

D-12172
ck

Honorables Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL
E. S. D.



Ref: Demanda de inconstitucionalidad contra el
parágrafo 2° del artículo 349, artículos 350 (parcial)
y 351 (parcial) de la Ley 1819 de 2016, *"Por medio
de la cual se adopta una reforma tributaria
estructural, se fortalecen los mecanismos para la
lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se
dictan otras disposiciones"*

NICOLÁS EDUARDO RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, ciudadano colombiano en
ejercicio e identificado con cédula de ciudadanía No.: 1.019.055.717, en ejercicio
de mi derecho constitucional a interponer acciones públicas en defensa de la
Constitución (artículo 40-6 de la Carta), respetuosamente acudo ante ustedes a
presentar acción de inconstitucionalidad contra las expresiones normativas que a
continuación transcribo y resalto:

1. Normas acusadas

*"LEY 1819 DE 2016
(diciembre 29)
Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016*

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

*Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se
fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y
se dictan otras disposiciones.*

**EL CONGRESO DE COLOMBIA
DECRETA:**

(...)

CAPÍTULO IV. IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO.

ARTÍCULO 349. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. Los municipios y distritos podrán, a través de los concejos municipales y distritales, adoptar el impuesto de alumbrado público. En los casos de predios que no sean usuarios del servicio domiciliario de energía eléctrica, los concejos municipales y distritales podrán definir el cobro del impuesto de alumbrado público a través de una sobretasa del impuesto predial.

El hecho generador del impuesto de alumbrado público es el beneficio por la prestación del servicio de alumbrado público. Los sujetos pasivos, la base gravable y las tarifas serán establecidos por los concejos municipales y distritales.

Los demás componentes del impuesto de Alumbrado Público guardarán principio de consecutividad con el hecho generador definido en el presente artículo. Lo anterior bajo los principios de progresividad, equidad y eficiencia.

PARÁGRAFO 1o. Los municipios y distritos podrán optar, en lugar de lo establecido en el presente artículo, por establecer, con destino al servicio de alumbrado público, una sobretasa que no podrá ser superior al 1 por mil sobre el avalúo de los bienes que sirven de base para liquidar el impuesto predial.

Esta sobretasa podrá recaudarse junto con el impuesto predial unificado para lo cual las administraciones tributarias territoriales tendrán todas las facultades de fiscalización, para su control, y cobro.

PARÁGRAFO 2o. Dentro de los seis (6) meses siguientes a la expedición de la presente ley, el Gobierno nacional reglamentará los criterios técnicos que deben ser tenidos en cuenta en la determinación del impuesto, con el fin de evitar abusos en su cobro, sin perjuicio de la autonomía y las competencias de los entes territoriales.

ARTÍCULO 350. DESTINACIÓN. El impuesto de alumbrado público como actividad inherente al servicio de energía eléctrica se destina **exclusivamente** a la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado.

PARÁGRAFO. Las Entidades Territoriales en virtud de su autonomía, podrán complementar la destinación del impuesto **a la actividad de iluminación ornamental y navideña en los espacios públicos.**

ARTÍCULO 351. LÍMITE DEL IMPUESTO SOBRE EL SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO. En la determinación del valor del impuesto a recaudar, los municipios y distritos deberán considerar como criterio de referencia el valor total de los costos estimados de prestación en cada componente de servicio. Los Municipios y Distritos deberán realizar un estudio técnico de referencia de determinación de costos de la prestación del servicio de alumbrado público, de conformidad con la metodología para la determinación de costos establecida por el Ministerio de Minas y Energía, o la entidad que delegue el Ministerio.

2. Transcripción de las normas constitucionales infringidas

Las expresiones contenidas en la Ley 1819 de 2016 que impugno son contrarias a los artículos 287, 338 y 362 de la Constitución Política, que a su tenor literal, en lo pertinente, disponen:

Artículo 287. Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos:

(...)

3º) Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”

Artículo 338. “En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

(...)”

Artículo 362. *“Los bienes y rentas tributarias o no tributarias o provenientes de la explotación de monopolios de las entidades territoriales, son de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares.*

Los impuestos departamentales y municipales gozan de protección constitucional y en consecuencia la ley no podrá trasladarlos a la Nación, salvo temporalmente en caso de guerra exterior”

3. Presentación de los cargos de inconstitucionalidad

Las normas demandadas regulan dos temas interrelacionados pero diferentes, por consiguiente, se plantearán dos cargos de inconstitucionalidad en forma separada, así:

El primer cargo, cuestiona la validez de la delegación otorgada por la ley al reglamento para regular los aspectos a tener en cuenta para “la determinación del impuesto” de alumbrado público (artículo 349, párrafo 2º) y para establecer la metodología para “la determinación de costos” a cargo del Ministerio de Minas y Energía o la entidad que delegue (artículo 351).

A nuestro juicio, esa delegación al reglamento contradice de manera flagrante el artículo 338 superior, en tanto que el constituyente encomendó únicamente a la ley, la tarea de fijar los elementos constitutivos de los impuestos, dentro de los cuales también está la tarifa. En el desarrollo del concepto de violación se explicará que esa norma constitucional autoriza la fijación de la tarifa a cargo de las autoridades, pero únicamente en las tasas y las contribuciones parafiscales y no en los impuestos.

El segundo cargo, reprocha la constitucionalidad de la destinación exclusiva para la prestación (incluye mejora, modernización, ampliación y prestación propiamente dicha) del servicio de alumbrado público y la decoración navideña en los espacios públicos, fijada en la ley respecto del recaudo del impuesto territorial del alumbrado público (artículo 350).

En nuestro concepto, la Ley 1819 de 2016, parcialmente acusada, desconoce, de una parte, el derecho de las entidades territoriales a administrar autónomamente sus recursos (artículo 287 superior) e interfiere en el manejo, administración y gestión de los recursos de propiedad exclusiva de las entidades territoriales, los cuales gozan de las mismas garantías de la propiedad privada (artículo 362 de la Constitución).

4. Desarrollo de los cargos de inconstitucionalidad. Concepto de violación del artículo 338 superior

4.1. *Importancia del principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria*

El sistema de fuentes en materia tributaria se rige por el principio de reserva de ley como garantía de la representación democrática de las cargas impositivas.

La doctrina ha explicado que, de manera general, el principio de legalidad implica la subordinación de todos los poderes públicos –legislativo, judicial y administrativo, a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia está sometida a control de legitimidad por jueces independientes¹. Así, el principio de legalidad hace referencia a la necesidad de que todas las actuaciones de los órganos del Estado deben responder a reglas contenidas en las normas jurídicas, las cuales habilitan el ejercicio de sus funciones y sus competencias.

Una de las manifestaciones más importantes del principio de legalidad es el de reserva de ley, pues aquellas materias que son más importantes para la sociedad deben ser reguladas únicamente por el Congreso, como representante del poder soberano del pueblo. En efecto, para PEREZ ROYO la reserva de ley tiene dos

¹ De Cabo M.C. de la concepción moderna, principio de legalidad, sobre el concepto de ley. Trotta, 2000 pág. 62.

ámbitos de aplicación indiscutibles en los Estados Constitucionales: i) la protección, garantía y limitación de los derechos y, ii) las materias establecidas por el constituyente con el fin de asegurar el carácter democrático de una determinada materia².

En esta misma línea, la doctrina colombiana ha explicado que la ley representa la fuente normativa del máximo rango después de la Constitución, en tanto que configura la expresión más inmediata y directa de la voluntad popular. Esta garantía históricamente ha estado ligada a dos materias: la definición de los delitos y las penas y el establecimiento de gravámenes impositivos³.

La breve referencia a la doctrina muestra que el establecimiento de los tributos es inseparable de la visión estrictamente liberal, de defensa del individuo, de la propiedad y la libertad frente a las intromisiones del Estado. Por esta razón, el consentimiento expresado por el Congreso cumple una doble labor: de una parte asegura la intervención de los representantes del pueblo en la dirección política del país, y de otra, protege al individuo contra las agresiones del Estado a su esfera de libertad y propiedad⁴.

Esta concepción plantea el deber tributario como una institución restrictiva de derechos subjetivos que necesita de reglas propias y específicas orientadas a la protección del individuo⁵. Luego, es lógico que la fijación de las cargas fiscales exige representatividad, tal y como ocurrió en Inglaterra con la Carta Magna, en la que se plasmó el principio de autoimposición bajo la fórmula de *no taxation without representation*⁶.

² Pérez Royo, F. Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria. Revista española de derecho constitucional, año 5 núm. 13. Enero-abril de 1985.pág. 60.

³ Insignares Gómez R. Los principios constitucionales del sistema tributario. En la obra Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio. Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2010, Pág. 117.

⁴ Pérez Royo, Op. Cit. Pág. 62.

⁵ Ibidem pág. 63

⁶ Insignares Gómez, R. Los principios constitucionales, Op. Cit. Pág. 118.

Cabe advertir que la concepción de autoimposición tuvo una bifurcación en términos de SAINZ DE BUJANDA, quien lo denomina la bifurcación de la legalidad fiscal, mediante la cual no solo se hace referencia a la creación de los impuestos sino también al derecho de examinar los gastos⁷.

A pesar de la caracterización del tributo como una institución restrictiva, en la actualidad se concibe como un presupuesto necesario de la existencia del Estado. Así, según VANONI la actividad tributaria, lejos de limitar los derechos y la personalidad del individuo, constituye un elemento sustancial de la supervivencia del Estado, ya que sin ella no existiría y sin Estado tampoco existiría el derecho⁸.

La jurisprudencia de la Corte Constitucional ha sido contundente en señalar que el fundamento de la tributación es el principio de legalidad, puesto que sólo la ley puede crear tributos⁹. Así, esta Corporación ha establecido que:

"El artículo 338 de la Constitución Política desarrolla el postulado de que no existe impuesto sin representación. Este precepto superior es así una expresión de los principios de representación popular y democrático representativo en el ámbito tributario, como quiera que establece una restricción expresa, en el sentido que, salvo los casos específicos de potestad impositiva del Gobierno en los estados de excepción, solo los organismos de representación popular podrán imponer tributos. De este modo, la norma constitucional, además de enunciar el principio de reserva legal en materia fiscal, objeto de posterior desarrollo, consagra el de legalidad tributaria que preside la creación de los gravámenes. En este sentido estipula que "la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y bases gravables, y las tarifas de los impuestos".¹⁰

⁷ Ibidem.

⁸ Pérez Royo, Op. Cit. Pág. 63.

⁹ *Nullum tributum sine legem*

¹⁰ Sentencia C-594 de 2010 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

Así, el principio de legalidad del tributo reviste las siguientes características relevantes: i) la necesaria representación popular en el establecimiento de los tributos; ii) la certeza del tributo, que implica la fijación clara y precisa de todos y cada uno de los elementos del mismo; iii) la ausencia de soberanía fiscal en cabeza de las entidades territoriales; y iv) la posibilidad de que las entidades territoriales, con base en su autonomía, regulen aspectos tributarios dentro del marco fijado por la ley¹¹.

En resumen, los impuestos solo pueden ser creados y regulados por los órganos legislativos competentes. En el caso colombiano, el artículo 338 Superior, consagra el principio de reserva de ley tributaria, puesto que en tiempos de paz, corresponde al Congreso la configuración y definición de los elementos esenciales de los tributos nacionales y, respecto de los tributos de las entidades territoriales, la competencia es concurrente.

4.2. *Ámbito de regulación de la ley en materia tributaria*

Ahora pasamos a mostrar, de acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia, cuál es el ámbito de regulación de la ley cuando se trata de impuestos de las entidades territoriales.

Tradicionalmente el estudio de la naturaleza de ley en materia tributaria se ha realizado desde dos perspectivas: la reserva de ley absoluta y la reserva de ley relativa. La primera postura indica que la ley debe regular todos los elementos del tributo y todos los aspectos requeridos para su cobro; mientras que la segunda tesis, supone que solo los aspectos sustanciales o primarios deben ser considerados mediante normas primarias de rango legal, lo que permite la concurrencia de otras clases de normas, como las reglamentarias, para la regulación de aspectos accesorios y/o adjetivos, siempre con carácter secundario¹².

¹¹ Al respecto ver sentencias C-594 de 2010, C-615 de 2013 ambas con ponencia del magistrado Luís Ernesto Vargas Silva, entre otras.

¹² Andrés Aucejo, E., Op. Cit. Pág. 122.

Para MARTIN QUERALT, una ley que pretendiera limitarse a establecer un tributo sin establecer sus señas de identidad (sujetos pasivos, hecho imponible, elementos mínimos de cuantificación), no habría establecido si quiera dicho tributo, sino una entelequia. Para el autor, el mandato constitucional que preserva el principio de legalidad de los impuestos exige que la ley defina cuando menos los elementos esenciales del tributo, pues lo contrario implicaría vaciar de contenido el mandato constitucional¹³.

Por su parte, PEREZ ROYO considera que la reserva de ley cubre todos los elementos esenciales que afectan la identidad (presupuesto de hecho o hecho imponible y sujeto pasivo) o a la entidad de la prestación (base imponible y el tipo de gravamen)¹⁴. Igual postura sostiene CAZORLA PRIETO, para quien la reserva no solo contempla la creación de un tributo, sino también el resto de los elementos de la relación tributaria¹⁵.

De otro lado, existe una doctrina que se inclina a que la reserva de ley solo se refiere a los elementos cualitativos del tributo, esto es, aquellos que permiten individualizar la prestación como serían el hecho imponible, los sujetos pasivos, pero en el caso de los elementos de cuantificación cabe una colaboración mucho más directa del reglamento en su regulación¹⁶.

Por su importancia en el asunto sometido a análisis, recordaremos que la Corte resumió las características de la reserva de ley y su relación con las normas locales en materia tributaria, así:

“- Es expresión del principio de representación popular y del principio

¹³ Martín Queralt, J. Comentarios a las leyes tributarias y financieras, Edersa, 1983, pág. 22.

¹⁴ Pérez Royo, F. Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Hacienda Pública Española, 14, pág. 207-247.

¹⁵ Cazorla Prieto, L.M., Los principios constitucionales financieros en el nuevo orden jurídico, Revista de derecho público, 1980, pág. 545.

¹⁶ Al respecto ver FEDELE A, comentario all'art 23 de lla Costituzione Zanichelli, 1978, Pág. 97, citado por Andrés Aucejo, E. Op. Cit. Pág. 127-128.

democrático, derivado en últimas de los postulados del Estado Liberal¹⁷.

- Materializa el principio de predeterminación del tributo, "según el cual una *lex previa* y *certa* debe señalar los elementos de la obligación fiscal"¹⁸.

- Brinda seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones fiscales, con lo cual "se otorga una debida protección a la garantía fundamental del debido proceso".¹⁹

- Responde a la necesidad de promover una política fiscal coherente e inspirada en el principio de "unidad económica", especialmente cuando existen competencias concurrentes donde confluye la voluntad del Congreso y la de las asambleas departamentales o de los concejos municipales²⁰.

- No se predica únicamente de los impuestos, sino que es exigible también frente a cualquier tributo o contribución (en sentido amplio). No obstante, de la naturaleza del gravamen depende el rigor con el que la Ley debe señalar sus componentes. Así, frente a tributos de carácter nacional, el Congreso está obligado a definir todos los elementos en forma "clara e inequívoca", esto es, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base impositiva y la tarifa²¹. Por el contrario, tratándose de gravámenes territoriales, especialmente

¹⁷ Sentencia de la Corte Constitucional C-227 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño. En aquella oportunidad la Corte declaró exequible la Ley 645 de 2001, "Por medio de la cual se autoriza la emisión de una estampilla Pro-Hospitales Universitarios". La Corte estudió el principio de legalidad en el caso de las leyes habilitantes y frente a la autonomía de las entidades territoriales, para concluir que en ese caso no se veían afectados. Ver también las Sentencias de la Corte Constitucional C-004-93, M.P. Ciro Angarita Barón; C-084 de 1995; C-413 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo; C-987 de 1999; C-1097 de 2001; C-504 de 2002, M.P. Jaime Araujo Rentería; y C-1043 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

¹⁸ Sentencias de la Corte Constitucional C-228 de 1993, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa; C-413 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo; C-987 de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-1097 de 2001; C-227 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño; C-504 de 2002, M.P. Jaime Araujo Rentería; y C-1043 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

¹⁹ Sentencias de la Corte Constitucional C-597 de 2000, M.P. Álvaro Tafur Galvis; y C-1043 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

²⁰ Cfr. Sentencias de la Corte Constitucional C-413 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández Galindo; C-1097 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería; C-504 de 2002, M.P. Jaime Araujo Rentería; y C-1043 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

²¹ Cfr. Sentencias de la Corte Constitucional C-004 de 1993, M.P. Eduardo Montealegre Lynett; C-084 de 1995, M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-390 de 1996, M.P. José Gregorio Hernández

cuando la ley solamente autoriza su creación. ésta debe señalar los aspectos básicos, pero existe una competencia concurrente de las asambleas departamentales o de los concejos municipales según el caso²².

- De conformidad con el mandato constitucional contenido en el artículo 338, no sólo el legislador, sino también las asambleas y los concejos están facultados para fijar los elementos constitutivos del tributo²³.

- La ley, las ordenanzas y los acuerdos, sin resignar sus atribuciones constitucionales, pueden autorizar a las autoridades de los distintos niveles territoriales, dentro de los límites debidamente señalados en ellas, para fijar las tarifas de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes; empero, el sistema y el método para definir tales costos y beneficios y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados, obligatoriamente, por la ley, las ordenanzas o los acuerdos, como así se deduce del texto del artículo 338 de la Constitución²⁴.²⁵ (subrayas fuera del texto)

Lo anterior muestra que, de acuerdo con el artículo 338 superior, en materia tributaria, entre la Nación y las entidades territoriales también se preserva el principio de concurrencia o complementariedad, pues la ley podrá crear impuestos de propiedad de las entidades territoriales, pero debe respetar su competencia para definir algunos de sus aspectos.

Ahora, la pregunta que surge es ¿cómo se presenta la relación entre la ley y el reglamento expedido por autoridades el orden nacional?

Galindo; C-1097 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería; y C-227 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

²² Sentencia de la Corte Constitucional C-227 de 2002.

²³ Sentencia de la Corte Constitucional C-740 de 1999, M.P. Álvaro Tafur Galvis. En relación con el principio de legalidad de los impuestos, pueden consultarse, igualmente, las sentencias C-209 de 1993, M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-537 de 1995, Hernando Herrera Vergara; C-220 de 1996, M.P. Carlos Gaviria Díaz; y C-583 de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

²⁴ Sentencia de la Corte Constitucional C-740 de 1999, M.P. Álvaro Tafur Galvis.

²⁵ Sentencia C-891 de 2012 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub

4.3. *Jurisprudencia en la relación de la ley y el reglamento nacional en tributos*

Para ANDRES AUCEJO, en el ámbito jurídico rige el principio de reserva de ley flexible o de carácter relativo, lo que hace plausible la colaboración del reglamento ejecutivo con la ley impositiva. Sin embargo, esta posibilidad suscita problemas al momento de determinar el alcance o grado de colaboración aceptable para que el reglamento otorgue regulación a materias que en principio están reservadas a la ley, las ordenanzas y los acuerdos, por la Constitución²⁶.

En la misma línea, autores como CHECA GONZALEZ consideran que el uso del reglamento en materia tributaria representa un ataque frontal al principio de reserva de ley entendido como un principio básico del Estado de Derecho, sobre el cual vertebra toda su organización política. Es decir, se trata de un complemento insustituible para asegurar el funcionamiento del Estado y de todos los poderes públicos para tasar y encuadrar sus competencias y para imponer el respeto de las libertades y derechos de los ciudadanos.

Al igual que la doctrina, la Corte Constitucional ha sido estricta a la hora de analizar la validez de la delegación de la ley en el reglamento, para definir aspectos esenciales de los impuestos. Un repaso por la jurisprudencia demuestra esa conclusión:

En la **sentencia C-040 de 1993**, la Corte declaró exequible la facultad otorgada al Ministerio de Agricultura para certificar el precio del kilogramo de panela, con base en el cual se liquidaría la cuota de fomento panelero. Para esa Corporación, el principio de legalidad del impuesto no se encuentra afectado porque la actuación del ministerio se limita a expedir una certificación de precios, la cual "es simplemente una labora administrativa". En tal virtud, la Corte constató que la función de la autoridad nacional no era de aquellas que implican reglamentación.

²⁶ Andrés Aucejo, E. Op. Cit. Pág. 144.

La sentencia C-253 de 1995, fue clara en señalar, de un lado, que el reglamento no puede regular elementos que definen o determinan el impuesto y, de otra, que la excepción para que autoridades administrativas fijen los elementos para liquidar la tarifa, solo se aplica a las tasas y contribuciones parafiscales (que son aquellas que exigen participación en los beneficios que proporcionan a los obligados), siempre que la ley determine el sistema y método para definir los costos y beneficios. Textualmente, la sentencia dijo:

"El principio democrático que inspira las normas de la Constitución que se ocupan de la materia tributaria, obliga a que sean los órganos de elección popular - Congreso, Asambleas Departamentales y Concejos Distritales y Municipales -, los que determinen soberanamente los elementos mínimos y fundamentales para estructurar una determinada imposición o gravamen (C.P., art. 338).

Cada especie de tributo tiene características propias, pero su peculiaridad no permite despojar a los cuerpos electivos de su función política consistente en establecerlos y precisar sus elementos configuradores esenciales, de modo que la obligación tributaria tenga en la norma que crea la contribución su fuente sustancial.

Excepcionalmente, en relación con la tarifa de las tasas y contribuciones, la Constitución autoriza a la ley, las ordenanzas y acuerdos a que atribuyan esa competencia a otras autoridades, siempre que en tales normas se fije el sistema y el método para definir los respectivos costos y beneficios y la forma de hacer su reparto (C.P., art. 338).

La definición general del sujeto pasivo, del hecho generador y las bases gravables, elementos esenciales de la obligación tributaria, no puede ser deferida al reglamento, so pena de socavar el anotado principio democrático. Si la norma que pretende establecer un tributo, de cualquier especie, no los señala directamente, no hay gravamen. La garantía democrática se desvanecería si tales presupuestos de la obligación

tributaria, se abandonaran a la función ejecutiva. La atribución del Congreso de establecer contribuciones fiscales y parafiscales (C.P., art. 150-12) es plena, y así habrá de ejercitarse" (subrayas fuera del texto).

La **sentencia C-740 de 1999**, declaró inexecutable una norma que facultaba al Ejecutivo a realizar unas tablas de información económica, con base en las cuales se clasificaría a los pequeños contribuyentes para la liquidación de los impuestos sobre la renta y sobre las ventas²⁷.

"En consecuencia, una ley, una ordenanza o un acuerdo que no señale directamente los elementos del impuesto, desconoce el principio de legalidad en sentido material. Y por lo tanto, no puede en esos casos, sin expresa atribución conferida por el Congreso, las Asambleas o los Concejos, establecer los elementos omitidos en uso de su simple facultad reglamentaria, pues en tal evento, estaría creando el tributo mismo. Es necesario, desde el aspecto constitucional, que el impuesto sea creado por la ley, la ordenanza o el acuerdo, y no directamente por la decisión de la administración" (subrayas no originales).

En sentencias **C-597 de 2000** y **C-842 de 2000**, la Corte aceptó que el reglamento puede establecer aspectos técnicos o del mercado que, aunque inciden en la determinación de la base gravable, no hacen parte del diseño del tributo. Así, avaló la competencia de entidades administrativas para determinar el índice de bursatilidad o para publicar los costos de bienes a importar, para efectos del cobro del impuesto sobre las ventas. En la primera sentencia explicó:

²⁷ Específicamente la norma que se declaró inexecutable no señaló ni el hecho generador ni la tarifa. Esto concluyó la sentencia: "En cuanto al hecho generador o gravado (es el presupuesto de hecho expresamente definido en la ley, indicativo de capacidad jurídica y económica, que al realizarse produce el nacimiento de la obligación tributaria), encuentra la Sala que éste no se define en la norma legal, dejándose su determinación en manos de la administración tributaria, con lo cual se vulnera igualmente el mandato constitucional del artículo 338. Igual situación ocurre con la tarifa (que es el elemento cuantitativo de la obligación tributaria, que constituye la manifestación del poder de imposición), la cual tampoco se define en la disposición sub examine, defiriéndose en la administración tributaria su fijación. Así lo dispone el inciso cuarto del artículo 28 demandado, al señalar que "a partir del ingreso mínimo gravable presunto la administración tributaria deberá determinar el monto unificado de los impuestos".

"el legislador estableció unas bases ciertas y determinables para señalar la suma concreta sobre la cual se liquidará el gravamen de que trata la norma acusada. Así mismo, por el carácter técnico y administrativo de esa labor, la cuantificación debió quedar en manos del gobierno nacional, ya que para su realización éste debe consultar una serie de datos e información y efectuar la respectiva evaluación, así como la valoración de los mismos, aspectos que son de competencia de la administración, sin que pueda endilgarse el ejercicio absolutamente discrecional de una función, pues como se ha visto ésta se encuentra reglada, lo que permitirá el debido cumplimiento de los mandatos legales establecidos en la disposición acusada, con sujeción a los artículos 113, 189-11 y 338 de la Carta Política."

Resulta especialmente esclarecedora la **sentencia C-690 de 2003**, que declaró inexecutable una norma que remitía al reglamento del Gobierno Nacional y de la OCDE para el señalamiento de las jurisdicciones de menor imposición a efectos de hacer efectiva la presunción de vinculación económica prevista en el artículo 260-6 del Estatuto Tributario. Esa providencia resumió las reglas aplicables a la posibilidad de delegar en el reglamento algunos aspectos del tributo, así.

"Con base en el recuento de la jurisprudencia de la Corporación sobre la materia, es posible concluir que en desarrollo del principio de legalidad de los tributos contenido en los artículos 150-12 y 338 de la Constitución, corresponde al legislador, y en ciertos casos a las Asambleas y los Consejos, con sujeción a la ley, determinar directamente y de manera clara todos los elementos de la obligación tributaria. Sin embargo, no toda ambigüedad en la ley que crea un tributo o toda dificultad en su interpretación conduce a la inconstitucionalidad de la misma, porque para ello es necesario que el alcance de la ley no pueda ser determinado de acuerdo con las reglas generales de interpretación de la ley."

Por otra parte, no siempre resulta exigible que la determinación de los elementos del tributo sea expresa, y no se viola el principio de legalidad

tributaria cuando uno de tales elementos no está determinado en la ley, pero es determinable a partir de ella.

Finalmente, en materia de remisiones a la administración o al reglamento, es posible concluir que el rigor del principio de legalidad se aplica a la determinación política de los elementos del tributo, y que de tal rigor escapan ciertas variables técnicas o económicas cuya concreción no es posible realizar en la misma ley" (subrayas nuestras).

En el mismo sentido, la sentencia C-608 de 2012, indicó:

"Por tanto, el reglamento no puede ser una fuente autónoma de obligaciones para las personas²⁸, y en materia tributaria, tampoco la fuente de la definición de los elementos de las relaciones tributarias.

Estos principios delimitan entonces el ámbito de aplicación de la facultad reglamentaria del Gobierno reconocida en el artículo 189-11 de la Constitución. En concordancia, la jurisprudencia constitucional ha entendido que el Legislador sí puede delegar al reglamento o a la propia Administración la concreción de algunos aspectos de naturaleza técnica o de administración del tributo, tales como (i) variables o conceptos económicos²⁹, la certificación del valor de ciertos productos o bienes³⁰ o los métodos para la valoración de algunos activos³¹ para efectos de la liquidación de la base gravable o la

²⁸ Ver entre otras las sentencias C-690 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil y C-220 de 2011, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

²⁹ Ver sentencias C-597 de 2000, M.P. Álvaro Tafur Galvis (sobre la determinación del concepto de 'oferta insuficiente para atender la demanda interna' para efectos de definir bienes importados exentos del IVA, concepto que fue definido posteriormente por un decreto reglamentario del Ministerio de Hacienda) y C-842 de 2000, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa (sobre la certificación por la Superintendencia de Valores del índice de bursatilidad de ciertas acciones).

³⁰ Ver sentencias C-040 de 1993, M.P. Ciro Angarita Barón (sobre el precio de la panela para liquidar la base gravable de la cuota de fomento panelero) y C-1067 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño (sobre las cesiones de estabilización que hacen los productores, vendedores o exportadores a los Fondos de Estabilización de Precios de Productos Agropecuarios y Pesqueros, clasificadas como contribuciones parafiscales).

³¹ Ver sentencias C-467 de 1993, M.P. Carlos Gaviria (sobre avalúo catastral) y C-583 de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa (sobre métodos para la valoración de activos patrimoniales).

definición de la tarifa aplicable, así como (ii) el procedimientos de recaudo³² y (iii) algunos deberes formales tales como el suministro de información³³.

En consecuencia, tales aspectos de administración y concreción técnica del tributo –que en todo caso no pueden alterar los elementos de la obligación– escapan entonces al principio de reserva de ley y pueden ser desarrollados por el Gobierno y, en algunos casos, por la propia administración tributaria” (resaltado nuestro).

Finalmente, la sentencia C-891 de 2012, declaró inexecutable una norma que autorizaba al reglamento a señalar el carácter de los sujetos pasivos y la base impositiva del tributo, en tanto que “la potestad reglamentaria encuentra claros límites en la ley, de tal manera que no puede modificar o cambiar su contenido esencial³⁴ ni tampoco puede deferirse el establecimiento de los elementos esenciales del tributo. En este sentido, la jurisprudencia ha sido clara en señalar que la definición general del sujeto pasivo, del hecho generador y las bases gravables, elementos esenciales de la obligación tributaria, no puede ser deferida al reglamento”

El análisis de la jurisprudencia de la Corte Constitucional en relación con la interpretación del artículo 338 de la Constitución en torno a la posibilidad de que la ley delegue en el reglamento la delimitación de algunos elementos de los impuestos, puede resumirse en las siguientes reglas:

³² Ver sentencia C-594 de 2010, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva. En este fallo la Corte declaró executable los artículos 45 de la ley 99 de 1993 y 54 de la ley 143 de 1994 (sobre transferencias del sector energético) frente al cargo de vulneración del principio de certeza por cuanto –a juicio del demandante– los preceptos no definían (i) las obligaciones formales necesarias para hacer efectiva la obligación tributaria e (ii) instrumentos formales para garantizar el recaudo del importe del gravamen. La Sala Plena concluyó que estos aspectos no están sometidos al principio de reserva de ley en materia tributaria y por ello su regulación puede encargarse al reglamento.

³³ Ver sentencias C-690 de 2003, M.P. Rodrigo Escobar Gil y C-594 de 2010, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva. Excepcionalmente, algunos deberes formales sí deben ser definidos por el Legislador, por ejemplo, cuando implican limitaciones de derechos fundamentales, como la privacidad, cuando se exige el suministro de ciertas informaciones o documentos. Ver sentencia C-733 de 2003, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

³⁴ Consejo de Estado. Sentencia de 15 de Julio de 1994. Expediente. 5393.

- Los elementos esenciales del tributo nacional, tales como los sujetos activo y pasivo, los hechos, la base gravable y las tarifas de los impuestos, está sometido a reserva legal.
- La creación de los impuestos de las entidades territoriales puede efectuarse por ley o por ordenanzas o acuerdos, pero su delimitación corresponde a la autoridad que los crea o en forma concurrente entre el Congreso, las asambleas y/o los concejos.
- Las autoridades administrativas pueden fijar los elementos para liquidar la tarifa, pero eso se aplica únicamente en las tasas y contribuciones parafiscales, siempre que la ley, la ordenanza o el acuerdo determine el sistema y método para definir los costos y beneficios.
- La determinación del impuesto es competencia exclusiva de la ley, la ordenanza o el acuerdo que crea el tributo.
- Los elementos que delimitan o determinan el impuesto no pueden derivar de la voluntad de la administración.
- El legislador puede delegar en el reglamento o a las autoridades administrativas la definición de aspectos técnicos del tributo.
- Los aspectos técnicos para concretar el impuesto no pueden alterar o delimitar sus elementos.

Así las cosas, la cuestión en debate se circunscribe a analizar si: i) la reglamentación encomendada al Gobierno nacional para reglamentar los criterios técnicos que deben ser tenidos en cuenta para "la determinación del impuesto" de alumbrado público (parágrafo 2º del artículo 349 demandado), constituye un elemento esencial del tributo, pues de serlo esa facultad es contraria al artículo 338 superior y, ii) si la facultad otorgada al Ministerio de Minas y Energía o la entidad que delegue el Ministerio para señalar la metodología que se requiere para "la determinación de costos", implica la definición de un aspecto que delimita la tarifa como uno de los elementos esenciales del impuesto de alumbrado público.

4.4. *La ley delegó en el Ejecutivo la facultad para delimitar elementos esenciales del impuesto de alumbrado público.*

Los artículos 349 y 351 (en lo acusado) de la Ley 1819 de 2016 entregaron al Gobierno Nacional y al Ministerio de Minas y Energía o la autoridad que éste delegue, la facultad de reglamentar aspectos inherentes, consustanciales y definitorios del impuesto de alumbrado público, como pasa a explicarse:

En primer lugar, debe advertirse que con el ropaje de "criterios técnicos", el parágrafo 2° del artículo 349 de la Ley 1819 de 2016, otorga al Gobierno nacional la facultad de definir la base gravable del impuesto, pues a pesar de que el inciso primero dispone que los concejos municipales y distritales tienen la competencia para establecerla, el parágrafo limita su determinación a los criterios que fija el reglamento nacional.

En efecto, el parágrafo es claro en señalar que la "determinación del impuesto" se hará con fundamento en los criterios técnicos que reglamente el gobierno nacional. Eso significa que la ley que mantiene el impuesto del alumbrado público³⁵ sometió uno de los elementos esenciales del tributo, como lo es la base gravable, a la reglamentación del gobierno nacional. Esa fórmula adoptada no solo desconoce el principio de legalidad del tributo, según el cual solo las corporaciones de origen popular son las llamadas a definir los elementos esenciales de los impuestos, sino también la autonomía de las entidades territoriales para configurar los impuestos de su propiedad. De hecho, como se vio, la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha sido clara en señalar que la determinación del impuesto es competencia exclusiva de la ley, la ordenanza o el acuerdo que crea el tributo, excluyendo de ese modo la facultad reglamentaria para delimitarlo.

Sin duda, la reglamentación de los criterios técnicos que la ley delegó al Gobierno nacional constituye un elemento definitorio del impuesto. Un ejercicio elemental muestra ese hecho: piénsese que el gobierno no expide el reglamento, es claro que sin él las autoridades municipales no pueden cobrar el impuesto aún si los

³⁵ No debe olvidarse que el impuesto de alumbrado público como una renta de propiedad de las entidades territoriales fue creado mediante Leyes 97 de 1913 y 84 de 1915.

concejos definen la base gravable, pues el párrafo segundo somete la determinación del impuesto a la reglamentación de los criterios técnicos que señale el gobierno nacional. Eso muestra que la determinación del impuesto terminará derivando de la voluntad de la administración nacional y no de los concejos municipales y distritales, que son los facultados por el artículo 338 superior para definir las rentas de esas entidades territoriales.

En esa misma línea, es evidente que los criterios técnicos a que hace referencia la norma parcialmente acusada no solo están dirigidos a definir aspectos relativos a la fijación de la tarifa, sino también a elementos que "determinan el impuesto". Es obvio que la tarifa no determina el impuesto, lo que realmente define el ámbito de aplicación del tributo es el hecho generador, los sujetos pasivos y la base gravable.

Aún si en gracia de discusión se entendiera que la reglamentación a que hace referencia el artículo 349, párrafo 2º, de la Ley 1819 de 2016, se refiere a **criterios técnicos para determinar la tarifa**, esa interpretación también contradice el artículo 338 superior, en tanto que esa norma autoriza a las autoridades administrativas a fijar la tarifa de las tasas y contribuciones (no de los impuestos), de conformidad con el sistema y método para definir los costos y beneficios que señale la ley. De esa expresión surgen dos consecuencias importantes:

- i) la autorización del constituyente para que el reglamento fije las tarifas está referida a las tasas y a las contribuciones parafiscales, más no a los impuestos. En efecto, de acuerdo con la Constitución, el objetivo de autorizar al reglamento es definir los criterios para *"recuperar los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen"*. Como en los impuestos no es posible hablar de recuperación de costos ni de participación en los beneficios que otorgan esos tributos, es lógico concluir que el constituyente no autorizó al reglamento a definir los criterios para determinar la tarifa.

- ii) Incluso si se hace una interpretación extensiva de esa facultad de reglamentación, lo cierto es que el reglamento solo puede fijar los criterios para determinar la tarifa si la ley le proporciona el sistema y método para definir los costos y beneficios. En el impuesto de alumbrado público, el legislador no determinó ni el sistema ni el método para el efecto, luego es lógico inferir que la delegación otorgada en la norma acusada no se refería a la determinación de la tarifa.

En ese orden de ideas, lo único que queda por analizar es la interpretación que pudiese considerarse que la delegación al reglamento efectuada por la norma acusada, está referida a la determinación técnica del hecho gravable. No obstante, esa hermenéutica tampoco puede aceptarse por tres motivos. El primero, porque fue la ley la que señaló directamente el hecho generador del impuesto: el beneficio por la prestación del servicio de alumbrado público; de ahí que para definir el beneficio no es necesario acudir a criterios técnicos que lo aclaren. El segundo, porque los principios de consecutividad, progresividad, equidad y eficiencia señalados en la norma acusada, de todas maneras delimitan el hecho generador y restringen el margen de acción de las entidades territoriales, cuestión que no requiere de elementos técnicos para delimitar el impuesto. Y, finalmente, porque el artículo 349 objeto de análisis, se refiere a otros componentes del impuesto que podrá fijarse por las autoridades locales, pero bajo ninguna circunstancia por el reglamento nacional, puesto que, como lo ha explicado la jurisprudencia constitucional, el reglamento no puede ni regular aspectos definitorios del tributo ni alterar o delimitar sus elementos constitutivos.

En segundo lugar, para nosotros es claro que si, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 338 superior, el reglamento expedido por el Gobierno Nacional no puede establecer los elementos que configuran el impuesto, menos aún el Ministerio de Minas y Energía puede fijar la "metodología para la determinación de los costos" de la prestación del servicio de alumbrado público, contenida en el artículo 351 (en lo acusado) de la Ley 1819 de 2016. Las razones en las cuales fundamentamos la anterior conclusión, son básicamente dos:

- i) El diseño legislativo del impuesto de alumbrado público está más cercano a las tasas que a los impuestos, puesto que, de una parte establece como principios rectores del mismo, los de equidad y eficiencia (típicos del cobro de tarifas de los servicios públicos domiciliarios) y, de otra, impone como límite del valor del impuesto a recaudar la determinación de los costos estimados de la operación. Sumado a lo anterior, el artículo 350 de la reforma tributaria, dispone que el recaudo del impuesto se dedicará en forma exclusiva a la prestación del mismo servicio público.

Esto significa que la expresión acusada confiere al Ministerio de Minas y Energía la facultad para definir el sistema y el método para determinar la tarifa de un impuesto municipal, lo cual es abiertamente incompatible con el inciso tercero del artículo 338 de la Carta que autoriza a las autoridades administrativas a fijar la tarifa de las tasas y contribuciones, pero solamente con sujeción al método y sistema que fije LA LEY.

- ii) A pesar de que aparentemente los municipios y distritos son los autorizados a determinar el valor del impuesto a recaudar, lo cierto es que esa facultad está sometida a la metodología establecida por el Ministerio de Minas y Energía. Eso muestra que la tarifa del impuesto no se fija realmente por la ley ni por los concejos, como lo exige el principio de legalidad o participación democrática del tributo, sino por la autoridad administrativa que termina por establecer uno de los elementos esenciales del tributo. Dicho en otras palabras: la autorización otorgada por la norma acusada implica que la delimitación de uno de los elementos del tributo (la tarifa) deriven de la voluntad de la administración, lo cual es contrario al artículo 338 superior, tal y como ha sido interpretado por la jurisprudencia constitucional constante y uniforme.

En síntesis, las expresiones normativas acusadas desconocen abiertamente el artículo 338 de la Constitución y constituyen un precedente preocupante de

intromisión de la nación en las rentas tributarias de las entidades territoriales, razón por la cual es muy importante que la Corte Constitucional reitere su jurisprudencia en esta materia, especialmente la contenida en la sentencia C-155 de 2016.

5. Concepto de violación de los artículos 287 y 362 constitucionales

5.1. *Marco conceptual sobre la relación entre autonomía de las entidades territoriales y el Estado unitario*

La Constitución de 1991 estableció el principio de autonomía de las entidades territoriales para la gestión de sus intereses y dentro de los límites de la Constitución y la ley. Para tales efectos, dispone la norma Superior que tendrán los siguientes derechos: i) gobernarse por autoridades propias; ii) ejercer las competencias que les correspondan; iii) administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones; y iv) participar en las rentas nacionales³⁶. Conforme a lo expuesto, las entidades territoriales cuentan con el derecho, entre otros, de un poder tributario el cual debe ser analizado en armonía con el principio de Estado unitario que orienta el ordenamiento jurídico constitucional, lo que genera la necesaria concurrencia de competencia en materia de tributos ente el Congreso de la República, las Asambleas departamentales y los Concejos Municipales.

En efecto, la Corte ha establecido que el principio de Estado Unitario supone la centralización política, que implica la unidad de mando supremo en cabeza del Gobierno Nacional, de legislación en el Congreso y en general la concentración de todas las decisiones de carácter político, las cuales tienen vigencia en todo el espacio geográfico nacional. Se trata entonces de una jerarquía constitucional reconocida dentro de la organización jurídica del Estado.³⁷

³⁶ Artículo 287 de la C.P.

³⁷ Sentencia C-497A de 1994 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa

Sin embargo, el principio de Estado unitario debe armonizarse con el de autonomía de las entidades territoriales reconocida en los artículos 1º y 287 de la Constitución. En tal virtud, la centralización política no es incompatible con la descentralización administrativa ni con la autonomía de las entidades regionales. De esta manera, la descentralización debe entenderse en sentido genérico y en sentido técnico. Conforme al primero, se hace referencia a todo proceso que traslada a los asuntos de la capital del Estado a las entidades seccionales o locales cualquiera que sea su índole, por lo que la misma puede ser fiscal, económica o industrial. En el sentido técnico jurídico se entiende como el traslado de competencias de carácter administrativo a manos de autoridades regionales o locales³⁸.

En conclusión, no se trata de principios que revistan un carácter absoluto e independiente, sino que exigen una interpretación armónica de la Carta, de tal forma que se articulen con base en los criterios de complementariedad, coordinación, concurrencia y subsidiariedad³⁹, que a su vez informan las competencias establecidas entre la nación y las entidades territoriales, en especial en materia de tributos, lo que implica un sistema de limitaciones recíprocas⁴⁰.

Ahora bien, las competencias del Congreso de la República y las entidades territoriales en materia impositiva, ha sido considerada por la Corte así:

"4.6. 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-004 de 1993 y C- 467 de 1993, entre otras); (ii) más adelante señaló que aunque la facultad de las asambleas y concejos para imponer

³⁸ Ibidem.

³⁹ Constitución Política, artículo 288.

⁴⁰ Sentencia C-615 de 2013. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

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. (Subraya y negrillas originales)."⁴¹ (subrayas no originales)

En suma, en materia impositiva existe una constante interacción competencial entre el Congreso y las entidades territoriales, lo que genera la siguiente pregunta: ¿Cuáles son los límites de la facultad legislativa frente al poder

⁴¹ Sentencia C-121 de 2006 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

tributario de los entes locales, especialmente cuando se trata de recursos endógenos de las entidades territoriales?

Para dar respuesta a este interrogante analizaremos: i) poder tributario de las entidades territoriales; ii) las facultades de las entidades territoriales para el manejo de sus propios recursos; iii) las fuentes de financiamiento para el cumplimiento de las responsabilidades de las entidades territoriales y los límites de la facultad legislativa sobre las fuentes de financiación de las entidades territoriales.

5.2. Poder tributario de las entidades territoriales

La Constitución regula la autonomía de las entidades locales en los artículos 1º, 287, 151, 288, 300, 313, 338, entre otros. Para HERNANDEZ CLAVIJO el contenido del poder tributario local debe analizarse desde distintas vertientes, una interna que hace referencia a un conjunto de potestades relativas al establecimiento y gestión de los tributos locales que consisten en: i) el poder de imposición, que es la posibilidad de los entes territoriales para establecer un tributo en el ámbito de su jurisdicción, dentro de los límites señalados por la Ley y, ii) las potestades de gestión, entendidas como la facultad administrativa de imposición ejercida mediante el poder de determinación del tributo y la gestión del recaudo. Facetas éstas que exige concebir la autonomía fiscal como un poder limitado y constitucionalmente protegido⁴².

Eso muestra que la tensión que se presenta entre el carácter unitario del Estado y el principio de autonomía territorial para administrar sus recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones (artículo 287-3 superior), no puede leerse en forma absoluta ni aislada. Por el contrario se impone una interpretación sistemática que otorgue valor normativo a los preceptos constitucionales involucrados, de tal forma que se acepte la existencia

⁴² Insignares Gómez, R. El poder tributario: organización y estructura del Estado Colombiano, en la obra, Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio, Universidad Externado de Colombia. 2010, pág. 75-76.

de dos sistemas tributarios diferentes: uno nacional y otro local, dado que no es posible trasladar sin más el criterio de reserva de ley tributaria empleada en las imposiciones nacionales a las locales, pues se trata de dos sistemas tributarios diferentes, cada uno con características propias⁴³.

Esto no implica que los entes territoriales puedan crear tributos sin limitación alguna, puesto que ello rompería el principio de república unitaria, pero tampoco ello implica que el Congreso pueda vaciar las competencias normativas de cada entidad territorial. Así las cosas, es evidente que las entidades territoriales serían las encargadas de llenar de contenido normativo un tributo creado por una ley en la cual se establezca el marco de acción del mismo⁴⁴.

A esa conclusión ha llegado la jurisprudencia y la doctrina. Por ejemplo, para CUBIDES DURAN, la tesis que actualmente brinda solución al problema es aquella mixta con fundamento en la libertad de configuración del Legislador y en la potestad de las entidades territoriales de establecer los tributos que requiere para cumplir con las obligaciones impuestas por la ley y la Constitución. Así, el Legislador puede crear un tributo local y definir en mayor o menor medida los elementos del tributo territorial, pero debe dejar en manos de las corporaciones democráticas locales la definición de su destino y utilización.

De este modo, el Legislador por medio de su voluntad, puede crear un tributo de orden territorial y definir todos o algunos de sus elementos, o simplemente puede autorizar su implementación bajo dos parámetros mínimos: i) la autorización del gravamen y ii) la delimitación del hecho gravado con el mismo. A esa conclusión se llega al analizar la jurisprudencia, como se hará en los puntos siguientes de esta demanda.

5.3. Fuentes de financiamiento de las entidades territoriales

⁴³ Cubides Durán. Op. Cit. Pág. 74-75.

⁴⁴ Sentencias C-538 de 2002 y C-121 de 2006. Cubides Durán. Op. Cit. Pág. 75.

La autonomía fiscal de las entidades territoriales regulada en la Constitución de 1991, muestra la existencia de dos fuentes de financiamiento. La Corte ha definido en su jurisprudencia cuales son los recursos con los que cuentan los entes locales para el cumplimiento de sus obligaciones. Para el efecto, ha dicho que pueden ser de naturaleza exógena o endógena, estos últimos conocidos también como recursos propios. En efecto, la sentencia C-219 de 1997⁴⁵, expresó que:

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

*Adicionalmente, las entidades territoriales disponen de aquellos recursos que, en estricto sentido, pueden denominarse recursos propios. Se trata fundamentalmente, de los rendimientos que provienen de la explotación de los bienes que son de su propiedad exclusiva o las rentas tributarias que se obtienen en virtud de fuentes tributarias - impuestos, tasas y contribuciones - propias. En estos eventos, se habla de **fuentes endógenas de financiación**, que resultan mucho más resistentes frente a la intervención del legislador.*

(...)

Aquellos que en estricto sentido se denominan “recursos propios” de las entidades territoriales constituyen, generalmente, un porcentaje menor de los ingresos de los fiscos locales y departamentales. En efecto, en las

⁴⁵ M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. Reiterada en sentencia C-615 de 2013 y C-414 de 2012.

circunstancias actuales, el sistema de financiación de tales entidades está sustentado fundamentalmente en fuentes exógenas que, como el situado fiscal o las transferencias, superan ampliamente los recursos propios.

Puede afirmarse que, en sentido estricto, los llamados recursos propios de las entidades territoriales son, fundamentalmente, de dos tipos. En primer lugar, están constituidos por las rentas que provienen de la explotación de bienes que son de su propiedad exclusiva. En segundo término, los que se obtienen como recaudo de tributos - impuestos, tasas y contribuciones - cuya fuente puede ser calificada como una fuente endógena de financiación." (resaltados nuestros).

Ahora bien, sobre cómo debe identificarse una renta endógena, la jurisprudencia constitucional también ha sido muy prolija. Para el efecto, ha utilizado criterios formales, es decir, la verificación del texto que integra cada renta con la finalidad de reconocer la voluntad objetiva del Legislador y también ha hecho alusión a criterios orgánicos y materiales. En ese sentido ha expresado que:

"En los términos de la Constitución Política, corresponde al legislador definir en qué casos un determinado tributo constituye una fuente exógena o endógena de financiación de una entidad territorial (C.P. arts. 150-12, 287, 300-4 y 313-4). En estas condiciones, el intérprete debe acudir, necesariamente, al texto de las normas que integran el régimen de cada renta, a fin de conocer la voluntad objetiva del legislador.

Sin embargo, en algunos casos, el criterio formal es insuficiente, pues puede ocurrir que el legislador hubiere omitido indicar, de manera expresa, a qué entidad pertenece el tributo o, que el régimen legal que ha sido diseñado contradiga, materialmente, la prescripción formal. Para llenar el vacío, en el primer caso, o para resolver la contradicción, en el segundo, resultará entonces indispensable acudir a otros criterios, como el criterio orgánico o el material.

El criterio orgánico es de suma utilidad a la hora de determinar si un tributo constituye una fuente de recursos propios de las entidades territoriales o, si por el contrario, se trata de una fuente tributaria exógena. En este caso, basta con identificar si, para el perfeccionamiento del respectivo régimen tributario, es suficiente la intervención del legislador o, si adicionalmente, es necesaria la participación de alguna de las corporaciones locales, departamentales o distritales de elección popular habilitadas constitucionalmente para adoptar decisiones en materia tributaria (C.P. art. 338). En la medida en que una entidad territorial participa en la definición de un tributo, a través de una decisión política que incorpora un factor necesario para perfeccionar el respectivo régimen y que, en consecuencia, habilita a la administración para proceder al cobro, no puede dejar de sostenerse que la fuente tributaria creada le pertenece y, por lo tanto, que los recursos captados son recursos propios de la respectiva entidad. Sin embargo, la regla no es similar en el caso inverso. Efectivamente, no resulta posible afirmar que en todos los eventos en los cuales el legislador defina integralmente los elementos del tributo, este constituirá una fuente exógena de financiación de las entidades territoriales.

Existen casos en los que el legislador ha establecido integralmente el régimen de un tributo y, no obstante, este es la fuente directa de recursos propios de las entidades territoriales y no, simplemente, de recursos nacionales que se transfieren a éstas. Esta conclusión se alcanza fácilmente si se apela a un criterio material o sustantivo. En efecto, el criterio material, permite afirmar que, en principio, una fuente tributaria constituye una fuente endógena de financiación cuando el producto recaudado dentro de la jurisdicción de la respectiva entidad entra integralmente al presupuesto de la misma - y no al presupuesto general de la Nación -, y se utiliza para sufragar gastos propios de la entidad territorial, sin que pueda verificarse ningún factor sustantivo - como, por ejemplo, la movilidad interjurisdiccional de alguno de sus elementos - que permita suponer que se trata de un tributo nacional.

Por último, puede ocurrir que el legislador establezca que una determinada fuente tributaria pertenece a la nación y, sin embargo, la regule de manera tal que, materialmente, de lugar a recursos propios del departamento o del municipio.

Respecto a la virtual contradicción entre una definición formal y el contenido material del régimen legal de un tributo, no sobra indicar que, en atención a lo dispuesto en el artículo 228 de la Carta - predominio del derecho sustancial - si éste se cobra, previa autorización legal, en virtud de una decisión política de la asamblea departamental o del concejo municipal - criterio orgánico - en la jurisdicción propia del órgano de representación de que se trate y, además, el recaudo, dentro de esa jurisdicción, entra integralmente al presupuesto de la respectiva entidad, sin que existan elementos sustantivos que permitan afirmar que se trata de una renta nacional, deberá concluirse que se está frente a una fuente endógena de financiación, así la propia ley diga lo contrario.⁴⁶

En resumen, las entidades territoriales cuentan con la posibilidad de acceder a distintas fuentes de financiamiento, como son la deuda pública y los ingresos exógenos y endógenos. Los recursos exógenos son aquellos que representan fuentes de financiación externa y que se identifica con el derecho a participar de las rentas nacionales. Dentro de este aspecto se pueden encontrar: i) las transferencias de recursos a los departamentos y municipios; ii) las rentas cedidas; iii) los derechos de participación en las regalías y compensaciones; iv) los recursos transferidos a títulos de cofinanciación y los demás mecanismos que diseñe el Legislador.

Por otra parte, los ingresos endógenos hacen referencia a los recursos propios, los cuales puede ser: i) los rendimientos que provienen de los bienes que son de su propiedad exclusiva; ii) las rentas tributarias que se obtienen en virtud de los impuestos, tasas y contribuciones propios.

⁴⁶ Sentencia C219 de 1997, reiterada en las sentencias C-615 de 2013 y C-414 de 2012.

La identificación de estos últimos representa una labor importante para el juez, por tal razón, la Corte ha utilizado tres métodos: i) el formal, que implica conocer el texto de la norma que crea la renta; ii) el orgánico, que exige examinar la participación o no de la entidad territorial en la fijación de los elementos del tributo; y iii) el material, que surge cuando el producto recaudado dentro de la jurisdicción de la respectiva entidad entra integralmente al presupuesto de la misma - y no al presupuesto general de la Nación -, y se utiliza para sufragar gastos propios de la entidad territorial.

5.4. Límites de la facultad legislativa sobre las fuentes de financiación. Prohibiciones y excepciones en materia de afectación de rentas endógenas de los entes territoriales

El anterior análisis muestra que la interpretación constitucional adelantada por la Corte ha utilizado las categorías de recursos exógenos y endógenos como una manera de definir el nivel de intervención válida del Legislador en la autonomía fiscal de las entidades territoriales y, en especial, en la destinación de los recursos de su propiedad.

En efecto, si se trata de recursos exógenos, ese H. Tribunal ha establecido que el Legislador cuenta con un amplio margen de intervención. Por ejemplo, en la sentencia **C-219 de 1997**, previamente citada, se consideró que el Legislador está autorizado en los términos de la Constitución para intervenir en la destinación de los recursos de las entidades territoriales que provienen de fuentes exógenas, especialmente cuando se trata de rentas de propiedad de la nación.

A diferencia de lo expuesto, la garantía constitucional otorgada en el artículo 362 indica que, respecto de los recursos endógenos, existe mayor autonomía para las entidades territoriales en cuanto a su manejo y destinación, por lo que la interferencia del Legislador es por regla general, excepcional y limitada, puesto que aquel debe respetar el reducto mínimo de la autonomía de las entidades territoriales⁴⁷.

⁴⁷ Insignares Op. Cit. Pág. 96.

En esta línea, la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha establecido la existencia de actuaciones del Legislador que pueden desconocer la autonomía tributaria de las entidades territoriales, entre los que se encuentran las prohibiciones para: i) disponer de los recursos tributarios propios de la entidad territorial; y ii) de establecer exenciones sobre los mismos.

Resulta muy pertinente recordar lo advertido por la Corte en sentencia C-219 de 1997:

"(...) no encuentra la Corte que exista una justificación constitucional que avale, de manera general, la intervención del legislador en la definición de la destinación de los recursos que, strictu sensu, son de propiedad exclusiva de las entidades territoriales. De lo contrario se privaría completamente a las autoridades competentes de los departamentos, distritos y municipios de la posibilidad de diseñar un plan de gastos e inversiones con arreglo a objetivos económicos, sociales o culturales, definidos según sus propias necesidades y prioridades. Sin esta facultad, resulta inequívocamente lesionada la capacidad de las entidades territoriales de gestionar sus propios asuntos y, en consecuencia, la garantía institucional de la autonomía territorial se vería comprometida en su misma esencia. La autonomía financiera de las entidades territoriales respecto de sus propios recursos, es condición necesaria para el ejercicio de su propia autonomía. Si aquella desaparece, ésta se encuentra condenada a permanecer sólo nominalmente. En estas condiciones, considera la Corte Constitucional que para que no se produzca el vaciamiento de competencias fiscales de las entidades territoriales, al menos, los recursos que provienen de fuentes endógenas de financiación - o recursos propios strictu sensu - deben someterse, en principio, a la plena disposición de las autoridades locales o departamentales correspondientes, sin injerencias indebidas del legislador.

Sólo una interpretación como la realizada se ajusta a los valores y principios que la autonomía busca proteger. En este sentido, no sobra recordar que la garantía institucional de la autonomía territorial se justifica, entre otros, en el principio democrático (C.P. arts. 1, 2, 3), así como en los principios de eficacia, eficiencia, economía y celeridad (C.P. arts. 1, 2, 209), como quiera que las autoridades territoriales son las que mejor conocen las necesidades de la población sometida a su jurisdicción⁴⁸.

Sin embargo, existen situaciones en las que la propia Carta autoriza al Legislador para intervenir en el proceso de gastos de los recursos propios de las entidades territoriales. Un ejemplo de lo anterior es lo dispuesto en el artículo 317 de la Carta, pues le impone el deber de destinar un porcentaje de los tributos que impongan a la propiedad inmueble.

De igual manera, la intervención encuentra justificación el deber de proteger el patrimonio de la nación, así como la estabilidad económica interna y externa, situaciones extremos en los que el Legislador puede condicionar el proceso de asignación. En efecto, en sentencias **C-004 de 1993** y **C-070 de 1994**, la Corte declaró la exequibilidad de la norma legal que fijaba una destinación específica a la sobretasa a la gasolina, con el fin de garantizar la capacidad de pago de las entidades territoriales, con la finalidad de evitar que se hicieran efectivas las garantías otorgadas por la Nación a créditos externos concedidos a dichos entes⁴⁹.

En conclusión, según la postura adoptada en la jurisprudencia constitucional, por regla general, la ley no puede intervenir en la forma en que las entidades territoriales gestionan sus fuentes endógenas de financiación. No obstante, existen excepciones constitucionales para que el Legislador pueda condicionar la forma en que se destinan los recursos propios, bien sea por remisión expresa de la Carta (artículos 317 y 362 este último en caso de guerra exterior), cuando aquella resulte necesaria para proteger la estabilidad económica de la nación y,

⁴⁸ SC-478/92 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz).

⁴⁹ SC-004/93 (MP. Ciro Angarita Barón); SC-070/94 (MP. Hernando Herrera Vergara).

cuando sea necesario intervenir para conjurar amenazas sobre los recursos del presupuesto nacional.

A continuación se presentarán varias sentencias que ilustran la línea jurisprudencial actual en relación con las prohibiciones y excepciones en materia de intervención de la nación (por vía legislativa) en la destinación y administración de los tributos locales:

En la **sentencia C-414 de 2012**⁵⁰, la Corte hizo una breve reseña por los pronunciamientos más relevantes sobre la legislación regulatoria de recursos de fuentes endógenas de las entidades territoriales, los cuales se exponen sucintamente a continuación:

Además de lo analizado ampliamente en la **sentencia C-219 de 1997**, la **sentencia C-897 de 1999**⁵¹, declaró inexecutable el entendimiento del artículo 126 de la Ley 488 de 1998, que establecía la destinación a los fines de la ley de los recursos provenientes de la sobretasa a la gasolina y al ACPM, por lo siguiente:

"No obstante, la disposición demandada consagra una regla general según la cual, quien define el destino de las rentas provenientes de la mencionada sobretasa es el legislador, sin aportar elemento alguno que demuestre que dicha intervención en el manejo fiscal de las entidades territoriales es necesaria, idónea y estrictamente proporcionada para garantizar la estabilidad macroeconómica de la Nación o para proteger recursos nacionales seriamente amenazados.

Este tipo de autorizaciones in genere invierten la regla constitucional de competencias según la cual las autoridades territoriales son las encargadas de administrar sus propios recursos y lesionan gravemente el núcleo esencial de la autonomía territorial, pues no satisfacen las condiciones mínimas

⁵⁰ M.P. Mauricio González Cuervo.

⁵¹ M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

necesarias para que el legislador pueda intervenir en el manejo fiscal de los departamentos, distritos y municipios".

De igual manera, la **sentencia C-533 de 2005**⁵², también declaró inexecutable una norma que establecía que los recursos que provenían de la sobretasa a la gasolina se destinarían como mínimo en un 50% a la construcción, mantenimiento y conservación de las vías urbanas, secundarias y terciarias. La Corte entendió que el destino de esa renta propia no podía ser determinada por el Legislador, al señalar que:

"no estándose en presencia de una situación en la que se haga necesario proteger la estabilidad macroeconómica de la nación ni conjurar amenazas ciertas sobre los recursos del presupuesto nacional, al tiempo que la restricción a la autonomía territorial mediante la destinación específica de recursos de propiedad de las entidades territoriales no resulta necesaria, -y por tanto tampoco útil ni proporcionada- al fin constitucional que el legislador busca alcanzar -a saber la cofinanciación de proyectos de infraestructura vial-, ha de concluirse en armonía con la jurisprudencia a que se hizo referencia en los apartes preliminares de esta sentencia⁵³ que en el presente caso el Legislador desconoció la autonomía de las entidades territoriales en el manejo de sus recursos propios (art. 1 y 287 C.P.)"

La **sentencia C-448 de 2005**⁵⁴, declaró inexecutable la exigencia de un concepto previo favorable de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda para que las entidades territoriales puedan establecer regímenes especiales en materia tributaria, con el fin de estimular la creación y subsistencia de Mipymes, por cuanto consideró que:

⁵² M.P. Alvaro Tafur Galvis.

⁵³ Ver entre otras las sentencias C-219/97 y C-897/99 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, C-089 de 2001. M.P. Alejandro Martínez Caballero, C-1097/01 y C-538/02 M.P. Jaime Araujo Rentería, C-227/02 M.P. Jaime Córdoba Triviño, C-873/02 M.P. Alfredo Beltrán Sierra y C-450/05 M.P. Alvaro Tafur Galvis.

⁵⁴ M.P. Alvaro Tafur Galvis.

"A su vez la Corte ha hecho énfasis en que cuando se trata de recursos territoriales provenientes de fuente endógena (recursos propios) como son los recursos provenientes de los tributos de las entidades territoriales⁵⁵, la posibilidad de intervención por parte del legislador es bastante restringida, pues de otra forma la autonomía financiera de las entidades territoriales correría el riesgo de perder su esencia⁵⁶, por lo que solo i) cuando lo señale expresamente la Constitución; ii) sea necesario proteger el patrimonio de la Nación iii) o este en juego la estabilidad económica interna y externa será posible al Legislador intervenir⁵⁷.

A ello cabe agregar que concretamente el artículo 294 superior señala que la ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales, como tampoco imponer recargos sobre los impuestos de dichas entidades salvo lo dispuesto en el artículo 317 de la Constitución⁵⁸.

En ese orden de ideas, asiste razón a los intervinientes cuando señalan que si al Legislador no le es posible -salvo en las excepcionalísimas circunstancias a que se aludió- intervenir en el manejo de los recursos endógenos de las entidades territoriales y en particular se le niega la posibilidad de establecer exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de dichas entidades, mucho menos resulta posible para una dependencia del Ministerio de Hacienda como la Dirección de

⁵⁵ Ver entre otras las sentencias C-219/97 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, C-495/98 M.P. Antonio Barrera Carbonell.

⁵⁶ Sentencia C-089/01 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

⁵⁷ Ver Sentencia C-089/01 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

⁵⁸ ARTÍCULO 317. Solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. Lo anterior no obsta para que otras entidades impongan contribución de valorización.

La ley destinará un porcentaje de estos tributos, que no podrá exceder del promedio de las sobretasas existentes, a las entidades encargadas del manejo y conservación del ambiente y de los recursos naturales renovables, de acuerdo con los planes de desarrollo de los municipios del área de su jurisdicción.

Apoyo Fiscal, a la que solamente pueden reconocérsele funciones de asesoría⁵⁹, emitir "conceptos favorables previos" en relación con el manejo por parte de las entidades territoriales de los tributos que les pertenecen lo que necesariamente implicaría el vaciamiento de la competencia atribuida a las entidades territoriales para el manejo de sus propios recursos.

Recuérdese que la ley no está autorizada para vaciar de contenido la cláusula general de competencia de las entidades territoriales fijada en el artículo 287 C.P. por lo que le está vedado al Legislador establecer normas que "limiten a tal punto la autonomía de las entidades territoriales que sólo desde una perspectiva formal o meramente nominal, pueda afirmarse que tienen capacidad para la gestión de sus propios intereses"⁶⁰.

Por el contrario, en la sentencia C-720 de 1999, la Corte declaró exequible una norma que destinaba un porcentaje de los recursos provenientes del impuesto a los vehículos, como quiera que es una renta nacional cedida a las entidades territoriales en proporción a lo recaudado en la respectiva jurisdicción, puesto que encontró que "la intervención del legislador persigue una finalidad constitucionalmente valiosa y es necesaria y útil respecto de la mencionada finalidad. Adicionalmente, la norma parcialmente demandada no implica una intromisión desproporcionada en la autonomía de los departamentos para el manejo de los asuntos propios". No obstante lo anterior, dijo:

"no sobra reiterar que si bien el legislador tiene un amplísimo margen de acción respecto al diseño del sistema de finanzas intergubernamentales, lo

⁵⁹ Las funciones atribuidas a la DAF dentro de la organización interna de ese Ministerio, desde la vigencia del Decreto No. 2112 de 1992 y aún con el actual Decreto 1133 de 1999, aluden a actividades de asesoría y de asistencia técnica con respecto de las entidades territoriales y de sus organismos descentralizados, en materia financiera, fiscal y tributaria, entre otros aspectos. Ver Sentencia C-877/00 M.P. Antonio Barrera Carbonell S.V. Eduardo Cifuentes Muñoz, Vladimiro Naranjo Mesa, Álvaro Tafur Galvis.

⁶⁰ Ver entre otras las sentencias C-004/93 MP. Ciro Angarita Barón, C-219/97 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, C-1114/03 M.P. Jaime Córdoba Triviño.

cierto es que debe proceder de manera tal que no afecte los principios de razonabilidad y proporcionalidad que protegen la autonomía de las entidades territoriales frente a injerencias arbitrarias del nivel central de gobierno.

En esta misma línea, la **sentencia C-089 de 2001**⁶¹, declaró que las objeciones gubernamentales sobre la autorización de la emisión de una estampilla cuyos recursos se destinaban para la Universidad Distrital José Francisco de Caldas, eran infundadas porque la regulación no desconocía la autonomía fiscal, comoquiera que la medida buscaba enfrentar un problema que trascendía el ámbito local y tocaba con la sostenibilidad financiera del centro educativo.

Así las cosas, es claro que la potestad de configuración legislativa se encuentra restringida, precisamente en virtud de la autonomía territorial (CP art 287 y ss), razón por la cual existe un test mucho más estricto de control. La Corte Constitucional ha sostenido que la ley puede intervenir las rentas endógenas o propias de los entes territoriales en tres supuestos, y solo si además la medida persigue un fin legítimo, es adecuada, necesaria y proporcional:

(i) En primer lugar, el legislador puede intervenir en la destinación de rentas territoriales cuando la Constitución así lo ordena o autoriza *expresamente*, como ocurre con el artículo 317, el cual establece que la ley debe destinar un porcentaje determinado de los gravámenes sobre la propiedad inmueble *"a las entidades encargadas del manejo y conservación del ambiente y de los recursos naturales renovables, de acuerdo con los planes de desarrollo de los municipios del área de su jurisdicción"*. Como se ve, a pesar de que el impuesto predial unificado es un tributo estrictamente territorial, al ser un gravamen sobre la propiedad inmueble, es razonable que un porcentaje de sus recaudos se debe destinar mediante ley a las áreas precisadas debidamente en la Constitución.⁶²

⁶¹ M.P. Alejandro Martínez Caballero.

⁶² La Ley 44 de 1990 unifica el impuesto predial, y en su artículo 2 dice: "El Impuesto Predial Unificado es un impuesto del orden municipal"

(ii) En segundo lugar, una interferencia legislativa de esa naturaleza es admisible cuando resulte precisa para proteger el patrimonio de la Nación o mantener la estabilidad constitucional o macroeconómica interna o externa.⁶³ La Constitución contempla una hipótesis, si bien para los casos de estado de guerra exterior, en el artículo 362 cuando dice que los impuestos departamentales y municipales gozan de protección constitucional y por ende *"la ley"* no puede trasladarlos a la Nación, *"salvo temporalmente en caso de guerra exterior"*. Igualmente la jurisprudencia ha sostenido que puede interferir en la destinación de un ingreso territorial, como por ejemplo la sobretasa a la gasolina, *"con el fin de garantizar la capacidad de pago de las entidades territoriales y, de este modo, evitar que se hicieran efectivas las garantías otorgadas por la Nación a créditos externos concedidos a dichos entes"*.⁶⁴

(iii) En tercer lugar, cabe establecer mediante ley el destino de rentas endógenas cuando *"las condiciones sociales y la naturaleza de la medida así lo exigen por trascender el ámbito simplemente local o regional"*. Eso explica por qué la sentencia C-089 de 2001 declaró exequible una norma que le fijaba un destino especial a un recurso endógeno, en la medida en que constituía *"un mecanismo para contribuir al fortalecimiento de una institución [como la Universidad Distrital Francisco José de Caldas, en serios problemas financieros] que por su naturaleza e impacto social, trasciende más allá del ámbito simplemente local"*.⁶⁵ Asimismo, en la sentencia C-925 de 2006 la Corte Constitucional reiteró esta jurisprudencia, y admitió que mediante ley se restringiera el recaudo de un recurso endógeno, de propiedad de entidades territoriales, sobre la base de que concurría justamente este supuesto de habilitación de la intervención legislativa, toda vez que *"los*

⁶³ Sentencia C-089 de 2001 (MP Alejandro Martínez Caballero. Unánime). En ese caso, al reconstruirla, la Corte señaló que eran dos causales diferentes las de proteger el patrimonio de la Nación, y mantener la estabilidad económica interna y externa. Sin perder su autonomía conceptual, pueden mencionarse en una sola.

⁶⁴ Así fue como la Corte sintetizó, en la sentencia C-219 de 1997, la regla de las sentencias C-004 de 1993 (MP Ciro Angarita Barón. Unánime) y C-070 de 1994 (MP Hernando Herrera Vergara. Unánime). En la sentencia C-004 de 1993, por ejemplo, la Corte declaró exequible una norma legal que le confería a una entidad distinta a la territorial la administración de la sobre tasa a la gasolina, a pesar de ser esta una renta propia.

⁶⁵ Sentencia C-089 de 2001 (MP Alejandro Martínez Caballero. Unánime).

efectos no se restringen a la jurisdicción de cada región, sino que tienen implicaciones en el ámbito nacional".⁶⁶

(iv) Finalmente, en cualquiera de las hipótesis antes indicadas, la medida legal debe también satisfacer además un juicio de proporcionalidad, y resultar idónea, necesaria y proporcional como medida para perseguir alguno de los fines indicados en los supuestos anteriores. En la sentencia C-925 de 2006 la Corporación sostuvo por tanto que "[v]erificada la concurrencia de uno de los supuestos fijados por la jurisprudencia constitucional para la intervención del legislador en los recursos endógenos de las entidades territoriales, debe la Corte analizar si esa restricción se ajusta a criterios de necesidad, utilidad y proporcionalidad al fin constitucional buscado por el legislador, de forma tal que resulte protegido el grado de autonomía de las entidades territoriales".⁶⁷

En resumen, de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Constitucional al interpretar la tensión entre el principio de Estado unitario y el principio de autonomía territorial para administrar sus recursos, gestionar sus intereses y establecer tributos, puede inferirse las siguientes reglas:

- No hay prevalencia en abstracto entre el principio unitario y el principio de autonomía de las entidades territoriales; los dos deben interpretarse de forma sistemática y armónica, de tal forma que no se vacíe de competencia ni a la nación ni a las entidades territoriales.
- El Legislador goza de libertad de configuración normativa en materia tributaria de las entidades territoriales, pero siempre debe respetar un ámbito de regulación local.
- La autonomía fiscal de las entidades territoriales es limitada

⁶⁶ Sentencia C-925 de 2006 (MP Jaime Córdoba Triviño. Unánime). La norma acusada decía que "La renovación de las actuales licencias de conducción expedidas legalmente no tendrá costo alguno para el titular de las mismas, por una sola vez", lo cual suponía exonerar a quienes efectuaran el trámite, del deber jurídico que les correspondía ordinariamente de pagar una tasa cuyos recaudos se destinaban a entes territoriales.

⁶⁷ Sentencia C-925 de 2006 (MP Jaime Córdoba Triviño. Unánime), citada.

- Para establecer el margen de intervención del legislador, se diferencian las fuentes endógenas y exógenas de las entidades territoriales.
- Las rentas endógenas tienen protección constitucional como la propiedad privada, en términos del 362 superior.
- El Legislador tiene mayor margen de intervención en el destino, gestión, administración y manejo de los recursos endógenos de las entidades territoriales.
- En cambio, por regla general, respecto de los recursos endógenos, el legislador carece de competencia para definir su destino, intervenir en su manejo y administración y determinar exenciones.
- Excepcionalmente, el legislador puede intervenir en el ejercicio de los derechos derivados de la autonomía territorial cuando se trata de garantizar intereses y objetivos económicos, sociales o políticos de orden nacional.
- Para dar respuesta al interrogante planteado inicialmente, en principio, la intervención del legislador sobre los recursos endógenos de las entidades territoriales se reduce a 4 situaciones: i) cuando la Constitución lo autoriza, ii) cuando resulte necesaria para proteger el patrimonio de la Nación o mantener la estabilidad constitucional o macroeconómica interna o externa; iii) cuando las condiciones sociales y la naturaleza de la medida así lo exigen por trascender del ámbito simplemente local o regional y, iv) cuando concurren cualquiera de las tres hipótesis, pero la medida supere un test de razonabilidad y proporcionalidad.
- Cuando interviene el Congreso en una renta endógena tiene una carga argumentativa exigente para justificarlo y, por eso, el control constitucional será estricto.

5.5. *Naturaleza del impuesto de Alumbrado público y la jurisprudencia reciente sobre el mismo*

Tanto en la creación del impuesto de alumbrado público en las Leyes 97 de 1913 y 84 de 1915, como en la definición como contribución de alumbrado público en la

Ley del Plan de 2014 a 2018, que fue declarada inexecutable, o ahora nuevamente con la definición de impuesto, ha quedado claro que este tributo constituye una renta endógena o propia de los municipios y distritos. Sin duda, aunque este impuesto sea de creación legal, es obvio que los elementos que lo configuran permiten determinar que es un recurso local propio.

En efecto, los criterios que ha aportado la jurisprudencia para establecer si se trata de una fuente endógena o exógena confirman lo dicho, veamos:

Atendiendo al criterio formal, es evidente que la voluntad del legislador en la Ley 1819 de 2016, fue la de reconocerle un carácter endógeno al tributo, pues no sólo dejó a la voluntad de los concejos municipales y distritales adoptar el impuesto, sino que le respetó su competencia para definir algunos aspectos del tributo (artículo 349 de la ley).

De igual forma, el criterio orgánico muestra que la renta analizada es propia, en tanto que para perfeccionar el impuesto se requiere necesariamente la intervención y participación de las entidades territoriales propietarias de esos ingresos, tal y como está diseñado el impuesto, no puede cobrarse con la definición legal del mismo.

Y, finalmente, el criterio material evidencia que es un recurso propio de las entidades territoriales, pues el recaudo nunca ingresará al presupuesto general de la nación y, por el contrario, su destino y recaudo será de uso y administración local.

Así las cosas, la cuestión que corresponde resolver es la de establecer si el legislador podía definir la destinación exclusiva de una renta propia de los municipios y distritos?

El análisis de doctrina y jurisprudencia realizada en precedencia muestra que la respuesta al interrogante es claramente negativa. El Congreso carece de competencia para definir el destino único y exclusivo del impuesto de alumbrado

público, por tratarse de una renta propia que no tiene impacto en los intereses o recursos de la nación, por tres razones que concretan lo dicho a lo largo de esta demanda:

La primera razón, porque el destino de una renta propia es, por regla general, un asunto de interés puramente local y las opciones del recaudo se gestionan con base en las necesidades y prioridades que definan las autoridades autónomas en su región. Se reitera que, de conformidad con la jurisprudencia de la Corte Constitucional, por regla general, respecto de los recursos endógenos, el legislador carece de competencia para definir su destino, intervenir en su manejo y administración y determinar exenciones.

En este asunto, no se encuentra ninguna de las condiciones para que el Congreso intervenga en el uso y destino de una renta local, puesto que: i) la Constitución no autoriza dicha intervención, más por el contrario la prohíbe en su artículo 362; ii) salta a la vista que el objetivo de la intervención de la ley en los asuntos propios de las entidades territoriales no tiene como objetivo la protección del patrimonio de la Nación, puesto que estos recursos nunca ingresan a él ni la actividad le genera egresos o erogaciones; iii) es claro que el cobro del impuesto de alumbrado público no genera inestabilidad constitucional ni macroeconómica externa ni interna. Es claro que este impuesto se cobra en Colombia desde 1915 y ninguna entidad territorial ha mostrado inestabilidad por dicho cobro; iv) el alumbrado público y el manejo de los recursos que surgen de la actividad no trasciende el ámbito local, es un típico ejemplo de un asunto de interés estrictamente local.

La segunda razón por la que se encuentra que la definición legal del destino del impuesto de alumbrado público es inconstitucional, tiene que ver con la irrazonabilidad y desproporcionalidad de la medida. En efecto, la justificación del Congreso para definir su regulación fue la de "evitar abusos en su cobro", lo cual no sólo no fue sustentado empíricamente, sino que parte de una percepción equivocada de las autoridades nacionales. Y, no debe olvidarse que la carga de la

argumentación sobre la justificación de la intervención nacional es del Congreso y, por esa razón, el juicio de constitucionalidad debe ser estricto.

Pero antes de realizar el test de proporcionalidad, debemos decir de manera enfática que no se tienen reportes de abuso en el cobro del impuesto de alumbrado público, pero además que esa justificación *in genere* no puede convertirse en un cheque en blanco para que las autoridades nacionales intervengan en el manejo de los asuntos internos de las entidades territoriales. En consecuencia, debe descartarse de plano ese argumento como una finalidad legítima de intervención de la ley en el destino y manejo de recursos propios. De hecho, la protección constitucional que el artículo 362 superior otorga a los recursos endógenos de las entidades territoriales, exige que la intervención legal en ellos se fundamente en hechos graves comprobables, verificables y ciertos, pero nunca en percepciones subjetivas de los autores de la ley. Pero incluso, si fuese cierto que existen abusos en el cobro, el deber de los servidores públicos es denunciar esas conductas ante los órganos de control competentes y constituye un derecho ciudadano demandar la ilegalidad e inconstitucionalidad de las normas locales que permitan el supuesto abuso.

La simple lectura de la norma parcialmente acusada muestra que el posible fin de la medida es disminuir el cobro por el impuesto de alumbrado público, lo cual *prima facie* podría verse como benéfico para los sujetos pasivos del tributo, pero en realidad no es así. En efecto, si las autoridades municipales y distritales utilizan los recursos que provienen del impuesto no solamente para fortalecer la prestación del servicio público, sino también para cumplir responsabilidades que le asigna la Constitución y la ley y, por ley, se dispone que solo podrá destinarse para lo primero, es elemental que las autoridades locales tienen dos caminos: o dejan de cumplir con su deber, lo cual no es posible so pena de encontrarse en curso de una investigación penal o administrativa, o se incrementan los impuestos por otra causa. Es un hecho que si las autoridades locales cuentan con los ingresos que tienen para atender sus obligaciones, la modificación del destino por vía legal genera dificultades para atender sus responsabilidades.

Por todos estos argumentos, para nosotros, la limitación del destino del impuesto local no es necesaria ni idónea para proteger intereses económicos o sociales de orden nacional. Es desproporcionada en estricto sentido, pues sacrifica gravemente la autonomía de las entidades territoriales para administrar y usar sus recursos propios.

La tercera razón de la inconstitucionalidad de la definición de la destinación exclusiva del impuesto de alumbrado público, surge de la revisión de la jurisprudencia reciente de la Corte Constitucional, como pasa a verse:

Recientemente, la sentencia **C-155 de 2016**⁶⁸, analizó la validez de la contribución de alumbrado público que definía la Ley 1753 de 1015. En primer lugar, es preciso advertir que la Corte estudiaba si el legislador podía crear una contribución especial en favor de los municipios y distritos, para lo cual dijo:

"Hay que desatacar que se reconoce que el ámbito de configuración del legislador en materia tributaria es amplio aunque no ilimitado, y que algunos de sus límites están dados precisamente por el principio de autonomía territorial reconocido en la Carta. Sin embargo, en tratándose de la creación de contribuciones especiales del nivel territorial, el elemento de destinación específica de los recursos recaudados no conlleva per se la inconstitucionalidad de la norma, ya que es consustancial a la naturaleza del tributo elegida por el legislador. Si se admitiera lo contrario, en el sentido expuesto por la demanda analizada, se restringiría la facultad legislativa, al hacerle imposible la creación de una contribución especial sin infracción de un principio de autonomía territorial; esto conduciría a que sólo mediante impuestos podría financiarse el funcionamiento de las entidades territoriales, situación inadmisibles desde el punto de vista constitucional que reconoce la existencia de contribuciones y tasas, y además inconveniente desde el punto de vista de las propias entidades territoriales al ver limitados injustificadamente los mecanismos para su financiación. Esta Corte considera, contrario a lo expuesto en la demanda, que el principio de

⁶⁸ M.P. Alejandro Linares Cantillo.

autonomía territorial en casos como este no debe entenderse como contrapuesto a la facultad de configuración legislativa, sino en concordancia con el mismo, en el sentido de admitir la posibilidad para el legislador de establecer contribuciones y tasas, dando el alcance y la naturaleza jurídica y constitucional, es decir, con destinación atada a la recuperación de los costos o a la participación en beneficios”.

En esa providencia se dijo con toda nitidez que, por la naturaleza del tributo que se denominaba contribución especial, era válido establecer la destinación específica del recaudo. Sin embargo, ello cambia por completo cuando se trata de un impuesto, cuya característica principal es que los ingresos que de ese concepto se deriven, no deben tener una destinación exclusiva o específica.

No debemos olvidar que el análisis sobre la destinación específica de los tributos debe hacerse desde el estudio del principio de unidad de caja, conocido en la doctrina francesa con el nombre de “no asignación de rentas”. Este principio implica que la totalidad de los ingresos públicos deben ingresar sin previa destinación a un fondo común desde donde se asignan a la financiación del gasto público⁶⁹.

En cumplimiento de dicho principio, la autoridad presupuestal puede ejercer con amplitud su función de orientar el gasto público hacia las áreas que estime prioritarias, sin que encuentre los ingresos previamente orientados hacia la financiación de determinados gastos⁷⁰.

Sin embargo, para un sector de la doctrina, este principio tiene una aplicación muy deficiente, puesto que la mitad de los ingresos públicos están comprometidos en el financiamiento de actividades públicas⁷¹. Para la Contraloría General de la República, esta proliferación de rentas comprometidas surge de las llamadas “rentas de destinación específica y de rentas atadas. Las primeras hacen

⁶⁹ Restrepo J.C. Hacienda Pública. Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2012 pág. 360.

⁷⁰ Ibidem.

⁷¹ Contraloría General de la República, Economía pública y control fiscal. Bogotá, 1987.

referencia a aquellos impuestos, tasas, multas y rentas contractuales de índole nacional, de las cuales el Estado no puede disponer libremente, pues las normas legales han predeterminado que sean destinadas a fines específicos, es decir, a actividades gubernamentales determinadas⁷².

Lo cierto es que, de acuerdo con lo dicho en múltiples oportunidades por la doctrina y la jurisprudencia⁷³, los impuestos no pueden tener una destinación exclusiva o específica porque su objetivo es financiar las obligaciones y responsabilidades del sujeto activo del tributo. Luego, es obvio que la lógica expuesta por esa sentencia no es predicable de un tributo distinto como el que ahora se analiza en esta oportunidad.

Pero además, tal y como lo dijo la **sentencia C-272 de 2016**⁷⁴, el alumbrado público es un servicio público inherente al carácter social de nuestro Estado de Derecho, con el cual se persiguen fines colectivos, más que individuales, de ahí que las rentas que surgen de su prestación tengan una protección constitucional cualificada. Al respecto, la Corte dijo:

"El alumbrado público se brinda en interés general y persigue objetivos y bienes que interesan a la colectividad, en cuanto tal. Sin embargo, al vincularse su financiación a la sostenibilidad financiera y la rentabilidad razonable que los prestadores determinen en relación con unos supuestos beneficiarios individuales, se permite que la prestación eficiente del servicio dependa, en último término, de tales criterios. Como consecuencia, un bien esencialmente ligado a intereses públicos termina asemejado a un bien

⁷² Ibidem.

⁷³ Por ejemplo en la sentencia C-136 de 1999, la Corte dijo que un típico impuesto se caracteriza por su alcance general y por no contemplar la norma que lo crea una retribución directa y mensurable a quien lo paga". En la sentencia C-228 de 2009, definió los impuestos como las "prestaciones pecuniarias de carácter unilateral que no constituyen remuneración por prestaciones determinadas, son de carácter obligatorio, carecen de destinación específica, su tarifa es definida directamente por la autoridad de representación popular que las impone, hacen parte del presupuesto, se someten a control fiscal, su cuantía es la necesaria para el cubrimiento de los gastos públicos y son administrados por el Estado". En el mismo sentido, las sentencias C-308 de 1994, C-545 de 1994, C-577 de 1995, C-1006 de 2003 y C-307 de 2009.

⁷⁴ M.P. Luis Ernesto Vargas Silva

privado, lo cual desconoce que, si se deja de suministrar, la afectación se sigue esencialmente para la generalidad de la población.

6.4.77. Por lo tanto, dado que la contribución especial demandada permite que el alumbrado público, que persigue por esencia intereses generales, antes que individuales, y que, como todos los servicios públicos, es inherente a la finalidad social del Estado, no sea prestado de manera eficiente, continua y permanente a todos los habitantes del territorio nacional, la norma que lo contiene se halla en clara contradicción con la cláusula de Estado social y, de manera, expresa, con el inciso primero del artículo 365 C. P.

6.4.78. Conforme a lo indicado en las consideraciones de esta providencia, una de las manifestaciones principales del carácter social del Estado está dada por la garantía de la prestación adecuada de los servicios públicos, al punto que el Constituyente dispuso un capítulo específico para subrayar su importancia y su "inherencia" a la cláusula de Estado social. Por lo tanto, un tributo como el adoptado por el artículo 191 de la ley 1753 de 2015, que, en últimas, deja librada la satisfacción de una necesidad general a criterios de suficiencia económica y rentabilidad del prestador del servicio, en relación con aparentes beneficiarios individuales del servicio, resulta ostensiblemente contrario a los mandatos superiores.

6.4.79. El gravamen creado por la ley acusada lesiona intensamente, así mismo, el principio de la prevalencia del interés general, consagrado en el artículo 1º de la Constitución. Esto, por cuanto el alumbrado público es un servicio que encuentra su razón de ser en la satisfacción de un interés general, pues los bienes que reporta no pretenden ni permiten incrementar utilidades ni beneficiar a sujetos particulares y, al contrario, están relacionados con las condiciones de seguridad de la población y la obligación que tienen las autoridades de proteger a todas las personas en su vida, honra, bienes, creencias, derechos y libertades (art. 2º).

6.4.80. La contribución especial juzgada deja de lado el objetivo de salvaguardar tales intereses de carácter colectivo y lo condiciona a supuestas relaciones privadas y, en específico, a unos criterios de rentabilidad y viabilidad financiera determinados por el prestador del servicio de alumbrado, de cuya apreciación, en últimas, dependería, la satisfacción de una necesidad esencial para todo el conglomerado."

En resumen, la destinación legal exclusiva o específica del recaudo del impuesto de alumbrado público desconoce que el destino de los recursos endógenos de las entidades territoriales goza de la misma protección constitucional de los bienes de propiedad privada que otorga el artículo 362 superior (poder de disposición del titular) y atenta gravemente contra la autonomía de los municipios y distritos para administrar sus recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones (artículo 287-3 superior).

6. Pretensión

Por las razones expuestas anteriormente, muy respetuosamente solicito la declaratoria de **INEXEQUIBILIDAD** de: i) el parágrafo 2º del artículo 349 de la Ley 1819 de 2016, ii) las expresiones "exclusivamente" y "a la actividad de iluminación ornamental y navideña en los espacios públicos", contenidas en el artículo 350 de la Ley 1819 de 2016 y, iii) la expresión "de conformidad con la metodología para la determinación de costos establecida por el Ministerio de Minas y Energía, o la entidad que delegue el Ministerio", contenida en el artículo 351 de la Ley 1819 de 2016.

7. Competencia de la Corte Constitucional

Esa Corporación es competente para conocer el asunto de la referencia, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución, por tratarse de una demanda de inconstitucionalidad presentada por un ciudadano colombiano contra apartes de una ley de la República.

8. Notificaciones

Para efectos de las notificaciones y comunicaciones, las recibiré en la Secretaría de la Corte Constitucional o en la Carrera 102 No. 131B- 39 en la ciudad de Bogotá o a través de correo electrónico nicolas-rodriquez@hotmail.com.

Atentamente,



NICOLÁS EDUARDO RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ
C.C. No.: 1.019.055.717