

## TEMA UNICO: PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

### EL ESTABLECIMIENTO, LA DETERMINACION Y LA REVISION DE LOS TRIBUTOS EN EL DERECHO COLOMBIANO

JUAN RAFAEL BRAVO ARTEAGA

Profesor, Colegio Mayor Nuestra  
Señora del Rosario, Bogotá.

#### I. INTRODUCCION

Puede decirse con toda propiedad que la cuestión tributaria constituye el principio del Derecho Público, pues históricamente las primeras manifestaciones de un derecho que tuviera como finalidad contener la acción del Soberano, fueron preocupaciones de los ciudadanos por limitar y regularizar el pago de los tributos. La Carta Magna, obtenida por los nobles y el clero del Rey Juan Sin Tierra en 1215, considerada como el primer antecedente moderno de las constituciones políticas, tuvo su origen en un problema de naturaleza tributaria. Además, por lo que respecta a la historia de América y más concretamente a la historia de los países que recibimos la independencia y la estructura constitucional que en esencia ahora nos rige del Genio de América, Simón Bolívar, sabemos muy bien que la estructura agobiante del sistema tributario colonial prendió la chispa de las revoluciones políticas de finales del siglo XVIII y comienzos de XIX.

Por tal razón, resulta plenamente justificado que dentro de este ciclo de conferencias para analizar el estado del Derecho Público en Venezuela y Colombia, aparezca el tema del Derecho Tributario, a fin de recordar cuáles son los principios que regulan su existencia jurídica.

Durante el tiempo de vigencia de la llamada Hacienda Pública Clásica, hasta la década de los años treinta en el presente siglo, los tributos eran considerados esencialmente como instrumentos para llevar recursos a las arcas del Estado. Su función estaba circunscrita a constituir un ingreso para el Fisco y por ello era de general aceptación que el tributo, desde el punto de vista jurídico, debía estar estructurado en normas abstractas, generales, claras, completas y estables.

Al hacer su aparición las crisis económicas con dimensiones mundiales en el presente siglo y al desarrollarse la importancia de darle vigencia al principio de la igualdad de los ciudadanos y no solo de su libertad, los tributos adquieren nuevas finalidades, pues entonces dejan de ser simples medios de recaudación para convertirse en instrumentos de la política económica y social de los Estados. Es indudable que en los tiempos modernos los tributos, además de ser recursos presupuestales, los más importantes de todos desde luego en el caso de Colombia, son también instrumentos de la regulación económica, por medio de los cuales puede lograrse la reactivación de la economía o moderarse la aceleración inflacionaria, así como también institutos de la política social del Estado, por medio de los cuales se logra una mejor distribución de los ingresos y bienes.

No resulta entonces extraño que al expandirse la concepción sobre las funciones de los tributos, hubiere hecho también su aparición en el mundo jurídico una nueva teoría sobre la estructura legal de los impuestos. Es así como a las características de la claridad y la estabilidad se oponen las de la funcionalidad y la flexibilidad. En virtud de la funcionalidad se quiere que las instituciones tributarias logren su finalidad fiscal, económica y social, sin reparar en las formas jurídicas que imponen determinados requisitos para la expresión del espíritu de la ley, para su interpretación y para su aplicación; cualquier limitación puramente jurídica debe ser removida, para dar paso a la finalidad perseguida por el tributo. Por virtud de la flexibilidad se quiere que desaparezca la rigidez de la norma abstracta, general e impersonal y se implante una nueva concepción constitucional y administrativa, que permita variar a voluntad del Gobierno los elementos fundamentales que estructuran jurídicamente la obligación tributaria, tales como la tipificación del hecho gravado, la cuantificación de las bases impositivas y la magnitud de la tarifa.

Con razón se ha dicho que en presencia de tales teorías no puede hablarse de una construcción jurídica, sino de una demolición. Ciertamente resulta preciso tener completa claridad mental sobre la naturaleza y las funciones de los tributos. Nadie puede desconocer a la altura actual de la civilización occidental que los tributos tienen funciones de orden puramente fiscal, así como también económicas y sociales. Pero de tal reconocimiento no se sigue una modificación

de la naturaleza de los tributos, ya que no es posible entenderlos sino como institutos de naturaleza jurídica, que son en su esencia misma, obligaciones a cargo de personas particulares y a favor del Estado, que nacen del acaecimiento de una hipótesis prevista de manera clara, general e impersonal en una norma escrita, que se implantan dentro de un sistema jurídico general que regula la apropiación, producción y circulación de la riqueza y que finalmente se cumplen mediante la aplicación de un complejo de naturaleza jurídica que regula las competencias de los funcionarios, los derechos de los particulares, la producción y valoración de las pruebas, la configuración, comunicación y ejecución de los actos jurídicos.

La ampliación de las funciones que en nuestro tiempo cumplen los tributos, hace necesaria la radicalización de su concepción como naturalezas jurídicas, que sólo pueden ser manipuladas en su esencia misma como tales. Se reconocen todos sus efectos fiscales, económicos y sociales, pero se reafirma la esencia jurídica, como tal insustituible de los tributos.

Por las razones expuestas, al enfocar el tema de los principios jurídicos tributarios, que los organizadores del presente ciclo de conferencias han querido asignarnos en esta hora del programa, me ha parecido conveniente dividir mi exposición en tres capítulos, que corresponden a tres momentos importantísimos en la vida jurídica de los tributos: su nacimiento como entidades abstractas establecidas por normas jurídicas generales, su aparición como obligaciones concretas a cargo de una persona y a favor del Estado y su confrontación como entes concretos con las regulaciones abstractas que fueron su causa remota. Por ello estudiaremos el establecimiento, la determinación y la revisión de los tributos en el sistema jurídico colombiano.

Antes de comenzar, resulta necesaria una aclaración terminológica. Hasta el presente hemos utilizado únicamente la palabra *tributo*, a fin de denominar así un género jurídico que comprende tres especies: el *impuesto*, la *contribución* y la *tasa*. La Corte Suprema de Justicia de Colombia, en sentencia del 30 de marzo de 1966, ha dicho:

...son *tasas*, las exacciones a que, para la realización de ciertas actuaciones suyas, la administración somete a las personas que en casos determinados promueven su actividad; y *contribuciones* especiales, las que se satisfacen con motivo o para la ejecución o mantenimiento de instituciones de interés comercial, por quienes con ellos han de resultar beneficiados... al *impuesto* lo distingue ser una prestación pecuniaria que debe erogar el contribuyente sin ninguna contraprestación y que se cubre por el solo hecho de pertenecer a la comunidad.

La sentencia transcrita expresa con bastante precisión el concepto generalmente aceptado de que en Colombia se tiene de los tres tipos de ingresos esta-

tales. Los tres tienen en común los siguientes elementos: son ingresos para el Estado, afectan negativamente el patrimonio de los particulares, su cuantía está determinada directamente por el Estado (sin perjuicio de que el particular pueda tener una intervención indirecta en su determinación) y al particular le resulta imposible sustraerse absolutamente a su aplicación (sin perjuicio de que en determinadas condiciones pueda legalmente evitar el pago). Las obligaciones que reúnen tales características reciben genéricamente el nombre de *tributos* y de ellas se ocupa el Derecho Tributario. Las *tasas* son los tributos con una menor carga de obligatoriedad, ya que ésta depende fundamentalmente del sometimiento voluntario del particular al decidirse a utilizar un servicio del Estado que se sabe implica una obligación de pagar, como en el caso de los correos, los peajes, los servicios públicos municipales de luz, agua o teléfono. Las *contribuciones* son tributos absolutamente obligatorios que tienen su fundamento en un beneficio directo y particular de la persona obligada a su pago, como la llamada contribución de valorización, en la cual se está obligado a pagar una cuota del costo total de una obra pública que ha beneficiado directa y particularmente al propietario de cada uno de los inmuebles afectados. Los *impuestos* son tributos absolutamente obligatorios, cuyo fundamento hay que encontrarlo en el beneficio general que el particular obligado recibe de la acción estatal tendiente a formar una infraestructura de orden social, de relaciones internacionales, de organización comunal en materia de educación, de higiene, de técnica, de economía, de obras y de servicios públicos. En todo caso, al hablar de tributos nos estaremos refiriendo a los tres tipos de ingresos que quedan analizados.

## II. EL ESTABLECIMIENTO DE LOS TRIBUTOS

Esta materia está regida totalmente por el principio de la legalidad de los tributos, principio que tiene expresión en dos grandes campos: la determinación de la naturaleza de la norma creadora del tributo y la precisión del contenido esencial de la misma. La Corte Suprema de Justicia de Colombia, expresa lo mismo en el siguiente texto de una reciente sentencia:

Aquellos principios doctrinarios del consentimiento representativo a la imposición fiscal y al presupuesto público, por medio o por mandato de la ley, se hallan consagrados en nuestra Constitución, de manera esencial, en los artículos 43 y 206.

De acuerdo con el primero de ellos, "en tiempo de paz solamente el Congreso" puede imponer contribuciones, en lo nacional. Esto significa que la potestad ordinaria de establecer, modificar o suprimir impuestos en forma general, regular, normal y permanente, sólo le atañe, por medio de ley, al Congreso. Entiende la Corte que en materia impositiva no sólo se requiere para la validez del tributo creado o modificado, su origen legal,

sino, además, su carácter ordinario, impersonal, objetivo, abstracto y de vocación permanente.

Así mismo, la competencia de modificación de las fuentes impositivas del presupuesto y del gasto público, es función propia del legislador ordinario, según lo prescrito en el artículo 206 de la Constitución (Sentencia 23 de febrero/83. *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario* N° 27, página 40).

Tema antecedente al de la legalidad del tributo es necesariamente el de la fuente jurídica de las obligaciones. ¿Por qué los hombres resultan sujetos a obligaciones? Don Andrés Bello en el Código Civil dio la respuesta a tal interrogante así:

Las obligaciones que se contraen sin convención nacen o de la ley o del hecho voluntario de una de las partes. Las que nacen de la ley se expresan en ella( artículo 2.302 del Código de Comercio).

Al no resultar posible que los tributos se originen en convenciones o en hechos voluntarios de los asociados, por la tendencia natural de los seres humanos a no obligarse sino ante la presencia de un interés concreto, que surja como consecuencia de una necesidad apremiante y precisa, resulta obvio que la obligación tributaria debe tener origen en la ley.

La Constitución Nacional de Colombia expresa el principio de la legalidad de los tributos en varias disposiciones, como son el artículo 43 y los ordinales 13 y 14 del artículo 76. El primero de ellos, que es el fundamental, dice así:

En tiempo de paz solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales podrán imponer contribuciones (artículo 6 de acto legislativo 3, de 1910).

El examen de la disposición transcrita nos sugiere los siguientes comentarios:

A) La norma rige bajo determinada circunstancia, que exista tiempo de paz, luego puede decirse que constituye una regla general sometida a algunas excepciones de las cuales nos ocuparemos posteriormente.

B) La norma se refiere indiscriminadamente a tres niveles territoriales: el nacional, el departamental y el municipal. Sin embargo, el principio no tiene la misma extensión en los tres casos, pues a nivel nacional el poder de imposición es originario, mientras que en los niveles departamental y municipal dicha potestad es derivada del Congreso y circunscrita al texto de su autorización.

C) La norma usa la expresión "contribuciones" en un sentido genérico y no en el sentido técnico que los hacendistas le han dado a la palabra, según

quedó expresado arriba. Por consiguiente, es preciso entender que el precepto constitucional se refiere a contribución como un sinónimo de tributo.

El Congreso expresa su voluntad a través de leyes, las cuales pueden tener origen "en cualquiera de las dos cámaras, a propuesta de sus respectivos miembros o de los ministros del despacho" (artículo 79, C.N.). Antes de la reforma constitucional de 1968, las leyes sobre impuestos debían tener origen en la Cámara de Representantes y no del Senado, como una acentuación del principio de la representatividad, ya que los miembros de la Cámara de Representantes tenían un período más corto que el de los Senadores. Al igualarse el período constitucional de una y otra Cámara, desapareció la exigencia de que se trata. Las restricciones impuestas por la Constitución Nacional a la iniciativa parlamentaria, no hacen referencia a la creación de tributos propiamente tales, sino al establecimiento de exenciones tributarias de orden nacional y de transferencias o participaciones de los recursos presupuestales de la Nación. Por tanto, los tributos son materia de la iniciativa de los congresistas o de los ministros del Despacho.

Desde un punto de vista material, la ley tributaria no tiene otros límites constitucionales que los que se derivarían de la desviación del poder impositivo del Congreso, al presentarse el extremo de que a través de normas tributarias se llegue a conculcar los derechos fundamentales de los ciudadanos en materia de libertades individuales y de propiedad privada. El magistrado Miguel Moreno Jaramillo, en glosa a la sentencia de la Corte Suprema de Justicia del 3 de diciembre de 1937, dice:

Si bien la Constitución no trae ningún texto que encierre dentro de términos exactos el ejercicio de la potestad impositiva correspondiente al legislador, tengo como norma segura en Derecho constitucional y en hacienda pública, la de que serían inexecutable aquellas leyes, que, a pretexto de establecer impuestos, quebrantarán algún derecho civil o desguarnecieran alguna garantía social.

El legislador no puede hacer fraude a la Constitución de la República.

Los impuestos que por su cuantía equivalieran a expropiar sin sentencia judicial ni previa indemnización; los que confiscaran, los que atentaran las libertades de prensa, de petición, de enseñanza, etc. —gravando prohibitivamente los periódicos o las solicitudes a las autoridades o el desempeño de cátedras—; los que no tuvieran en cuenta la capacidad o habilidad económica del contribuyente directo; los impuestos, en fin, que atentaran contra la justicia fiscal, serían inconstitucionales, y la Corte debería declararlos inexecutable. Luego el poder de imposición no es soberano (tomado de la *Economía en el Derecho Constitucional Colombiano*. Hugo Palacios Mejía. T. II, págs.586-87).

Además de las leyes que dicta el Congreso, existen en Colombia normas coercitivas de carácter general e impersonal, que reciben técnicamente los nom-

bres de *decretos-leyes* o *decretos extraordinarios* y de *decretos legislativos*, respecto de los cuales se han formulado interrogantes, en el sentido de si pueden establecer tributos conforme a la Constitución Nacional.

Los decretos-leyes o decretos extraordinarios son los expedidos por el Presidente de la República y el correspondiente Ministro del Despacho, según la materia sobre la que versen, previa autorización dada por el Congreso mediante una ley, en la cual se deben señalar con precisión los alcances de la autorización y el tiempo de su ejercicio, conforme al ordinal 12 del artículo 76 de la Constitución Nacional.

Algunos constitucionalistas colombianos, entre los cuales se destaca el doctor Francisco de Paula Pérez, al estudiar la concordancia entre la norma que permite al Congreso conceder facultades extraordinarias al Gobierno y el artículo que establece el principio de la legalidad, en los términos a los cuales nos hemos referido, han llegado a concluir que debe tener prelación la última disposición en referencia, o sea, la que establece que en tiempos de paz solamente el Congreso puede establecer tributos. Al respecto dice el tratadista citado:

Quienes sostienen que el Presidente de la República, así sea en ejercicio de facultades extraordinarias, puede, en tiempo de paz, imponer contribuciones, deben comprobar que cuando la Constitución dice que solamente el Congreso está facultado para hacerlo, establece una norma que no puede cambiarse por ministerio de los decretos legislativos, y sin llenar los requisitos para una reforma constitucional. Donde dice "solamente el Congreso", habrá que leer en lo sucesivo: "El Congreso o el Presidente de la República, cuando esté revestido de facultades extraordinarias" (*Derecho Constitucional Colombiano*. Francisco de Paula Pérez. Ediciones Lerner quinta edición, pág. 209).

A pesar de la importancia del tratadista citado y del contenido mismo de su argumento, puede decirse que la práctica generalizada en Colombia, durante las últimas seis décadas, ha sido la de reconocer la posibilidad de que el Congreso revista de facultades extraordinarias al Gobierno Nacional para establecer tributos, en razón de que se considera que la ley de autorizaciones constituye jurídicamente una delegación de las facultades del parlamento al ejecutivo, expresamente autorizada en la Constitución Nacional. La Corte Suprema de Justicia en uno de los últimos fallos que se ocupó de la materia, expresó lo siguiente:

- a) La disposición contenida en el artículo 43 de la Constitución establece el trascendental principio de que las contribuciones nacionales en tiempo de paz no se pueden establecer sino por el poder legislativo;
- b) Ha querido el constituyente poner en manos del "poder soberano de la Nación", la facultad de crear o establecer los impuestos que han de

servir para satisfacer en gran parte las atenciones de la administración pública (Cfr. sentencia de Sala Plena, 6 de junio de 1913. *G.J.*, tomo 22, p. 55 y 56).

c) Pero, cuando el Gobierno obra en igual sentido, o sea creando o aumentando contribuciones, por mandato o en ejercicio de facultades extraordinarias que le otorga el Congreso, con el lleno de los requisitos señalados en el ordinal 12 del artículo 76, no está quebrantando el texto, espíritu y antecedentes del artículo 43, sino desarrollando actividades que le incumben por mandato de preceptos de igual origen y categoría (Sentencia del 3 de agosto de 1971. *Jurisprudencia al Día*. Tomo julio-diciembre/71, págs. 68 y 69).

Los decretos legislativos son los expedidos por el Gobierno Nacional en circunstancias de anormalidad institucional, derivadas de conmoción interior o guerra exterior, así como también de emergencia económica o social, conforme a los artículos 121 y 122 de la Constitución Nacional.

El artículo 121 de la Constitución Nacional permite al Presidente de la República declarar el estado de sitio en todo el territorio nacional o en parte de él, cuando se presenten las situaciones de anormalidad a que se ha hecho referencia. Durante dicho tiempo el Presidente de la República puede expedir decretos legislativos, encaminados a restablecer el orden y la paz, los cuales rigen durante el tiempo en que dure el estado de sitio. La Corte Suprema de Justicia tiene la función constitucional de examinar de manera automática los decretos así dictados, para examinar su conformidad con la Carta fundamental.

Durante la época anterior a 1958, la doctrina constitucional fue algo complaciente con respecto al alcance de las facultades de que se trata, pues la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia se orientaba en el sentido de que la calificación de las situaciones de orden público y de su remedio correspondía privativamente al Gobierno Nacional. De tal año hasta nuestros días, la doctrina y la jurisprudencia se han vuelto muy rigurosas en cuanto al límite de las facultades del artículo 121, al exigirse la existencia de una clara y directa relación entre las causas de la turbación y las medidas encaminadas a remediarla. En el presente se considera claramente establecido que, en estado de sitio, puede el Presidente de la República expedir decretos legislativos, precisamente encaminados a dar solución a la crisis. En este sentido resultaría claro que con base en el artículo 121 de la Constitución Nacional se pudieran establecer tributos, con carácter transitorio y extraordinario, a fin de allegar recursos para poner remedio a la anormalidad institucional. Sobre la evolución de la doctrina respecto del artículo 121 de la Constitución Nacional y sobre su alcance, ha dicho recientemente la Corte Suprema de Justicia:

A partir de la expedición del decreto legislativo de estado de sitio 2.350 de 1944, que regulaba aspectos relativos al régimen laboral y al inter-



vencionismo del estado en la economía, con vocación de permanencia, y que fue el que sirvió de inspiración al Congreso para expedir la Ley 6ª de 1945, comenzó a formalizarse en la práctica la tesis ambivalente de que el orden público podía verse alterado no sólo por razones de carácter político sino también de índole económica.

Desde entonces se abrió una brecha hacia la práctica perniciosa y desmedida, ajena a la finalidad específica prevista en el artículo 121, de legislar en materia económica por medio de decretos legislativos en estado de sitio, lo cual generó una desviación de la institución en cuanto a sus fines, que esencialmente apuntan al restablecimiento del orden público político o a la atenuación de los efectos del desorden, y en cuanto a su duración, pues las medidas excepcionales sólo rigen mientras se halle perturbado el orden público y no para después de levantarse el estado de sitio. Como quiera que mientras el Congreso no se prestara a aprobar mediante ley los decretos así expedidos y no se levantaba el estado de sitio por el Gobierno ya que el país no podía quedarse sin legislación económica, se fue gestando paulatinamente hasta volverse crónica la normalización de la anomalía institucional engendrada por la distorsión del artículo 121 de la Constitución. (Sentencia del 23 de febrero de 1983. *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. N° 27, pp. 35-36).

El artículo 122 de la Constitución Nacional permite al Presidente de la República declarar el estado de emergencia, cuando sobrevengan hechos que perturben o amenacen perturbar el orden económico o social. El estado de emergencia tiene un límite en el tiempo, que es de noventa días en el año. Los decretos legislativos que se dicten durante el estado de emergencia económica son de carácter permanente, o sea que, a diferencia de los decretos del artículo 121, están llamados a tener vigencia después de que se ha levantado el estado excepcional. El texto constitucional, que data de 1968, es muy explícito en señalar que los decretos deben estar destinados "exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos", así como en exigir que los decretos se refieran "a materias que tengan relación directa y específica con la situación que determine el estado de emergencia". También prohíbe expresamente la Constitución que los decretos de que se trata puedan "desmejorar los derechos sociales de los trabajadores consagrados en leyes anteriores". También en este caso la Corte Suprema de Justicia tiene un control de constitucionalidad que ejerce de manera automática.

A semejanza de lo ocurrido con el artículo 121 de la Constitución Nacional en materia de estado de sitio, la doctrina constitucional relativa al estado de emergencia económica consagrado en el artículo 122 fue en un comienzo amplia, para llegar en el momento actual a un sentido claramente restrictivo. En el año de 1974 se hizo uso por primera vez de las facultades extraordinarias inherentes al estado de emergencia. En tal oportunidad se expidió una reforma tributaria integral, que modificó de manera radical los principales im-

puestos nacionales: el de renta, el de ventas y el sucesoral. Tal determinación dió lugar a un amplio debate nacional, en el cual se expusieron tesis en favor y en contra de la interpretación del Gobierno, hasta que la cuestión vino a ser definida por la Corte Suprema de Justicia en favor de la tesis de la amplitud de las facultades extraordinarias. Al respecto dijo la Corte:

Es cierto que con arreglo al artículo 43 de la Carta en tiempo de paz solamente el Congreso, las Asambleas y los Concejos pueden imponer contribuciones, y que, en cuanto al primero se refiere, es este un principio jurídico-político que acepta y afirma el criterio democrático de que siendo el Congreso el supremo exponente de la voluntad popular, a él corresponde, por excelencia, tomar esta clase de determinaciones. Y cierto es que de acuerdo con los numerales 13 y 14 del artículo 76, en concordancia con el 210 *ibidem*, corresponde al Congreso, por medio de leyes, establecer las rentas nacionales, fijar los gastos de la administración y decretar impuestos extraordinarios cuando la necesidad lo exija.

Ahora bien. El estado de emergencia económica contemplado en el artículo 122, no es evidentemente un estado de guerra, ni de conmoción interior producida por hechos estrictamente políticos en la acepción que a estos conceptos han dado la doctrina y la jurisprudencia de la Corte. Pero tampoco es un estado de normalidad que pueda ser manejado y superado con los instrumentos corrientes con que se ejerce el Gobierno. Es un estado grave de anormalidad, determinado especialmente por factores económicos y sociales, que, como lo afirma el primer inciso del artículo 122, "perturben o amenacen perturbar en forma grave o inminente el orden económico o social del país o que constituyan también grave calamidad pública". Puede decirse que es una grave perturbación del orden público económico, que históricamente representa un deslinde doctrinario del artículo 121, hecho para dar tratamiento no represivo a las perturbaciones del orden causadas en factores económicos y sociales.

Resulta, por tanto, incuestionable, que si las causas determinantes del estado de emergencia son económicas y sociales, y que si los actos enderezados a eliminarlas o conjurar su amenaza, deben ser del mismo carácter, el Gobierno puede establecer medidas, así sean tributarias, para lograr aquellos fines, si por otra parte el acto que las contiene guarda directa y estrecha relación con las causas invocadas para declarar que aquel estado de anormalidad se ha presentado y siempre que estén destinados exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos. No puede ni debe la Corte juzgar la conveniencia de estas medidas sino sólo su constitucionalidad por el aspecto de la conexión que muestren con las causas de la grave e inminente perturbación económica invocadas por el Gobierno; corresponde al Congreso, dentro de sus poderes permanentes, mantenerlas o derogarlas" (Sentencia del 15 de octubre de 1974. *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. N<sup>o</sup> 16, pp. 509 y 510).

A pesar de la decisión de la Corte, muchos estudiosos del Derecho, entre los cuales me encuentro, consideramos que la sentencia transcrita era equivo-

cada, ya que las exigencias de la Constitución Nacional a que nos referimos anteriormente mostraban una clara incompatibilidad entre la materia de una reforma tributaria integral y la exigencia de una relación directa y específica entre los decretos y las causas de la anormalidad. De otra parte, la tesis de la Corte resultó contradictoria, pues al paso que sostenía la posibilidad de una reforma tributaria integral, declaraba inexecutable normas que consagraban excepciones a los impuestos establecidos, por razón de que no tenían por objeto producir ingresos al Fisco, como si dentro de una estructura tributaria completa no resultara normal la presencia de normas consagratorias de derechos en favor de los contribuyentes.

En el presente año, la jurisprudencia de la Corte dio un giro de ciento ochenta grados al examinar los decretos de emergencia de 1983. En tal oportunidad dijo:

Mediante el artículo 76-14 de la Carta, el constituyente le señala al propio Congreso la facultad especial y restringida, para "cuando la necesidad lo exija" de "decretar impuestos extraordinarios".

Dichos impuestos se denominan extraordinarios por las siguientes razones: porque son imposiciones efectuadas por la ley en caso de necesidad y no en todo tiempo, erigidas en forma excepcional con respecto al régimen ordinario de tributación que comporta facultades permanentes, regulares y generales, es decir, ordinarias; porque están autorizadas para responder a situaciones de orden económico o fiscal o tributario o presupuestal, que se presenten por fuera de las circunstancias normales; porque, además, suponen una imposición específica por una sola vez, con determinado fin concreto y sin que se modifique el régimen general y ordinario de la tributación, y, finalmente, porque su destinación específica, y su carácter concreto y excepcional, es decir, extraordinario, pugna con la fisonomía permanente de los impuestos ordinarios.

Observa la Corte a este respecto que el Constituyente es tan precavido en la guarda del principio del artículo 43, que le exige, aún al propio Congreso, especial cautela y le autoriza apenas una competencia restrictiva cuando se trata de "decretar impuestos extraordinarios".

Es entonces dentro de estos rigurosos linderos como debe examinarse el alcance de la atribución del Gobierno en materia impositiva en época de emergencia económica. Con tales presupuestos llegase a la conclusión de que, por hermetismo institucional, la competencia gubernamental excepcional del artículo 122 en materia de tributación y fiscal, jamás podrá ser mayor, ni más amplia, ni de carácter general, ni de naturaleza ordinaria, sino por lo menos igual a la que el propio Constituyente le permite al Congreso en casos de necesidad o extraordinarios.

No se niega la posibilidad de que el Ejecutivo en estado de emergencia económica pueda decretar, pero con carácter excepcional, restrictivo, específico, concreto, ciertos impuestos que correspondan a situaciones sobre-

vinientes de crisis económica o fiscal y que se hallen destinados exclusivamente a conjurarlas o a impedir su extensión; pero sin que esa facultad excepcional pueda ir más allá de la atribución extraordinaria prevista en el artículo 76-14 para el mismo Congreso. O sea, que las facultades del artículo 122 no permiten el ejercicio de la potestad de reformas generales del régimen impositivo y fiscal ordinario vigente, ni dan lugar a la sustitución permanente y total de la atribución ordinaria del Congreso en estas materias, porque dejaría de ser excepcional" (Sentencia del 23 de febrero de 1983. *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*. N<sup>o</sup> 27, p. 41).

Personalmente me encuentro en total acuerdo con la anterior doctrina y considero que está llamada a perdurar en el Derecho Constitucional Colombiano, en razón de su conformidad con el texto constitucional y con el principio de la legalidad del tributo, que constituye uno de los cimientos fundamentales de nuestra civilización.

Examinada a grandes rasgos la facultad de imposición a nivel nacional, pasamos a ocuparnos brevemente del mencionado tema en los niveles departamental y municipal.

Los departamentos son entidades territoriales constituidos por un grupo de Municipios que forman una determinada continuidad geográfica. La Asamblea Departamental constituye una réplica del Congreso Nacional en el nivel regional y tiene la competencia de establecer por medio de ordenanzas, tributos "con las condiciones y dentro de los límites que fije la ley" (artículo 191, C.N.). Por consiguiente, la potestad tributaria en el orden departamental es derivada de lo que sobre el particular determine el Congreso Nacional por medio de las leyes correspondientes. Recientemente, en la ley 14 de 1983, se adoptaron disposiciones para modernizar y uniformar el régimen tributario departamental, que fundamentalmente depende de impuestos de consumo de licores, cigarrillos y gasolina.

En el nivel local se encuentran los Municipios, donde funciona el Concejo Municipal como cuerpo representativo de la comunidad, el cual tiene a su cargo el establecimiento de los tributos municipales, por medio de acuerdos, "en conformidad con la Constitución, la ley y las ordenanzas", según lo expresa el ordinal 2<sup>o</sup> del artículo 197 de la Constitución Nacional. Es decir, que en este nivel la potestad tributaria es aún más restringida, pues depende también de lo dispuesto por las Ordenanzas del respectivo Departamento. También en la Ley 14 de 1983 se establecieron normas para unificar el régimen tributario municipal, que está basado principalmente en los siguientes impuestos: sobre la propiedad inmueble o impuesto predial, sobre los establecimientos de comercio o impuesto de industria y comercio y sobre los vehículos particulares o impuesto de circulación y tránsito.

En esta forma se puede decir que, en el nivel nacional, la fuente formal de los tributos está constituida por la Ley y, excepcionalmente, por los Decretos-Leyes y por los Decretos Legislativos; en el nivel departamental, las fuentes están constituidas por la Ley y por las Ordenanzas, y en el nivel municipal, por la Ley, las Ordenanzas y los Acuerdos.

Examinada la cuestión del establecimiento de los tributos desde un punto de vista formal, corresponde ahora examinar la misma cuestión desde un punto de vista material, con el objeto de establecer cuál debe ser el contenido esencial de la ley del establecimiento del tributo.

Dado que la ley del establecimiento del tributo tiene por objeto fijar las bases para la configuración de una obligación, generalmente consistente en dar una suma de dinero al Estado, resulta preciso que la ley tributaria establezca quiénes son los sujetos de la obligación tributaria, determine el momento en que nace la obligación de que se trata y señale la forma de fijar la cuantía de la obligación, así como las condiciones de su pago. En estos términos se puede decir que los elementos esenciales de la ley que establece el tributo son los siguientes: sujetos activo y pasivo, hecho gravado, base gravable y tarifa.

El *sujeto activo* está constituido por la persona que tiene el derecho al cobro del tributo, el *sujeto pasivo* es la persona obligada al pago del tributo, de una manera directa, cuando la relación se establece sin la existencia de intermediario alguno entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, o indirecta, cuando la relación se establece mediante la intervención de un tercero que actúa como agente entre el sujeto activo o sustituto del sujeto pasivo; el *hecho gravado* es la hipótesis legal de cuyo acaecimiento depende el nacimiento de la obligación tributaria; la *base gravable* es la expresión cuantitativa del hecho gravado, que sirve para fijar la cuantía de la obligación por aplicación de la tarifa, y la *tarifa* es un factor matemático constante que, aplicado a la base gravable, permite determinar la cuantía de la obligación tributaria.

Aunque todos los elementos de que se trata deben estar contenidos en la norma creadora del tributo, no todos requieren estar completamente acabados en la norma legal, pues disposiciones constitucionales expresas y la doctrina constitucional, han ido modificando el rigor del principio, con el objeto de adaptarlo a las situaciones cambiantes de la economía nacional.

Así por ejemplo, en materia de impuestos de aduanas, el ordinal 22 del artículo 76 de la Constitución Nacional confiere al Congreso Nacional la facultad de "dictar las normas a las cuales debe sujetarse el Gobierno para modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas". En esta forma la Constitución permite que en materia de aduanas el Congreso se limite a dictar una "ley-marco", que señale las condiciones

dentro de las cuales el Gobierno Nacional por medio de decreto ejecutivo puede establecer y modificar algunos de los elementos esenciales de los tributos, como son los relativos a las tarifas de aduanas.

En el caso de la contribución de valorización, que tiene por objeto imponer un gravamen "sobre las propiedades raíces que se benefician con la ejecución de obras de interés público", la cuantía del impuesto está determinada, en general, por el costo de la obra más un porcentaje para gastos de administración y recaudación de la contribución y, en particular, por el coeficiente de beneficio recibido por razón de la obra pública ejecutada, conforme al Estatuto Orgánico que es el decreto extraordinario 1.394 de 1970. En razón de las características propias de la contribución de que se trata, parece necesario que las instituciones tributarias tengan alguna elasticidad, ya que el costo de cada obra y el beneficio particular derivado de la misma, son cuestiones que tienen que establecerse en cada caso y que no son susceptibles de una regulación general.

En el caso de las tarifas de los servicios públicos, la ley ha creado el organismo regulador de los valores que las empresas públicas pueden cobrar a los usuarios y establecido los criterios generales con arreglo a los cuales se deben fijar las tarifas, para lo cual ha ordenado que se tengan en cuenta los costos de funcionamiento y depreciación, así como una razonable utilidad que permita la expansión y mejoramiento de los servicios. También en esta materia, dada su naturaleza misma, se acepta que los elementos que sirven para determinar la cuantía de la tasa sean fijados por la Junta de Tarifas, conforme al decreto 3.069 de 1968, dentro de los lineamientos generales establecidos por la ley.

De otra parte, fenómenos puramente económicos, como la inflación, han determinado que las disposiciones legales de carácter tributario, en las cuales se expresen valores en pesos colombianos, sean materia de reajuste anual en función de la pérdida de poder adquisitivo de la unidad monetaria nacional. En esta forma la ley ha establecido determinados elementos para cuantificar la obligación tributaria en pesos colombianos, así como también ha establecido las reglas generales conforme a las cuales dichos elementos deben ser materia de reajuste anual, por medio de decreto expedido por el Gobierno Nacional, teniendo en cuenta los resultados de las investigaciones estadísticas que realiza el Departamento Administrativo especializado en la materia.

De la misma manera, dentro de la reforma tributaria del impuesto de renta realizada en el presente año por medio de la ley 9ª, se han consagrado disposiciones tendientes a autorizar el señalamiento del valor de los rendimientos financieros no sujetos a imposición, por medio de decretos que debe expedir el Gobierno Nacional en función de los fenómenos económicos predominantes

en el mercado, como puede ser "la tasa de interés de captación más representativa del mercado" certificada por la Superintendencia Bancaria.

En esta forma, puede decirse que los elementos consistentes en determinar los sujetos de la relación tributaria y los hechos que dan nacimiento a la obligación tributaria, deben tener su expresión completa en la ley que establece el tributo. En cuanto a las bases gravables, es admitido que la ley contenga la expresión de los criterios básicos para determinar su evaluación, sin perjuicio de que determinados elementos que intervienen en la cuantificación de la obligación tributaria, puedan ser precisados por medio de decretos del Gobierno, siempre que los lineamientos generales para tal proceder se encuentren establecidos en la ley. También en materia de tarifas de Aduanas es permitida su determinación por medio de decreto ejecutivo conforme a la Constitución Nacional, siempre que por medio de ley se hayan fijado las condiciones dentro de las cuales el Gobierno puede proceder a precisar el contenido de la ley tributaria. Finalmente, en materia de contribución de valorización y de tasas de los servicios públicos, se acepta que la fijación de los valores dependa de determinaciones tomadas por funcionarios administrativos, siempre y cuando que los criterios generales que regulan el ejercicio de tal facultad estén consagrados en la ley.

### III. LA DETERMINACION DE LOS TRIBUTOS

La determinación de los tributos tiene por objeto traducir las normas de carácter general a cada caso concreto, por medio del acto administrativo generalmente llamado de liquidación, el cual debe contener la designación del sujeto pasivo, la descripción genérica del hecho que se grava, la determinación de las bases gravables, la aplicación de la tarifa y el señalamiento de la cantidad por pagar.

Esta operación está regida por principios referentes al procedimiento administrativo, a la formación y valoración de la prueba y a la forma de interpretar y aplicar la ley tributaria.

Los principios referentes al procedimiento y a las pruebas, tienen por objeto fundamental llegar a una certeza, en cuanto a la realización de los hechos previstos en la ley como generadores del tributo, y en cuanto a la magnitud de los mismos, para establecer la cuantía de la obligación tributaria. El principio dominante en la materia se expresa en la siguiente forma:

Art. 32. Ley 52/77: La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquéllos.

Su idoneidad depende, en primer término, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúan las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

De la necesidad legal de que los hechos en que se funda la liquidación del tributo aparezcan plenamente establecidos en el proceso, surge la institución de la declaración tributaria y de su presunción de veracidad, mientras no sea desvirtuada por otras pruebas debidamente allegadas.

La declaración tributaria es un documento producido por el contribuyente y dirigido a las autoridades fiscales, en el cual dá cuenta de los hechos gravados de los cuales es titular, así como de su cuantía y demás circunstancias inherentes a los mismos, que pueden influir en la cuantía de la obligación. Tal declaración constituye el medio de prueba fundamental en materia tributaria y por ello está preservado por la presunción de veracidad. Ello quiere decir, que lo dicho en la declaración tributaria por el contribuyentes se tiene como verdad jurídica, mientras no se hayan producido pruebas en contra de tal presunción.

Con el objeto de consolidar o de desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración tributaria, existen procedimientos tendientes a producir pruebas de otra índole dentro del proceso tributario. Las principales pruebas sobre el particular son las siguientes: los documentos privados del propio contribuyente, contenidos fundamentalmente en su contabilidad y archivos; los registros oficiales, que hayan tomado nota de los contratos y actividades de los particulares; el testimonio contenido en las declaraciones de otros contribuyentes, y la lógica misma de la declaración presentada por el interesado.

Todos esos medios de prueba, reunidos en un mismo proceso y contrastados los unos con los otros, deben llevar a la formación de un grado de certeza que permita, mediante la expedición de un acto administrativo, la determinación de la obligación tributaria en concreto. Para efectuar la confrontación de todas las pruebas que en un momento dado se hayan allegado al proceso, las normas adjetivas permiten que el contribuyente y los terceros puedan ser llamados a rendir testimonio formal bajo juramento.

Antes de que se pueda proceder a la liquidación del tributo, en Colombia resulta necesario que el contribuyente sea requerido de una manera solemne, para precisar cuáles son exactamente los puntos materia de la controversia y las razones en que ella se funda. Sólo como consecuencia de la respuesta del contribuyente a ese requerimiento formal, de su negativa a responder o de la manera evasiva como lo haga, se puede concretar un juicio sobre los elementos que configuran la obligación tributaria en el caso concreto.



En el proceso de determinación de la obligación tributaria desempeña un papel muy importante la interpretación de la ley tributaria.

Ante todo es preciso destacar que existen materias en las cuales la ley tributaria tiene que ser aplicada de una manera estricta, sin que sea posible la ampliación o restricción de la significación de la ley, por estar en presencia de los elementos esenciales de la configuración de la obligación tributaria. La determinación de los sujetos de la obligación tributaria y la configuración de los elementos que integran el hecho gravado, no pueden ser materia de interpretación, ya que el contenido de la ley está señalando su alcance en cuanto a indicación de la persona obligada y del hecho del cual se deriva el nacimiento de la obligación. Puede decirse que en esta materia el Derecho Tributario es tan riguroso como el Derecho Penal en cuanto a la configuración de los elementos esenciales para el nacimiento de la obligación tributaria, lo cual resulta completamente lógico, ya que el Derecho Penal y el Derecho Tributario están regidos por el mismo principio de la legalidad del delito y del tributo.

La cuestión referente a la base gravable tiene una mayor amplitud interpretativa, lo cual resulta lógico, ya que la base gravable es fundamentalmente la cuantificación del hecho gravado, o sea, que es una materia que no se mueve en el campo abstracto de las ideas, sino en el campo eminentemente variable y complejo de los hechos individuales. De ahí resulta la necesidad de que todos los elementos que configuran una determinada realidad concretamente sean estudiados, combinados e interrelacionados para llegar finalmente al establecimiento de la base tributaria. Todo este proceso está regulado desde luego por los elementos contenidos en la ley, pero los textos legales, al ser aplicados a las circunstancias complejas de la vida real, pueden tener una rigidez tal, que hace necesaria la aplicación de la prudencia del jurista para que, sin desatender el espíritu de la ley, se puedan manejar todos los hechos que intervienen en una determinada situación. Por ello es generalmente admitido que las normas sobre interpretación de las leyes en general, puedan tener aplicación en el campo del Derecho Tributario, cuando se trata de establecer la base tributaria en cada situación concreta.

Dada la dificultad de formar un juicio para cada situación concreta y a la necesidad de llegar a la formación de ese juicio, ya que en esta materia tampoco es posible concluir que haya una determinada situación no regulada por el Derecho, para establecer la base gravable no sólo es posible interpretar la ley, sino también integrar el derecho mediante la aplicación analógica de normas que regulen materias semejantes, así como también recurrir a fuentes distintas del derecho escrito, tales como la costumbre y los principios generales de derecho, conforme lo tiene establecido el derecho en general para resolver estas situaciones extremas.

El Consejo de Estado de Colombia ha dicho con toda propiedad cómo deben ser interpretadas las normas tributarias, en los siguientes términos:

INTERPRETACION DE LAS NORMAS FISCALES. El método de interpretación de las leyes impositivas constituye una de las cuestiones más importantes que estudia el derecho fiscal. Y es precisamente en este aspecto que más se pone de manifiesto la autonomía de dicha disciplina jurídica, ya que, si bien tienen aplicación en su órbita los distintos sistemas interpretativos usados en las esferas del derecho constitucional, administrativo, penal y civil, las leyes fiscalizadoras revisten muchas veces modalidades y particularismos que justifican criterios de interpretación propios. Grizotti señala que "para la aplicación de las leyes de impuestos necesarios y justos, que tengan por causa jurídica el interés público en correlación con el interés del contribuyente, rigen las reglas comunes de la interpretación jurídica, pues estas leyes contienen normas de carácter general y no tienen carácter penal ni representan una limitación al ejercicio de los derechos. Hay que admitir, por tanto, además de la interpretación restrictiva (casos en los cuales la ley dijo más de lo que quería decir) y extensiva (en la hipótesis de una ley que dijo menos de lo que quería decir), la interpretación analógica para los casos no previstos por la ley y que regulan con arreglo a las normas de casos semejantes, y adecuada (*interpretatio abrogans*) cuando una disposición está en contraste con otra o cuando debe adaptarse al caso concreto que difiere del caso típico regulado por la ley. Como se ve, *el espíritu equitativo encuentra variadas normas para aplicar* en este punto. En cambio, para los tributos que no son verdaderos impuestos, y que tienen por causa jurídica el interés del Estado, debe excluirse la aplicación analógica, pues ellos limitan el libre ejercicio de los derechos" (Sentencia del 20 de marzo/70. *Jurisprudencia al Día*. Tomo octubre/69, marzo/70, p. 171).

#### IV. LA REVISION DE LOS TRIBUTOS

La operación de revisión de los tributos tiene por objeto confrontar el acto administrativo de liquidación de una obligación tributaria en concreto, con las normas legales que le sirven de fundamento jurídico. Se trata en síntesis de establecer si las normas jurídicas pertinentes han sido aplicadas, íntegra y correctamente.

La operación de revisión a que nos referimos corresponde ejercerla a la Rama Jurisdiccional del poder público, constituida en Colombia por los tribunales de lo Contencioso Administrativo que funcionan en cada Departamento y por el Consejo de Estado que tiene jurisdicción nacional.

Sin embargo, no siempre que se ha producido el acto de determinación de los tributos se puede acudir directamente en demanda ante las autoridades jurisdiccionales, pues en ocasiones las leyes han establecido recursos contra las liquidaciones del impuesto, que deben surtirse en las dependencias de la Administración Pública, como un paso previo necesario para poder acudir ante los

tribunales. Se quiere que, antes de que se pueda presentar demanda, la Administración Pública tenga oportunidad de corregir las equivocaciones en que haya incurrido al producir los actos de liquidación, con el objeto de evitar la congestión de los Tribunales y de no hacer más oneroso para los particulares el reconocimiento de sus derechos.

Normalmente en Colombia no se aplica de manera absoluta el principio de *solve et repete*, conforme al cual para discutir la validez de los actos de liquidación de los tributos, es necesario pagar previamente el valor correspondiente en su totalidad. Tal principio sólo se aplica de manera restringida, al exigirse como un presupuesto procesal del recurso administrativo, la demostración de que se han pagado los tributos hasta concurrencia de la cuantía que no se encuentra en discusión. Para tal efecto, se exige la demostración del pago de la liquidación privada, o sea, de la practicada por el propio contribuyente al presentar su declaración tributaria o, en el caso de que el contribuyente acepte la liquidación de cantidades adicionales, la satisfacción de una liquidación privada que se practique con ocasión del recurso. Considero que el principio del pago previo, atenuado en la forma como queda expresado, constituye una solución equitativa que toma en consideración los derechos de defensa de los particulares con el interés general de la comunidad.

Como no solamente existe interés público por la eficacia de la justicia, sino también por la prontitud de su administración, en algunos casos se ha establecido en la etapa administrativa de los recursos la institución del silencio administrativo positivo, conforme al cual, si en un término (dos años), a partir de la interposición de los recursos, éstos no han sido resueltos, se deben entender fallados a favor del contribuyente. La institución de que se trata ha provocado el efecto muy benéfico de que todos los procesos tributarios afectados por tal institución sean fallados dentro de la oportunidad establecida en la ley, para que no opere el fallo presuntivo a favor del contribuyente.

Agotada la vía gubernativa, sea por la inexistencia de recursos contra los actos de liquidación o por la interpretación de los mismos, y su fallo por parte de la Administración, el contribuyente tiene la posibilidad de recurrir ante las autoridades jurisdiccionales para promover el juicio de revisión tributaria.

Como tuvimos oportunidad de verlo desde un comienzo, los tributos se clasifican en impuestos, contribuciones y tasas. Sin embargo, el juicio regulado específicamente en el C.C.A. para adelantar la acción de que se trata, se denomina *juicio de revisión de impuestos*. Tal denominación ha hecho surgir la duda relativa a la materia que puede ser revisada mediante los procesos de que se trata. Por razones obvias, no cabe la menor duda de que las liquidaciones de impuestos pueden ser acusadas mediante tal procedimiento. Tampoco ha habido mayor problema con las llamadas contribuciones, ya que su naturaleza

es muy semejante a la de los impuestos, puesto que en su formación solamente interviene la voluntad unilateral del Estado. En cambio, ha habido alguna vacilación de la jurisprudencia en cuanto al juicio que resulta adecuado para obtener la revisión de las tasas cobradas a los particulares por la prestación de los servicios públicos. Unas veces se ha dicho que el juicio correspondiente es el de revisión de impuestos y otras que es el juicio ordinario de plena jurisdicción. En una ponencia presentada ante las Sextas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario en febrero de 1982, el doctor Alfonso Angel de la Torre, dijo lo siguiente:

Vale decir, en otras palabras, que de lo anterior se ponen de presente en forma absolutamente clara, las siguientes conclusiones:

Que la disposición comentada, artículo 271, no ofrece en la actualidad la seguridad que en materia tan trascendental requiere la cabal garantía de los asociados en cuanto a los medios procesales de que pueden hacer uso para protegerse contra los errores o abusos que puedan cometerse en desarrollo de la acción tributaria del Estado, hecho éste que debe ser corregido mediante modificación legal.

Que hoy por hoy en concepto del más alto tribunal de lo contencioso del país, por la vía contenciosa de impuestos deben atacarse no solamente los actos administrativos, contentivos de liquidaciones de impuestos, propiamente dichos, sino, también los de las contribuciones especiales como la de valorización y, no sin cierta vacilación, las de algunas tasas por prestación de servicios" (*Memorias de las Sextas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, febrero de 1982, p. 44).

Por las razones expuestas, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario ha propuesto ante la Comisión Revisora del Código Contencioso Administrativo que se introduzca una aclaración en el mismo, de manera que quede perfectamente establecido que la totalidad de los tributos, cualquiera que sea su naturaleza puede ser objeto de revisión ante la Rama Jurisdiccional del Poder Público mediante el juicio de revisión tributaria.

Como generalmente la liquidación de los impuestos viene a quedar configurada en la etapa administrativa mediante un acto complejo, ya que normalmente se producen varios actos individuales de idéntico contenido, que buscan una misma finalidad y que se van sucediendo de manera escalonada durante el proceso administrativo, la demanda de revisión de impuestos debe dirigirse contra todos los actos administrativos que integran el acto complejo a que nos referimos. Solamente pueden dejarse de demandar aquellos actos que han sido revocados en el proceso de formación del acto complejo. Así ha dicho el Consejo de Estado en antigua y reiterada jurisprudencia:

...tratándose de actos formados por el concurso de varias voluntades que actúan separadamente en orden al mismo objeto —actos complejos— debe acusarse el conjunto, con el fin de tener esta jurisdicción competencia para revisar y resolver toda la operación jurídico-administrativa; tal concep-

ción doctrinal se aprecia en todo su valor si se razona por el absurdo, es decir, si se supone que la unidad integral de la operación pudiera ser desvertebrada, permitiéndose la acusación de algunas de las providencias que la componen, pues en este caso se llegaría al resultado de que, anulados alguno o algunos de esos actos, únicamente, el restante o restantes conservarían su vigencia, lo que jurídicamente impediría el cumplimiento del objetivo de la acusación, esto es, el restablecimiento del derecho demandado. Pero hay que considerar que dentro de este proceso cinemático todo acto posterior —ya sea ocasionado por un recurso o por simple tutela de control jurisdiccional— puede confirmar la resolución recurrida pura y simplemente, o anulada, pero sin producir nueva decisión que sustituya la anterior, o dictar nueva disposición sobre el fondo del asunto; de manera que habrá providencias que a virtud de este proceso dejen de existir, y que, por lo tanto, no deben acusarse, y que también habrá otras que por no causar agravio no es del caso demandar (Sentencia 30 de noviembre de 1955, C.C.A. Ortega Torres, Editorial Temis, 1965, p. 133).

La demanda de impuestos debe contener la enumeración de las disposiciones superiores que se consideran violadas por el demandante, así como una exposición de las razones por las cuales se considera que existe violación de tales disposiciones.

La competencia de las autoridades jurisdiccionales queda limitada a examinar la validez de las razones expuestas por el demandante, respecto de las normas violadas y de los fundamentos de la violación. En consecuencia, los magistrados no pueden extenderse a consideraciones diferentes de las que resultan del planteamiento hecho en la demanda.

El fallo de los juicios de revisión de impuestos, sean del nivel nacional, departamental o municipal, corresponde en primera instancia a los tribunales de lo Contencioso Administrativo que funcionan en los distintos Departamentos, los cuales conocen a prevención, según el lugar donde se ha producido la liquidación, dónde se ha hecho el pago del tributo o donde tiene su domicilio el demandante. Existe una segunda instancia ante el Consejo de Estado —Sala de Impuestos— siempre que el negocio exceda de cierta cuantía (\$500.000 en el nivel nacional). El fallo del Consejo de Estado es susceptible de un grado de consulta ante la Sala Plena del mismo Tribunal cuando la sentencia de segunda instancia contraría alguna jurisprudencia emanada de la Sala Plena del mismo Consejo de Estado.

Ejecutoriada la sentencia definitiva, si es total o parcialmente desfavorable al demandante, el contribuyente debe pagar el saldo que resulte a su cargo con intereses de mora desde el tiempo en que se hizo exigible el tributo hasta la fecha del pago. Si la sentencia le es favorable y existen saldos a cargo del Estado, éste debe devolver el excedente también con intereses de mora.

En esta forma he procurado resumir cuáles son los principios fundamentales que rigen la institución de los tributos en el Derecho Público colombiano.