margen mínimo al recaudo de tarifas por concepto de derechos de tránsito dado que cercena en su totalidad la fuente de la cual el ente territorial recibe las rentas propias, de modo que la medida desatiende la autonomía de las entidades territoriales que, como garantía institucional tiene un núcleo esencial indispensable para el legislador. (Corte Constitucional, Sentencia C-318 de 2010, M.P.: Gabriel Eduardo Mendoza).

Nótese que la tendencia cada vez más secular en materia jurisprudencial es hacia el reconocimiento de un ámbito mayor de la autonomía fiscal de las entidades territoriales, en materia no solamente de administración y recaudo de fuentes endógenas de financiamiento, sino en la determinación de los elementos que configuran un tributo en el ámbito de su jurisdicción, el establecimiento o supresión del mismo, siempre bajo la égida de la creación o autorización impartida por el legislador.

Ahora bien, efectuadas las anteriores precisiones conceptuales, cabe resaltar que si bien las entidades territoriales son beneficiarias de los monopolios estatales rentísticos, tampoco en ese frente de acción gozan de un amplio margen de maniobra; por el contrario, están supeditas a los mandatos de talante legal que regulan esas temáticas. Sobre este aspecto adicional a lo señalado en precedencia, debe indicarse que la Carta ha configurado un régimen especial y propio para los citados monopolios, el cual, según la jurisprudencia constitucional, contiene los siguientes elementos:

... el artículo 336 superior establece que: i) todo monopolio rentístico busca satisfacer una necesidad de interés público, ii) debe constituir un arbitrio rentístico y iii) es necesaria la indemnización previa a los individuos que se vean privados de su ejercicio. Además, esa misma disposición iv) predetermina la destinación de algunas de esas rentas y v) obliga al Gobierno a liquidar esos monopolios si no demuestran ser eficientes. (Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-169 de 2004, M.P.: Dr. Álvaro Tafur Galvis).

El mismo Artículo 336 indica una expresa reserva de ley para el establecimiento de monopolios rentísticos, lo cual descarta de plano la posibilidad de que las entidades territoriales puedan establecer este tipo de monopolios. En efecto, “también la jurisprudencia, a partir del texto constitucional vigente, ha hecho énfasis en que la creación, organización y funcionamiento de los monopolios corresponde a la ley” (Corte Constitucional, Sala Plena. et. al.: 4). Como manifestación de las anteriores atribuciones tenemos la Ley 100 de 1993, que en su Artículo 285 establece la explotación monopólica en beneficio del sector salud de las modalidades de suerte y azar, así como la Ley 643 de 2001 que fija el régimen propio del monopolio rentístico de los citados juegos.

Por lo anterior, y en desarrollo de los preceptos constitucionales, exclusivamente el legislador puede establecer arbitrios rentísticos con carácter de monopolios, los cuales deben tener un fin de intereses públicos, así como determinar los parámetros para su manejo y administración. La Constitución no ha señalado de antemano qué tipo de actividades son pasibles de ser declaradas como monopolios rentísticos, situación que le compete al legislador con sujeción a las citadas reglas contenidas en el Artículo 336 superior.

Frente a las entidades territoriales, cabe señalar que bien podría el legislador en ejercicio de las competencias señaladas en precedencia, determinar que sean estas las titulares de las rentas que se perciban por concepto de monopolios rentísticos; en este evento este tipo de entes tendrían el derecho exclusivo a beneficiarse de este tipo de rentas, por disposición que la ley efectúe sobre el particular.

Cabe resaltar en relación con esta última hipótesis que el Artículo 362 de la Carta incluye dentro de las rentas que gozan de especial protección, las provenientes de monopolios de las entidades territoriales, situación que se presentaría en el evento en que el legislador haya previamente definido esta clase de entidades como beneficiarias del arbitrio rentístico respectivo.

Habida cuenta de las anteriores consideraciones es improcedente el establecimiento de monopolios estatales como arbitrio rentístico de las entidades territoriales *motu proprio*, toda vez que se trata de una materia que expresamente tiene reserva de ley.

En el contexto de la realidad descrita, cabe señalar adicionalmente el cúmulo de restricciones fiscales que constituyen un agravante a la problemática de la autonomía territorial. En efecto, el proceso tendiente a la descentralización administrativa de funciones del centro a la periferia propende por la creación de mecanismos que coadyuven eficientemente a la distribución del ingreso entre las diferentes regiones en condiciones de equidad, circunstancia que implica, como corolario necesario, el traslado de los recursos fiscales que permitan que las entidades territoriales cumplan adecuadamente con los cometidos que les han sido conferidos tanto por la Constitución como por la ley.

Bajo el supuesto de que el municipio es el responsable directo por la prestación de los servicios públicos en el ámbito de su jurisdicción y ante la tozuda realidad de unos famélicos ingresos propios de la mayoría de entidades territoriales, se erigen como un elemento decisivo para la conformación de los presupuestos en el ámbito regional, las transferencias que la Nación efectúa a las diferentes entidades territoriales a través del Sistema General de Participaciones, el cual fue creado por el Acto Legislativo 01 de 2001 y desarrollado por la Ley 715 de 2001.

Cabe señalar que el texto constitucional original, contenido en los Artículos 356 y 357 del texto Constitucional, hacía referencia a la participación de los municipios en los ingresos corrientes de la Nación y al situado fiscal, cuando dice expresamente frente a este último que *“aumentará anualmente hasta llegar a un porcentaje de los ingresos corrientes de la Nación que permita atender adecuadamente los servicios para los cuales está destinado. Con este fin, se incorporarán a él la retención del impuesto a las ventas y todos los demás recursos que la Nación transfiere directamente para cubrir gastos en los citados niveles de educación.”* De la misma forma, en torno a la participación municipal se indicaba que la misma debería crecer en el año porcentualmente en relación con los ingresos corrientes de la Nación.

El mencionado Acto Legislativo 01 de 2001 estableció que el crecimiento de las citadas transferencias estaría en lo sucesivo atado a la inflación y unos puntos adicionales dependiendo del crecimiento económico medido en términos del

comportamiento del PIB, circunstancia que a la postre implicó un ritmo menor de crecimiento de las transferencias territoriales en relación con el querer original de la Constituyente. Dicha circunstancia planteada como transitoria fue reforzada por el Acto Legislativo 04 de 2007, que mantiene la misma dinámica de crecimiento atado a la inflación y al PIB, lo cual señala un esquema de monitoreo de la Nación hacia las entidades destinatarias del Sistema General de Participaciones y la definición de unas coberturas mínimas antes de inversión; por esta razón, surge la posibilidad de que la Nación desplace la entidad territorial y ejecute a nombre de la misma la partida respectiva, circunstancias estas que socavan directamente el núcleo esencial de la autonomía territorial.

### **3. A TÍTULO DE CONCLUSIÓN: EL PAULATINO PROCESO DE RECONOCIMIENTO DE LA AUTONOMÍA TRIBUTARIA EN EL PLANO TERRITORIAL**

Uno de los pilares sobre los cuales se soporta el andamiaje de la democracia participativa como fórmula jurídico-política acogida por la Constituyente del 1991, es el robustecimiento de la descentralización administrativa en el plano territorial, la cual permite no solamente la asunción de responsabilidades directas de las autoridades locales, sino que propicia espacios para profundizar el ideario democrático en la provincia y crear, de esa forma, sentido de pertenencia frente a los habitantes de las regiones como actores activos en la construcción del quehacer de lo público, en un esquema que de vieja data se ha caracterizado por el exclusionismo centralista.

Tratándose específicamente del manejo fiscal de las entidades territoriales, cabe destacar que la descentralización de funciones del centro a la periferia debe ir, por necesidad, acompañada con el traslado de recursos y el fortalecimiento financiero de las entidades territoriales, toda vez que sin el sustrato económico no es procedente la radicación de funciones en cabeza de estos entes. En últimas, la materialidad de la descentralización administrativa está dada por la capacidad financiera de las entidades territoriales para el cabal cumplimiento de sus cometidos.

En ese contexto, esta clase de entidades cobran especial relevancia en el ámbito de la autonomía fiscal reconocida en la Constitución, aspecto frente al cual surge palmariamente el racionamiento según el cual, por tratarse de un Estado unitario, se encuentra descartada de plano la tesis de la soberanía fiscal territorial. En esa línea de pensamiento, el Consejo de Estado ha señalado:

El principio de descentralización que la Constitución Política instituye como pilar fundamental del Estado Social de Derecho, que se traduce en la autonomía que para la gestión de sus particulares intereses se

reconoce a favor de las entidades territoriales, debe sujetarse a los límites impuestos por el Constituyente en la Carta Política, y a las disposiciones legales, tal como lo establece el citado Artículo 287 de la C.P. Súmase a lo expuesto que la efectividad de los principios de unidad y autonomía, que tienen igual valor constitucional, exige su armonización concreta de modo que se preserve el principio unitario proclamado en la Constitución Política como pilar fundamental de la organización del Estado Colombiano, al tiempo que garantice la realización del núcleo esencial de la autonomía de las entidades territoriales, asegurándoles su derecho de regular los que se han denominado sus propios y particulares intereses. De todo lo anterior se colige que, la potestad impositiva de las entidades territoriales no se erige en un poder ilimitado. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Primera, Sentencia 6345 de 2001 Consejo de Estado, M.P.: Camilo Arciniegas Andrade).

No obstante, existe una denodada preocupación plasmada en la Constitución, para restringir el ámbito de la intervención central en ciertos asuntos exclusivamente internos de los entes territoriales en materia impositiva y de manejo endógeno de recursos fiscales.

En efecto, las rentas de esta clase de entidades gozan de la misma protección que la propiedad privada de los particulares y solamente pueden ser transferidas a favor de la Nación transitoriamente en caso de guerra exterior (Artículo 362 C.P.). En esa misma línea, el legislador no puede establecer exenciones respecto a las rentas de las entidades territoriales (Artículo 294 C.P.) y solamente el municipio como eje medular de la organización administrativa es el llamado a gravar la propiedad inmueble (Artículo 317 C.P.).

Por otro lado, las asambleas departamentales y los concejos municipales o distritales están facultados para establecer los tributos necesarios en el ámbito de la jurisdicción territorial (véanse los Artículos 287 numeral 3, 294, 295, 300-4, 313 y 314). Dicha facultad impositiva no es omnímoda; por el contrario, se encuentra sujeta a la Constitución y la ley, de tal suerte que la autonomía que se proclama en el texto está supeditada al margen que el legislador le permita en la práctica, corolario lógico en el contexto de un Estado unitario.

En el curso de esa relación simbiótica entre el Congreso y las Corporaciones Administrativas de elección popular en el plano territorial, se han delineado posiciones disímiles en cuanto a su tratamiento jurisprudencial, desde la negación de cualquier facultad en materia impositiva que no fuere expresamente regulada en la ley a estos órganos colegiados, hasta el reconocimiento expreso de que el legislador al autorizar o crear tributos territoriales debe diferir un margen de maniobra relevante al respectivo ente territorial, para que de acuerdo con sus



especificidades establezca las condiciones concretas de la obligación tributaria, so pena de quebrantar el núcleo esencial de la autonomía fiscal territorial que se eleva a la categoría de derecho con reconocimiento de estirpe constitucional.

Así las cosas, si bien la creación de tributos territoriales es una potestad exclusiva del Congreso de la República, el decreto, el establecimiento, la supresión, la administración, las particularidades propias del tributo y su utilización son del resorte exclusivo del ente territorial, sin injerencia heterónoma proveniente del sector central.

Sobre la base de unos lineamientos generales plasmados en la ley que son de forzosa observancia, surge un amplio margen de acción de los entes territoriales, respecto al manejo fiscal de sus ingresos y el destino de los mismos, en el cumplimiento de las responsabilidades a su cargo en el contexto de la descentralización administrativa; así lo ha reconocido la reciente jurisprudencia constitucional (Sentencias C-035 de 2009 y C-318 de 2010), fruto de un proceso evolutivo que ha privilegiado el despliegue interno de competencias sobre la imposición exógena de las mismas.

Esa tendencia a robustecer las competencias fiscales de las entidades territoriales es consecuente con el ideario del Estado Social de Derecho, que persigue no solamente el reconocimiento formal de los derechos, sino el desarrollo de los mecanismos concretos para su efectiva realización, los cuales, en materia de ingresos fiscales territoriales, deben propender por su manejo autónomo e independiente, en aras de profundizar el esquema democrático y participativo que inspira el texto constitucional.

## REFERENCIAS

- BECKER, Alejandro. (2003). *Ordenamiento Territorial. Reivindicación de la Descentralización para el desarrollo*. GTZ – Fescol.
- FORERO P., Clemente et al. (1997). *Descentralización y Participación Ciudadana*. Bogotá: Tercer Mundo Editores.
- PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo. (1998). *El Impuesto Sobre El Valor Agregado*. 2 ed. Bogotá: Editorial Temis.
- SÁNCHEZ TORRES, Carlos Ariel. (2003). “El Concepto Constitucional de Autonomía Fiscal y sus alcances Legales y Jurisprudenciales en Colombia a partir de la Constitución Política de 1991”. *Revista de Estudios Sociojurídicos*, No. 001, Vol. 005. pp. 172-209. [Universidad del Rosario].
- VALDÉS COSTA, Ramón. (1992). *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

## **Legislación citada**

Colombia, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta, Sentencia 7715 de 1997, Magistrado Ponente: Dr. Julio Enrique Correa Restrepo.

Colombia, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia 9456 de 1999, Consejero Ponente: Dr. Julio E. Correa Restrepo.

Colombia, Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, Sentencia 761 de 2000, Magistrado Ponente: Dr. Javier Díaz Bueno.

Colombia, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Primera, Sentencia 6345 de 2001, Magistrado Ponente: Dr. Camilo Arciniegas Andrade.

Colombia, Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta, Sentencia 16544 de 2009, Consejera Ponente: Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-084 de 1995, Magistrado Ponente: Dr. Alejandro Martínez Caballero.

Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-506 de 1995, Magistrado Ponente: Dr. Carlos Gaviria Díaz.

Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-232 de 1998, Magistrado Ponente: Dr. Hernando Herrera Vergara.

Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-734 de 2002, Magistrado Ponente: Dr. Manuel José Cepeda Espinosa.

Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-776 de 2003, Magistrado Ponente: Dr. Manuel José Cepeda Espinosa.

Colombia, Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-169 de 2004, Magistrado Ponente: Dr. Álvaro Tafur Galvis.

Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-121 de 2006. Magistrado Ponente: Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra.

Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-035 de 2009. Magistrado Ponente: Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra.

Colombia, Corte Constitucional, Sentencia C-318 de 2010. Magistrado Ponente: Gabriel Eduardo Mendoza.