

El principio tributario de la legalidad y la certeza en la nueva Constitución

Rodolfo Espinosa Meola*

Introducción

Los principios rectores de la tributación son máximas fundamentales a través de las cuales se logra el equilibrio necesario entre el Estado y los contribuyentes, de manera que el fenómeno impositivo se mueva sobre terrenos ciertos, transparentes y justos.

Sobre argumentos soportados en conceptos puramente técnicos, los conocedores de las materias tributarias estudian los fenómenos de la legalidad y la certeza como un solo principio impositivo. Es por ello que con frecuencia encontramos en los textos sobre la materia el análisis integral de estas figuras jurídicas.

Siguiendo la tendencia, presento a continuación un análisis metodológico de este principio, separando la legalidad de la certeza, sin desconocer la indisoluble relación que existe entre estas figuras.

1. La legalidad

La *legalidad* se refiere a que las leyes en materia tributaria deben ser expedidas por los organismos competentes. Con esto nos referimos concretamente al artículo 43 de la Constitución de 1886,

* Abogado. Especialista en Derecho Tributario, Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Especialista en Derecho Comercial, Pontificia Universidad del Rosario. Especialista en Administración Financiera, Universidad del Norte.

que decía: "*En tiempo de paz solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales podrán imponer contribuciones*" (Art. 6º del acto legislativo número 3 de 1910). Interpretando a *contrario sensu* el artículo mencionado, en tiempo de guerra o de estado de excepción, la potestad impositiva no la tenía el Congreso, ni las Asambleas y Concejos, sino el Presidente de la República con apoyo en los incisos primero, segundo y tercero del artículo 121 (Estado de Sitio), y en los incisos primero y segundo del artículo 122 (Emergencia Económica).

En la misma Constitución de 1886 encontrábamos entre las facultades del Congreso de la República la de expedir las leyes que decretaran "*impuestos extraordinarios cuando la necesidad lo exija*" (numeral 14 del artículo 76), facultad que no fue ejercida en las últimas cinco décadas, porque el Congreso prefería el fácil camino de conceder facultades extraordinarias al Presidente para legislar en materia impositiva, **delegación en buena hora prohibida por la Constitución de 1991 en su artículo 150, numeral 10.**

Por otro lado, en los artículos 191 y 197, numeral 2 se establecían las facultades impositivas de las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales. Veamos:

1. Artículo 191: Las Asambleas Departamentales, para cubrir los gastos

de administración que les correspondan, podrán establecer contribuciones con las condiciones y dentro de los límites que fije la ley (Art.56 del acto legislativo número 3 de 1910).

2. Numeral 2 del artículo 197: Son atribuciones de los Concejos, que ejercerán conforme a la ley, las siguientes: 2º) Votar, en conformidad de la Constitución, la ley y las ordenanzas, las contribuciones y gastos locales.

En cuanto a la potestad reglamentaria del Presidente, las Constituciones de 1886 y 1991 conceden un tratamiento similar, como se aprecia en los artículos 120, numeral 3 y 189, numeral 11, respectivamente.

El principio de legalidad comienza a desarrollarse en el mismo artículo 1º de la Constitución de 1991, al referirse a Colombia como un "Estado social de derecho" y otorgar a las entidades territoriales "autonomía", que no es otra cosa que competencia o poder tributario primarios; sólo que su ejercicio requiere autorización previa de la ley. Es evidente que una ley orgánica debe regular esta competencia, como se desprende de la simple lectura del artículo 367, teniendo en cuenta los servicios a cargo de las entidades locales.

En la Constitución de 1991 las facultades impositivas se mantuvieron en cabeza del Congreso de la República, las Asambleas Departamentales, los Concejos Municipales y el Presidente de la República, haciendo precisiones adicionales y colocando limitaciones necesarias al mismo ejercicio.

En cuanto a las facultades tributarias, en tiempo de paz la nueva Carta repro-

dujo en la primera parte del artículo 338 el artículo 43 de la Constitución de 1886, al indicar: "*En tiempo de paz, solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales*". Hubiera sido más técnico referirse a los Concejos y a las contribuciones en términos generales, sin hacer clasificaciones innecesarias que se intuyen en su alcance obvio. ¿O es que en la Constitución de 1886 no existía facultad para imponer contribuciones parafiscales? Indudablemente que existía esta facultad, y los antecedentes documentales así lo prueban.

Dentro del mismo texto de la Constitución de 1991 se reafirman estas facultades impositivas en las siguientes normas:

1. Artículo 150, numeral 12: Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones:

12º. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la Ley.

2. Artículo 300, numeral 1: Corresponde a las Asambleas Departamentales por medio de ordenanzas:

4º. Decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales.

3. Artículo 313, numeral 4: Corresponde a los Concejos:

4º. Votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales.

Así como la competencia del Congreso la reafirma el artículo 150, numeral 12,

situación no observaba en la Constitución de 1886, la de las Asambleas y Concejos también se especifica en una norma expresa, como se ve en el numeral tercero del 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: "3° Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones"*.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir igualmente que las tarifas de tasas y contribuciones sean fijadas por las autoridades (Presidente-Gobernador-Alcalde), siempre que la norma superior fije el sistema y el método para definir los costos y beneficios que van a contraerse y la forma de hacer su reparto, situación que no era permitida por la antigua Constitución.

Una norma poco comentada en el mundo tributario es el artículo 228 de la Constitución de 1991, que se relaciona directamente con el principio de la legalidad y que tendrá importancia vital en el plano contencioso, **al establecer de manera clara que el derecho sustancial prevalecerá sobre el derecho procedimental**, es decir, que el derecho tributario material o de creación primará sobre el derecho tributario formal o de aplicación.

Es una verdad de a puño que la nueva Carta fortalece de manera general el principio de la legalidad, y en especial el de la legalidad tributaria. Artículos como el 28 y 29 confirman el juicio anterior, complementados por el 83, a través del cual se presume, en todos los casos, la buena fe de los particulares. Entonces los residentes en Colombia, gracias a la

Constitución de 1991, gozaremos de una doble presunción, **inocencia y buena fe**; ahora sólo resta que los administradores y recaudadores de los tributos entiendan esa situación, que sólo podrá desvirtuarse a través de un fallo judicial de culpabilidad, y no con una decisión de un ente administrativo como son las Administraciones de Impuestos, ya que constitucionalmente no son competentes para imponer sanciones, efecto que se colige no sólo del artículo 83 sino también del 6, ambos de la nueva Carta Magna.

Es indudable que el razonamiento anterior, debidamente fundamentado, creará problemas graves dentro de los procesos de fiscalización adelantados por los sujetos activos de los tributos. Por lo que se hace necesario y urgente la reglamentación de estos textos constitucionales, ya que actualmente la Administración sólo puede conocer de contravenciones, puesto que los delitos son competencia de la Fiscalía General de la Nación.

La solución, aunque temporal, fue la aplicación del inciso tercero del artículo 116, que otorga excepcionalmente funciones de Policía judicial a las Administraciones de Impuestos (Res.00086 del 12 de marzo de 1993).

2. La certeza

La *certeza* o certidumbre es un concepto que desde el lente tributario adquiere trascendental connotación, y se refiere a que toda ley sobre impuestos debe delinear en forma expresa los elementos constitutivos de la obligación tributaria, para que, en últimas, la persona sepa, si es contribuyente, cuándo, a dónde y a quién debe pagarle; la cantidad a pagar; en fin, que conozca con claridad cuáles son los hechos gravados, cuáles son los

sujetos pasivos y activos, y cuáles los elementos determinantes de la obligación tributaria (base gravable y tarifa).

Como lo afirma el tratadista López Freyle en su libro *Principios del Derecho Tributario*, la no observancia de este principio genera inseguridad en el campo tributario, lo que "constituye uno de los móviles más fuertes que inducen al fraude..."

El la Constitución de 1886 era la ley la que debía fijar con precisión los elementos integrantes de la obligación tributaria, o por lo menos delinearlos en forma precisa, ya que era imposible a través de decretos, ordenanzas o acuerdos llenar los vacíos en este sentido, por expresa prohibición de los artículos 191 y 194, numeral 5. Fueron muchas las disposiciones declaradas inconstitucionales, ya que trataban de incorporar elementos no contemplados en las leyes que le dieron origen en el mundo fiscal, con lo cual se violaba abiertamente la Carta Fundamental y el principio de la certeza o certidumbre. Considero personalmente que en materia tributaria cuando una ley no tiene la claridad suficiente para el contribuyente, debe aclararse a través de estrategias reguladas por el Código Civil colombiano, principalmente su artículo 14 (Leyes Interpretativas).

Algunos tratadistas afirman que para la total realización del principio de certeza no sólo es necesario que la ley defina los elementos constitutivos del tributo, sino que incluya expresamente la determinación de la causación de los impuestos. Lo cierto es que la Constitución de 1991 menciona los primeros y no dice nada respecto a lo segundo.

Dentro de la Constitución de 1991 se mantuvo el tratamiento a este principio

en artículos como el 287, 300, numeral 4, pero agregó en la última parte de los incisos primero y segundo del artículo 338 lo siguiente:

En tiempo de paz solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales podrán imponer contribuciones fiscales o 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. (El subrayado es nuestro).

Entre los elementos integrantes o constitutivos del tributo parecería que estuviera de más definir quién es el sujeto activo, porque es lógico deducir que de acuerdo al ámbito territorial del gravamen (nacional-departamental-municipal), el sujeto activo será el Estado-departamento-municipio. Pero lo anterior no es tan obvio, ya que existen tributos que no son cobrados por entidades no oficiales, como ocurre con la tributación al sector cafetero, cuyo recaudo lo realiza el Fondo Nacional del Café. Aunque ni el sujeto activo ni los demás elementos integrantes de los tributos son definidos por la actual Constitución, a diferencia de la anterior, sí se les menciona, como

se aprecia en el artículo transcrito anteriormente.

A pesar de que realmente no es posible determinar el verdadero significado del artículo 338, es indudable que hace referencia al principio de certeza o certidumbre, pero desafortunadamente el tratamiento antitécnico observado en las Constituciones de 1886 y 1991 a los ingresos tributarios o tributos, al clasificarlos de manera general como contribuciones, hace que se pierda parcialmente cualquier ventaja conseguida por este punto.

Algunos artículos hablan nuevamente de *contribuciones* como término genérico, cuando deberían referirse a *gravámenes* o *tributos*, ya que las contribuciones son ingresos tributarios específicos y exigibles sin el consentimiento del obligado, pero deducidos directamente del valor de los beneficios que éste recibe por la acción del Estado, como sucede con la contribución de valorización por obras públicas. Este tipo de tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio actual o futuro que se puede derivar no sólo de la realización de una obra pública sino también de actividades o servicios especiales destinados a beneficiar a un particular o a grupos sociales determinados. Entonces, en últimas, lo que existe es una relación directa entre el gravamen que paga el contribuyente y el beneficio que recibe, ya sea de manera directa o indirecta, con apoyo en un criterio de justicia distributiva. Por eso no es técnico, desde el punto de vista tributario, hablar en forma global de contribuciones, cuando nos estamos refiriendo en general a tributos o gravámenes.

Como complemento académico e ilustrativo, podemos definir los impuestos como los tributos que se exigen al contri-

buyente sin contar con su consentimiento y sin consideración a ningún beneficio o servicio que éste pueda obtener, y las tasas, como los ingresos tributarios establecidos unilateralmente por el Estado, en los cuales la obligación a cargo del contribuyente está determinada por la utilización voluntaria que éste haga de los servicios públicos correspondientes.

En consecuencia, no es acertado asimilar los términos "impuesto" y "contribución", ya que éstos, junto con las tasas, son especies de un género que la doctrina tributaria ha clasificado como gravámenes, tributos o simplemente exacciones y que se definen como "*prestaciones monetarias o de cosas valorables en dinero que perciben las comunidades de derecho público de los particulares o sociedades a quienes se refiere la ley, que tienen un carácter obligatorio y que se determinan de una manera unilateral*" (K.th.Von Ehebeng, *Hacienda Pública*).

Pero también es importante mencionar que este error de técnica tributaria predominante en la Constitución del 86 se trató de corregir en artículos como el 100, numeral 4, el 313, numeral 4 y el 330, inciso segundo. Desafortunadamente no hubo, en este sentido, uniformidad de criterio, por lo que en otros apartes se cayó en la misma inconsistencia.

Para concluir este punto, personalmente considero que es durante el desarrollo del principio de justicia o equidad que los particulares pueden hacer uso de la novedosa acción de tutela (Art. 86, Constitución del 1991), cuando consideren que sus derechos constitucionales fundamentales requieran protección inmediata, sin que estos derechos se limiten a los contenidos en el Capítulo I, del Título II

de la Constitución, como lo estableció el Decreto 2591 de 1991. Un caso concreto sería la imposición de multas exorbitantes que conviertan a la sanción impuesta a un contribuyente en una real confiscación. Lo anterior a pesar de la

posición de la Dirección de Impuestos, que sostiene la improcedencia de esta acción en materias fiscales (Subdirección Jurídica-DIN-Télex No.0663 del 21 de febrero de 1992).

