

Sentencia C-537/95

IMPUESTO-Competencia para fijar los elementos

Los elementos requeridos para la fijación de las contribuciones fiscales o parafiscales, pueden 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 pueden en forma directa hacerlo las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales o Municipales.

NORMA CONSTITUCIONAL-Debe estudiarse como conjunto armónico

Las normas constitucionales no pueden ser estudiadas ni analizadas en forma independiente y aislada, sino como un conjunto armónico, por cuanto, como lo ha señalado la jurisprudencia constitucional, “la Constitución no es un simple sistema de fuentes sino que es en sí misma una norma jurídica, y no cualquier norma, sino la norma suprema, por lo cual sus mandatos irradian y condicionan la validez de todo el ordenamiento jurídico”. Y agrega que “el juez constitucional con el fin de asegurar la integridad y supremacía de la Carta, debe incorporar en el orden legal los mandatos constitucionales”.

AUTONOMIA FISCAL

Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley, pudiendo administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

INTERPRETACION DE LEYES TRIBUTARIAS

Las leyes tributarias como cualesquiera otras, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual no puede de suyo acarrear su inexequibilidad. Sin embargo, si estos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles pueden en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueron fijados, y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución.

IMPUESTO SOBRE BILLETES, TIQUETES, BOLETAS DE RIFAS, APUESTAS Y PREMIOS-Sujeto activo

Siendo los Municipios y el Distrito Especial de Bogotá -hoy Distrito Capital- los sujetos activos del impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas y premios de las mismas, les corresponde regular lo concerniente a este gravamen.

IMPUESTO SOBRE BILLETES, TIQUETES, BOLETAS DE RIFAS, APUESTAS Y PREMIOS-Sujeto pasivo

En el caso del impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas en toda clase de juegos permitidos, el sujeto pasivo responsable de pagar el tributo, es la persona, empresario, dueño o concesionario que quiera llevar a cabo la actividad relacionada con el juego o el espectáculo.

IMPUESTO-Elementos determinables/PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO

No obstante algunos de los elementos de la contribución establecida en las normas acusadas sobre las boletas, billetes y tiquetes de rifas y apuestas y sobre los premios de las mismas, como el sujeto pasivo y la base gravable, no están claramente determinados, sí son determinables, por lo que no se viola el principio de legalidad tributaria

consagrado en el artículo 338 de la Carta Política.

SENTENCIA INHIBITORIA-Ley dejó de producir efectos

La Corte se declarará inhibida para conocer de la demanda, por cuanto la remisión que a esta ley hacen leyes posteriores, no hacen que aquella reviva. Como lo señala aquella en su artículo final, una vez que se pague este impuesto, desaparece ya que su creación fue en aquél momento temporal y extraordinaria -para obtener recursos para atender la guerra con el Perú-. Por lo tanto, la ley dejó de producir sus efectos.

Ref.: Expediente No. D - 951

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 7 (parcial) de la Ley 12 de 1932; 12 de la Ley 69 de 1946; 3º (parcial) de la Ley 33 de 1968 y 227 y 228 del Decreto 1333 de 1986.

MATERIA:

Impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas, apuestas y premios de las mismas en toda clase de juego permitidos.

ACTORA:

Lucy Cruz de Quiñonez

MAGISTRADO PONENTE:

Dr. HERNANDO HERRERA VERGARA

Aprobado mediante Acta No. 61

Santa Fe de Bogotá D.C., Noviembre veintitrés (23) de mil novecientos noventa y cinco (1995).

I. ANTECEDENTES.

Procede la Corte Constitucional a resolver la demanda de inconstitucionalidad presentada por la ciudadana LUCY CRUZ DE QUIÑONEZ, en contra de los artículos 7 (parcial) de la Ley 12 de 1932; 12 de la Ley 69 de 1946; 3º (parcial) de la Ley 33 de 1968 y 227 y 228 del Decreto 1333 de 1986.

Al proveer sobre su admisión, el Magistrado Ponente dispuso que se fijara en lista el negocio en la Secretaría General de la Corte Constitucional por el término de diez (10) días para asegurar la intervención ciudadana y además, ordenó enviar copia de la demanda al señor Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de rigor, y comunicar la iniciación del proceso al señor Presidente de la República, al Presidente del Congreso de la República, y a los Ministros de Gobierno, de Relaciones Exteriores, de Hacienda y Crédito Público y de Desarrollo Económico, a fin de que conceptuaran sobre la constitucionalidad de las normas acusadas, en caso de estimarlo oportuno.

II. TEXTO DE LAS NORMAS ACUSADAS.

Se transcribe a continuación el texto de las normas parcialmente acusadas, subrayando los apartes acusados:

"LEY 12 DE 1932

(septiembre 23)

sobre autorizaciones al Gobierno para obtener recursos extraordinarios

El Congreso de Colombia

DECRETA:

(...)

ARTICULO 7. Con el objeto de atender al servicio de los bonos de empréstito patriótico que emita el Gobierno establécense los siguientes gravámenes:

1. Un impuesto del diez por ciento (10 por 100) sobre el valor de cada boleta de entrada personal a espectáculos públicos de cualquier clase, y por cada boleta o tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos, o de cualquier otro sistema de repartición de sorteos.

2. Un impuesto del cinco por ciento (5 por cien) sobre el valor de los billetes de rifas y del diez por ciento (10 por cien) del valor de los billetes de lotería que componen cada sorteo. En tal virtud el mínimum que podrá destinarse al pago de los premios será del cincuenta y cuatro por ciento (54 por cien) en vez del sesenta y cuatro por ciento (64 por cien) establecido en el artículo 2º de la Ley 64 de 1923. Este impuesto no afectará los impuestos departamentales y establecidos o que se establezcan en virtud de las autorizaciones legales vigentes y los Municipios no podrán gravar las loterías ni los premios en ninguna forma.

3. Un impuesto de veinte por ciento (20 por cien) sobre los giros destinados a residentes en el exterior, salvo los que deban invertirse en el sostenimiento de estudiantes colombianos en cuanto no excedan de cien pesos (\$100). Este impuesto sustituye el que rige en la actualidad.

4. Un impuesto de cincuenta centavos (\$0.50) mensuales por cada aparato telefónico de uso particular.

Estos gravámenes desaparecerán tan pronto como se haya amortizado el empréstito".

"LEY 69 DE 1946

(diciembre 23)

por la cual se elevan las tarifas de algunos impuestos indirectos y se dictan otras disposiciones

El Congreso de Colombia

DECRETA:

(...)

ARTICULO 12.- Restablécense el impuesto del diez por ciento (10%) sobre el valor de cada boleta o tiquete de

apuestas en toda clase de juegos permitidos a que se refiere el ordinal 1º del artículo 7º de la Ley 12 de 1932".

"LEY 33 DE 1969

(noviembre 15)

por medio de la cual se provee al fortalecimiento de los Fiscos seccionales y municipales, se conceden unas facultades y se dictan otras disposiciones

El Congreso de Colombia

DECRETA:

(...)

ARTICULO 3º.- A partir del 1º de enero de 1969, serán propiedad exclusiva de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá los siguientes impuestos que se causen en sus respectivas jurisdicciones:

- a) El impuesto denominado "espectáculos públicos", establecido por el artículo 7º de la Ley 12 de 1932, y demás disposiciones complementarias;
- b) El impuesto sobre las ventas por el sistema de clubes, creado por el artículo 11 de la Ley 69 de 1946, y disposiciones complementarias;
- c) El impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas, y premios de las mismas, a que se refieren las Leyes 12 de 1932 y 69 de 1946, y demás disposiciones complementarias.

PARAGRAFO.- Los Municipios y el Distrito Especial procederán a organizar y a asumir oportunamente la administración y recaudo de los impuestos a que se refiere este artículo con las tarifas y sobre las bases normativas en vigencia".

"DECRETO NUMERO 1333 DE 1986

(abril 25)

por el cual se expide el Código de Régimen Municipal

El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confiere la Ley 11 de 1986 y oída la Comisión Asesora a que ella se refiere,

DECRETA:

(...)

X. Impuestos sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas y premios de las mismas.

ARTICULO 227.- De conformidad con la Ley 69 de 1946, está vigente el impuesto del diez por ciento (10%) del valor de cada boleta o tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos a que se refiere el ordinal 1º del

artículo 7º de la Ley 12 de 1932.

ARTICULO 228.- Son de propiedad exclusiva de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá, los impuestos sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas, y premios de las mismas, a que se refieren las Leyes 12 de 1932 y 69 de 1946, y demás disposiciones complementarias.

Los Municipios y el Distrito Especial, procederán a organizar y a asumir oportunamente la administración y recaudo de los impuestos a que se refiere este artículo, con las tarifas y sobre las bases normativas en vigencia".

* Nota: *El capítulo de los fundamentos de la demanda, defensa de la normas acusadas y concepto del Procurador General de la Nación, son transcripciones tomadas del proyecto original de sentencia elaborado por el Magistrado Dr. José Gregorio Hernández Galindo.*

III. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Considera la actora que las normas transcritas vulneran los artículos 338, inciso 1º, de la Carta, en concordancia con los artículos 150, numeral 2º, y 336, inciso 4º, todos en armonía con el artículo 4º de la misma preceptiva.

La inconstitucionalidad alegada por la actora se funda principalmente en el hecho de que, de acuerdo con su criterio, con base en el principio de legalidad y representación de los impuestos, y según el artículo 338 de la Carta, la potestad impositiva está en cabeza de los organismos de representación popular; esto es el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales y Distritales, aunque para los organismos colegiados de las entidades territoriales, su potestad no es absoluta, pues el artículo 287 numeral 3º, aclara que ésta deberá someterse a los mandatos constitucionales y legales, lo que es ratificado por el artículo 313, numeral 4º, y reconocido por la Corte Constitucional en Sentencia No. C-004 del 14 de enero de 1993.

De las anteriores reflexiones concluye:

"Si bien las entidades territoriales, concretamente los municipios y departamentos, tienen potestad impositiva por expresa disposición constitucional, no pueden en ningún caso ejercerla sin que exista una ley que las autorice.

Adicionalmente, la nueva Carta Política de 1991, exige que dicha ley, debe determinar expresamente los elementos de la obligación tributaria. Esto es, los sujetos tanto pasivo, como activo, los hechos gravables y las tarifas, o al menos señalar criterios objetivos de cada uno de ellos.

Las leyes acusadas (...) por medio de las cuales se impone un gravamen a los billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas y premios de apuestas en toda clase de juegos permitidos no cumplen con este requisito constitucional".

Más adelante, afirma que las normas acusadas, si bien determinan el sujeto activo (los municipios y el Distrito Especial de Bogotá), no especifican el sujeto pasivo, y tanto el hecho como la base gravable son tan vagos que se incurre en el vicio de la indeterminación.

Concretamente sobre el sujeto pasivo, al señalar que está indeterminado, porque las normas acusadas sólo especifican que el impuesto se causa sobre el valor de cada boleta o tiquete de apuesta en toda clase de juegos permitidos o de cualquier otro sistema de repartición de sorteos, formula las siguientes inquietudes: *"Quién es el sujeto responsable de pagar el tributo? Será el consumidor quien compra la boleta y conjuntamente con ella debe sufragar un recargo del 10% de su valor a título de impuesto? O se trata de un gravamen directo que debe ser sufragado por quien deriva una utilidad o provecho económico del juego, es decir el responsable será el empresario*

titular del juego? Actualmente, por otra ley que regula el monopolio de juegos de suerte y azar diferentes a las loterías ECOSALUD es el titular del monopolio a nombre de la nación, monopolio que ha ejercido a través de terceros operadores a cambio de una regalía o derechos contraprestacionales por la concesión del derecho a operar determinados juegos frente a la nueva regulación que no toca el tema impositivo, quién es el responsable del impuesto frente al municipio? la empresa estatal titular del derecho a explotar el juego? o el operador? Debería existir una especie de solidaridad o quizás una subsidiariedad en el cumplimiento de la obligación? Nada dispone sobre el particular la ley, de manera que mientras los concejos en sus acuerdos interpretan que el gravamen sigue siendo de cargo del empresario, hoy concesionario, otros interpretan que es de cargo de Ecosalud, como el concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Honorable Consejo de Estado. Por su parte empresarios avezados lo trasladan dentro del precio de la boleta o tiquete".

En cuanto al hecho generador del impuesto, considera que las normas también son indefinidas porque se limitan a la denominación juegos permitidos y apuestas, sin especificar cuáles son los permitidos.

En materia de base gravable, dada por el valor de la boleta o tiquete, anota que no corresponde a la tecnología de algunos juegos, como los electrónicos.

Con base en lo anterior, considera la actora que queda probado que con la vigencia de las normas acusadas, queda no sólo a discrecionalidad de las entidades territoriales, sino de los funcionarios de turno, el gravar actividades que encajen dentro de la vaga tipología dada por ellas, lo que genera una arbitrariedad e incertidumbre.

Sobre la violación del artículo 336 de la Carta, alegada por la citada ciudadana, después de citar algunos conceptos de magistrados del Consejo de Estado y apartes de las actas de la Asamblea Nacional Constituyente, concluye que el arbitrio rentístico y los impuestos sobre esas rentas son conceptos fiscales incompatibles. *"Además del carácter antitécnico que se le endilgue a un impuesto que grave a un monopolio público, (...) resulta inconstitucional pretender gravar con el impuesto municipal sobre juegos de suerte y azar a las operaciones de ECOSALUD, pues se estaría violando el mandato constitucional de atar dichas fuentes financieras a los servicios de salud, con exclusividad, como lo pide el artículo 336 que viene a ser violado materialmente por las normas acusadas en cuanto grava las rentas monopolizadas".*

Deduca de lo anterior una inconstitucionalidad sobreviniente de los preceptos acusados, por violar el artículo 338, inciso 1º, y artículo 336, inciso 4º de la Carta, por lo que solicita que se declare su inexecutable, citando varias sentencias de la Corte Constitucional que en su criterio sustentan el tema de la inconstitucionalidad sobreviniente.

IV. DEFENSA DE LAS NORMAS ACUSADAS

Dentro del término de fijación en lista, el ciudadano EDUBER RAFAEL GUTIERREZ TORRES, en su calidad de apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, presentó a la Corte un escrito destinado a defender la constitucionalidad de las disposiciones demandadas.

En primer término el ciudadano defensor invoca el artículo 287 de la Constitución, en el que se indica que las entidades territoriales, dentro de los límites que les imponen la Constitución y la ley, podrán establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, para lo cual deben, en su criterio atenerse a lo dispuesto en el acto de creación del tributo.

Lo que quiere decir que una vez dictada la ley que crea el tributo corresponde al municipio o al distrito, adoptarlo, definiendo directamente los sujetos, los hechos y las bases gravables y las tarifas del impuesto, pues no son pocos los casos en los que el legislador deja de definir alguno de estos elementos, lo cual no significa que se presente una inconstitucionalidad, como lo afirma la actora respecto de las normas demandadas.

Tampoco considera que se presente una incompatibilidad entre los conceptos fiscales de monopolios de juegos de suerte y azar como arbitrio rentístico y la facultad impositiva que desarrollan las normas acusadas en beneficio de municipios y del Distrito Capital, de acuerdo con el concepto emitido el 30 de marzo de 1993 por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, cuando se pronunció sobre la vigencia del impuesto creado por la Ley 12 de 1932.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El Procurador General de la Nación emitió el concepto de rigor mediante Oficio No. 675 del 13 de julio de 1995, en el cual solicita a la Corte Constitucional que declare la inexecutable de las disposiciones acusadas, las cuales en razón de sus preceptivas integran una unidad normativa.

En punto a los juegos de suerte y azar, a juicio del Jefe del Ministerio Público, la amplitud del concepto de juegos permitidos y la ausencia en el señalamiento del sujeto responsable del tributo bajo análisis, determinan que los recursos arbitrados en virtud del monopolio de tales juegos, puedan resultar gravados con el impuesto acusado, pero lo que es peor, en su opinión, es que como consecuencia de tal indefinición se desconocen los dictados del artículo 336 Superior que le otorga a los caudales obtenidos en virtud de la explotación monopólica de los juegos una destinación especial y exclusiva, cual es la salud, lo que no se cumple cuando los dineros recaudados entran a las arcas de los fiscos territoriales.

Observa además cómo la norma constitucional alude, en términos generales, a las "rentas" de los monopolios de suerte y azar, sin distinguir si se trata de las rentas brutas o de las líquidas que son aquellas a las cuales se les ha deducido previamente un impuesto. y por tanto, le está vedado efectuar diferenciación alguna al respecto, por lo que debe concluirse que la destinación exclusiva a la salud está referida a las rentas brutas.

De lo anterior resulta, según el concepto del Ministerio Público, *"que la vigencia del impuesto cuestionado interfiere con el propósito del constituyente, en la medida en que los recursos arbitrados con el tributo pueden ser destinados libremente por los municipios en propósitos distintos al de la salud"*. A lo anterior agrega que *"en el estado actual los municipios de mayor categoría pueden reportar un mejor recaudo por concepto del impuesto que aquellos que ostentan un desarrollo incipiente, lo cual conduce a que estos últimos -quienes deben ser por mandato legal los más beneficiados con los recursos captados por el monopolio-, resulten afectados porque no recibirán lo que en justicia les corresponde"*.

Respecto a la indeterminación del sujeto pasivo y del hecho generador del tributo, considera el Jefe del Ministerio Público que, frente al texto constitucional que hoy nos rige, un texto legal de estas características transgrede la regla del artículo 338 de la Constitución Política.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Primera. Competencia

En virtud de lo dispuesto en el artículo 241, numerales 4o. y 5o. de la Carta Política, la Corte Constitucional es competente para decidir definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad formulada contra los artículos 7 (parcial) de la Ley 12 de 1932; 12 de la Ley 69 de 1946; 3º (parcial) de la Ley 33 de 1968 y 227 y 228 del Decreto 1333 de 1986.

Segunda. El problema jurídico.

1. En el presente asunto, la controversia constitucional gira en torno a la aparente indeterminación e indefinición de los elementos sustanciales del tributo, a saber, del sujeto pasivo, de la base gravable y de las tarifas, en cuanto a la

definición que las normas acusadas hacen del impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas y premios de las mismas, lo que a juicio de la demandante, viola el artículo 338 de la Constitución Política.

En tal sentido, expresa la actora que el sujeto pasivo está indeterminado por cuanto las leyes acusadas sólo especifican que el impuesto se causa sobre el valor de cada boleta o tiquete de apuesta sin indicar quien es el sujeto responsable de pagar el tributo. En cuanto al hecho generador del impuesto, señala que las disposiciones demandadas son indefinidas, porque se limitan a la denominación “juegos permitidos y apuestas” sin especificar cuáles son los permitidos.

Concluye la actora que con la vigencia de las normas acusadas, que a su juicio quebrantan los artículos 336 y 338 de la Carta Política, queda a discrecionalidad de las entidades territoriales gravar actividades que encajen “dentro de la vaga tipología dada por ellas, lo que genera arbitrariedad e incertidumbre”.

2. Con fundamento en lo anterior, la Corte procederá a examinar si los preceptos acusados infringen las disposiciones superiores en lo concerniente a la definición de los elementos del gravamen a los billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas y premios de las mismas, y a precisar la regulación constitucional y el alcance respectivo de aquellas.

Tercera. Evolución del impuesto de entrada a espectáculos públicos y sobre juegos permitidos creado por la Ley 12 de 1932.

Conviene efectuar en primer lugar, un breve recuento de la evolución del impuesto de entrada a espectáculos públicos y sobre juegos permitidos creado mediante la Ley 12 de 1932.

El numeral 1o. del artículo 7o. de la Ley 12 de 1932 estableció los gravámenes mencionados, con el objeto de atender al servicio de los bonos de empréstito patriótico, en la siguiente forma:

“1. Un impuesto del diez por ciento (10%) sobre el valor de cada boleta de entrada personal a espectáculos públicos de cualquier clase, y por cada boleta o tiquete de apuesta en toda clase de juegos permitidos, o de cualquier otro sistema de repartición de sorteos”.

Este impuesto referido a espectáculos públicos de cualquier clase, tiene como hecho generador la boleta de entrada personal, que permite el ingreso al espectáculo, o el tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos, con lo cual se estableció el gravamen del diez por ciento (10%) tanto para los juegos permitidos como para cualquier otro sistema de sorteos.

Por su parte, el Decreto 1558 de 1932 señaló el procedimiento para el recaudo del impuesto sobre las boletas o tiquetes de apuestas de juegos permitidos, en los siguientes términos:

“El impuesto sobre las boletas o tiquetes de apuestas, quinielas o remates que se lleven a cabo en los juegos permitidos (...), se hará efectivo sobre las planillas de movimientos de boletas o tiquetes empleados en ellas. Para tal efecto, todo individuo o entidad que quiera llevar a cabo cualquiera de tales actividades, deberá presentar a la oficina recaudadora respectiva las boletas y tiquetes que vayan a emplearse en cada ocasión, con el talonario correspondiente y numeradas en serie continua, con el objeto de que sean selladas y registradas en un libro especial (...) -artículo 20-. Si efectuada la apuesta, quiniela o remate, no se hubieren vendido todas las boletas o tiquetes, estos deberán exhibirse con la respectiva planilla, con el objeto de que se liquide el impuesto sobre lo efectivamente vendido” (negrillas y subrayas fuera de texto).

Posteriormente, la Ley 41 de 1933 dispuso que los juegos permitidos que reportan ganancias, “que se verifiquen por sistemas diferentes de boletas o quinielas, pagarán el impuesto fijado en el artículo 7o. Inciso 1o., de la Ley 12 de

1932”.

Por otra parte, el impuesto concebido inicialmente con carácter temporal y extraordinario, se convirtió en permanente por la Ley 69 de 1946 al establecer en su artículo 12:

“Restablécese el impuesto del diez por ciento (10%) sobre el valor de cada boleta o ticket de apuestas en toda clase de juegos permitidos a que se refiere el ordinal 1o. del artículo 7 de la ley 12 de 1932”.

Luego, con la Ley 33 de 1968 en su artículo 3o., dicho impuesto fue cedido a los municipios y el Distrito Especial de Bogotá. Allí se indicó que *“a partir del 1o. De enero de 1969, serán propiedad exclusiva de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá, el impuesto sobre billetes, tickets y boletas de rifas y apuestas, y premios de las mismas, a que se refieren las leyes 12 de 1932 y 69 de 1946, y demás disposiciones complementarias”.*

Por su parte, el Decreto 057 de 1969 reglamentó en los siguientes términos la cesión en referencia:

“Artículo 6o. A partir del 1o. de febrero de 1969 corresponde al Distrito Especial de Bogotá y a los municipios, la administración, recaudo y control de los impuestos nacionales que fueron declarados de propiedad exclusiva suya, de conformidad con el artículo 3o. de la Ley 33 de 1968”.

“Artículo 7o. El Distrito Especial de Bogotá y los municipios que se beneficiarán con la cesión de los impuestos aludidos organizarán su administración y recaudo en tal forma que las tarifas sean las mismas actuales y que los procedimientos para percibirlos se ciñan a las leyes y decretos que los crearon y reglamenten”.

En consecuencia, al efectuar los recaudos por conducto de la Tesorería Distrital y de las Municipalidades, deberán observarse los sistemas establecidos así:

“c) La liquidación, recaudo y control del impuesto del 10% sobre el valor de boletas de rifas de que tratan las leyes 12 de 1932 y 69 de 1946, se harán en la forma y términos previstos por el decreto 1558 de 1932, pero su pago se efectuará en las Tesorerías Distritales o Municipales” (negritas y subrayas fuera de texto).

El Código de Régimen Político y Municipal (Decreto 1333 de 1986), adoptó en los siguientes artículos las normas vigentes sobre el tributo en mención:

“Artículo 227. De conformidad con la ley 69 de 1946, está vigente el impuesto del diez por ciento (10%) del valor de cada boleta o ticket de apuestas en toda clase de juegos permitidos a que se refiere el ordinal 1o. del artículo 7o. de la Ley 12 de 1932.

Artículo 228. Son propiedad exclusiva de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá los impuestos sobre billetes, tickets y boletas de rifas y apuestas, y premios de las mismas, a que se refieren las leyes 12 de 1932 y 69 de 1946 y demás disposiciones complementarias.

Los Municipios y el Distrito Especial procederán a organizar y asumir oportunamente la administración y recaudo de los impuestos a que se refiere este artículo, con las tarifas y sobre las bases normativas en vigencia”.

Finalmente, el artículo 42 de la Ley 10 de 1990, declaró como “arbitrio rentístico de la Nación la explotación monopólica en beneficio del sector salud, de todas las modalidades de juegos de suerte y azar, diferentes de las

loterías y apuestas permanentes existentes”.

Cuarta. El artículo 338 de la Constitución Política y los elementos de la obligación tributaria.

Por voluntad del constituyente de 1991, el artículo 338 de la Carta Fundamental estableció la potestad para el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales, de imponer en tiempo de paz, contribuciones fiscales o parafiscales, dejando a la ley, las ordenanzas y los acuerdos, la atribución para fijar en forma directa los sujetos activos y pasivos, así como los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

A juicio de la Corte, los elementos requeridos para la fijación de las contribuciones fiscales o parafiscales, pueden 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 pueden en forma directa hacerlo las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales o Municipales, como se desprende del contenido e interpretación del mismo texto constitucional -artículo 338 CP.-, que claramente dispone que “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”, lo que indica que la atribución de los entes territoriales para la fijación de los elementos mencionados, la concede el mismo ordenamiento superior en el precepto constitucional enunciado.

En concordancia con lo anterior, el artículo 287 numeral 3o. de la Carta Política dispone que:

“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.

(...)” (negrillas y subrayas fuera de texto).

Conforme a lo anterior, estima la Corte que la regla general en virtud de lo dispuesto por el artículo 338 superior, es que la ley que crea una determinada contribución, debe definir directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. Pero ello no obsta para que dentro de una sana interpretación de las normas constitucionales, sean las entidades territoriales las que con base en los tributos creados por la ley, puedan a través de las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales o distritales, a través de sus coporaciones, fijar los elementos de la contribución respectiva, o sea, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, así como las tarifas de las mismas.

Debe subrayar la Corporación, como lo ha hecho en reiteradas oportunidades, que las normas constitucionales no pueden ser estudiadas ni analizadas en forma independiente y aislada, sino como un conjunto armónico, por cuanto, como lo ha señalado la jurisprudencia constitucional, “la Constitución no es un simple sistema de fuentes sino que es en sí misma una norma jurídica, y no cualquier norma, sino la norma suprema (CP. art. 4), por lo cual sus mandatos irradian y condicionan la validez de todo el ordenamiento jurídico”. Y agrega que “el juez constitucional -en este caso la Corte Constitucional- con el fin de asegurar la integridad y supremacía de la Carta, debe incorporar en el orden legal los mandatos constitucionales”, más aún cuando como lo señala el artículo 287 numeral 3o. de la Carta Política, las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley, pudiendo administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

Así pues, en consonancia con los mandatos constitucionales -particularmente el consagrado en el artículo 338-, tanto el Congreso de la República como las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales están facultados para determinar en forma autónoma y directa los elementos mínimos y fundamentales de una contribución

o gravamen que por estas corporaciones de elección popular se impongan.

En este sentido, conviene reiterar la jurisprudencia de la Corte Constitucional consagrada en la sentencia No. C-253 de junio 7 de 1995, MP. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz, quien sobre el particular expresó lo siguiente:

“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”.

Quinta. Examen del cargo formulado contra las normas acusadas por la presunta violación del artículo 338 de la Constitución.

Como lo señalara la demandante y así lo estimó el concepto fiscal, la determinación de ciertos elementos del impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas y premios de las mismas, ha dado lugar a problemas de interpretación.

Al respecto, considera la Corte que con fundamento en lo que ha venido sosteniendo la jurisprudencia constitucional al examinar e interpretar el contenido y alcances del artículo 338 de la Carta Política, si las dificultades de interpretación son insuperables, la norma legal es inexecutable, pues la ley debe fijar de manera clara e inequívoca los elementos de la obligación tributaria. Así, “las leyes tributarias como cualesquiera otras, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual no puede de suyo acarrear su inexecutableidad. Sin embargo, si estos se tornan irresolubles, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles pueden en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, se impone concluir que los mismos no fueron fijados, y que, en consecuencia, la norma vulnera la Constitución” (sentencia ibídem).

Para la Corporación en la presente oportunidad, tal como ocurrió cuando se examinó la constitucionalidad de los artículos 1, 2 y 6 de la Ley 89 de 1993 “por la cual se establece la cuota de fomento ganadero y lechero”, las normas que se examinan, no obstante contienen serias imprecisiones, analizado su texto es factible derivar de él una interpretación razonable que impone concluir la executableidad de las mismas, pues algunos elementos de la obligación tributaria -en este caso del impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas y premios de las mismas-, están fijados por la ley y el resto -como el caso del sujeto pasivo y la base gravable-, por preceptos que los hacen determinables.

a) El Sujeto Activo del Impuesto: En este caso se trata de un impuesto de propiedad exclusiva de los municipios y del Distrito Especial de Bogotá (hoy Distrito Capital), por lo que éstos son los sujetos activos del impuesto.

Debe señalarse, que dada la naturaleza del tributo creado por las normas acusadas, es atribución constitucional de las entidades territoriales, en este caso de los Distritos y Municipios en cabeza de los Concejos Distritales y Municipales,

una vez el impuesto ha sido creado por la ley -Leyes 12 de 1932, 69 de 1946 y 33 de 1968-, establecer los elementos del gravamen, cuando la ley no lo ha hecho, de conformidad con las normas constitucionales -artículos 150-12, 287-3 y 338-.

A lo anterior se agrega que conforme a las normas superiores, si las entidades territoriales están investidas de la facultad de crear o establecer contribuciones, nada obsta -con base en el principio de que quien puede lo más puede lo menos-, para que éstas puedan y deban determinar los elementos de los tributos.

Así pues, si de acuerdo con el artículo 338 de la Constitución “en tiempos de paz, el Congreso, solamente 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”; si conforme al artículo 150-12 de la Carta, “corresponde al Congreso establecer contribuciones fiscales y excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”; y si con base en el artículo 287 superior, las entidades territoriales gozan del derecho a “establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”, nada obsta para que los concejos municipales y distritales puedan establecer, cuando la ley no lo ha hecho, los elementos del tributo, como así sucede en el caso sub-examine.

Por lo tanto, siendo los Municipios y el Distrito Especial de Bogotá -hoy Distrito Capital- los sujetos activos del impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas y premios de las mismas, les corresponde regular lo concerniente a este gravamen.

b) En relación con el sujeto pasivo del impuesto, no obstante en el caso de las disposiciones acusadas, es indeterminado en la ley, pero es determinable, por las siguientes razones: es indeterminado, porque no se señala en forma clara y expresa en quien recae, pero es determinable, por cuanto el ejercicio de la actividad, es decir de la elaboración y producción de billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas, hace surgir la identidad de la persona. En otros términos, la naturaleza del hecho conduce a la identidad de la persona, y por este camino, a la identificación del sujeto pasivo del impuesto, dándose así aplicación al principio de legalidad del tributo.

De esa manera, es claro conforme a lo anterior, que en el caso del impuesto sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas en toda clase de juegos permitidos -artículo 12 de la Ley 69 de 1946 y literal c) del artículo 3o. de la Ley 33 de 1969-, el sujeto pasivo responsable de pagar el tributo, es la persona, empresario, dueño o concesionario que quiera llevar a cabo la actividad relacionada con el juego o el espectáculo.

Cabe advertir, que las normas mencionadas establecen que el impuesto se cobra es sobre “el valor de cada boleta o tiquete de rifas y apuestas”, así como sobre el premio que se paga de las mismas, por lo que en este último caso, el sujeto pasivo corresponderá a quien deriva utilidad o provecho económico del juego. Así pues, es claro para la Corte como en todo caso, es determinable el sujeto pasivo del impuesto.

De otro lado, conviene destacar que el Decreto 1558 de 1932 señaló el procedimiento para el recaudo del impuesto sobre las boletas o tiquetes de apuestas de juegos permitidos, indicando sobre quien recae el pago del mismo -es decir, precisando el sujeto pasivo del impuesto- en los siguientes términos:

“El impuesto sobre las boletas o tiquetes de apuestas, quinielas o remates que se lleven a cabo en los juegos permitidos (...), se hará efectivo sobre las planillas de movimientos de boletas o tiquetes empleados en ellas. Para tal efecto, todo individuo o entidad que quiera llevar a cabo cualquiera de tales actividades, deberá presentar a la oficina recaudadora respectiva las boletas y tiquetes que vayan a emplearse en cada ocasión, con el talonario correspondiente y numeradas en serie continua, con el objeto de que sean selladas y registradas en un libro especial (...) -artículo 20-. Si efectuada la apuesta, quiniela o remate, no se hubieren vendido todas las boletas o tiquetes, estos deberán exhibirse con la respectiva planilla, con el objeto de que se liquide el impuesto sobre lo

efectivamente vendido” (negritas y subrayas fuera de texto).

c) El hecho gravable o generador del impuesto lo constituye en este evento el billete, tiquete y boleta de rifas y apuestas, es decir, el medio que da acceso o materialización del juego, así como los premios que se pagan o entregan a quienes participan en dichas rifas y apuestas. Así pues, se gravan tanto las apuestas y rifas como los juegos permitidos.

d) La base gravable del impuesto está dada por el valor de cada boleta, billete o tiquete de las rifas y apuestas en toda clase de juegos permitidos, así como de los premios de las mismas, sobre el cual se aplica el impuesto.

e) Finalmente, la tarifa del impuesto es el monto en dinero que debe pagar el contribuyente, el cual resulta de aplicar el porcentaje legal a la base gravable. En este caso, se establece un porcentaje del diez por ciento (10%) del valor de cada boleta, billete y tiquete de rifas y apuestas, así como sobre los premios de las mismas.

Conforme a lo anterior, es claro para la Corte que:

1o. De una parte, no obstante algunos de los elementos de la contribución establecida en las normas acusadas sobre las boletas, billetes y tiquetes de rifas y apuestas y sobre los premios de las mismas, como el sujeto pasivo y la base gravable, no están claramente determinados, sí son determinables, por lo que no se viola el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 338 de la Carta Política.

2o. De la otra, no se vulnera el ordenamiento constitucional cuando se deja en cabeza de los Municipios y del Distrito Especial de Bogotá, a través de los respectivos Concejos Distritales y Municipales, una vez creado por el legislador el impuesto -como así se hizo en las Leyes 12 de 1932, 69 de 1946 y 33 de 1968, así como en el Decreto 1333 de 1968-, la facultad de definir los elementos del mismo, entre ellos por ejemplo, la organización, administración y recaudo del tributo.

Por lo expuesto, estima la Sala Plena de la Corte Constitucional que no prospera el cargo formulado contra las normas acusadas por la presunta violación de los artículos 150-12 y 338 de la Carta Política, como así se declarará en la parte resolutive de esta providencia.

Sexta. Cargo por violación del artículo 336-4 de la Constitución.

Señala la actora que las disposiciones demandadas violan el artículo 336 de la Carta Fundamental, pues en su criterio el arbitrio rentístico y los impuestos sobre estas rentas son conceptos fiscales incompatibles. A su juicio, al pretender gravar con el impuesto municipal sobre juegos de suerte y azar a las operaciones de Ecosalud, “se estaría violando el mandato constitucional de atar dichas fuentes financieras a los servicios de salud, con exclusividad como lo pide el artículo 336 que viene a ser violado materialmente por las normas acusadas en cuanto grava las rentas monopolizadas”.

Para esta Corporación no prospera el cargo, por cuanto no existe incompatibilidad entre el concepto fiscal de monopolio de juegos de suerte y azar como arbitrio rentístico -artículo 336-4 CP.- y la facultad impositiva que desarrollan las disposiciones demandadas en cabeza de los municipios y el Distrito Especial de Bogotá.

Sobre el particular, prohija la Corte los argumentos expuestos por la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado en concepto de fecha marzo 30 de 1993, Consejero Ponente Dr. Jaime Betancur Cuartas, cuando se pronunció sobre la vigencia del impuesto creado por la Ley 12 de 1932, en virtud de los cuales:

“De todo lo anterior se concluye, que el impuesto sobre el valor de las boletas o tiquetes de apuesta de toda clase de juegos permitidos, cedido por la Nación a los Municipios y al Distrito Capital tiene el carácter de renta sin

destinación específica porque aunque la finalidad inicial para la cual se creó era el servicio de la deuda para los gastos de guerra con el Perú, al ser restablecido en el año de 1946 no se le dió destinación específica.

De otra parte, la ley 10 de 1990, determina que el servicio público de salud será de cargo de la Nación que para obtener ingresos explotará como monopolio todas las modalidades de juegos de suerte y azar, diferentes a las loterías y apuestas permanentes existentes (art. 1o y 42 ley 10 de 1990).

De manera que las rentas obtenidas por la Nación en razón de la explotación de todas las modalidades de juegos de suerte y azar, se deben destinar al sector salud (Art. 336 inciso 4o. de la Constitución Nacional). Y el impuesto creado sobre el valor de las boletas o tiquetes de apuestas de toda clase, constituye una renta de los municipios beneficiados y del Distrito Capital, sin destinación específica.

De todo lo anterior se deduce, que el tributo mencionado está vigente y es de propiedad exclusiva de las entidades territoriales mencionadas y, por lo mismo, es a los Concejos de estas entidades a los que corresponde regular lo concerniente a éste gravamen (artículo 338 CN.).

....

Nada obsta a lo expuesto que los Municipios y el Distrito Capital de Bogotá, de acuerdo con la Constitución (artículos 236 y 237), reciban fondos por concepto de transferencias de la Nación destinados a la salud o a gastos generales de las entidades: de todos modos el Impuesto de que se trata incrementa los ingresos generales de los municipios y del Distrito Capital de Bogotá" (negrillas y subrayas fuera de texto).

Séptima. Inhibición en relación con la demanda contra el numeral 1o. Del artículo 7o. de la Ley 12 de 1932.

Finalmente, la Corte se declarará inhibida para conocer de la demanda formulada contra el artículo 7o. de la Ley 12 de 1932, por cuanto la remisión que a esta ley hacen leyes posteriores -Leyes 69 de 1946 y 33 de 1968-, no hacen que aquella reviva. Como lo señala aquella en su artículo final, una vez que se pague este impuesto, desaparece ya que su creación fue en aquél momento temporal y extraordinaria -para obtener recursos para atender la guerra con el Perú-. Por lo tanto, la ley dejó de producir sus efectos, lo que obliga a un pronunciamiento inhibitorio de esta Corporación.

VII. DECISION

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, oído el concepto del señor Procurador General de la Nación y cumplidos los trámites previstos en el Decreto 2067 de 1991, administrando justicia

EN NOMBRE DEL PUEBLO

Y

POR MANDATO DE LA CONSTITUCION,

RESUELVE:

PRIMERO: Declarar EXEQUIBLES los artículos 12 de la Ley 69 de 1946, 3o. de la Ley 33 de 1968 y 227 y 228 del Decreto 1333 de 1986.

SEGUNDO: Declárase inhibida para conocer y decidir sobre la demanda formulada contra el numeral 1o. del artículo 7o. de la Ley 12 de 1932.

Cópiese, notifíquese, comuníquese a quien corresponda, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Presidente

JORGE ARANGO MEJIA
Magistrado

ANTONIO BARRERA CARBONELL
Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ
Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ
Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA
Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO
Magistrado

FABIO MORON DIAZ
Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA
Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

Salvamento de voto a la Sentencia C-537/95

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTOS/PRINCIPIO DE REPRESENTACION EN MATERIA TRIBUTARIA
(Salvamento de voto)

En virtud de los principios de legalidad y representación en materia tributaria, la potestad impositiva está en cabeza de

los organismos de representación (Congreso, asambleas departamentales y concejos municipales o distritales), de tal manera que cuando uno de ellos crea un gravamen no pueden el legislador ni el respectivo cuerpo de elección popular trasladar a autoridades administrativas, y mucho menos a los particulares, la competencia para definir los elementos esenciales del tributo.

FACULTAD IMPOSITIVA (Salvamento de voto)

Lo que se esperaba de la coherencia doctrinal de la Corte era la afirmación de que, según el alcance de la preceptiva constitucional, la facultad de establecer tributos, en cualquiera de sus modalidades -expresamente asignada al Congreso, a las asambleas departamentales y a los concejos municipales y distritales, con la finalidad específica de dotar al Estado de los recursos indispensables para cumplir con sus funciones básicas, lo que exige a su vez, como contrapartida, el cumplimiento del deber impuesto a los gobernados de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones públicas (artículo 95, numeral 9º, C.P.)- no puede ser ejercida de manera arbitraria sino con estricta sujeción a los criterios de justicia y equidad y al principio de legalidad, que en el campo tributario traduce el postulado general de la seguridad jurídica.

INCONSTITUCIONALIDAD SOBREVINIENTE EN IMPUESTOS (Salvamento de voto)

Como no se trata de requisitos apenas formales, sino que comprometen el fondo mismo del acto impositivo, mal puede sostenerse que la inconstitucionalidad de los preceptos en los que haya hecho falta uno o varios de los aludidos requisitos resulte saneada por la circunstancia de haberse expedido con antelación a la Carta Política de 1991, pues, en cuanto consagran obligaciones tributarias que siguen siendo exigibles hacia el futuro, tales normas, pese a su antigüedad, no están exentas del acatamiento a los principios y mandatos constitucionales. Se trata de una clarísima inconstitucionalidad sobreviniente.

IMPUESTO SOBRE PREMIOS-Inexistencia (Salvamento de voto)

En cuanto a impuesto sobre los premios que obtengan quienes participan en juegos permitidos o apuestas, es palmario, innegable, que el artículo 12 de la Ley 69 de 1946 no lo estableció ni tampoco podía restablecerlo, remitiendo al artículo 7 de la Ley 12 de 1932, pues basta verificar el texto de esta norma para corroborar que no fue contemplado en ella. Por eso, se nos hace incomprensible que la Corte diga con tanto desparpajo que dicho impuesto existe, que es actualmente exigible y que equivale al 10% del monto del premio. ¿Cuál norma avala esa teoría?

IMPUESTO SOBRE BILLETES, TIQUETES, BOLETAS DE RIFAS, APUESTAS Y PREMIOS-Es de propiedad de municipios y de Distrito Capital (Salvamento de voto)

Para los suscritos magistrados resulta incontrastable que la disposición hoy vigente, hecho el necesario cotejo entre los distintos contenidos normativos, únicamente implica que los señalados tributos, tan oscuros en su definición legal, son de propiedad exclusiva de los municipios y del Distrito Especial (hoy Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá). Si bien es claro que los sujetos activos son los municipios y el Distrito Especial de Bogotá (hoy Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá), los cuales, según la Ley 33 de 1969, debían proceder a organizar y a asumir oportunamente la administración y recaudo de los impuestos cuya propiedad se les entregó, nada se dice en las disposiciones impugnadas acerca de los sujetos pasivos, quienes debían ser fijados de modo expreso, razón por la cual en la práctica, queda en cabeza de las autoridades que recaudan el impuesto en el respectivo municipio y aun de los particulares que organizan las rifas, juegos y apuestas, la definición de si quien lo debe pagar es el vendedor de las boletas o tiquetes o el jugador o participante.

IMPUESTO SOBRE BILLETES, TIQUETES, BOLETAS DE RIFAS, APUESTAS Y PREMIOS-Sujeto pasivo (Salvamento de voto)

Los suscritos magistrados no hemos comprendido la inferencia que hace la Corte entre el hecho de que se grave el 10%

sobre las boletas o tiquetes y la forzosa conclusión de que el obligado a pagar el tributo es el organizador de la rifa o sorteo. Ninguna lógica tiene lo dicho en el fallo en el sentido de que "la naturaleza del hecho conduce a la identidad de la persona".

IMPUESTO-Improcedencia de la determinabilidad de los elementos (Salvamento de voto)

La Corte, esgrimiendo la tesis según la cual el requisito constitucional sobre determinación de los elementos del tributo en la ley que lo establece puede satisfacerse con la "determinabilidad" de los mismos, dedujo que se imponía concluir en la exequibilidad de las aludidas normas. Eso, a nuestro juicio, desvirtúa totalmente el sentido y los propósitos del artículo 338 de la Constitución y sencillamente acaba con el concepto de la legalidad del tributo, despojando de toda garantía a los contribuyentes, pues afirmar que los elementos impositivos no necesitan estar determinados en la norma sino que pueden ser "determinables" equivale ni más ni menos a consentir que la determinación de los mismos -que en el precepto constitucional debe ser directa, a cargo exclusivo del Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales según el ámbito territorial del gravamen- queda en manos de los funcionarios administrativos encargados de liquidar y percibir los impuestos.

IMPUESTO-Ley debe definir los elementos (Salvamento de voto)

Cuando la ley establezca un impuesto, la propia ley debe definir directamente sus elementos impositivos y que lo propio habrá de ocurrir con los tributos que establezcan las asambleas y los concejos municipales.

IMPUESTO-Pérdida de vigencia/IMPUESTO TEMPORAL (Salvamento de voto)

Tales impuestos dejaron de regir al pagarse la deuda del Estado colombiano por concepto de los bonos de empréstito patriótico. Luego el Decreto 1558 de 1932, hoy inexplicablemente resucitado por la Corte Constitucional, también perdió vigencia. Su cumplimiento no puede ser exigido a los contribuyentes. Pero, además, resulta inconcebible que la Corte pretenda fincar en ese decreto sus esperanzas de que en alguna parte de la legislación estén fijados los sujetos pasivos del impuesto, cuando es la misma Corte -en decisión que compartimos- la que reconoce de manera expresa que los tributos establecidos por la Ley 12 de 1932 fueron temporales y que desaparecieron, razón que motiva la inhibición para resolver sobre la demanda instaurada contra su artículo 7º.

-Sala Plena-

Ref.: Expediente D-951

Santa Fe de Bogotá, D.C., veintitrés (23) de noviembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

Aunque, siguiendo la jurisprudencia, coincidimos con la mayoría en cuanto a la inhibición declarada respecto de la constitucionalidad del artículo 7 de la Ley 12 de 1932 por no encontrarse en vigencia y no estar produciendo efectos jurídicos, lo cual despoja de todo objeto a la decisión de la Corte en esa materia, debemos expresar nuestra radical discrepancia respecto de las consideraciones y la determinación adoptada en la fecha al declarar exequibles los artículos 12 de la Ley 69 de 1946, 3º -literal c)- de la Ley 33 de 1969, 227 y 228 del Decreto 1333 de 1986, pues consideramos que tales disposiciones eran palmariamente inconstitucionales.

En nuestro criterio, frente a preceptos tan claros como el plasmado en el artículo 338 de la Carta Política, la decisión sobre el fondo de la demanda incoada ha debido ser exactamente la contraria, si bien es preciso reconocer el gran esfuerzo de la Corte Constitucional -que se aprecia en el texto del fallo- por salvar lo insalvable, es decir, por sostener la exequibilidad de las normas acusadas pese a que éstas delataban en su conjunto una evidente, ostensible, inocultable oposición con los mandatos superiores.

Son varias las disposiciones acusadas, pero es claro que entre ellas existe una inescindible relación que las integra como proposición jurídica completa, ya que consagran reglas sobre un mismo impuesto y acerca de su propiedad y administración.

Tenía que definir la Corte si la previsión del tributo inicialmente contemplado en el artículo 7, numeral 1º, de la Ley 12 de 1932 en forma transitoria y luego restablecido por la Ley 69 de 1946 y dejado a la propiedad exclusiva de los municipios y del antiguo Distrito Especial de Bogotá por la Ley 33 de 1969 y por el Decreto 1333 de 1986, se avenía a los actuales preceptos constitucionales, en especial al del artículo 338 de la Carta, a cuyo tenor "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" (subrayamos).

Como bien lo expresó la demandante, en virtud de los principios de legalidad y representación en materia tributaria, la potestad impositiva está en cabeza de los organismos de representación (Congreso, asambleas departamentales y concejos municipales o distritales), de tal manera que cuando uno de ellos crea un gravamen -como en este caso lo hizo la ley- no pueden el legislador ni el respectivo cuerpo de elección popular trasladar a autoridades administrativas, y mucho menos a los particulares, la competencia para definir los elementos esenciales del tributo, que son los indicados en la norma transcrita.

Se exceptúa el caso de las tarifas de tasas y contribuciones, a la luz del mismo mandato constitucional, pues respecto de ellas ha permitido la Constitución que sean fijadas según autorización de la ley, las ordenanzas y los acuerdos, por las autoridades administrativas, como recuperación de los costos por los servicios que presten a los contribuyentes o a título de participación en los beneficios que les proporcionen, reservándose para la ley, las ordenanzas y los acuerdos, según el caso, la indispensable e indelegable definición del sistema y del método para establecer tales costos y beneficios y la forma de hacer su reparto.

Así lo dictaminó la Corte por unanimidad en la Sentencia C-455 del 20 de octubre de 1994.

De otra parte, es evidente que, al tenor de la Constitución, los organismos colegiados de las entidades territoriales carecen de una potestad absoluta para establecer tributos, pues el artículo 287, numeral 3º, de la Carta Política dice que tal derecho será ejercido dentro de los límites que la Constitución y la ley impongan.

La legalidad de los impuestos, un derecho de los contribuyentes. Inconstitucionalidad sobreviniente

El caso planteado en esta oportunidad ha debido servir a la Corte para reiterar su jurisprudencia y para fijar el verdadero alcance de la potestad impositiva del Estado.

Así, lo que se esperaba de la coherencia doctrinal de la Corte era la afirmación de que, según el alcance de la preceptiva constitucional, la facultad de establecer tributos, en cualquiera de sus modalidades -expresamente asignada al Congreso, a las asambleas departamentales y a los concejos municipales y distritales, con la finalidad específica de dotar al Estado de los recursos indispensables para cumplir con sus funciones básicas, lo que exige a su vez, como contrapartida, el cumplimiento del deber impuesto a los gobernados de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones públicas (artículo 95, numeral 9º, C.P.)- no puede ser ejercida de manera arbitraria sino con estricta sujeción a los criterios de justicia y equidad y al principio de legalidad, que en el campo tributario traduce el postulado general de la seguridad jurídica.

Importa desarrollar, para los fines de este proceso, lo relativo al último aspecto enunciado, que es -a nuestro juicio- el que resulta desconocido por las normas acusadas y, desde luego, por la sentencia que las respaldó.

Todo tributo, para ser exigible, debe estar previsto anticipadamente, con precisión y claridad, elementos éstos que resultan esenciales para definir su constitucionalidad, en cuanto los contribuyentes, para poder cumplir con el deber que

se les impone, tienen el derecho inalienable a conocer con certeza cuáles son los hechos y situaciones que serán objeto de gravamen, cuáles son las bases contempladas para el cálculo del mismo, quiénes están obligados a tributar, quién habrá de recaudar el tributo, cuándo y cómo, y cuál será la tarifa aplicable.

Son precisamente esas exigencias, inherentes a la atribución impositiva, las que han sido plasmadas de manera expresa en el artículo 338 de la Constitución Política, en calidad de elementos sustanciales, indispensables, en las normas que consagran gravámenes.

Como no se trata de requisitos apenas formales, sino que comprometen el fondo mismo del acto impositivo, mal puede sostenerse que la inconstitucionalidad de los preceptos en los que haya hecho falta uno o varios de los aludidos requisitos resulte saneada por la circunstancia de haberse expedido con antelación a la Carta Política de 1991, pues, en cuanto consagran obligaciones tributarias que siguen siendo exigibles hacia el futuro, tales normas, pese a su antigüedad, no están exentas del acatamiento a los principios y mandatos constitucionales en mención.

Se trata, pues, en tales eventos, de una clarísima inconstitucionalidad sobreviniente.

El caso de las normas ahora examinadas resulta bien ilustrativo en cuanto a los alcances de la normatividad constitucional en materia tributaria y de las formas de su violación por falta de precisión y claridad del legislador.

La normatividad enjuiciada. El caos creado a partir de su indefinición y su ostensible inconstitucionalidad

En efecto, basta un análisis sobre la sucesión de normas legales respecto del tributo en comento para concluir que ellas lo han regulado de manera incoherente y vaga, generando total incertidumbre sobre los elementos de aquél y vulnerando, en consecuencia, la Constitución.

La Ley 12 de 1932, expedida con carácter extraordinario a propósito de los requerimientos económicos de la guerra con el Perú, que obligaron al Estado colombiano a emitir los denominados bonos de defensa nacional o de empréstito patriótico, dispuso, con el objeto de atender al servicio del crédito interno, varios gravámenes de vigencia temporal, llamados a desaparecer tan pronto como aquél se hubiere amortizado.

Uno de los gravámenes, precisamente el acusado en este proceso, fue consagrado en el artículo 7º, numeral 1, de la indicada Ley y consistía en un impuesto del 10% sobre el valor de cada boleta de entrada personal a espectáculos públicos de cualquier clase y por cada boleta o tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos o de cualquier otro sistema de repartición de sorteos.

Además de ese tributo, en los numerales no demandados se estableció un impuesto del 5% sobre el valor de los billetes de rifas y del 10% del valor de los billetes de lotería que componían cada sorteo; un impuesto del 20% sobre los giros destinados a los residentes en el exterior, y un impuesto de 50 centavos mensuales por cada aparato telefónico de uso particular.

Las mismas normas modificaron el artículo 2º de la Ley 64 de 1923 y estipularon que el mínimo destinado al pago de los premios en las loterías sería del 54% y prohibieron a los municipios gravar las loterías y sus premios en cualquier forma.

En 1946, cuando ya se había pagado el préstamo y, por tanto, los impuestos mencionados habían perdido vigencia, según lo ordenado en la Ley 12 de 1932, el Congreso expidió la Ley 69, por la cual se elevaron las tarifas de algunos impuestos indirectos. En el artículo 12 se restableció el impuesto del 10% sobre el valor de cada boleta o tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos, con expresa referencia al ordinal 1º del artículo 7 de la Ley 12 de 1932.

Insubsistente como lo era el impuesto original, ante el decaimiento de las normas previstas en la Ley 12 de 1932, es natural que el alcance del artículo 12 de la Ley 69 de 1946 no pudiera ser en realidad otro que el de instituir un nuevo

impuesto, con características distintas y con vigor propio, y ya no de carácter extraordinario sino permanente. Además, circunscribe ese tributo al texto nuevo en que se consagraba, sin posibilidad de hacerlo extensivo a las normas ya no vigentes, por la sólo mención legal de ellas, pues desde la Ley 153 de 1887 (artículo 14) las normas no reviven por las referencias que hagan leyes posteriores ni por haber sido abolida la Ley que las derogó. En ese mismo precepto se dice con claridad que "una disposición derogada sólo recobrará su fuerza en la forma en que aparezca reproducida en una ley nueva".

Una comparación de las dos normas permite verificar que, al menos en cuanto hace a las disposiciones demandadas, no fue restablecido el impuesto del 10% sobre el valor de cada boleta de entrada personal a espectáculos públicos de cualquier clase y que el nuevo gravamen se hizo recaer sólo sobre el valor de las boletas o tiquetes de apuestas en toda clase de juegos permitidos. Este punto no quedó claro en la Sentencia de la cual disentimos y, por el contrario, de su texto parece concluirse que, a la luz de las normas acusadas y no por otras, subsiste el impuesto tal como había sido previsto en la desaparecida Ley 12 de 1932, pues afirma que "este impuesto referido a espectáculos públicos de cualquier clase, tiene como hecho generador la boleta de entrada personal, que permite el ingreso al espectáculo...".

También es claro que en la Ley 69 de 1946 no fueron tampoco restablecidas las normas referentes a impuestos sobre billetes de lotería y pago de premios, que estaban contenidas en la legislación temporal. De modo que si tales impuestos se pueden cobrar hoy, ello no ocurre por aplicación de las normas acusadas y es claro que no fueron demandadas las normas específicas sobre loterías, por lo cual el tema no ha entrado en este análisis de la Corte.

Ahora bien, en cuanto a impuesto sobre los premios que obtengan quienes participan en juegos permitidos o apuestas, es palmario, innegable, que el artículo 12 de la Ley 69 de 1946 no lo estableció ni tampoco podía restablecerlo, remitiendo al artículo 7 de la Ley 12 de 1932, pues basta verificar el texto de esta norma para corroborar que no fue contemplado en ella. Por eso, se nos hace incomprensible que la Corte diga con tanto desparpajo que dicho impuesto existe, que es actualmente exigible y que equivale al 10% del monto del premio. ¿Cuál norma avala esa teoría?

Los premios, que estaban incluidos en el artículo 7, numeral 2º, de la Ley 12 de 1932, no como hechos gravables, es decir como los motivos que pudieran dar lugar al pago del tributo sino como objeto de una destinación mínima (el 54%) del valor de los billetes que componen cada sorteo, desaparecieron totalmente en la norma que restableció el impuesto (artículo 12 de la Ley 69 de 1946) y volvieron a incorporarse -por referencia- en los artículos 3 de la Ley 33 de 1969 y 228 del Decreto 1333 de 1986, ya no en relación con el mínimo que debe destinarse a su pago, sino como hechos y bases gravables, sin la más mínima disposición legal sobre la tarifa del impuesto respecto de ellos y sin fundamento en norma que los haya instituido como pasibles de gravamen, ya que la remisión de las citadas normas a las leyes 12 de 1932 y 69 de 1946 cae en el vacío por la razón anotada.

Es decir, no obstante que no había en las disposiciones de la Ley 12 de 1932 ni en las de la Ley 69 de 1946 un impuesto sobre premios, el artículo 3º de la Ley 33 de 1969, que fue expedida con el propósito de fortalecer los fiscos seccionales y municipales, hizo alusión al impuesto, diciendo que él se aplicaría a "billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas, y premios de las mismas, a que se refieren las leyes 12 de 1932 y 69 de 1946 y demás disposiciones complementarias" (subrayamos).

De manera expresa se dispuso que, a partir del 1º de enero de 1969, este impuesto, junto con el de espectáculos públicos, que había desaparecido según lo visto y que de todas maneras fue invocado por el literal a) del mismo artículo 3º, y con el de las ventas por el sistema de clubes, creado por el artículo 11 de la Ley 69 de 1946, sería de propiedad exclusiva de los municipios y del Distrito Especial de Bogotá, en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones.

El Decreto 1333 de 1986, por el cual se expidió el Código de Régimen Municipal, declaró formalmente en su artículo 227 que, de conformidad con la Ley 69 de 1946, "está vigente el impuesto del diez por ciento (10%) del valor de cada boleta o tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos, a que se refiere el ordinal 1º del artículo 7 de la Ley 12 de

1932".

El artículo 228 *Ibíd*em ratificó que "son propiedad exclusiva de los municipios y del Distrito Especial de Bogotá los impuestos sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas y premios de las mismas, a que se refieren las leyes 12 de 1932 y 69 de 1946, y demás disposiciones complementarias" (subrayamos).

Para los suscritos magistrados resulta incontestable que la disposición hoy vigente, hecho el necesario cotejo entre los distintos contenidos normativos, únicamente implica que los señalados tributos, tan oscuros en su definición legal, son de propiedad exclusiva de los municipios y del Distrito Especial (hoy Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá).

Pero la misma enunciación de las normas consagradas en los artículos 227 y 228 del Decreto 1333 de 1986, amén de las variables referencias hechas en las disposiciones que los antecedieron, muestra a las claras que la normatividad puesta en tela de juicio carece de la necesaria precisión, pues los elementos del tributo no están nítidamente definidos, no hay univocidad en los términos utilizados por el legislador, ni contundencia en la determinación sobre los verdaderos alcances del impuesto. Ni siquiera se sabe cuáles subsisten y cuáles han desaparecido.

Tal falta de consistencia aparece de bulto cuando se verifica que, mientras el artículo 227 del Decreto 1333 de 1986 refiere el impuesto a las boletas o tiquetes de apuestas en toda clase de juegos permitidos, el 228 *Ibíd*em, al reiterar la propiedad exclusiva de los municipios y del Distrito Especial, hace recaer el tributo sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas, y agrega los premios de las mismas, remitiendo siempre a las leyes 12 de 1932 y 69 de 1946, sin precisar el alcance de la remisión, con el agravante de que ésta comprende también las "demás disposiciones complementarias".

Puede verse que los preceptos demandados usan indistintamente las expresiones "juegos", "sorteos", "apuestas", "rifas", para referirse a los eventos objeto de la participación gravada, y las palabras "billetes", "tiquetes" y "boletas", para aludir a los instrumentos mediante los cuales se participa.

Por otro lado, en tales normas se hace aplicable el impuesto a los juegos "permitidos", sin definir el ámbito de tal concepto, y sin indicar cuáles son los permisos que dan lugar a la clasificación ni las autoridades que los profieren.

Se incurre en grave indefinición -totalmente contraria a la legalidad del impuesto- cuando se aplica a "cualquier otro sistema de repartición de sorteos" (artículo 7, numeral 1º, Ley 12 de 1932), así como cuando en las disposiciones consagradas en los artículos 3 de la Ley 33 de 1969 y 228 del Decreto 1333 de 1986 se incluyen como elementos para la determinación del gravamen las normas consagradas, aparte de las leyes 12 de 1932 y 69 de 1946, en las "demás disposiciones complementarias".

Así las cosas, los hechos y las bases gravables, que deberían ser exactos según el querer y el mandato del Constituyente, resultan totalmente indeterminados.

Si bien es claro que los sujetos activos son los municipios y el Distrito Especial de Bogotá (hoy Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá), los cuales, según la Ley 33 de 1969, debían proceder a organizar y a asumir oportunamente la administración y recaudo de los impuestos cuya propiedad se les entregó, nada se dice en las disposiciones impugnadas acerca de los sujetos pasivos, quienes debían ser fijados de modo expreso, razón por la cual en la práctica, queda en cabeza de las autoridades que recaudan el impuesto en el respectivo municipio y aun de los particulares que organizan las rifas, juegos y apuestas, la definición de si quien lo debe pagar es el vendedor de las boletas o tiquetes o el jugador o participante.

Tan evidente es la indefinición legal que, mientras en la Sala Plena de la fecha se dijo por los magistrados de la mayoría que resultaba obvia la consecuencia según la cual el impuesto debería ser pagado por quien adquiriera el billete o boleta para participar en el juego, el texto de la sentencia señala expresamente: "El sujeto pasivo responsable de pagar el

tributo es la persona, empresario, dueño o concesionario que quiera llevar a cabo la actividad relacionada con el juego o el espectáculo".

Los suscritos magistrados no hemos comprendido la inferencia que hace la Corte entre el hecho de que se grave el 10% sobre las boletas o tiquetes y la forzosa conclusión de que el obligado a pagar el tributo es el organizador de la rifa o sorteo.

Ninguna lógica tiene lo dicho en el fallo en el sentido de que "la naturaleza del hecho conduce a la identidad de la persona".

Desde el punto de vista jurídico, esa expresión es completamente inexacta y contraria a todo criterio sobre definición de responsabilidades. Si lo expresado por la Corte fuera cierto, sería suficiente conocer la naturaleza penal de un homicidio para deducir quién fue su autor. Y, en materia tributaria, sería suficiente el hecho gravable para conducir quién es el sujeto pasivo de un impuesto, por lo cual nunca sería necesaria la determinación que exige la Carta Política.

En cuanto a los hechos y bases gravables, y en torno a las tarifas -excepto la del 10% del valor de las boletas- tampoco han sido fijados por la normatividad acusada.

"Fijar" -palabra usada por el artículo 338 de la Carta al ordenar lo que debe hacer el legislador con los elementos tributarios aludidos- es, según el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, "hacer fija o estable alguna cosa", "determinar, limitar, precisar, designar de un modo cierto".

Si, como se ha visto, de las normas impugnadas no se infiere siquiera si únicamente están gravadas las boletas o billetes o también los premios, y se ignora cuál es la base para liquidar el supuesto gravamen sobre éstos últimos, ni se sabe cuál es la tarifa sobre premios, el legislador expidió unas normas" que, comparadas con la nueva Carta Política, la contradicen.

Los artículos demandados han debido ser declarados inexequibles, por violación sobreviniente del artículo 338 de la Constitución.

La providencia de la cual disentimos

-La sentencia aprobada en la fecha reconoce de manera expresa que las disposiciones enjuiciadas "contienen serias imprecisiones" y que "algunos de los elementos de la contribución establecida en las normas acusadas sobre las boletas, billetes y tiquetes de rifas y apuestas y sobre los premios de las mismas, como el sujeto pasivo y la base gravable, no están claramente determinados".

Tal reconocimiento daba lugar, ante los perentorios términos del artículo 338 de la Carta, a la declaración de inconstitucionalidad, tal como se propuso en la ponencia original, elaborada por el Magistrado JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO, que los suscritos respaldamos.

Pero la Corte, esgrimiendo la tesis según la cual el requisito constitucional sobre determinación de los elementos del tributo en la ley que lo establece puede satisfacerse con la "determinabilidad" de los mismos, dedujo que se imponía concluir en la exequibilidad de las aludidas normas.

Eso, a nuestro juicio, desvirtúa totalmente el sentido y los propósitos del artículo 338 de la Constitución y sencillamente acaba con el concepto de la legalidad del tributo, despojando de toda garantía a los contribuyentes, pues afirmar que los elementos impositivos no necesitan estar determinados en la norma sino que pueden ser "determinables" equivale ni más ni menos a consentir que la determinación de los mismos -que en el precepto constitucional debe ser directa, a cargo exclusivo del Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales según el ámbito

territorial del gravamen- queda en manos de los funcionarios administrativos encargados de liquidar y percibir los impuestos.

La consecuencia inmediata de esa deleznable teoría es, en el proceso que nos ocupa, la bendición constitucional a un enredado y complejo grupo de normas, que se aplican de muy distintas maneras en los municipios, según la interpretación de cada autoridad administrativa, lo cual es propiciado por la caótica normatividad aquí examinada.

-La Corte Constitucional sostiene en este fallo que, como los impuestos sobre billetes, tiquetes y boletas de rifas y apuestas y premios de las mismas han pasado a la propiedad exclusiva de los municipios, éstos tienen la facultad de completar, mediante acuerdos, los elementos tributarios que hacían falta en las disposiciones legales.

Dice, entonces, la sentencia:

"Conforme a lo anterior, estima la Corte que la regla general en virtud de lo dispuesto por el artículo 338 superior, es que la ley que crea una determinada contribución, debe definir directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. Pero ello no obsta para que dentro de una sana interpretación de las normas constitucionales, sean las entidades territoriales las que con base en los tributos creados por la Ley, puedan a través de las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales o distritales, a través de sus corporaciones, fijar los elementos de la contribución respectiva, o sea, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, así como las tarifas de las mismas".

No es eso lo que resulta de la Constitución. Ella ordena sin lugar a dudas que, cuando la ley establezca un impuesto, la propia ley debe definir directamente sus elementos impositivos y que lo propio habrá de ocurrir con los tributos que establezcan las asambleas y los concejos municipales (artículo 338 C.P.).

Cosa distinta -que no debe jamás confundirse con la determinación de los elementos tributarios- es que las entidades territoriales gocen de autonomía -dentro de los límites de la Constitución y la ley- para establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. Al hacerlo, la respectiva corporación administrativa de elección popular, cuando se trate de impuestos, fijará directamente los hechos y las bases gravables y las tarifas de los mismos.

Pero en modo alguno ello significa que pueda fraccionarse la función respecto de un mismo impuesto, para ser repartida entre el legislador, las asambleas y los concejos, como surge de la sentencia.

Semejante posibilidad, avalada por la Corte, no significa sino la entronización del más absoluto desorden tributario y, lo que es más grave, la pérdida de toda seguridad jurídica para los contribuyentes.

La circunstancia de que un impuesto que era nacional pase a ser de propiedad de los municipios, por mandato de la ley, no significa que el contenido mismo del tributo -cuyas características y elementos han debido ser fijadas desde el comienzo por el legislador, pues lo que se transfiere es el recaudo y administración de un impuesto que de tiempo atrás se venía cobrando- pueda ser modificado libremente por cada concejo distrital o municipal. Se les ha transferido ese tributo, con todos sus elementos, previstos ya por el legislador. Admitir que solamente a partir del momento en el cual pasa a ser de propiedad municipal puede tener completos los elementos esenciales, implica nada menos que reconocer que hasta entonces, cuando lo recaudaba y administraba la Nación, se venía cobrando inconstitucionalmente. Pensamos que en efecto era así, pero la inconstitucionalidad no queda saneada por el hecho de que cada municipio complete los elementos que faltaban en el impuesto para que pudiera obligar, ya que ello implicaría borrar todo límite entre la función legislativa, a cargo del Congreso, y la administrativa, propia de los concejos municipales.

- No obstante la teoría que se acaba de glosar y de haber admitido en varios párrafos que los elementos del tributo en las normas acusadas no estaban correctamente definidos, como lo exige la Constitución, la Corte apela a una norma desde hace mucho tiempo insubsistente para sostener que el legislador sí determinó los sujetos pasivos del impuesto de

marras.

Se trata del Decreto 1558 de 1932, expedido por el Gobierno de la época en ejercicio de facultades extraordinarias conferidas por la Ley 12 de 1932.

El artículo 8º de la mencionada Ley dispuso:

"Artículo 8º.- El Gobierno queda investido de la facultad extraordinaria de establecer estos impuestos inmediatamente después de la sanción de la presente Ley".

El artículo 7º había dispuesto con meridiana claridad: "Estos gravámenes desaparecerán tan pronto como se haya amortizado el empréstito".

El Decreto 1558 estuvo encaminado, como lo señaló expresamente su artículo 1º, a "hacer efectivos" los impuestos establecidos por la Ley 12 de 1932.

Pero tales impuestos -se repite- dejaron de regir al pagarse la deuda del Estado colombiano por concepto de los bonos de empréstito patriótico. Luego el Decreto 1558 de 1932, hoy inexplicablemente resucitado por la Corte Constitucional, también perdió vigencia. Su cumplimiento no puede ser exigido a los contribuyentes.

Pero, además, resulta inconcebible que la Corte pretenda fincar en ese decreto sus esperanzas de que en alguna parte de la legislación estén fijados los sujetos pasivos del impuesto, cuando es la misma Corte -en decisión que compartimos- la que reconoce de manera expresa que los tributos establecidos por la Ley 12 de 1932 fueron temporales y que desaparecieron, razón que motiva la inhibición para resolver sobre la demanda instaurada contra su artículo 7º.

¿En qué quedamos? ¿Puede predicarse la vigencia del Decreto 1558 de 1932 y sostenerse simultáneamente que los impuestos previstos en la Ley 12 de 1932 dejaron de existir?

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado