

LEGITIMIDAD DEL RÉGIMEN DE ESTAMPILLAS DEPARTAMENTALES
EN COLOMBIA

CAMILO ERNESTO RODRIGUEZ GUTIERREZ

TESINA
PRESENTADA PARA OPTAR POR EL TITULO DE
MAGISTER

DIRECTORA
SEÑORA DOCTORA
LUCY CRUZ DE QUIÑONES

COLEGIO MAYOR DE NUESTRA SEÑORA DEL ROSARIO
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
MAESTRIA EN DERECHO PÚBLICO
BOGOTÁ
2016

AGRADECIMIENTOS

Diariamente, al abrir los ojos, y contemplar la felicidad de amanecer junto a mi sueño hecho realidad, al tomar aliento, mi corazón se invade de un enorme sentimiento lleno de paz y equilibrio, el cual se lo debo y siempre estoy agradecido al gran Creador.

Este resultado de varios años de labor no es solamente producto mío.

Recibí valiosa y descomunal ayuda de muchos, que no alcanzaría a citarlos como es debido. Todos aquellos que siempre me brindaron una mano, una sonrisa, un apoyo. Así también aquellos que se interpusieron de una u otra manera en materializar esta meta, a todos, muy agradecido, este también es su triunfo, un triunfo más suyo que mío.

No hay palabras ni técnicas que me permitan sintetizar tantas personas y eventos en una sola página de agradecimientos, aun así, no dejo de mencionar a mi grandiosa esposa que en las dificultades más grandes me animo, que en los momentos más delirantes me soporto pacientemente, que se apodero de mi lucha y la tomo como suya, y con esos hermosos ojos, me revitalizó en tantas largas jornadas. Mi hermosa hija a quien tuve que quitarle parte de su tiempo, pero que siempre me recibe con sus ojos y sonrisa desinteresada, con la intensidad extrema de su amor puro.

Mi padre, quien de manera absolutamente entregada me enseñó todo lo que se, e intentó forjar en mí sus mejores ideales y cualidades, de maneras que no siempre entendí pero que ahora con el pasar de los años valoro inmensamente. No hay orden, ni medalla, para alguien que ha ido más allá del deber cumplido que como tú lo has hecho compañero, me siento muy honrado de ser tu hijo.

Mi madre, compinche sin igual, que me construyo dispensándome sus mejores elementos, de quien recibí los cuidados más delicados, las palabras más hermosas, las oraciones más preciosas, por tu comprensión desmedida y cariño sin igual, gracias mama por cada sacrificio -que no fueron pocos-; por cada cuidado -siempre te noto hasta en el más insignificante-; por cada sonrisa; por cada caricia; por cada lección... eres la mejor madre y vivo enormemente agradecido por ello.

Mis hermanas, mis hermosas y valientes hermanas, dignas hijas de su madre, nietas de su abuela, sobrinas de sus tías, primas de sus primas; así es como una manada se perpetua, encendiendo el corazón de sus leonas, de sus heroínas, de sus amazonas con el amor fraterno que sólo de una raíz como la nuestra puede brotar. A todas, gracias por perpetuar las enseñanzas y costumbres que recibimos de nuestros ancestros. Solo así se puede dar en un matriarcado como el nuestro, uno iluminado de inmensa dignidad.

A mi familia, pues sucede que no soy un ente aislado, sin contexto, por el contrario, soy un reflejo de éste. Con el gusto de convivir en tan extensa familia en tiempos donde el reduccionismo todo lo toca, pero que aún no ha llegado a nosotros, un sentido agradecimiento por ser mi refugio, mi calor, mi alegría.

A mis amigos, superhéroes reales que valientemente emprenden sus dificultades diarias y siempre, siempre, tienen un espacio para éste, su siempre dispuesto servidor.

A mis maestros, de quienes reconozco nunca lograr estar en tan alto lugar, su obra habla por sí sola, gracias por enseñarme que para ser alguien, antes que nada, hay que ser humano, en sus dimensiones integrales, gracias por sus ejemplos de grandeza, dignidad, sapiencia, humildad, generosidad, nobleza, y para conmigo en particular, por las grandes dosis de paciencia. Me siento muy bendecido por haber presenciado su ser.

A quienes en el transcurso del tiempo me he topado en las aulas, ya como compañero, ya como alumno, ya como orientador, gracias por haber estado ahí en aquellos momentos de los más valiosos en la vida, cuando se aprende.

No tengo palabras con las cuales agradecer a mi Alma Mater, por lo espacios ofrecidos, he sido testigo de su transformación que mantiene la integridad de su ser y por un mañana aún mejor, gracias Rosario. Cada Rector ha dejado huella de admiración; cada Decano una gran labor; gracias a la Dirección y a todo el cuerpo administrativo que siempre estuvieron ahí con la mejor disposición, muchas, muchas gracias.

Al CRAI que sin sus súper miembros esta empresa, hoy terminada, hubiera sido descomunamente más dolorosa. Gracias por siempre estar atentos, por siempre dar el mejor consejo, la mejor ayuda, son uno de los mejores puntos que nos ha dejado el gran cambio que hemos vivido.

A cada funcionario de cada biblioteca y archivo que consulte, muchas gracias, gracias por acompañarme en este peregrinaje intelectual, por esa valiosa ayuda dispensada de poder construir mejor el pensamiento, por esa sonrisa dispensada, por esa comprensión cuando ya el horario de cerrar se acercaba y me regalaban un poco de su tiempo desinteresadamente, por la valiosa guía de cual camino seguir y mostrarme tantas joyas.

A mi directora de tesis, quien generosamente me recibió y dedicada mente me guio, con la sabiduría que solo se adquiere con la pureza de corazón y con la hidalguía de la honradez, muchas gracias por haberme permitido admirar como debe asumirse la labor.

Muchos eventos sucedieron desde que emprendí mis primeras clases, casi todos felices, pero ahora en el término de esta aventura, he debido vivir momentos que nunca antes había tenido que enfrentar de la manera que me ha sucedido.

En una familia mal acostumbrada, donde la muerte nunca pasaba, ha llamado dos veces, de manera inmediatamente seguida.

El primer llamado fue piadoso y dignificante, mi tío, Roberto Isaac Gutierrez Solis batallo sin tregua, ni respiro, ante un demoledor y voraz cáncer que al final lo

venció, pero le dio una guerra que solo un campeón como él podía dar, Dios escucho nuestras súplicas, se apiadó de él y en un sueño sereno lo tomo de su mano y lo llevo a su eterno descanso.

Fue mi primer súper amigo, un súper compinche. Él cultivo en mí el amor por el baseball, pulió mi oído musical y expandió mi vocabulario; siempre fui testigo de su pasión al vivir, de aprovechar los cortos momentos de felicidad que la rutina nos permite, de batallar sin descanso. Mis tíos -que en realidad vienen a ser tíos abuelos- hicieron que sintiera a los hermanos de mi madre como hermanos míos, y ese gran cariño que ellos me dispensan lo refuerza, por eso sentí como sentí tu partida. Heredé tu pluma y espero honrarte en cada letra. Tu sonrisa y swing siempre nos acompañarán gran Rober.

Tu hermosa alma en la luz de la vida eterna.

El otro llamado fue inesperado, súbito, brusco... casi irreal si no fuera por cómo lo vivimos. María Cristina Alonso de Mora, un ser especial, muy especial, quién desde la diferencia, la amplia diferencia que nos marcaba, tendió un puente comunicante que ante semejante distancia solo el amor puede sostener.

Una madre inmejorable, una esposa insuperable, una hermana sin igual, una tierna abuela, una tía sin par, una amiga imponderable, una maestra ejemplar, una secuaz siempre dispuesta... Su partida fue como muchos grandes la desean: súbita y brusca, y así se la otorgó el Señor a ella, repentina y rápida.

Esa madrugada entre tantos médicos oí, *...es la mejor muerte que uno puede tener...*, conservó su aguda lucidez hasta el último momento, su corazón dejó de latir, pero su cariño sigue siendo palpable en nuestro quehacer.

Una gran contertulia, gran bailarina, una espléndida compañera de lectura, una gran amiga, una gran confidente, un ser comprensivo. Una gran batalladora que a pesar de las grandes marcas que llevaba, siempre se daba la oportunidad de vivir con alegría, rodeada de los más hermosos colores, una gran persona que realizó una gran obra, y aún para el final de su momento, expandió su enorme grandeza mostrando compasión.

Fue muy rico haber compartido todas las cosas maravillosas que vivimos, libros, cafés, discos, pinturas, comidas y paseos. Mi corazón está lleno de alegría porque las almas buenas como la tuya, con tiquete directo al cielo, gozan de la gloria del Señor.

Gracias a todos,

*Se me debe exigir que busque la verdad,
pero no que la encuentre.*

Diderot

The power to Tax involves the power to destroy.

Chief Justice Jhon Marshall,

McCulloch Vs. Maryland

*“...La distancia entre el texto constitucional y las realidades sociales,
continúa siendo demasiado grande como para poder decir
que Colombia es un país regido por una Constitución...”*

Mauricio García Villegas

¿Justicia para todos? Sistema judicial, derechos
sustantivos y Democracia en Colombia.

Bogotá: Norma, 2006.

CONTENIDO

	pág.
INTRODUCCIÓN	3
1. DEL TRIBUTO CONTEMPORÁNEO Y SU LEGITIMIDAD	6
1.1. CONCEPTO DE LEGITIMIDAD	7
1.2. CONCEPTO DE TRIBUTO	17
1.3. DEL TRIBUTO LEGITIMO Y LA LEGITIMIDAD DEL TRIBUTO	30
2. DEL RÉGIMEN DE ESTAMPILLAS DEPARTAMENTALES, SU CONTEXTO Y SITUACIÓN ACTUAL	40
2.1. LOS TRIBUTOS DEPARTAMENTALES EN GENERAL	50
2.2. EL RÉGIMEN DE ESTAMPILLAS EN PARTICULAR	59
2.3. SITUACIÓN ACTUAL	70

	pág.
3. LEGITIMIDAD DEL TRIBUTO DE ESTAMPILLA DEPARTAMENTAL	76
3.1. LOS DISCURSOS DESLEGITIMADORES EN COLOMBIA	77
3.2. BÚSQUEDA DE LA LEGITIMIDAD DEL RÉGIMEN DE ESTAMPILLAS DEPARTAMENTALES. LAS ARGUMENTACIONES LEGITIMANTES Y LEGITIMADORAS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL COLOMBIANA.	84
4. CONCLUSIONES	102
5. RECOMENDACIONES	106
BIBLIOGRAFIA	107
RESUMEN	126

INTRODUCCIÓN

Conformado el régimen tributario colombiano por los diferentes tributos que se aplican en su jurisdicción, el principio de legalidad los rige a todos en conjunto, sus excepciones se encuentran en el caso de las estampillas departamentales, tributo en particular donde se realizan notorias diferencias de interpretación a las que se siguen en el resto del régimen.

Las soluciones jurisprudenciales a los debates constitucionales de éste tributo en particular, constituyen el núcleo de la flexión del rígido principio de legalidad en materia tributaria en la realidad colombiana, conteniendo excepciones no aplicables a ningún otro tributo.

El principio de legalidad en materia tributaria es un eje trascendental en la relación del Estado de Derecho con los ciudadanos, y éste enmarca el debido desarrollo del poder tributario. Conocer sus dimensiones y excepciones permite una visión completa del ejercicio de esa competencia legislativa, que en el moderno Estado de derecho adquiere el complemento de las interpretaciones del Juez constitucional, que califica en último, el grado de cumplimiento del marco jurídico.

Las estampillas departamentales, como tributo territorial, responden a una dinámica a través de la cual el legislador por medio de una ley autoriza a la entidad territorial para establecer el gravamen en su correspondiente jurisdicción, estableciendo la Asamblea los elementos esenciales del tributo.

De esta manera, actualmente es característico de éste tributo la ausencia de límites en las competencias otorgadas a las Asambleas Departamentales por parte del Congreso de la República en sus leyes autorizadoras, situación no aplicable a ningún otro tributo ni contemplada expresamente en el ordenamiento, avalada por la Corte Constitucional en reiterada jurisprudencia.

Esto plantea una serie de preguntas, ya dentro del marco constitucional como en el mismo régimen tributario, del porque y como se hacen estas diferencias entre los tributos, exigiéndoles a unos en mayor grado unos criterios que a otros, lo cual deriva en la existencia de zonas de tensión en el principio de legalidad.

Ello llevó a reflexionar sobre la legitimidad del tributo de estampilla, sobre la justificación de esas tensiones, ¿Cuándo un tributo es legítimo? ¿es la sola observancia del principio de legalidad en el Estado de Derecho, la cualidad que hace legítimo un tributo? ¿hasta dónde puede el juez constitucional avalar un comportamiento como el que se ha dado? ¿Cuál es el límite del juez constitucional? ¿se ha respetado ese límite en el caso de las estampillas departamentales? ¿es el régimen de estampillas legítimo?

El presente trabajo pretende entonces analizar el desarrollo de esa dinámica legitimadora desde un tributo particular en el contexto colombiano, el de estampillas, considerado desde la jurisdicción departamental. Para ello entonces se estructura un orden lógico que coadyuve a ese fin, atendiendo las posturas que recomiendan un desplazamiento de lo general a lo particular.

En el capítulo primero se elabora un modelo conceptual siguiendo la metodología propuesta por SARTORI, complementado con elementos de BIELSA y alternativas propias surgidas en el camino, para la conformación de los conceptos de legitimidad y tributo, abordados así entonces, desde un alto nivel de abstracción, que se ejecutan hasta llegar a un nivel medio de abstracción, teniendo en cuenta principalmente un enfoque histórico.

Luego de obtenido ese nivel medio de abstracción se realiza una integración de los conceptos buscando una idea concluyente de la legitimidad del tributo en el Estado moderno de derecho, para ello se emplean los modelos propuestos por MARTINEZ FERRO de legitimidad formal y legitimidad democrática.

En el capítulo segundo se realiza un completo estudio de los ingresos departamentales del Estado colombiano, y un elaborado detalle en el tributo de estampilla.

Una vez logrados los conceptos de tributo y legitimidad en una escala media de abstracción; un desarrollo diferenciador del tributo legítimo según los modelos formalistas o democráticos y un análisis actualizado del tributo de estampilla en el Estado colombiano, llegando en este punto a un nivel bajo de abstracción, el capítulo tercero se presenta como el escenario para la realización del debate a su legitimidad.

Antes de ese análisis puntual, se realiza una exposición de las posturas que han discutido la legitimidad tanto del Estado colombiano como de su ordenamiento, probando así, la escasa originalidad del cuestionamiento, que incluso se observa en niveles internacionales.

El punto innovador aquí es la forma de someter una institución jurídica en particular, en este caso, la excepción del rígido principio de legalidad en materia tributaria en Colombia, el tributo de estampilla, al examen del grado de su legitimidad.

La prueba al grado de legitimidad de la excepción del principio de legalidad tributaria en el Estado colombiano se realiza entonces implementando un modelo argumentativo básico pero eficaz, que permite identificar la relación del argumento del juez con el texto constitucional, que dependiendo de su sincronía se concluye o desvirtúa su legitimidad.

El contenido del esfuerzo es un ejercicio dinámico que pretende mostrar visiones diferentes a una problemática ya identificada, y escasamente resuelta.

1. DEL TRIBUTO CONTEMPORÁNEO Y SU LEGITIMIDAD

El objeto del presente capítulo consiste en reflexionar alrededor de la justificación del tributo como institución social en el Estado de Derecho. Se inicia con el análisis de los conceptos de legitimidad y tributo, primeramente, de manera separada, en búsqueda de sus elementos esenciales, para finalmente abordar la observación de la legitimidad del tributo de una manera completa.

Se realiza de esta manera buscando aprehender los elementos necesarios que brinden la suficiencia para realizar una observación completa, en el sentido que el análisis de un todo comprende el de sus partes, incluso aún, de manera separada.

La mecánica desarrollada para la construcción, determinación y compresión del concepto de los términos legitimidad y tributo, sigue los lineamientos propuestos por SARTORI para la elaboración de cualquier clase de concepto en las ciencias sociales, cuya finalidad última es acercarse a una óptima precisión connotativa, que lleve a un alto nivel de certeza sobre su contenido¹.

Autorizadas voces muestran como en la construcción de un concepto, más que aconsejable es necesaria, la referencia a otras ramas de la ciencia, ya que rara vez un concepto logra explicarse asimismo en un solo sector del conocimiento, realidad de la cual las instituciones jurídicas tampoco escapan².

Así, en este primer capítulo, se realiza un análisis de los términos de legitimidad y de tributo iniciando en un nivel alto de abstracción, desde sus categorías universales, aquellas aplicables en todo tiempo y lugar, para luego llegar a un nivel medio de abstracción, con sus categorías ya no universales, pero si generales, donde se enfocan las similitudes antes que las diferencias, buscando asentar las bases

¹ SARTORI. Giovanni. Malformación de los conceptos en política, En: Como hacer ciencia política. México: Taurus, 2013. p. 27-80.

² BIELSA, Rafael. Metodología Jurídica. Santa Fe: Castellví, 1961. p. 193 y 547.

suficientes para un desarrollo particular de la legitimidad del tributo de estampillas en el Estado colombiano, completando así entonces, el enfoque específico en un bajo nivel de abstracción, aspecto éste que se despliega con entero detalle en el capítulo tercero previas las consideraciones necesarias del capítulo segundo.

Compartiendo el criterio según el cual el Derecho es un producto histórico, que comparte el mismo origen del lenguaje, y por ello ser así, no hay derecho sin lenguaje; siendo constante su correlación³, evidencia de un estrecho vínculo⁴, se hace eco de la pertinencia de usar el criterio etimológico como uno de los medios válidos para conformar el sentido de un concepto entre muchos otros⁵.

1.1. CONCEPTO DE LEGITIMIDAD

El primer paso se trata de delimitar un amplio espectro del concepto de legitimidad, diferente de las concepciones previstas por categorías particulares, como por ejemplo las que se encuentran en el derecho procesal, donde se le entiende como fundamento para poder actuar dentro del proceso. En este sentido, la intención es lograr una concepción generalizante, distanciada de la mecánica propia que se puede presentar dentro un sistema legal en particular.

³ GUSTAVO, Hugo. ¿Son las leyes las únicas fuentes de reglas jurídicas? y DAUZAT, La Philosophie du Lenguage, Paris: 1927, p. 9 y ss. Citados por BIELSA, Rafael. Los conceptos jurídicos y su terminología. Buenos Aires: Depalma, 1961. p. 14.

⁴ ALCÁNTARA, Carmen Falzoi. La traducción jurídica: Un intercambio comunicativo entre sistemas. p. 183. En: Actas del segundo congreso internacional AIETI, Formación, Investigación y Profesión. Madrid: Febrero, 2005. Un notable desarrollo del tema se puede encontrar en CARRIÓ, Genaro. Notas sobre Derecho y Lenguaje. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990. p. 17-48; su contra lectura está en SOLER, Sebastián. Las palabras de la Ley. México: Fondo de Cultura Económica, 1969.

⁵ ÁLVAREZ LEDESMA, Mario I. Los conceptos jurídicos fundamentales como el juego del lenguaje del Derecho. En: Wittgenstein en Español III/ Alejandro Tomasini Bassols (coordinador). Universidad Veracruzana 2012. p. 151-152.

En palabras de Sartori, desde un nivel alto de abstracción, aquel aplicable en todo tiempo y lugar, donde el menor número de características permite contener una mayor cantidad de individuos en su universo, se trata de una concepción inclusiva⁶.

Al realizar una primera indagación sobre la palabra *legitimidad* encontramos que es una derivación tomada del latinismo *Legitimus* de la cual a su vez provienen las palabras Legítima –primeramente aplicado para la (conformidad en) ley de los metales, empleada ya para en el año 1140-; Legitimario; Legitimista y Legitimación serán palabras que se derivarán de ella⁷.

Comparte la misma raíz de LEX con otro latinismo del cual se le asocia comúnmente, *Legalis*, de donde proviene la palabra Legalidad y de la cual a su vez se derivan las palabras Legista; Legalizar; Ilegal; Ilegalidad y el cultismo *Legal* ya común para el año 1520⁸.

Las denotaciones provenientes del latín a la palabra legitimidad se encuentran fuertemente vinculadas a la legalidad, al cumplimiento de las formalidades y procesos; así también a la Justicia, con arreglo a la Ley; conforme a la Ley⁹, situación ésta que impide tenerlas en cuenta de una manera directa en el objetivo de determinar el concepto de legitimidad en tanto no ofrecen elementos de individualización.

Atendiendo la observación realizada por el mismo Corominas en la introducción de su obra, en el sentido de no dejar de acudir a diccionarios de uso general, al consultar el diccionario de la Real Academia de la Lengua se obtienen cuatro acepciones de la palabra Legitimidad, tres de ellos como adjetivo y una final relativa al Derecho.

⁶ SARTORI, Giovanni. Malformación de los conceptos en política. Óp. Cit. p. 47-60.

⁷ COROMINAS, Joan. Breve Diccionario Etimológico de la Lengua Castellana. Madrid: Gredos, 1973. ps. 357, 359.

⁸ Ibídem.

⁹ BLANQUEZ FRAILE, Agustín. Diccionario Latino Español. Barcelona: Ramón Sopena, 1961. p. 966. En este mismo sentido sigue la definición propuesta por TAMAYO y SALMORÁN, Rolando en el Diccionario Jurídico Mexicano. Consulta Online <http://leyderecho.org/legitimidad/>

La primera acepción la refiere como cualidad de legítimo, conforme a la Ley; en la segunda acepción se entiende como algo lícito y entre paréntesis justo; en la tercera se referencian las palabras Cierto, genuino y verdadero en cualquier línea; en la última acepción, la figurativa al Derecho, la define como porción de la herencia de la que el testador no puede disponer libremente, por asignarla la Ley a determinados herederos¹⁰; Otras definiciones lo determinan simplemente como figurativo a la cualidad de legítimo, ajustado a las leyes y al Derecho¹¹.

De las visiones lexicográficas, abarcando las etimológicas y sus remisiones al latín; de las consultas a los diccionarios generales y las realizadas a los diccionarios técnicos no se encuentra un resultado que aporte suficiente contenido para lograr una identificación clara del concepto de legitimidad en tanto caen en una evidente tautología y copiosa referencia a la legalidad, como si se tratara de dos términos sinónimos, muy seguramente explicable dada la común ascendencia de la raíz LEX que comparten. Pero, ¿en realidad legitimidad y legalidad son dos conceptos iguales?, ¿o por lo menos tan parecidos que no se pueden diferenciar el uno del otro?¹²

Diferente es el caso en los diccionarios de ciencia política, donde en general definen la legitimidad como la justificación del orden político o social, y resaltan cómo se trata de un concepto dinámico, en el sentido que cada sistema político, cada filosofía política, tiene su propia concepción de legitimidad que se predica de él mismo y se diferencia de los demás. Así, en el caso de la monarquía, su legitimidad está dada por el título para detentar el poder, su justificación se presenta generalmente por el derecho hereditario a

¹⁰ Real Academia de la Lengua, consulta OnLine, <http://dle.rae.es/?id=N58VtPK>.

¹¹ Pequeño Larousse ilustrado. México: Larousse, 2015.

¹² En este sentido se puede observar ESCRICHE, Joaquín. Diccionario razonado de legislación y Jurisprudencia. París: Garnier Hermanos, s.d. p. 1204 y 1196. En otros la palabra legitimidad ni siquiera aparece de manera diferente al ámbito de la filiación Diccionario Jurídico Espasa. Madrid: Espasa, 1998. Así igualmente COUTURE, Eduardo. Vocabulario jurídico. Buenos Aires: Depalma, 1993. p. 378.

El contenido de los diccionarios puede ser entendido como el depósito de la memoria social del léxico, que pretende otorgar elementos de certidumbre en el uso del lenguaje. Sucede que, así como miembros de la sociedad, así también hay diccionarios, que se enfocan según los usos y especialidades, por lo que los hay de muy diferentes clases, tantas como necesidades del lenguaje. Ello explica la diversidad de definiciones que incluso pueden haber de una misma palabra, pues dependerá del enfoque buscado, y de su desarrollo, de las construcciones interpretativas propuestas en ellos; por esto ser así, es que siempre hay un riesgo de error en toda definición, riesgo que se disminuye en tanto quien realice la definición cuente con los elementos óptimos para poder elaborar una definición lo más correctamente posible, un buen uso del lenguaje, una suficiencia conceptual y un enfoque preciso. LARA, Luis Fernando. De la definición lexicográfica. México: Centro de Estudios Lingüísticos y literarios, 2004. p. 38 y 93.

portar la corona; cosa diferente del republicanismo, donde se le reconoce legitimidad al triunfo en el proceso electoral como justificación para ejercer sus competencias¹³.

Si bien cada sistema político presenta su propia referencia a la legitimidad, y en el entendido que esta puede variar, lo cierto es que en cada denominación que se realiza a la palabra legitimidad, desde las visiones lexicográficas hasta las políticas, pasando por las jurídicas, se muestra reiteradamente la idea de sustento, de apoyo, de razón, muy particularmente cuando lo refiere a la legalidad, algo es válido porque la Ley lo dice, esto es legítimo porque así lo dispone el derecho.

De esta manera podemos iniciar un proceso de identificación del concepto de legitimidad, dentro de una escala comparativa en un nivel altamente abstracto, como la razón de validez de una institución o sistema político.

Retomando las visiones etimológicas se puede observar como el latinismo *Legitimus* no es tan vetusto como pudiera llegar aparecer a primera vista, a penas del año 1140 de nuestra era, según esas fuentes; y aplicando el criterio de BERMAN en el cual hay que diferenciar entre moderno y contemporáneo, entendiendo la modernidad hacia el período de tiempo comprendido entre el siglo XI y XII y la contemporaneidad como lo sucesivo a la segunda guerra mundial, la legitimidad se podría caracterizar entonces como una institución moderna¹⁴.

Lo anterior da lugar a reflexionar cómo el Derecho, entendido como sistema normativo aplicable, es anterior a la noción de legitimidad, incluso hay referencias de sistemas normativos completos y

¹³ BORJA, Rodrigo. Enciclopedia de la Política. México: Fondo de Cultura Económica, 2003. p. 852 y 853; NOHLEN, Dieter. Diccionario de Ciencia Política, teorías, métodos, conceptos. México: Porrúa, 2006. p. 816 y 817; SERRA ROJAS, Andrés. Diccionario de Ciencia Política. México: UNAM y FCE, 2001. p.657 y BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola y PASQUINO Gianfranco. Diccionario de Política. México: Siglo Veintiuno, 1998. ps. 862 – 866.

¹⁴ BERMAN J., Harold. La formación jurídica de occidente. México: Fondo de Cultura Económica, 1996. p. 14. El dato histórico proviene de COROMINAS, Joan. Breve Diccionario Etimológico de la Lengua Castellana. Op. Cit. ps. 357, 359; sin embargo, hay reseñas históricas de que ya Cicerón diferenciaba el término legitimidad, y lo hacía en un sentido referido a la justicia, conforme a la razón; se indicaba como la legitimidad concierne a la naturaleza jurídica, no a la forma ni a los requisitos, aspecto este propio de la legalidad. BIELSA, Rafael. Los conceptos jurídicos y su terminología, Op. Cit. p. 132-134.

operativos anteriores a ese período de tiempo, tal como lo constituyen el derecho chino, el babilónico, el persa e incluso en occidente, el mismo derecho romano¹⁵.

En la introducción del texto Legalidad y Legitimidad SCHMITT nos ofrece un resumen histórico de las relaciones entre legalidad y legitimidad; en ese sentido propone a LAMENNAIS como el primer teórico que advierte una tensión seria entre legitimidad y legalidad, esto es en el marco de la monarquía francesa dentro del proceso conocido en la historia como la época de la restauración¹⁶, indicación ya realizada igualmente por MARTINEZ FERRO¹⁷.

Esto permite identificar un período de coexistencia pacífica entre legitimidad y legalidad de por lo menos seis siglos, entre la aparición de la palabra legitimidad y la tensión advertida por LAMENNAIS señalada por SCHMITT.

Este periodo de coexistencia pacífica se podría explicar en el entendido que los cambios en el ejercicio del poder se originaban únicamente de dos maneras, bien identificadas, muy bien estudiadas y altamente referenciadas, estas son, *la vía militar* –que da lugar a una visión de la historia a través de los acontecimientos bélicos y sus movimientos-, o *la unión de coronas mediante los matrimonios* –altamente registrados y que se sirven para dar lugar a los linajes y heráldica de las casas reales-¹⁸.

Así, los cambios de poder siempre encontraban una justa explicación, ya fuera por reclamar la victoria en el campo de batalla o por la filiación de donde se provenía, y se encontraban muy bien documentados.

¹⁵ IHERING, Von Rudolf. El espíritu del derecho romano en las diferentes fases de su desarrollo. Madrid: Bailly Bailliere: 1891. Tomo I. Libro I Orígenes y cosmogonía. p. 111-114.

¹⁶ SCHMITT, Carl. Legalidad y legitimidad. Madrid: Aguilar, 1971. p. XXIV – XXVII.

¹⁷ MARTINEZ FERRO, Hernán. Legitimidad, Razón y Derecho. Dos modelos de justificación del poder político. Bogotá: U. Externado, 2013. p. 27.

¹⁸ Es el caso particular de Francia, retrasado respecto de las demás grandes coronas europeas como el caso de Inglaterra y Sicilia. Para el caso francés fue de la mano de Felipe II “Augusto” cuando se logró condensar un Estado. El reino de Francia no tenía nada que ver con el actual territorio, se limitaba a las ciudades episcopales que rodeaban París y Orleans, el resto de la actual Francia estaba dividida en Ducados (6), Condados (20) y señoríos de varias clases, que de hecho eran bastante independientes, algunos de esos señores (Normandía y Flandes) tenían considerablemente más poder, riqueza y territorio que el Rey de Francia. El reino crece durante dos siglos precisamente así, mediante anexiones y matrimonios. BERNMAN, Óp. Cit. p. 455 - 504.

Pero a la caída del absolutismo por la acción de las revoluciones liberales se encontró un elemento que rompió esa normal sincronía y se configuró un brusco cambio de poder, un nuevo actor subía al escenario, ahora era el pueblo -influenciado por una élite- quien detentaba el poder y tal y como suele suceder, el péndulo se devolvió y fue puesto a prueba contra el antiguo régimen, en la restauración monárquica, como consecuencia directa del Congreso de Viena citado en 1814, y del que durante su ejecución Napoleón fue derrotado en Waterloo en 1815.

Es en este punto donde se presenta un contragiro, una ruptura del nuevo orden mediante el restablecimiento del antiguo régimen. Dinámica ésta, nítidamente enfocada por LAMENNAIS, en el entendido de si una ley dictada por el hombre, tanto como hombre, era legítima para poder derogar el derecho divino de herencia de los monarcas a gobernar; ¿de cuál legitimidad era más legítima, la legitimidad republicana o la legitimidad monárquica?¹⁹

LAMENNAIS va a incorporar un discurso bien particular, fuertemente rechazado por muchos ángulos, desde la iglesia hasta las propias filas del liberalismo²⁰, y proponer un concepto de legitimidad bastante exigente, en el entendido que la libertad sólo podía erigirse de dos fundamentos, la legitimidad del poder y el actuar consecuente de éste para una justicia “inmutable”. Entre sus conclusiones sustenta que Dios no condenaría al hombre a una servidumbre eterna, y que no encuentra razón para negar el beneplácito de Dios en que el hombre se gobernase por sí mismo²¹.

Otra es la historia después de LAMENNAIS, donde el problema de la legitimidad viene a ser ampliamente desarrollado, por varios autores, de variadas escuelas, con explicaciones y fundamentaciones diversas.

MARTINEZ FERRO realiza un completo análisis de la legitimidad, y lo hace recurriendo al argumento de la banda de ladrones, que atribuye en San Agustín con la siguiente formulación: “...*Si de*

¹⁹ LAMENNAIS, Hugues-Félicité Robert de. Des progrès de la révolution et de la guerre contre L’église. París: Belin-Mandar Et Devaux, 1829. p. 35 – 38.

²⁰ LAMENNAIS, Hugues-Félicité Robert de.
https://es.wikipedia.org/wiki/F%C3%A9licit%C3%A9_Robert_de_Lamennais

²¹ LAMENNAIS, Hugues-Félicité Robert de. Op. Cit.

los gobiernos quitamos la justicia, ¿en que se convierten, sino en grandes bandas de ladrones?...²². Este argumento lo emplea como unidad de medida que contrasta a través de las posturas más relevantes en el tema.

Sin embargo, tampoco él logra escindir los conceptos de legitimidad y legalidad del todo, y advierte cómo en el Estado moderno la relación es tal, que tienden a confundirse; ahí entonces hace uso de un aporte de BOBBIO “...*Desde el punto de vista del soberano, la legitimidad es lo que fundamenta su derecho a gobernar; la legalidad establece su deber. Desde el punto de vista del súbdito, al contrario, la legitimidad es el fundamento de su deber de obedecer; la legalidad es la garantía de su derecho de no ser oprimido. Todavía más: lo contrario del poder legítimo es el poder de hecho; todo lo contrario del poder legal es el poder arbitrario...*” y así logra diferenciarlos, identificando la legitimidad como título del poder, y la legalidad como ejercicio del mismo²³.

Sostiene que la discusión se desarrolla a plenitud es en el siglo XX y logra identificar dos modelos consistentes, que agrupan las respuestas a los interrogantes contemporáneos sobre la legitimidad.

Un primer modelo al que llama *Formalista*, que entiende la legitimidad como legalidad formal, donde su justificación se satisface con cualquier tipo de legalidad; y otro modelo que entiende la legitimidad como una legalidad democrática, donde se deben observar y satisfacer criterios materiales como la justicia, el consenso y construcción democrática, exigiendo un alto nivel de legalidad que identifica como *Legalidad Democrática*²⁴.

La diferencia radical entre los dos modelos va a girar en torno a la explicación del porque es válido un determinado orden. Empleando la visión de MARTINEZ FERRO para los autores del primer modelo, el formalista, un orden es legítimo porque es legalmente válido, sin preguntarse por los criterios que lo hacen válido; mientras que los del segundo modelo, es decir, los que consideran la legitimidad

²² SAN AGUSTÍN, La ciudad de Dios. México: Porrúa, 1966. IV. p. 4 Citado por MARINEZ FERRO, Óp. Cit. p. 15. Una visión similar se puede enfocar en el cine, de la interpretación de Jack Nicholson en el papel de Frank Costello, cuando en la introducción, haciendo referencia a su juventud, indica como sólo habían dos caminos, ser policía o criminal, de donde se pregunta: “... When a facing a loaded gun: ¿What’s the difference? -Cuando te enrostran un arma cargada: ¿Cuál es la diferencia?...”. The Departed. Martin Scorsese. 2006. <https://www.youtube.com/watch?v=zClG8zTF3e4>

²³ BOBBIO, Norberto. El derecho y el poder, en Orígenes y fundamentos del poder político. México: Grijalbo, 1984. p. 30. Citado por MARINEZ FERRO, Óp. Cit. p. 45.

²⁴ MARINEZ FERRO, Óp. Cit. p. 17 y 27.

desde una legalidad democrática, se preguntan por las condiciones de validez para considerar un orden legítimo.

Desde esta concepción es que el primer modelo muestra su gran debilidad, no puede dar cuenta de la legalidad injusta, lugar en el cual todo se iguala a la banda de ladrones pues también llega al uso del poder a la fuerza²⁵ o es que acaso la injusticia deja de serlo, o se justifica, sólo por considerar de quien proviene?

Corresponden al primer modelo formulado por MARTINEZ FERRO los autores WEBER, SCHMITT, KELSEN y FERRERO. En el segundo modelo se ubican RAWLS y HABERMAS influidos por una visión Kantiana y una derivación de la escuela de Frankfurt.

Luego de la lectura separada de los autores referidos por MARTINEZ FERRO se concluye una adecuada identificación de las posturas, una relación de veracidad y alta rigurosidad en el manejo de las fuentes en su análisis, por lo que consideramos que adelantar un nuevo análisis con sus desarrollos y extensiones particulares en cada autor no se amerita por dos razones principales, una primera, en tanto que el objetivo aquí propuesto es lograr determinar una justa connotación de Legitimidad, no el detalle de cómo se conformó, empresa emprendida y terminada con gran valor por MARTINEZ FERRO, punto éste que se constituiría en la segunda razón.

Si bien a primera vista pudieran llegar a parecer contradictorias las relaciones y ubicaciones de autores tan diferentes como por ejemplo KELSEN y SCHMITT en un mismo lugar, para el caso del modelo formalista, de la legalidad formal, la explicación se encuentra en que, a pesar de la evidente diferencia de sus discursos, comparten puntos conclusivos. De esta manera, las zonas comunes entre los autores del primer modelo son una concepción estrecha de racionalidad; una concepción limitada de la legitimidad reducida a legalidad formal y una concepción instrumental del derecho²⁶.

²⁵ Ibid. p. 17 y 18.

²⁶ En el entendido que por sus posturas no pueden acceder a una trascendencia de un valor superior, en este caso la justicia. El caso más identificable lo constituye KELSEN quien abiertamente considera y emplea la máxima de que la única función de la razón es conocer y no querer, aspecto éste que lo imposibilitará para elaborar un discurso racional vinculante sobre la justicia. FERRERO descarta la relación entre legitimidad y justicia en tanto se trata de una herramienta “valiosa” de quien detenta el poder, quien no necesariamente debe contar con el asentimiento de quienes gobierna y ya que la justicia es relativa se imposibilita un criterio universal para

Por ello que en este primer modelo de legitimidad como legalidad formal se entienda a la legitimidad como la concordancia entre lo establecido en el derecho como legítimo y su práctica, es decir, que el orden sea ejecutado tal como lo ordena la norma.

Por el contrario, el modelo de la legalidad democrática se fundamenta en la racionalidad práctica con unos ideales a los cuales servir, autonomía, consenso y democracia. Así, para que un orden se reconozca como legítimo y se diferencie de una banda de ladrones, debe tener altos procedimientos democráticos, donde sin depender única y exclusivamente de un criterio formal, debe corresponderse a una materialidad concreta de “justicia” a través de un proceso altamente democrático que propenda por lograr sus fines²⁷.

Empleando los modelos formulados por MARTINEZ FERRO podemos descender en la escala de abstracción del constructo legitimación a una denotación en un nivel medio de abstracción, partiendo del común denominador de las posturas contemporáneas, el Estado de Derecho.

evaluarla. WEBER adopta una visión instrumental del derecho en la cual el Estado se sirve de él para lograr sus fines y así su permanencia, lo cual no quiere decir que sean los mismos fines de la sociedad. SCHMITT si bien se declara opuesto al positivismo, al abrazar el decisionismo jurídico por la vía de la autoridad carismática del caudillo, donde la razón de Estado prevalece a la razón pública de los ciudadanos, esa razón máxima al operar, subordina la autonomía, llegando incluso a exigir la propia existencia del gobernado. MARINEZ FERRO, Óp. Cit. p. 115 y 116.

²⁷ El camino para llegar a este modelo no es sencillo, se deben superar las consideraciones positivistas y en este caso en particular MARTINEZ FERRO analizó la problemática de la racionalidad a través de la fenomenología y de la teoría crítica de la sociedad; acompañándose de la argumentación jurídica y de la correspondencia cognoscitiva, de esta manera abre el horizonte desde el cual repensar el derecho, la justicia y la legitimidad. Los autores de este modelo son RAWLS que aporta su teoría de la justicia fuertemente fundamentada en el contrato social, pero la cual es tímidamente democrática a la base, por ello focaliza un protagonismo en una élite de juristas constitucionalistas que propenden un contrato moral –defender la Constitución, entendida como el pacto político-. La importancia de RAWLS es el llamamiento a una moral que logra unos principios de justicia que permiten una cooperación justa entre ciudadanos iguales –aspecto imposible en SCHMITT- lo que materializa una sociedad diferente, consensuada; su debilidad será que raya en utopismos, se le acusa de encontrarse demasiado desligada de la realidad. El otro aporte de este modelo se encuentra en cabeza de HABERMAS con su propuesta democrática deliberativa montada sobre una razón comunicativa. Requiere gran despliegue de los miembros de esa sociedad pues sin su participación no funciona. Su tesis se encuentra anclada en que el Estado no puede mantenerse sin una democracia radical; así el procedimiento democrático juega un rol fundamental en tanto es él quien legitima al Derecho y al poder político. La postura de este modelo al ser confrontada frente al cuestionamiento de la banda de ladrones tiene por resultado que lo diferencia de un orden legítimo es un proceso altamente democrático. p. 335-339.

De esta manera la legitimidad en el Estado de Derecho presenta serias diferencias, según el modelo que se enfoque.

Desde el modelo formalista la legitimidad se entiende en la observancia de la legalidad, entendida en su dimensión formal –válidamente expedida, lo que implica considerar la competencia y validez, sin consideraciones finalísticas como la justicia-, un orden es legítimo, en la medida que logre una correspondencia simétrica con el ordenamiento que le permita detentar su poder, aspecto que incluso se logra extrapolar a las revoluciones.

Por el contrario, desde el modelo legalista democrático, un orden es legítimo en tanto y en cuanto logre satisfacer unas finalidades determinadas, como lo son la justicia y la democracia, así entonces el aspecto formal de la Ley adquiere un segundo plano y se encuentra condicionado a la satisfacción de esos fines, de lo cual así haya legalidad formal sino se cumplen las finalidades no hay legitimidad.

Nótese como a pesar de la contemporaneidad de sus autores, el fuerte arraigo del modelo formalista con la historia, en particular en ese periodo donde no se distinguía en mayor medida entre Legitimidad y Legalidad, aspecto del que se distingue claramente el modelo legal democrático, aunque sin lograr una escisión total.

1.2. CONCEPTO DE TRIBUTO

A diferencia de lo ocurrido con la Legitimidad, entendida como un constructo moderno, el Tributo puede ser entendido como un elemento necesario, y por ello mismo, inexorablemente presente, desde los más remotos orígenes de nuestra vida en sociedad²⁸.

²⁸ Aplicando la concepción aristotélica seguida por Santo Tomás y otros escolásticos que TOMAS Y VALIENTE emplea para el Derecho, en este sentido, referida al tributo. Así como el hombre por naturaleza es un animal político, esto es, un ente que necesita vivir en sociedad, regida ésta entre otras, por normas jurídicas y un poder político, cuya existencia se considera también natural acorde con la naturaleza humana. Según esta línea siempre ha habido sociedad, poder político y Derecho. TOMAS Y

Una visión integracionista del tributo, en el entendido que contiene nuestra propia esencia como seres sociales, dependientes del conjunto de esfuerzos, incapaces del logro de grandes metas individual y aisladamente considerados²⁹, comparte de manera principal nuestra historia, y permite explicar por lo pronto, lo utópico de un mundo que prescindiera de él, en el entendido que mientras no logremos individualmente la plena satisfacción de necesidades, seguiremos requiriendo del apoyo social para lograrlo.

Pero el hecho que el tributo nos acompañe desde tan atrás en el tiempo, de manera alguna pretende que su significación sea la misma, invariable, inmutable, inalterable. ALIOMAR BALEIRO, definiendo el poder tributario, lo identificaba plenamente en los siguientes términos “...*El tributo es vetusta y fiel sombra del poder político hace más de veinte siglos. Donde exista un gobierno él se proyectará sobre el territorio bajo su dominación. Innumerables testimonios, desde la antigüedad hasta hoy, excluyen cualquier duda. En el curso del tiempo, el impuesto atributo del Estado, ... perfeccionase desde el punto de vista moral, adaptase a las cambiantes formas políticas, reflejase sobre la economía o sobre los reflejos de esta, filtrase en principios o reglas jurídicas y utiliza diferentes técnicas para la ejecución práctica...*”³⁰.

VALIENTE, Francisco. Manual de historia del derecho español. Madrid: Tecnos, 2008. p. 71, 73-75. No es en lo absoluto una postura innovadora, ya en la mitad del pasado siglo XX había sido formulada, en este sentido ver SCHMÖLDERS, Günter. Teoría general del impuesto. Madrid: Derecho Financiero, 1962. p. 1 - 5. En este acápite cita a W. Gerloff. *Die oeffentliche Finanzwirtschaft*, Francfort, 1942, p. 67. Sin embargo, carece del peso argumentativo que TOMAS Y VALIENTE despliega con total detalle. Esta postura integracionista también es abrazada por NEURRISE, André. *Historie de l'Impôt*. Vendôme: Universitaires de France, 1978. p. 3 - 7 y por ARDANT, Gabriel. *Historie de l'impôt*. París: Fayard, 1971. p. 9 - 12.

²⁹ GRAPPERHAUS, Ferdinand. *Tax tales. From the second millennium*. Amsterdam: IBFD, 1998. p. 1 - 4. En el prólogo, enfoca cómo cada miembro del grupo social, de la tribu, aporta su propio sacrificio individual para el bienestar de la comunidad, y ese sería el primer paso decisivo en el proceso de la civilización, en tanto la reunión de los miembros es más fuerte que cada uno considerado por aparte, lo cual pudo haberlos llevado a hacer a un lado sus intereses individuales para lograr los comunes, entre otros, la supervivencia. ¿Cómo sería el destino de la comunidad sin el concurso del cazador?, ¿sin el concurso del sabio anciano?, ¿sin el concurso del artista? Este último ejemplo para el caso de las pinturas rupestres, en donde sostiene que se trata de unas empresas con unas magnitudes que requería del concurso de todo el grupo social durante días, semanas o incluso meses. Para que se lograra el objetivo, tenían que ser suministrados muchos aspectos: el alimento, los insumos, el material para iluminar la cueva, en fin, mientras el artista realizaba la obra, se encontraba exento –identificaríamos hoy día- de las otras funciones mientras terminaba.

³⁰ Citado por LINARES QUINTANA, Segundo. Tratado de la ciencia del derecho constitucional argentino y comparado. Parte especial tomo IV, la libertad constitucional y libertades particulares. Buenos Aires: Alfa, 1956. p. 311.

Esta impactante definición hace evidente la relación del tributo con el poder político, aunque para nosotros el tributo, como institución social –más no necesariamente jurídica-, sea plenamente reconocible incluso desde antes del advenimiento del Estado³¹.

Aun así, la institución tributaria es el vehículo por el cual generalmente viaja el discurso de origen de las grandes revoluciones y en nada extraña que se explique en su contexto las génesis de los grandes cambios, particularmente, del Estado de Derecho y los orígenes del Estado Constitucional³².

El tributo es un mecanismo que ha demostrado ser insustituible para el Estado dadas las funcionalidades y finalidades que cumple, hay que realizar la advertencia que no es el único de los ingresos públicos, y la doctrina especializada identifica el universo que contiene al tributo como aquel de *las prestaciones pecuniarias obligatorias*, que se diferencian de las voluntarias en las cuales el propio ciudadano “*voluntariamente*” acude al sostenimiento de la carga pública, y por lo cual no se requiere de protección contra los abusos del poder público, pues éste no opera en su determinación³³.

³¹ Adicionalmente sirve de justificación para poder realizar juicios de legitimidad a una institución en particular contenida en el ordenamiento jurídico; esto como respuesta a las posturas del modelo formalista que sostienen la negación de esta posibilidad solo abierta para el orden político, de manera tal que a una institución jurídica - como el tributo, en este caso en especial, contenida en el ordenamiento jurídico-, siendo reflejo del orden político, sea susceptible de cuestionamientos en su legitimidad. En este sentido, los juicios de legitimidad sólo son aplicables al orden político, mas no a las normas jurídicas propiamente consideradas, a las cuales solamente se les puede realizar un examen de validez. Es el punto más radical del modelo formalista, en este caso en particular la arista kelseniana. MARINEZ FERRO, Óp. Cit. p. 75-77.

³² VELEZ GARCÍA, Jorge. Los dos sistemas de derecho administrativo. Ensayo de derecho público comparado. Bogotá: Universidad Sergio Arboleda, 1996. p. 47, 155, 396; y VALDES BLANCO, Roberto. El valor de la Constitución, separación de los poderes, supremacía de la Ley y control de constitucionalidad en los orígenes del Estado liberal. Madrid: Alianza, 1998. Capítulo I.

³³ CRUZ DE QUIÑONES, Lucy. Caracterización actual de la tipología tributaria. La parafiscalidad: un concepto confuso para legitimar tributos dudosos. En: Modelo de Código Tributario para América Latina. Tendencias actuales de tributación. Bogotá: Ediciones Universidad del Rosario, 2010. p. 165 - 167. Las prestaciones voluntarias del ciudadano se esperan como resultado de una sociedad que ofrece oportunidades adecuadas, que facilita un bienestar básico, que permite aprovechar las oportunidades y libertades para su desarrollo. En el sentido de la prestación patrimonial se concuerda con la posición de AMATUCCI, Andrea y GONZALES GARCIA, Eusebio. El concepto de tributo. En: Tratado de Derecho Tributario. Dirigido por Andrea Amatucci, con la colaboración de Eusebio Gonzáles García y Cristoph Trazaskalik. Bogotá: Temis, 2001. p. 6. Sin embargo, esta última referencia no realiza una determinación del concepto de tributo empleando la mecánica de SARTORI, y de su contenido, que inicialmente se limita al ámbito del caso alemán, se puede afirmar que se trata de una concepción de bajo nivel abstracción, sin la construcción de un esquema universal ni una elaboración genérica inicial. Esta categoría también es reconocida por GARCÍA NOVOA, Cesar. El concepto de tributo. Buenos Aires: Marcial Pons, 2012. p. 153.

Las prestaciones pecuniarias obligatorias, sostienen las voces autorizadas, se caracterizan por su *coactividad*, en tanto para su nacimiento, perfeccionamiento y cumplimiento no requieren necesariamente del concurso de la voluntad del ciudadano por lo que las mismas pueden hacerse cumplir aún en contra de la voluntad del obligado mismo, mediando los derechos y garantías propios del Estado de Derecho; Una *finalidad de interés público* que tiene por objetivo describir el motivo y fin último de la prestación, es para satisfacer necesidades públicas, independientemente de la condición de quien recepciona los recursos, ya sea de naturaleza pública o privada, lo importante es la destinación, el uso de esos recursos; y finalmente, dependiendo de la vía de recepción de la prestación ya sea *directa* o *indirectamente* que hace referencia a la situación de si hay o no sujetos interpuestos designados en la Ley³⁴.

El término tributo no es unívoco³⁵, y de sus muy variadas acepciones, nos interesan para el caso en estudio, las aquellas relativas a su significación como el resultado del ejercicio del poder tributario³⁶, entendida así, como la cantidad de recursos que debe entregarse al Estado para el sostenimiento de los gastos públicos³⁷.

³⁴ *Ibíd.*

³⁵ LARKING, Barry. *International Tax Glossary*. Ámsterdam: IBFD, 2001. p. 340 y ss. Si bien la palabra Tributo no tiene una traducción literal en inglés, su próximo más cercano es el término *Tax*, entendido como aquel género que agrupa las categorías particulares. Su etimología proviene del verbo latín medieval *Taxare* y según el Merriam-Webster sus primeros usos se presentan hacia el siglo XIV. En este entendido es oportuno diferenciar el término *Tax* de la palabra *Tasa*, en tanto no son lo mismo, y ni siquiera sinónimos, ya que con la palabra tasa se suele identificar la especie de tributo que se deriva de una contraprestación directa por el goce de un servicio público –Esta es una de las influencias del Derecho Administrativo en el Derecho Tributario, y la debemos como aporte del Derecho Presupuestario Francés dada la forma como se ordenaban en el presupuesto los ingresos tributarios, y que fue recepcionada entre nosotros [TRUJILLO ALFARO, Jorge Luis. *Presupuesto. Una aproximación desde la planeación y el gasto público*. Bogotá: Ediciones Universidad del Rosario, 2007. p. 24 – 30; 41; 72; 163] -. A pesar de las indicaciones del muy autorizado Merriam-Webster, BIELSA ubica el origen de la palabra en el término *Taxativo*, particularmente en el *Digesto*, de donde se emplea a lo relativo a la restricción, a limitación ya a la aplicación o interpretación de una norma; luego sería el uso de la palabra referida a la medida, y de ahí, su uso en el Derecho Fiscal. BIELSA, Rafael. *Los conceptos jurídicos...* Óp. Cit. p. 11.

³⁶ La expresión poder tributario es aporte de Otto Mayer del año de 1903, y a partir de ella es que puede identificarse todo un campo conceptual propio del tributo; sería de la mano de Hensel cuando se va a iniciar el recorrido de toda la edificación de una doctrina moderna del Derecho Tributario, primeramente, desde una visión policiva -materializado en una relación de poder-, y posteriormente en una visión obligacional -enmarcada en los términos del Estado de Derecho-. HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2005. p. 81 – 132. Una visión Anglo se puede encontrar en BRENNAN, Geoffrey y BUCHANAN, James McGill. *The power to tax analytical foundations of a fiscal constitution*. Cambridge (Inglaterra): Cambridge University Press, 2006. p. 8.

³⁷ *Diccionario práctico del Estudiante*. Real Academia Española y Asociación de Academias de la Lengua Española. Madrid: Santillana, 2007. p.711.

Su origen se encuentra en el latín *Tributum* y desde sus inicios denotaba un contenido meramente fiscal. Proviene, como nombre, derivado del verbo *Tribuere* que significa repartir los beneficios, distribuir, dividir; proviene de la palabra Tribu cuya raíz *Tri* significa tres, haciendo referencia directa a la constitución política –*trescientas gentes; treinta curias; tres tribus y el Rey-* y militar –*familia; curias; tribus y Rey-* de Roma, siendo ellas la Ramnes; los Luceres y los Tities. Donde la Gens, descansaba sobre la idea de unión de las familias y la tribu es la reunión de ellas; y aquellas contribuciones, para el sostenimiento de la res publica, se dividían entre las tribus, a las cuales correspondía su cuota a cada familia “... *Tributumque á singulis Familiarum Capitibus Exigitur...*”, y así, se distinguía del pago que les correspondía a las mercaderías, que era el impuesto³⁸.

Lo que hoy día reconocemos como tributo es el producto de un largo y continuo proceso de cambio, de mutación, aquello que con tanta lucidez advertía ALIOMAR BALEIRO, y aún en presencia de los sectarismos radicales que se niegan a una visión integradora –entendiendo el tributo como un cariz propio del ser humano en tanto ser social-, y limitan su consideración a la institución tributaria como a la estela continua e inmutable de una dominación del hombre por el hombre, como rezago del poder del más fuerte sin consideración alguna³⁹, contiene una evidente transformación de extensas dimensiones en su contenido y configuración.

Una de las primeras fallas de estas posturas detractoras del contenido social del tributo, es su limitada visión espacio temporal, para la observación del fenómeno tributario.

En este sentido, la hipótesis de trabajo de la visión integradora del tributo, logra identificar y justificar la presencia de esta realidad social a lo largo de la historia del hombre y de la sociedad, con una amplitud global.

Por el contrario, las posiciones reduccionistas del tributo, al reconocerlo únicamente como una manifestación de fuerza, de dominación, si bien logran identificar y justificar una actual visión prevenida

³⁸ IHERING, Von Rudolf. Óp. Cit. ; ESCRICHE, Joaquín. Óp. Cit. p. 1589 y 1590; COUTURE, Eduardo. Óp. Cit. p. 573 y BLANQUEZ FRAILE, Agustín. Óp. Cit. p. 1770 y 1771. Etimología de Tributo: www.dechile.com, <http://etimologias.dechile.net/?tributo>, consulta realizada Mayo 24 de 2016.

³⁹ DIEP DIEP, Daniel. La evolución del tributo. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/64/pr/pr24.pdf>, consulta realizada el 25 de Mayo de 2016.

del ciudadano frente a su obligación, pierden de contexto momentos que contradicen esa circunstancia. En otras palabras, dejan por fuera de análisis momentos en los cuales la institución tributaria no sólo tuvo su asentamiento en la coerción y el abuso.

El momento máximo del tributo como institución social no coercitivo, se encuentra en Grecia, en las liturgias de las ciudades estado, en las cuales se disponía de una mesa, en el centro del altar de la Polis, en la cual los ciudadanos depositaban su tributo de manera libre, y quien más donara, más respeto obtenía, pues el donativo se interpretaba proporcionalmente como el lazo de solidaridad para con sus pares.

Sin embargo hay que tener presente que en un principio el gasto público heleno era relativamente pequeño; y el concurso ciudadano iba hasta la financiación total de obras y edificios públicos por parte de incluso un solo ciudadano, resaltando que esta intensidad de acudir voluntariamente al fisco no se ha vuelto a repetir en la historia; y que mientras el tributo era voluntario para quienes gozaban de la ciudadanía, no así para los esclavos y metecos, quienes si se encontraban ante una situación absoluta de obligatoriedad⁴⁰.

Haciendo justicia con las posturas reduccionistas, es en la arista romana donde el tributo va a adquirir varios de sus rasgos identificadores, que aún hoy día son reconocibles, haciendo la advertencia

⁴⁰ SCHMÖLDERS, Günter. Óp. Cit. Historia de la imposición. § 2. Antigüedad; El pueblo griego fue testigo de un gran cambio en su aparato tributario al paso de tiempo, y se convirtió en un modelo de estudio, sus recaudos pasaron de unos 460 talentos al inicio, que, con el desarrollo del comercio, el recaudo llegó a quintuplicarse por cada puerto. Su esplendor como civilización fue de la mano con esta eclosión de recursos. También es donde se producen las primeras manifestaciones de representatividad, donde cada ciudad enviaba a sus delegatarios que se reunían en el Foro a debatir las cuestiones públicas que es lo que permite identificar los orígenes democráticos. También hacían parte del ingreso las multas, los costes, y las confiscaciones; los derechos de registro; *l'éponia* que consistía en una parte de las adjudicaciones públicas e igualmente una tasa proporcional exigida por la publicidad expuesta para la venta de inmuebles; los derechos de aduana; *l'ekatostai* primitivo impuesto al consumo que se cobraba en el mercado. Luego, con ocasión de la guerra del Peloponeso se instaura un tributo exigible únicamente en metálico, en plata, *l'eisphora* que se calculó sobre el patrimonio total –incluyendo inmuebles, muebles y esclavos– a una tasa del 1% que crecía hasta el 4%, dependiendo del monto en capitales más grandes. Sin embargo, al disiparse las nuevas contribuciones a las ciudades aliadas que no acudían al llamado de la misma manera, se inició una decadencia. NEURRISE, André. Óp. Cit. II. *La fiscalité athénienne du temps de Périclès*. Del gasto público helénico quedan referencias muy interesantes, una de ellas la ejecución de esos recursos, como por ejemplo en el Partenón, en donde a su entrada, en piedra y exhibido a la vista del público se detallaba el origen de esos recursos para información de los ciudadanos. National Geographic. Reconstruyendo el Partenón. Mega Construcciones.

de que no se puede caer en el facilismo de asimilarlo o equipararlo a las formas tributarias actuales sin mediar consideración alguna⁴¹.

El tributo como manifestación de fuerza impuesta al vencido, y deber al triunfador en contraprestación por protección, se lo debemos es a ese punto histórico de Roma⁴² de donde vendrá terminología aún vigente entre nosotros⁴³, con un significado diferente –ahora en el contexto de la teoría de la vinculación y al abrigo del Estado de Derecho-⁴⁴.

Ese florecimiento heleno en realidad se va a constituir en una gran excepción, que, aunque sirvió de piso para la estructura romana, muy poca de su influencia quedó al final, pero no por eso se justifica dejarla fuera de análisis.

Una de las principales formas tributarias que Roma heredó de Grecia fue la prestación personal de la obligación militar, que no se aplicaba con uniformidad pues dependía del nivel de poder político y riqueza de quien se tratase y que solamente va a ser unificado de una sola vez como únicamente aceptable en metálico hasta la mitad del siglo XV⁴⁵.

⁴¹ ARDANT, Gabriel. Historie de l'impôt. Óp. Cit. p. 64.

⁴² En el entendido de una teoría del tributo como saqueo, como pillaje, de una manifestación de fuerza ver Ibíd. 64 – 75.

⁴³ No así en el mundo Anglo, ver LARKING, Barry. International Tax Glossary. Óp. Cit. p. 186. “...*Impost: An alternative and somewhat old-fashioned term for tax. It refers particularly to a duty on imported goods and to clarification (by customs) of (imported) goods in order to assess the proper (import) taxes...*”.

⁴⁴ Muy a pesar de las consideraciones de las visiones reduccionistas que critican un uso eufemístico del lenguaje, y en este sentido, identifican la palabra impuesto con la idea de coerción, criticando el paso del uso del lenguaje de tributo a contribución, cuando en realidad se trataba del mismo vetusto impuesto medieval y romano. DIEP, Daniel. La evolución del tributo. Óp. Cit. p. 66.

⁴⁵ BERMAN J., Harold. La formación jurídica de occidente. Óp. Cit. p. 319 - 320.

Otros tributos recepcionados por Roma fueron el de sucesiones⁴⁶, el de ventas⁴⁷, los derechos de justicia y aduana⁴⁸. Ya el periodo posterior a Roma es la historia del tributo como imposición y origen de la norma escrita, momentos suficientemente documentados.

Un punto que no se puede dejar sin mencionar, es aquella diferencia que permite una identificación del tributo como un hecho distinto de la sanción de un ilícito, de una multa. La línea se trazó desde un inicio y es aporte de BERLIRI, de donde JARACH logra una definición más precisa del hecho gravado⁴⁹.

El punto radica en que el tributo es un producto directo del poder tributario, de la competencia normativa para el establecimiento de erogaciones obligatorias dada la realización del hecho gravado que supone la manifestación de una capacidad contributiva; a diferencia de las sanciones, las cuales no se derivan del ejercicio del poder tributario, no contienen un hecho gravado ni consultan la capacidad contributiva.

Durante un periodo de tiempo relativamente prolongado esto se observó como algo natural u obvio, sin embargo, con el advenimiento de nuevas formas “tributarias”, como los llamados “impuestos verdes” donde se pretende disuadir de conductas nocivas para el medio ambiente so pena del nacimiento de una obligación tributaria.

Para ello lograr ser de buen recibo se requiere que aquella exacción resulte de una consulta a la capacidad contributiva del sujeto a ser llamado al cumplimiento de la obligación, que necesariamente -

⁴⁶ Que en el devenir del tiempo se le fueron realizando exenciones, muy particularmente a los padres del causante único hijo y a los beneficiarios cuando eran infantes. También así se contemplaba una penalidad de un céntimo del testamento por cada mes de retardo en la lectura del testamento. NEURRISE, André. Óp. Cit. p. 19 - 41.

⁴⁷ ARDANT, Gabriel. *Théorie sociologique de l'impôt*. París: Imprimerie Nationale, 1965. p. 42. Muchos aspectos fueron objeto de un cambio radical en Roma, su largo espacio temporal fue una de las herramientas que lo permitió. Su ejército, fue de aquellas instituciones que experimento un gran cambio, pasó de ser aportación particular, de cada general (superior de cada *gens*), de manera transitoria según se requería, a uno propio de la República, permanentemente en pie. Se organizaba según rangos dentro de la estructura social. La obligación se cumplía ya acudiendo al llamado personalmente o en especie, aportando ya metálico, tierras o frutos de ésta o incluso esclavos.

⁴⁸ NEURRISE, André. Óp. Cit. p. 18.

⁴⁹ GARCIA NOVOA. César. El concepto de tributo. Op. Cit. p. 219 – 222.

para poder llamarse tributo- debe ese daño al medio ambiente, incrementar su patrimonio de tal manera que revele una capacidad contributiva y haga posible el llamado de contribuir a la carga pública, de no ser ello así nos encontramos frente a un uso incorrecto de conceptos y del lenguaje⁵⁰.

Con los elementos decantados anteriormente podemos ubicar conceptualmente al tributo, en una escala alta de abstracción, como el deber ciudadano de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Aunque sucede que no siempre se tuvo la concepción de tributo y su relación con la administración como una relación mediada por el derecho tal como la conocemos hoy día, aún sus presentes defectos.

El que medien una norma jurídica y garantías en cabeza del contribuyente es el resultado de un largo camino, y una conceptualización del tributo que desestime ese camino es incompleta, en tanto que, desconocería el origen del resultado actual, lo cual, en última instancia, deriva en la incapacidad de explicación de fenómenos superados.

En ese sentido, tal como se puede apreciar en el devenir histórico de la institución del tributo, que gran parte de su desarrollo no estuvo sujeta a mayores controles, se ejerció, sino de manera discrecional, si con muy pocos contrapesos, pero va a ser luego del paso de las monarquías absolutistas con su fuerte influencia del derecho divino, en donde el vínculo entre el Estado y el administrado se entendía como una relación de poder, en el cual era el sometimiento, a satisfacer una orden, la justificación del llamado de acudir al fisco⁵¹, en tanto se trataba de una competencia derivada de la soberanía, del poder de imperio, por lo cual había una supremacía, así entonces en el ámbito de la imposición, no había un plano de equivalencia.

⁵⁰ CORDOVA, Alex. El concepto de tributo. El principio de capacidad contributiva y el mito de los tributos medioambientales. En: Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario Estudios en Honor de Andrea Amatucci. Bogotá – Napoli: Temis – Jovene, 2011. Vol. II. p. 75 – 107.

⁵¹ Fisco entendido no de la manera contemporánea, como el arquetipo de la Administración que se encarga de la administración de los tributos, sino de su origen etimológico como el cesto, primeramente, de mimbre o caña y luego de elaborados tejidos donde se depositaban y transportaban las sumas recaudadas.

Los inicios de la determinación de la relación de poder se encuentran en la dogmática administrativista alemana de finales del siglo XIX, mucho después que el río del tiempo pasó por las más severas etapas de la discrecionalidad, cuando ya el Estado de Derecho se identificaba como un claro escenario distinto a sus antecesores dada la irreversible influencia de las revoluciones liberales⁵².

Esta concepción de la relación tributaria como relación de poder, se caracterizaba por la ausencia de derechos y garantías en cabeza del contribuyente, se atribuye su conformación y determinación a autores como MAYER, STAHL, VANNI, BALDO, BÜLLER, VOGUEL Y SCHNEIDER⁵³.

Sin embargo la teoría de la relación de poder surge como respuesta a la *propuesta del beneficio*, expuesta por Montesquieu en la época de la revolución, la cual consistía en que el tributo es un precio que el ciudadano reconoce al Estado como retribución de los beneficios que recibe a través de los servicios públicos que aquel le presta, y solo el goce concreto de la actividad pública justifica ese precio, que en esos términos tiene connotaciones de cambio, pues de esa manera se financian los costos de dichos servicios y beneficios de los que se sirve el ciudadano para poder realizar las actividades de producción que le generan riqueza o de los cuales se beneficia directamente⁵⁴.

Esta doctrina del beneficio se acusa de inadaptable, de insostenible, en tanto contiene una serie de insolencias que no permiten su adopción como fundamento de la imposición. La réplica se dirigirá en el sentido en que es un imposible absoluto realizar una equivalencia cuantitativa siquiera cercana al beneficio recibido por la acción estatal y la prestación cancelada por el ciudadano, dada la imposibilidad fáctica de dividir el beneficio realmente obtenido por cada uno considerado como un ente aislado de la sociedad, y ello hace imposible medir certeramente su precio debido al Estado⁵⁵.

Además, al ser el ciudadano un sometido de la soberanía, dicha relación no puede ser de cambio, pues no se encuentra ubicado en un plano de equivalencia. Esta sería la senda que se seguiría para la

⁵² PEREZ DE AYALA, José Luis. Potestad administrativa y relación jurídica. La concepción de la relación tributaria como relación de poder. En: Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública # 79. En este sentido igualmente MARTÍN QUERALT, Juan ET AL. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Madrid: Tecnos, 1998. p. 93.

⁵³ Ibid.

⁵⁴ TAPIA, Javier. Bases para un debido proceso tributario: tres categorías acerca de la relación entre el Estado y los contribuyentes. Revista chilena de derecho, Volumen 32 # 2.

⁵⁵ Ibid.

edificación de la teoría del poder, así se edifica sobre la base de la sujeción del administrado al soberano, en donde el tributo es un derivado directo de la soberanía de éste, de su poder de imperio, al cual no se le puede anteponer objeción alguna, donde el poder de imposición es una cualidad que le pertenece sin necesidad de norma jurídica que lo habilite para ello ni se encuentra comprometido a finalidad alguna, el súbdito debe obedecer pura y simplemente las órdenes del príncipe y de sus funcionarios⁵⁶.

Recordemos que no ocurre una ruptura total del tránsito del Estado monárquico al pos-revolucionario liberal, por el contrario la infraestructura del príncipe –que ya era operativa y había comprobado ser útil- es aprovechada para asegurar el cumplimiento de la Ley ya no decretada por el príncipe, sino ahora, aprobada por la Asamblea, teniendo como base el derecho de policía, que igualmente ya existía y que precisamente tenía un gran desarrollo en las zonas bávaras, que pueden ser las explicaciones al por qué y cómo se produce un tránsito a estas circunstancias⁵⁷.

En el entorno de la relación de poder, entendida como una sujeción del administrado a la voluntad soberana, donde se predica es la existencia de un deber de obediencia absoluto, mediada por el derecho de policía, fundamentado en términos autoritarios, dadas las raíces castrenses de su esencia, se entendía lógico cómo las decisiones y actos de la administración se originaban en una orden discrecional, que ni siquiera publicación requerían, basada en una relación de poder que no era derecho, pues no eran normas “*civiles: aquellas que regulan derechos subjetivos o prestaciones reciprocas*” ni de “*justicia: en las cuales se buscaba la corrección del acto o hecho*” las cuales si vinculaban al aparato administrativo⁵⁸.

⁵⁶ PEREZ DE AYALA, José Luis. Potestad administrativa y relación jurídica. Óp. Cit. Se emplea la expresión príncipe en el entendido de la obra de Maquiavelo siguiendo los usos de la doctrina, como aquél que detenta la competencia, el poder, no en su sentido lato como segundo sin mando, a la espera de ascenso.

⁵⁷ ROMANO, Santi. Corso di Diritto Costituzionale, citado por CAZORLA PRIETO, Luis María. El poder tributario en el Estado contemporáneo: Un estudio. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981. p. 98. Recordando en palabras de BERMAN “...Hasta las grandes revoluciones nacionales del pasado –la revolución rusa de 1917; las revoluciones francesa y norteamericana de 1789 y 1776; la revolución inglesa de 1640; la reforma alemana de 1517- acabaron por hacer las paces con la tradición jurídica que ellas mismas o algunos de sus dirigentes se había propuesto destruir...”. BERMAN J., Harold. La formación jurídica de occidente. Óp. Cit. p. 15. Mucho se le debe de la configuración actual del Derecho Tributario al pueblo Bávaro, es gracias a sus aportes que se ha logrado construir una teoría y dogmática como la actual, y uno de ellos de innegable importancia fue la expedición de la Ordenanza de 1919. ALVAREZ, Julio Fernando. Curso de Derecho Tributario I. Parte General. Facultad de Jurisprudencia, Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, curso de verano, Bogotá 2013. Documento sin publicar.

⁵⁸ D’Amati N., *Il Diritto tributario e la tradizione giuridico-finanziaria italiana. En “studi in onore” di A.D. Gianini, Milan, Giuffrè, 1961*, ps. 407, 422 – 423. Citado por PEREZ DE AYALA, José Luis. Potestad administrativa y relación jurídica. Óp. Cit. Para este caso en particular el Conde de Cedillo retoma las palabras de Orlando de la introducción italiana de la obra de Jellinek *System der subjektiven rechte* de 1911 reeditada en el *Diritto pubblico generale, Scritti varri* de 1954, y se refiere a que las razones que explican la indicada

Como respuesta a esa construcción desproporcionada es que surge la teoría de la relación jurídica, derivada ya no del poder de policía sino del derecho obligacional *ius privato*, y que modifica considerablemente el panorama, cambiando los centros dinámicos de su concepción. La doctrina en general reconoce el aporte a Giannini, quien realizó el mérito de haber construido el concepto de la relación jurídico tributaria, el cual requiere para su concepción, de un completo contenido de legalidad, no solo formal sino así también en su contenido, lo cual permite ajustar el comportamiento de la administración en los términos del ordenamiento.

Con los elementos esbozados, nos podemos ubicar en una escala media de abstracción del concepto de tributo, concebido en la dinámica del Estado de Derecho, en un énfasis obligacional, mediado por una relación jurídica, como aquella prestación económica obligatoria, resultado del ejercicio del poder tributario, que se diferencia de otros ingresos corrientes del presupuesto público en tanto los demás no cumplen necesariamente con estas características.

Las últimas reflexiones se presentan en el novedoso movimiento que pretende una introducción de la moralidad en la obligación tributaria. Esto como resultado de los más recientes escándalos de las grandes multinacionales en lo relacionado con los impuestos que pagan⁵⁹.

concepción –refiriéndose así a la relación de poder- que pueden resumirse así: “...la persistencia de una serie de factores históricos, políticos y sociales que conducen a la perpetuación de una ideología absolutista en el pensamiento jurídico alemán, que se mueve así a través de unas coordenadas históricas muy diversas de las que presidían la evolución de los países latinos por el mismo tiempo, ...la doctrina alemana a partir de la obra de Gerber está orientada por una construcción de las relaciones entre el individuo y el Estado, que tratan de eliminar toda fundamentación del derecho natural... el precio a pagar por éste planteamiento es claro: un excesivo formalismo jurídico que conduce, rápidamente, al positivismo; lo anterior lo lleva a concluir como la relación entre el ciudadano y el Estado es formalmente jurídica, pero cuyo contenido no es de Derecho.

⁵⁹ Entre las muchas referencias de los medios de comunicación dadas las dimensiones del escándalo se pueden tener en cuenta: VENEGAS, Néstor. Evasión y elusión tributaria, multinacionales en la mira. En: Opinión Economía. 2014. Texto disponible es línea: <http://blogs.cooperativa.cl/opinion/economia/20140611172708/evasion-y-elusion-tributaria-multinacionales-en-la-mira/>. Consulta realizada el 6 de Junio de 2016; elEconomista.es. 'LuxLeaks': Luxemburgo firmó cientos de acuerdos secretos con empresas para evitar impuestos (2014) – Texto disponible en línea En: <http://www.eleconomista.es/economia/noticias/6221631/11/14/Luxemburgo-un-paraiso-de-elusion-fiscal-dentro-de-la-UE-casi-350-multinacionales-afincadas.html>. Consulta realizada el 6 de Junio de 2016; MORALES, Amílcar. La evasión de impuestos de las multinacionales oscurece el panorama europeo (2013). Texto disponible en línea En: <http://www.bolpress.com/art.php?Cod=2013112504>. Consulta realizada el 6 de Junio de 2016; HOULDER, Vanessa. La guerra por los impuestos (2013) | ELESPECTADOR.COM. Texto disponible en línea En: <http://www.elspectador.com/noticias/economia/guerra-los-impuestos-articulo-424147>. Bogotá, Colombia. Consulta realizada el 6 de Junio de 2016 y ¿Se acabó eludir impuestos para Apple,

La discusión se presenta así, cuando sin incurrir en situaciones ilegales, los impuestos a cargo son tan bajos que se vuelven moralmente reprochables. Ante ello la OCDE viene proponiendo un marco de buenas prácticas donde los modelos tributarios basados en la legalidad permitan un concurso del contribuyente en términos de justicia y equidad⁶⁰.

1.3. EL TRIBUTO LEGÍTIMO Y LA LEGITIMIDAD DEL TRIBUTO

Una vez abordados los conceptos de legitimidad y de tributo, situados en una escala media de abstracción, consideramos oportuno lograr una integración de los mismos para lograr una idea concluyente sobre la legitimidad del tributo en el Estado Social de Derecho.

Retomando las conclusiones abordadas en el primer acápite, moldeando a nuestros intereses particulares en este esfuerzo la hipótesis de trabajo de MARTINEZ FERRO para la evaluación de la legitimidad, podríamos formular un cuestionamiento óptimo para el caso en cuestión, más o menos de la

Amazon, Google o Starbucks en la Unión Europea? (2014) - 20minutos.es. Texto disponible en línea En: <http://www.20minutos.es/noticia/2173164/0/pagar-menos-impuestos/google-amazon-apple/paises-union-europea/>. Consulta realizada el 6 de Junio de 2016.

⁶⁰ GARCIA NOVOA, César. El derecho tributario actual. Innovaciones y desafíos. Bogotá: ICDT, 2015. Toda esta discusión es la que inicia y concentra la política de BEPS que se enfrenta a las dificultades de las diferencias propias de las familias de derecho en acción del contexto internacional y lo complejo de sacarlas adelante, ya que para ello cada una tendrá que ceder algo propio de su identidad, en lo que avanzaremos en otra mutación más del Derecho. Todo esto se inició en la propia estructura del Estado de Derecho y el principio de legalidad, cuando el contribuyente empezó a realizar interpretaciones del ordenamiento en contra del Estado, realizando esquemas de planeación tributarias que erosionaban la base gravable de tal forma que el impuesto a cargo era mínimo o nunca se daba el nacimiento del hecho gravado sin mediar ilícito alguno. Estas posturas moralistas en la obligación tributaria conllevan a grandes contradicciones ya que llevan a considerar cuestiones que se suponen están al margen del cumplimiento de la Ley, como por ejemplo la moral. Los sistemas legales basados en el principio de legalidad presentan serios problemas al considerar ¿cómo hacer tributar a un contribuyente ante la potencialidad -mas no realización- del hecho gravado? Las interpretaciones sofisticadas que permiten una baja o inexistente tributación, conllevan a una problemática superior a la reducción de recaudo, y es que alimentan la desigualdad entre los contribuyentes, haciendo entonces que el recaudo se concentre en espacios donde no se presenten esas sofisticaciones, generalmente en el ciudadano de a pie, lo que da lugar a la inmoralidad que propicia la tributación del tonto o de aquel que no fue capaz de evitar el impuesto, lo que desdibuja el principio de igualdad y crea muchas distorsiones en el sistema.

siguiente manera, ¿en qué se diferencia la prestación económica exigida por una banda de ladrones, de la obligación tributaria exigida por un Estado legítimo?⁶¹.

Cuadro 1

¿En qué se diferencia la prestación económica exigida por una banda de ladrones, de la obligación tributaria exigida por un Estado legítimo?



Estas consideraciones que parecieran ser absolutamente abstractas resultan no serlo tanto en realidad, pues ejemplos de la vida real existen, casualmente entre nosotros, y vale la pena traerlos a colación, pues son muy oportunos a la hora de desarrollar el discurso.

Recordemos el caso de la “Ley” Número dos (2) dictada por las FARC en los territorios del Caguán en el marco de la zona de distensión para los diálogos de paz del gobierno Pastrana⁶².

⁶¹ SCHMÖLDERS señala como el cuestionamiento ya fue realizado por Santo Tomás de Aquino bajo la siguiente formulación: “...¿Puede haber rapiña sin pecado? Si los príncipes exigen de los súbditos lo que según justicia se les debe para conservar el bien común, aunque empleen la violencia no es rapiña. Pero si los príncipes toman injustamente algo por la violencia, es rapiña, lo mismo que el latrocinio...”. THOMAS V. Aquino. Summe Theologie, Stuttgart (1954), Vol. III p. 323. Citado por SCHMÖLDERS, Günter. Óp. Cit. p. 23.

Cuadro 1. A la izquierda, Manuel Marulanda Vélez (Jefe histórico de las FARC, ya fallecido) en primer plano junto con Jorge Briceño Suarez “Mono Jojoy” (dado de baja en la operación Sodoma) y Alfonso Cano (dado de baja en la operación Eliseo) por entonces en la zona de distensión del Caguán en el año 2000, durante los diálogos de paz del gobierno de Andrés Pastrana. Fuente: <http://asoperiodistas.es.tl/FARCPOLITICA.htm>. No

Desde el punto de vista del modelo legal formalista, la diferencia inicial y primer punto de solución de la cuestión, es que la legitimidad de la prestación exigida por el Estado legítimo, aún sin el concurso de la voluntad del obligado tributario, se funda en la fuerza de la legalidad, en la obligatoriedad de su cumplimiento, por sus propios términos establecidos en el ordenamiento, es decir, porque la Ley lo hace obligatorio, a tal punto que incluso en contra del querer del obligado tributario, se satisface su crédito el Estado, porque así lo establece el ordenamiento, lo cual abre la pregunta de si la última ratio es la fuerza, ¿en qué se diferencia de una banda de ladrones?

Desde esta perspectiva la respuesta es bastante compleja. Si lo único que sostiene al tributo es la fuerza, ya del ordenamiento, ya de la coacción incluso de la banda de ladrones, sigue siendo fuerza, y en sentido no se distinguirían más allá de la calidad de quien ostente esa fuerza.

Así, se distingue entonces entre una vulgar -o incluso sofisticada- banda de ladrones que ejerce la fuerza por las armas, de las autoridades del Estado, que en el extremo pueden hacer coactivo el pago de su crédito a través de los canales establecidos por la institucionalidad, dada la competencia y reconocimiento que les otorga la Ley y el ordenamiento.

Desde el punto de vista del modelo que considera a la legitimidad como una legalidad democrática, la legitimidad de la prestación pecuniaria se fundamenta tanto en la formalidad de la Ley

es que las FARC EP sean el único caso típico para mostrar, muy por el contrario, también así se podrían poner sobre la mesa casos como el de las Autodefensas, las llamadas Bacrim o cualquiera otro de los actores armados en el conflicto colombiano, sin que decir de los carteles de la corrupción; el diferenciador entre todos estos actores es la altanería, altivez y displicencia de este movimiento guerrillero en ese momento en particular de la historia colombiana.

A la derecha, El ministro de hacienda Mauricio Cárdenas y el Director de la DIAN Santiago Rojas en rueda de prensa con ocasión de los papeles de Panamá, en el cual invitaban a declarar los activos en el extranjero antes que se hicieran efectivas severas multas. Fuente: Diario el Espectador Mayo 17 de 2016. Para el momento de realización de este texto apenas se estaban dando a conocer los términos un acuerdo sobre cese al fuego bilateral, luego de cuatro años de diálogos en la Habana, el cual se anunció su sostenimiento a pesar de la derrota del plebiscito del dos de Octubre de 2016, con la firma definitiva de la paz realizada en Cartagena.

⁶² RUEDA María Isabel. La 002. Disponible en: <http://www.semana.com/opinion/articulo/la-002/42102-3> ; véase así también: <http://www.dinero.com/edicion-impresa/caratula/articulo/la-ley-del-monte/182422> y ESTRADA GALLEGOS, Fernando. Las metáforas de una guerra perpetua: estudios sobre pragmática del discurso del conflicto armado colombiano. Medellín: EAFIT, 2004. p. 143 y ss. Así también: <https://www.youtube.com/watch?v=XXCvmlQ5Di0> .

que establece esa prestación, como en la finalidad de los recursos que se obtienen para el sostenimiento y satisfacción de los intereses públicos en términos de justicia y equidad para el contribuyente mismo.

Así, no sólo se predica su concurso mediante la participación en el debate democrático, aún con los problemas y deficiencias del sistema y proceso políticos, sino también, con su compromiso para con la sociedad, la cual igualmente se debe al ciudadano. No puede dejarse de lado la finalidad empleada para los recursos que se obtienen mediante el ejercicio del poder tributario, punto bastante exigente que engrandece el deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Así entonces no se puede llegar a la conclusión, salvo caer en un desmedido yerro, de considerar las dos situaciones símiles o incluso aún iguales. Casos de extorsión y vandalismo como el materializado por las FARC EP en la Ley 002 leída en el Caguán en el marco de los diálogos de paz del Presidente Pastrana Arango no pueden ser considerados como tributos, ni siquiera ilegítimos, en este sentido se trata de un acto de boleteo, de extorsión, no es un tributo ilegítimo, es un hecho por fuera del marco de la legalidad, es un acto extorsivo⁶³.

Recordemos como del hecho gravado de la Ley 002 de las FARC EP es que se encuentran incomodas similitudes con el posterior Impuesto al Patrimonio, que luego sería adoptado por la institucionalidad en el Gobierno de Álvaro Uribe Vélez.

Así, la expresión tributo ilegítimo debe ser empleada no en el marco de cuando la prestación económica es exigida por una banda de ladrones, dado que eso corresponde a un delito, y en ese sentido a un acto por fuera de la institucionalidad, por fuera del derecho, sino cuando dentro de la misma institucionalidad no se satisfacen los criterios establecidos en el ordenamiento para la conformación de un tributo, salvo que asumamos entonces que cuando el Estado se sale de los cauces de su actuar queda en la misma situación de la banda de ladrones⁶⁴.

⁶³ En este sentido totalmente en desacuerdo con la terminología propuesta de *tributación extralegal* por VAZQUEZ-CARO, Jaime y SLEMROD, James. Cuestiones en la administración de impuestos. Óp. Cit. p. 261 y ss.

⁶⁴ Uno de los muchos casos: En particular de los bonos de paz. Ley 487 de 1998 y el Decreto 081 de 1997, bajo el ministerio de José Antonio Ocampo; difícil de olvidar al exministro de Hacienda Rudolf Hommes, quién en declaraciones a la prensa, riéndose, se ufana de cómo mientras se realizaba el control judicial, ya fuera de constitucionalidad o de legalidad, se lograba realizar la mayor parte del recaudo.

Entonces, empleando los modelos formulados por MARTINEZ FERRRO, ¿Que sucede al considerar la pregunta a los modelos de legalidad formalista y de legalidad democrática en torno a la legitimidad del tributo? ¿Cuándo un tributo es legítimo?

Un tributo será legítimo desde la visión legal formalista siempre que en su realización -desde el establecimiento hasta la realización del gasto pasando por la declaración y pago- se hayan satisfecho las formalidades previstas en el ordenamiento, en ese limitado ámbito de acción de la producción de normas, en tanto cumpla con las formas como se establecen los tributos, para nuestro caso, que se cumplan las condiciones establecidas en la Constitución, la Ley quinta y la jurisprudencia aplicable.

Por el contrario, para la visión de la legitimidad democrática, adicionalmente a lo contemplado por la visión formalista, exige la satisfacción de unos valores, de unas finalidades, para que pueda considerarse legítimo, así, no es suficiente con que se satisfagan los lineamientos contemplados en el ordenamiento para la producción de normas, incluso no se espera nada menos de quien detenta esa competencia. Circula su exigencia, sobre el concurso del ciudadano al proceso democrático y la calidad de la democracia, sobre la destinación y real uso de los recursos recaudados, sobre la capacidad contributiva consultada en términos reales de justicia, así entonces es mucho más que la mera legalidad.

Una visión de enfoque con alcances que cuestionan más allá de la mera formalidad, que para el caso de la democracia adquiere particular interés, en el caso detallado de HABERMAS donde la democracia es más que acudir a las urnas, y consiste en toda una institucionalidad garantista con las libertades y el desarrollo del ser humano en sociedad⁶⁵, que no solo exige el cumplimiento del ciudadano, sino también, observa el destino y uso de esos dineros recaudados en ejercicio del poder tributario. En este punto en particular es pertinente recordar cómo la DIAN ya había sido catalogada como la administración de impuestos más corrupta del planeta hace ya un tiempo, y si bien es cierto que se ha dejado de realizar

⁶⁵ HABERMAS, Jürgen. Facticidad y validez. Trotta, 1998.

dicho ranking⁶⁶, las noticias sobre complicaciones en su actuar siguen figurando, y cada vez de mayor envergadura⁶⁷.

Para el caso particular del valor de la justicia en la obligación tributaria desde la óptica de la legitimidad como legalidad democrática si es pertinente realizar un alto en el camino y realizar un par de consideraciones.

Es común en la doctrina colombiana que se encuentre la afirmación por medio de la cual se sostiene que la obligación tributaria cumple con las finalidades de justicia típicas del tributo moderno, y en ese sentido se cita el art. 683 del Estatuto Tributario⁶⁸.

Retomando la lectura de ese artículo en particular, es de destacar *que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia*, espíritu el cual hay que advertir, no es definido por la

⁶⁶ VAZQUEZ-CARO, Jaime y SLEMROD, James. Cuestiones en la administración de impuestos. En: Bases para una reforma tributaria estructural en Colombia. Bogotá: Banco de la República. Fedesarrollo, 2006. p. 264.

⁶⁷ Para citar solo un caso el del zar de la chatarra James Arias Vasquez que llegó a tener repercusiones internacionales con la República Bolivariana de Venezuela; pero se puede tener cualquier otro en cuenta, como el escándalo del fraude en la facturación (El Tiempo, 13-05-2014); o uno cualquiera el de la devolución de IVA (El Tiempo 12-08-2011), últimamente tenemos el de migración Colombia <http://www.rcnradio.com/audios/ocho-personas-capturadas-por-escandalo-de-corrupcion-en-migracion-colombia/>; no son de extrañar esta clase de noticias en los medios.

⁶⁸ República de Colombia. Estatuto Tributario. Libro V. Título IV. Determinación del impuesto y establecimiento de sanciones. Capítulo I. Normas Generales. -Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 31-. Art. 683. *Espíritu de Justicia*. Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación. Se puede consultar a BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. Bogotá: Ediciones Rosaristas, 1998. Otra de las normas de obligatoria referencia en este caso es el Art. 95 de la Constitución Nacional en su numeral noveno, así: República de Colombia. Constitución Nacional. Título II. De los derechos, las garantías y los deberes. Capítulo V. De los deberes y obligaciones. Art. 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades. Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes. Son deberes de la persona y del ciudadano: "... 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad...". Nosotros no somos ajenos a la afirmación de BERMAN en el sentido de cómo las revoluciones hacen las paces con la tradición jurídica que se buscaba restablecer o sustituir, en nuestro caso la Constitución del 91, tolera la legislación expedida en vigencia de su antagonista la constitución regeneradora, que no es una novedad, ya antes varias constituciones lo habían realizado.

norma misma ni ninguna otra, e inmediatamente continua, *que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.*

Desde la noción de la legitimidad como legalidad formal, esto es, de un contenido puramente normativo, su contenido se puede tener como totalmente aceptable, en tanto atienda las formas de producción normativa, así, la Ley es la que contiene aquello con lo que el contribuyente debe contribuir y no hay más discusión.

Pero,

¿Qué pasa si la Ley es injusta?

¿Qué pasa si no consulta en realidad la capacidad contributiva?

¿Qué pasa con las sanciones que sobrepasan en mucho la manifestación de capacidad contributiva o el Hecho Generador, esto es, las sanciones superiores al impuesto a cargo?⁶⁹

Es lo particularmente relevante en este punto al realizarse la consideración, pues si recordamos este era uno de los aspectos débiles que se le realizaba al modelo formalista, en particular, y era que no podía dar cuenta al caso de la legalidad injusta, y en este sentido ¿se puede considerar legítima una injusticia por el sólo hecho de estar permitida por la normatividad?

⁶⁹ Uno de cualquiera de los casos a disposición, por ejemplo, el de José Daniel Jiménez, que por no haber consignado un IVA de valor de cinco millones ciento setenta y seis mil pesos, fue condenado a treinta y seis meses de prisión y una multa adicional de diez millones trescientos cincuenta y dos mil pesos. Diario El Tiempo. Miércoles 01-03-2015. En este caso es pertinente realizar un par de precisiones, una es la multa que se deriva del incumplimiento del deber tributario, y otro es el impuesto a cargo. Y si bien es reprochable la omisión del cumplimiento de un deber ciudadano, que merece una corrección, lo relevante a considerar es el monto de esa sanción, ¿hasta dónde es justa? Políticas duras para buscar el cumplimiento del deber ciudadano se explican en circunstancias donde se logra cierto nivel de éxito, pero entre nosotros con los niveles de evasión e incumplimiento, ¿esta clase de medidas logran su finalidad? ¿se aplican con uniformidad en todos los casos? Las cifras lo cuestionan fuertemente, pues si funcionaran no se presentaría la problemática de elusión y evasión en las proporciones que se reportan. Ello indica que la solución debe ser otra diferente a la vía altamente represiva.

Muy distinto es el caso para el modelo de la legitimidad como legalidad democrática, en donde una norma válida –esto es producida en observancia de los términos del ordenamiento y vigente-, puede ser objeto de cuestionamiento en su legitimidad si no satisface los valores y finalidades del ordenamiento, si no cumple con una materialidad de justicia, para el caso en cuestión, puede impugnarse la aplicación de una norma injusta, aspecto que no tolera el modelo legal formalista.

Habrán visiones pesimistas en la respuesta a cual modelo adoptar, y en ese sentido sería más fácil correr por los cauces del tradicionalismo, y cerrar los ojos a una injusticia, teniendo como dogma la aplicación de la Ley, trayendo a colación la clásica y trillada locución formalista, *Dura Lex sed Lex*, conteniendo la seguridad interna que el ordenamiento actúa así, sin considerar los niveles de eficacia.

Sucede que ya en el pasado la teoría tributaria se ha medido a esta clase de situaciones, y aunque al principio los detractores dicen que resulta siendo una impropiedad, lo cierto es que ha salido adelante en esos momentos.

Podríamos reseñar un primer momento en el montaje e implementación de la obligación tributaria como relación jurídica y ya no como una mera relación de poder, cuando el maestro de Pisa cambia los centros dinámicos y los reubica de posición, de total sometimiento al del libre concurso al sostenimiento de las cargas públicas –en el entendido que el ciudadano es libre de desplegar la conducta que lleva a la realización o no del hecho gravado-, cuando cuestiona la viabilidad a una negación de derechos y garantías del contribuyente y propende por una relación de igualdad. Todo esto sólo fue posible superando la visión formalista del derecho, y haciendo extensiva su connotación como una obligación plena de derecho.

La doctrina no se estancó, ni el tema se quedó atrás, aun recientemente se sigue impulsando el proceso “...*La regla tributaria no es derecho sólo por pertenecer a una fuente positiva que explícitamente grava un acto o hecho, aun cuando tal fuente sea de carácter legal. Además, resulta imprescindible la identificación de su*

*contenido con el sentido de lo correcto tributario establecido en el modelo constitucional y en las creencias compartidas por la comunidad correspondiente sobre el sentido y los límites del aporte contributivo...*⁷⁰.

La respuesta del modelo legal democrático es más completa y contiene un valor de justicia, no anclado únicamente en un criterio formalista, sino que llama a una concreta materialización, con la consecuente exigencia de una mayor elaboración.

Pero, así como tenemos casos complicados, espinosos y preocupantes, como muestra de nuestra diversidad, también tenemos casos del otro extremo, y en ese ámbito a lo contrario a la extorsión ejercida por actores armados por fuera de la institucionalidad, y los excesos de las autoridades competentes tenemos situaciones bien diferentes, es el caso de la sobretasa al impuesto predial propuesta a la ciudadanía por el entonces alcalde de Bogotá Antanas Mockus Sivickas.

Se trataba de un renglón adicional en el formulario del impuesto predial de la ciudad de Bogotá, en el cual el ciudadano tenía la opción -libre de norma coactiva alguna- de poder cancelar un diez (10) por ciento, adicional al valor de su impuesto a cargo, para el financiamiento de determinados programas prioritarios⁷¹, pero ya sabemos por delimitación metodológica que esta prestación escapa a la dimensión de tributo, lo cual no le resta importancia en lo absoluto, antes por el contrario, demuestra que el ciudadano no requiere única y exclusivamente de un poder coaccionador, obligante, para acudir al sostenimiento de la carga pública.

Aunque así también hay que señalar el cómo del comportamiento de recaudo de ese sí, gracioso donativo, ha sufrido unos niveles de descenso considerables, esto ante el rechazo ciudadano de las últimas administraciones que mostraron unos descarados niveles de corrupción con un desacelerado

⁷⁰ CRUZ DE QUIÑONES, Lucy. Caracterización actual de la tipología tributaria. Óp. Cit. p. 164

⁷¹ Diario El Tiempo, Marzo 19 de 2002, recurso electrónico disponible en: <http://www.eltiempo.com/archivo/documento/MAM-1346512> ; Caracol Radio Marzo 18 de 2002, recurso electrónico disponible en: http://caracol.com.co/radio/2002/03/18/economia/1016406000_125164.html y SILVA NEGRINIS, Eugenia. Bogotá: de la construcción al deterioro 1995 – 2007. Bogotá: Ediciones Rosaristas, 2009. p. 85 y ss.

acompañamiento en materia de obras e inversiones, lo cual hizo que el sentimiento ciudadano sobre su contribución cayera a niveles que se consideraban superados⁷².



Una caricatura de Matador muestra el descontento y desilusión de ese momento, cuando el ciudadano con rígida mueca de resignación se desliga de su dinero y este cae en el centro de uno de los grandes embajadores bogotanos, uno cualquiera de los inmensos cráteres sempiternos que adornan sus calles.

⁷² BROMBERG, Paul. Impuestos y cambio cultural en Bogotá 1992 – 2011 realidades y ficciones. Bogotá: Universidad Nacional, 2016. p. 35 y ss.

2. DEL RÉGIMEN DE ESTAMPILLAS DEPARTAMENTALES, SU CONTEXTO Y SITUACIÓN ACTUAL

Objetivo principal del presente capítulo es lograr una visión contextual del tributo de estampilla, en el ámbito departamental, desde el marco constitucional hasta su dimensión legal, sin ahondar en el detalle territorial -es decir, sin analizar cada Ordenanza en particular-, alcanzando un bajo nivel de abstracción respecto de los demás tributos departamentales

Para lograrlo se desarrollan varias temáticas que permiten desplegar esa visión integral en el marco indicado, delimitando así el campo sobre el cual posteriormente -en el capítulo tercero-, se realizará el examen de su legitimidad.

En ese orden de ideas, en un primer momento nos disponemos a describir la ubicación conceptual del tributo de estampilla en el contexto de los tributos colombianos; seguidamente la comprobación de su estado del arte; y finalmente su situación actual.

Los tributos del régimen colombiano, al igual que los de cualquier otro Estado, son susceptibles de clasificación.

Dentro de las muchas posibles formas de organización, una de ellas atiende el factor territorial, que observa la jurisdicción de que se trate, y para ello entonces es necesario tener en cuenta las disposiciones pertinentes de la Constitución Nacional en lo relativo a su orden territorial, que son la nación; los departamentos; distritos y municipios⁷³.

⁷³ En la extensa e imprescindible obra del Dr. Mauricio Plazas Vega, se encuentra una visión muy completa y estructurada que propone una significativa cantidad de formas posibles de clasificación, entre ellas: de acuerdo al sistema fiscal de impuesto único o sistema fiscal complejo; la de clásica observación por la doctrina en directos e indirectos; en reales o personales; desde el importe tributario y consideración a la capacidad contributiva; desde la visión de la ecuación dinámica económica; según el campo de aplicación; según la figuración en el presupuesto público; en razón a su neutralidad; desde la concepción del comercio internacional

Se realiza la advertencia que, abriendo un breve paréntesis, que el texto constitucional continúa he indica adicionalmente la existencia de entidades territoriales indígenas, aspecto que significó un hito en nuestra experiencia jurídica en tanto otorgó un reconocimiento que anteriormente no se le había dispensado a la población ancestral⁷⁴.

Pero a pesar de ello, de ser entidades territoriales, éstas no han contado con el interés de la doctrina especializada en el fenómeno tributario, lo que se puede explicar en que para éste sector de la doctrina colombiana su interés se presenta en círculos de acción muy particulares, y reporta un grado de acción muy específico por el impuesto de Renta e IVA, pero en mayor medida aún, a aquel, aspecto que no ignora “las modas intelectuales” a las cuales se les aplica⁷⁵.

Éste fenómeno concentrador lleva a lo que hemos denominado como renticentrismo, fenómeno en el cual la mayor cantidad del despliegue intelectual se descarga en el impuesto de Renta, que hay que

y el ámbito espacial, dentro del cual se encuentran los supranacionales y los nacionales. PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Tomo II. Bogotá: Temis, 2010. p. 255 – 393. Entendiendo el término *Jurisdicción* en su acepción competencial, en el de potestas, en el de atribución de competencias, que en el marco del Estado de Derecho es el que delimita la capacidad para actuar. Respecto de la denotación y connotación de la palabra Ver: BIELSA, Rafael. Los conceptos jurídicos y su terminología, Óp. Cit. p. 47-51. En lo relativo a las diferentes jurisdicciones del Estado Colombiano: República de Colombia. Constitución Nacional. Título I. De los principios fundamentales. Artículo 1.- “... *Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales...*”; Título XI. De la organización territorial. Capítulo 1. De las disposiciones generales. Artículo 286.- “...*Son entidades territoriales los departamentos, los distritos, los municipios...*”. (Cursivas fuera de texto).

⁷⁴ BAENA, Samuel. La autonomía de las entidades territoriales indígenas. *Revista Digital de Derecho Administrativo* n.º 13, Universidad Externado de Colombia, pp. 99-133. Citando a Salamanca señala muy agudamente como la población ancestral dejó así de ser una pálida estadística demográfica, y logro el interés del ordenamiento jurídico propio y así también del internacional, aunque ello no signifique necesariamente un estado de plena libertad, lo que puede ser visto como una forma diferente de dominación, otra más, que no deja de ser la misma que desde la conquista no ha cesado. Texto disponible en línea: <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/Deradm/article/view/4188/4811> , consulta realizada Junio 12 de 2016.

⁷⁵ De esta manera puede ser observada la historia de la doctrina, cualquiera que ella sea, como la española, la italiana e incluso la misma alemana; pero en el caso de la colombiana los protagónicos circundantes son los impuestos de Renta e IVA los cuales son la base a los que se les ponen los colores que sean al uso. Últimamente, en pleno siglo xxi, el tono lo da la tributación internacional, lo cual puede tener muchas explicaciones que no vienen al caso desplegar. Sin embargo, se da la presencia de autorizados doctrinantes que a pesar de atender las necesidades de los lectores no pierden de vista los problemas relevantes para ellos, así, el derecho constitucional, el procedimiento, las ideas políticas o los problemas de la tributación sub-nacional presentan desarrollos constantes, pero hay que decirlo, se trata de una minoría.

decirlo, es el que reporta el mayor comportamiento de recaudo, el que mayor incidencia histórica tiene⁷⁶, pero cierto así también es que existen muchos más -no se sabe a ciencia cierta cuantos con exactitud, pero de seguro si, más de los que deberían- tributos en el Estado colombiano, que representan las mismas o incluso mayores complicaciones.

Esa falta de interés en tributos diferentes a Renta o IVA explica que no se cuente con una suficiencia de estudios -la que incluso se puede predicar también a la propia imposición territorial-, de ahí que el déficit de análisis en lo que respecta a las entidades territoriales indígenas, particularmente en su aspecto tributario, sea un escenario completo por abordar, en donde muy seguramente éstas entidades territoriales especiales no han necesitado del desarrollo de la Ley orgánica de establecimiento de competencias normativas (Art. 288) para el establecimiento de sus propios tributos⁷⁷.

La escasa propensión en adelantar continuadas observaciones a la tributación sub-nacional es el reflejo de la falta de interés del legislador en la materia, como directo relejo de la fuerza centrífuga del centralismo, en donde mientras el sector central en los últimos cuarenta años presenta la honrosa cifra de 32 reformas tributarias, el sector sub-nacional apenas 3, haciendo la salvedad que muchas de las reformas nacionales contienen capítulos territoriales pero no por ello logran ser una reforma territorial⁷⁸.

⁷⁶ LOZANO RODRIGUEZ, Eleonora y RAMIREZ OCAMPO, Andrés Felipe. Eficacia normativa en materia tributaria. Derecho público No. 35, Julio – Diciembre 2015, Bogotá Universidad de los Andes. p. 7. Texto disponible en línea: https://derechopublico.uniandes.edu.co/components/com_revista/archivos/derechopub/pub548.pdf , consulta realizada el 4 de Junio de 2016. Las cifras del cuadro propuesto por éstos autores son muy sugestivas, y aunque no se señala con especificidad la metodología la fuente da pronóstico de crédito, si se observa con cuidado el recaudo por Renta en diez años nunca bajo del 49.1% del total de los ingresos tributarios.

⁷⁷ BAENA logra señalar con propiedad como la ausencia de un marco normativo adecuado, ha impedido la conformación propiamente dicha de las Entidades Territoriales Indígenas, y en este aspecto en particular aclaro que, si bien la normatividad aplicable hoy día no lo permita por las diferentes causas que allí se señalan en extenso, cierto es que constituyen grupos conformados, con identidad propia y funcionamiento particular. En ese sentido es que se señala, salvando la advertencia, que sus instituciones sociales entre ellas la cooperación entre sus miembros para lograr fines comunes, es que logra desarrollarse aún la falta del marco legal aplicable. Ibídem. Eso sólo es posible si se considera una visión integracionista de tributo, pues una visión instrumental formalista no logra reconocerla si no cuenta con el marco jurídico.

⁷⁸ AYALA, Horacio. Reforma estructural. Bogotá: Pensamiento Siglo XXI, 2006. p.86. LEWIN FIGUEROA, Alfredo. Historia de las reformas tributarias en Colombia. En: Fundamentos de tributación. Bogotá: Temis, 2008; y Las doce tributarias de Colombia. Revista Dinero. Recurso electrónico en línea, disponible en: <http://www.dinero.com/economia/articulo/cuantas-reformas-tributarias-ha-tenido-colombia/206248> consulta realizada Junio 18 de 2016.

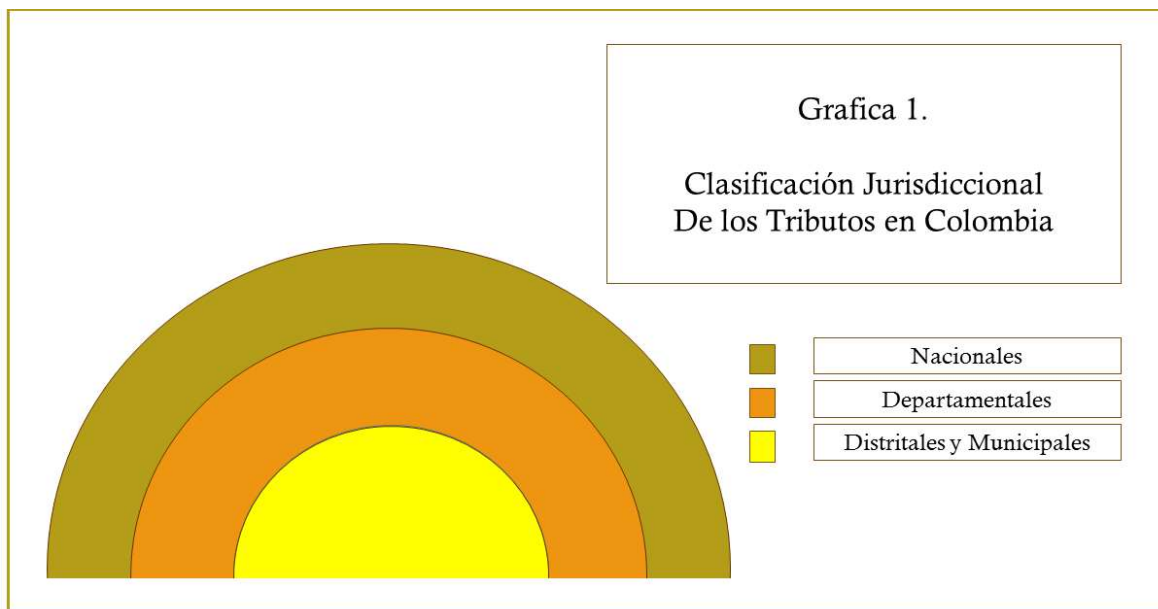
Cerrando el breve paréntesis, y retomando el orden territorial de la Constitución del 91, y atendiendo un criterio jurisdiccional, los tributos pueden ser entonces clasificados como nacionales; departamentales; distritales y municipales.

Si pudiéramos tomar el ordenamiento como una unidad, realizarle un corte perpendicular y observarlo transversalmente, se obtendría una visión semejante al de una cebolla, una estructura formada por capas, unas sobrepuestas a las otras, donde cada capa representa el nivel competencial de cada nivel normativo.

De manera que se podría concluir válidamente, que los tributos nacionales se aplican en la integralidad del territorio nacional, ya que constituyen la capa más grande.

Los departamentales tienen un rango de acción limitado a su respectivo territorio que es intermedio entre la nación y el orden distrital y municipal.

Seguidamente se encuentran los niveles distrital y municipal, donde sus tributos se aplican restrictivamente en sus respectivas jurisdicciones, siendo éstas las últimas y más pequeñas jurisdicciones, en la cual los distritos no abarcan a los municipios -salvo aquellos con los cuales se constituyen-, y en donde son excluyentes los unos de los otros.



Así entonces, se puede afirmar correctamente, desde una visión contenidista, que el continente es la nación y sus contenidos los departamentos; los distritos y municipios respectivamente.

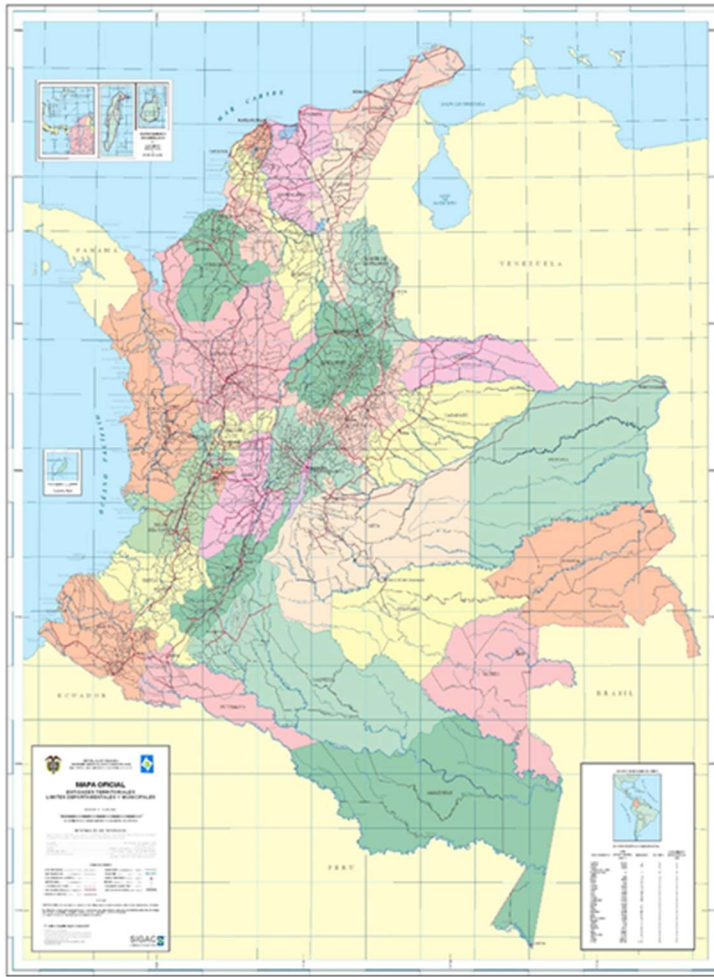
La entidad territorial departamental tiene un papel importante en el andamiaje institucional colombiano, es el puente de comunicación entre la Nación y el Municipio⁷⁹, aunque se reconocen falencias en la claridad sobre los bienes públicos que debe proveer⁸⁰.

⁷⁹ República de Colombia. Constitución Nacional. Título XI. De la organización territorial. Capítulo 1 De las disposiciones generales. Artículo 298. Los departamentos tienen autonomía para la administración de los asuntos seccionales y la planificación y promoción del desarrollo económico y social dentro de su territorio en los términos establecidos por la Constitución. Los departamentos ejercen funciones administrativas, de coordinación, de complementariedad de la acción municipal, de intermediación entre la Nación y los Municipios y de prestación de los servicios que determinen la Constitución y las leyes. La ley reglamentará lo relacionado con el ejercicio de las atribuciones que la Constitución les otorga. (Subrayas fuera de Texto).

⁸⁰ Comisión de alto nivel para el fortalecimiento de los departamentos. Propuestas para el fortalecimiento fiscal de los departamentos. Bogotá: Panamericana, 2009. p. 55 - 57.

Imagen 2.

Mapa Político de Colombia



inmediatas se sitúan en el periodo federalista, que al devenir el contrapunto del proceso de la regeneración en aplicación de una de sus máximas “...centralización política y descentralización administrativa...”, cambia la denominación de los anteriores Estados soberanos, por la subyugante terminología francesa de departamento, en franca correspondencia con la línea gala que se imponía por la época⁸¹.

De allí es de donde proviene la actual visión de “coordinación administrativa”, fuerte heredad de la derogada Constitución regeneradora. En la actualidad suman una totalidad de treinta y dos (32) departamentos, tan disimiles como la extensa geografía del país lo permite.

Los hay con sendas extensiones como el Amazonas con cerca de un poco menos de ciento diez mil kilómetros cuadrados; o tan pequeños como el Archipiélago de San Andrés y Providencia, con una superficie terrestre total de cincuenta y dos kilómetros cuadrados -y una densidad poblacional de más de dos mil quinientas personas por kilómetro cuadrado una de las más altas en todo en mar caribe (aunque el dato puede cambiar drásticamente si se tiene en cuenta el área marítima).

⁸¹ A este respecto ver VALENCIA VILLA, Hernando. Cartas de batalla, una crítica al constitucionalismo colombiano. Bogotá: CEREC, 1997. p. 135 – 140 y ss. En cuanto al proceso regenerador URREGO, Miguel Ángel. La regeneración En: Gran enciclopedia de Colombia. Bogotá: CL, 1991. Tomo II. p. 420 y ss.

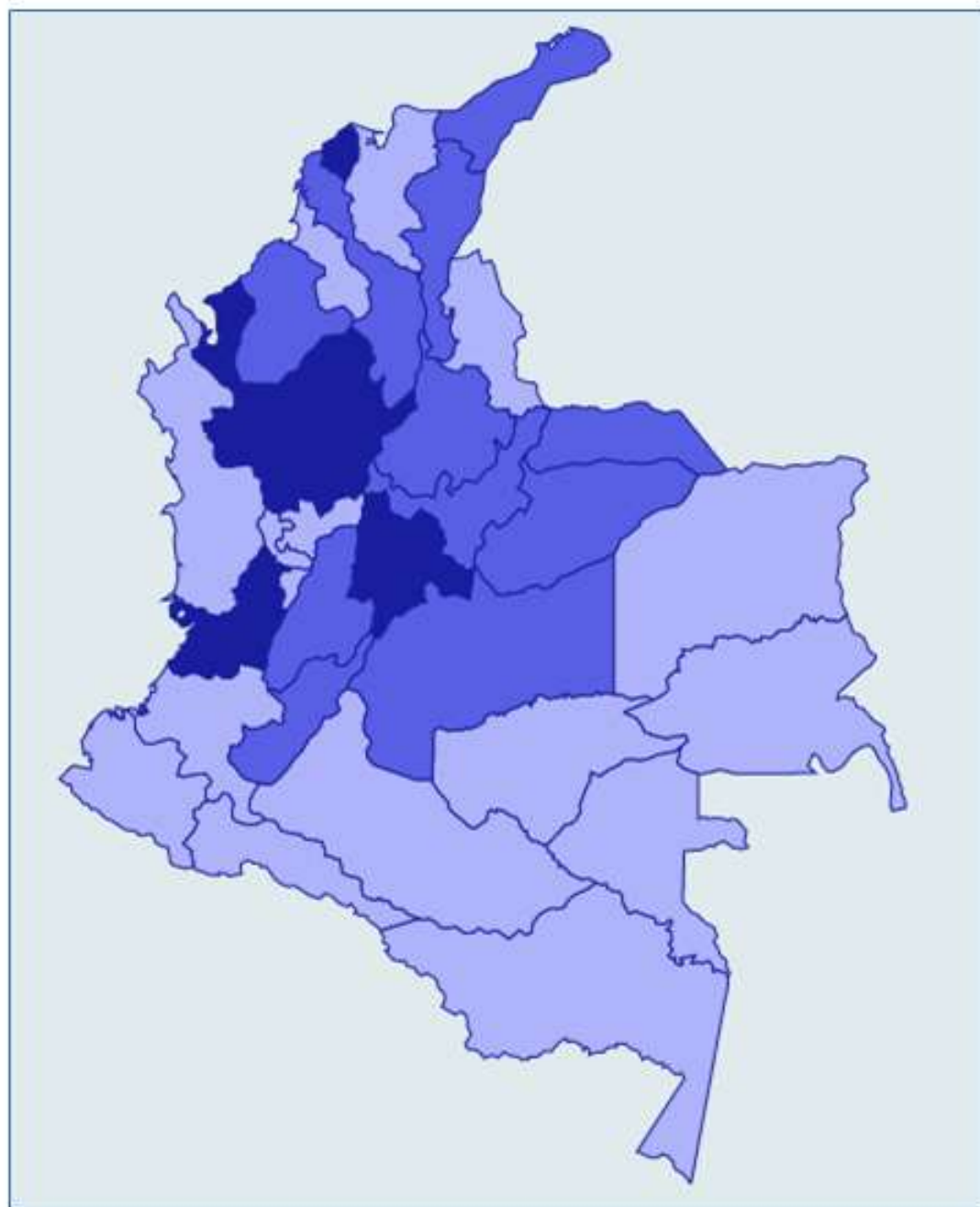
Algunos departamentos exhiben numerosas poblaciones de un poco menos de siete millones de habitantes -específicamente Antioquia-, o algunos otros de apenas treinta y nueve mil habitantes -caso de Guainía, que lo lleva a tener una densidad poblacional de dos kilómetros cuadrados por habitante-, aspectos éstos que demuestran como la República de Colombia es un espacio que contiene tremendos extremos donde los modelos de las propuestas estandarizantes encuentran fuerte resistencia⁸².

Atendiendo esa diversidad se creó un marco legal que atiende dos variables principales, el tamaño de la población y los ingresos corrientes de libre destinación, expresados en términos de salarios mínimos legales vigentes, con la finalidad de determinar la capacidad de endeudamiento del conjunto⁸³.

⁸² Para las cifras se tuvieron en cuenta información registrada por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi; datos proyectados para el año 2005-2020 realizados por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE) e información de las website de las correspondientes gobernaciones.

⁸³ Se trata de la Ley 617 de 2000. República de Colombia. Diario oficial 44.188 de octubre 9 de 2000. Información adicional y cuadro base en: Comisión de alto nivel para el fortalecimiento de los departamentos. Óp. Cit. p. 59 y 60.

Mapa Clasificación de los Departamentos
Según capacidad de endeudamiento



En azul oscuro los catalogados como Grandes; en azul medio los catalogados como mineros; en azul claro los catalogados como pequeños. Se hace evidente otra forma de ver la centralización.

Respecto de los distritos se trata de una figura que ha venido presentando una evolución particular, abriéndose y permitiendo la acción de nuevos actores, ya que con anterioridad se trataba de un resguardo exclusivo de la capital⁸⁴.

El último eslabón de la organización territorial lo constituye el municipio, entidad que recibe un tratamiento especial en la Constitución, como reflejo de la tradición propia de esta institución en estas tierras, protagonismo heredado de la influencia de la Corona española, la cual lo implantó como mecanismo óptimo para poder controlar el extenso territorio⁸⁵.

En relación al universo de tributos del Estado colombiano en lo referido a su jurisdicción no existen datos concretos de cuantos lo conforman con exactitud, por lo que es usual observar que la doctrina se refiera a ellos como géneros de tributos sin mencionar cifra alguna en concreto⁸⁶.

Existen consideraciones que indican como en alguna época se estableció una cifra de ochocientos setenta y siete (877) tributos vigentes en el Estado colombiano, resultado de una especie de censo sobre la

⁸⁴ En la actualidad se cuentan seis (6) Distritos: Bogotá; Barranquilla; Buenaventura; Cartagena; Santa Marta y Riohacha. Al respecto ver: Acto Legislativo 02 de 2007 y la Sentencia de Constitucionalidad C- 033/09 Mp. Manuel José Cepeda Espinoza.

⁸⁵ República de Colombia. Constitución Nacional. Título XI. *De la organización territorial. Capítulo 3. Del régimen municipal.* Artículo 311.- Al municipio como entidad fundamental de la división político-administrativa del Estado le corresponde prestar los servicios públicos que determine la ley, construir las obras que demande el progreso local, ordenar el desarrollo de su territorio, promover la participación comunitaria, el mejoramiento social y cultural de sus habitantes y cumplir las demás funciones que le asignen la Constitución y las leyes. (Subrayas fuera de texto). Actualmente la página web del DANE informa que hay 1001 Municipios. Información disponible en: <http://geoportal.dane.gov.co:8084/Divipola/>; Consulta realizada, junio 16 de 2016. Sin embargo, hay presencia de notas que advierten de cierta desinformación al respecto (En este sentido ver, *No hay certeza sobre cuántos municipios tiene actualmente Colombia, pero ya no son 1.098*, disponible en <http://www.eltiempo.com/archivo/documento/CMS-4111251> ; consulta realizada junio 16 de 2016); mientras tanto en el último reporte de recaudo de tributos territoriales se señala la existencia de 1070 municipios. Respecto de los antecedentes históricos y de cómo esta institución feudal se afina en el nuevo mundo y su papel en la historia ver GALVIS GAITAN, Fernando. El municipio colombiano. Bogotá: Temis, 1985. Cap. I y II; HERNANDEZ BECERRA, Augusto. Fundamentos constitucionales del ordenamiento territorial colombiano. Reflexiones sobre el proceso de la descentralización. En: Régimen de las entidades territoriales. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2000. p.17 - 52.

⁸⁶ En este sentido puede ser observado el Informe Final de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Diciembre de 2015. Texto disponible On Line: <https://comisionreformatributaria.files.wordpress.com/2015/03/informe-final-de-la-comisioc81n-versioc81n-final2.pdf> , consulta realizada Mayo 27 de 2016. ps. 127 y ss.

materia que realizara la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el año 2006⁸⁷, lo cierto es que actualmente no hay datos concretos que determinen con total exactitud, o incluso, con relativo margen de error, el número de tributos existentes en el Estado colombiano.

Un diseño metodológico inicial, sin comprobación empírica, respondería a unos criterios en los cuales se tomaran la cantidad de tributos correspondientes a cada nivel territorial, y se multiplicara por el número de miembros del universo de las entidades territoriales, ello reportaría una cifra máxima de ellos, en el supuesto que cada entidad territorial empleara al máximo su posibilidad de establecer tributos, es decir, no habría “teóricamente” forma de que fueran más, pero esta metodología representa una línea muy difusa que rompe capacidad alguna de imaginación, y que en este caso en particular puede distar mucho de la realidad dadas las diferencias de criterios que se presentan al respecto y la comprobada falta de rigurosidad del Estado colombiano en el ejercicio del poder tributario.

Si se emplean los datos de la comisión de expertos daría como resultado un número de veintiséis mil quinientos cinco (26.105)⁸⁸ tributos existentes en el Estado colombiano, pero hay que anotar que al no tener en cuenta el régimen de estampillas en la cifra cambia considerablemente.

Una estimación anterior considera datos diferentes por lo cual produce resultados diferentes. Teniendo en cuenta el régimen de estampillas en el nivel departamental se tendría un número de dos mil doscientos cuarenta (2.240) tributos; y en el nivel distrital y municipal un total de veintiocho mil ochocientos noventa (28.890), para un total, incluyendo el nivel nacional, de treinta y un mil ciento treinta y nueve (31.139) tributos⁸⁹.

⁸⁷ El dato es señalado por el Maestro Julio Fernando Álvarez en su clase de Derecho Tributario, sin embargo, a pesar de los múltiples esfuerzos desplegados la comprobación de este informe no se logró realizar. Así, ALVAREZ RODRIGUEZ, Julio Fernando. Curso de Derecho Tributario General. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Facultad de Jurisprudencia. Bogotá: Clase de Junio 17 de 2013. Documento sin publicar.

⁸⁸ Correspondientes a nueve nacionales; trece departamentales (416) y 44 municipales, pero en este aspecto despliegan dos ámbitos diferentes, así indican aquellos con sustento legal 20 que daría una cifra de (21.400), como aquellos que no lo tienen 24 (47.080) y observando la cifra de 1070 municipios reportada por el Ministerio de Hacienda en el último informe de recaudo. República de Colombia. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Departamento de Apoyo Fiscal. Recaudo Tributario Territorial. Bogotá: Imprenta nacional, 2016.

⁸⁹ RODRIGUEZ GUTIERREZ, Camilo Ernesto. Relación de los ingresos tributarios entre el centro y la periferia en el Estado colombiano. Dimensión económica de la autonomía territorial. Trabajo presentado para la materia Régimen Territorial Nacional y Comparado, Docente. Dra. Liliana Achury. Maestría en derecho Administrativo. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Facultad de Jurisprudencia. 2012. Documento sin publicar. En este caso se advierte que no se tienen en cuenta tributos sin sustento legal.

2.1. LOS TRIBUTOS DEPARTAMENTALES EN GENERAL

Ubicada conceptualmente como la jurisdicción siguiente a la nacional, atendiendo un orden de mayor a menor jurisdicción, de manera intermedia entre ésta y la distrital y municipal, es la que les corresponde así a los departamentos.

Es aquí donde encontramos los tributos departamentales, los cuales dadas las características del ordenamiento colombiano son homogéneos -a diferencia de su estructura natural-, y carecen de la posibilidad de crear tributos en el entendido que los tributos se establecen únicamente a través de Ley, y el único legislador en el Estado colombiano es el Congreso de la República⁹⁰.

Varias son las formas por las cuales se puede presentar el tema de los tributos departamentales, y a pesar que inicialmente se podrían llegar a producir inquietudes, una vez abordado el tema con suficiencia se puede arribar a puntos conclusivos.

⁹⁰ Respecto de la configuración y alcances del poder tributario en el Estado colombiano se pueden observar las posiciones de BRAVO GONZALES, Juan De Dios. Tributos territoriales. XXIII Jornadas colombianas de Derecho Tributario, Tomo I. Cartagena: ICDT, 1999; CASTILLA MURILLO, Carlos Alberto. Descentralización y autonomía fiscal de los entes territoriales: la Eficiencia fiscal como alternativa de solución; CRUZ DE QUIÑONES, Lucy. Hacia el fortalecimiento y racionalización de las haciendas locales. Revista 40 Año 26. Bogotá: ICDT, 1990; Principios constitucionales del Derecho Tributario. XII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Bogotá: ICDT, 1989; Régimen tributario Departamental y Municipal. En: XVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Memorias. Cali: ICDT, 1993; PARDO CARRERO, German Alfonso y LONDOÑO GUTIERREZ, Fabio. Dos estudios sobre la autonomía de las entidades territoriales en Colombia. Cali: CIJUF, 2003. PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo. Poder tributario y la autonomía de las entidades territoriales. Aspectos constitucionales. El caso colombiano en: Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Tomo II. Bogotá: Temis, 2010. Sin embargo, 25 años después de expedida la actual Constitución el tema sigue generando interés y recientemente se tienen los análisis de MEJÍA GIRALDO, Carlos Eduardo y MEJÍA GIRALDO, Luisa Fernanda. Poder y potestad tributaria de los municipios en Colombia a la luz de la Constitución de 1991. Universidad de Manizales, Facultad de Derecho, 2014; TORRES ROMERO, Angie Lisette. Autonomía fiscal de las entidades territoriales. El alcance jurídico de la autonomía fiscal de las entidades territoriales en Colombia. Universidad Militar Nueva Granada, Facultad de Derecho, 2014; GODOY FAJARDO, Juan Pablo y NOREÑA OSPINA, Luis Felipe. Potestades tributarias de facto de las entidades tributarias en Colombia. Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, No. 70, 2014. p. 47 – 77.

Un buen punto para iniciar, es determinar y comprobar cuáles son los ingresos tributarios, si todos responden a la misma mecánica, y si todos son iguales.

Una herramienta óptima para la determinación de este punto en específico es la Hacienda Pública, particularmente si la comprendemos como la disciplina encaminada a la forma como se logran los objetivos del sector público, continente de la disciplina del presupuesto público, herramienta de política pública que, entre otras, organiza los bienes y recursos⁹¹.

Realizando un pequeño paréntesis para justificar esta determinación de trabajo buscando encontrar el real fundamento de los tributos departamentales en otra disciplina ajena al derecho tributario mismo, se debe a las lecturas bastante frecuentes que acceden a esta forma de buscar respuestas por fuera del derecho tributario, entendiéndolo como una rama más del derecho que interactúa con las demás y que a pesar de autonomía dogmática ello no implica una autosuficiencia⁹².

Estas lecturas deben entenderse en su contexto, la defensa por la existencia de un objeto conceptual propio ante las visiones disminucionistas sino negacionistas que afirmaban un mero ámbito administrativo del tributo, que no daban cabida a una comprensión de una rama del Derecho propia.

⁹¹ RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda pública. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 199. p. 17-21; y TRUJILLO ALFARO, Jorge Luis. Presupuesto. Una aproximación desde la planeación. Op. Cit. Las propuestas modernas del presupuesto vienen de Alemania, cuya práctica desde 1820, de organizar rentas y expensas de una manera racional, sería luego empleada por los demás países europeos, sería Francia la que empleara esa terminología actual. GUILIANI FONRUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Volumen I. Buenos Aires: Depalma, 1970. p. 127 – 141.

⁹² BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones básicas de derecho tributario. Bogotá: Ediciones Rosaristas, 1997. p. 29 – 41. ASOREY, Rubén O.; AMATUCCI, Andrea; PLAZAS VEGA, Mauricio A. La autonomía del derecho de la hacienda pública y el derecho tributario. Reflexiones sobre su autonomía. Bogotá: Ediciones Rosaristas, 2008.

Así, en contra de esas posiciones, es que se levanta este discurso, y se afirma como el derecho



tributario es la disciplina llamada al estudio del tributo, considerado como fenómeno jurídico, que en nada impide tener en cuenta sus referencias políticas y económicas, y es ello mismo lo que lo diferencia de las demás ramas del derecho en particular y del saber en general, pero no de una manera aislacionista, sino más bien relacionista, por ello nada mejor que la metáfora del árbol, derivada directamente del *árbol vitae*, considerado como uno de los símbolos esenciales de la tradición, presente en las diversas mitologías, cada una según su propia visión -así para los celtas la encina; el fresno para los escandinavos; el tilo para los germanos; la higuera para los hindúes; el romero para los judíos, o el

higuerón en nuestro folclor-. El árbol como metáfora ya había sido anteriormente empleado numerosas veces, entre ellas por Darwin, como recurso para la explicación de su teoría de las especies, cuyo tronco generalmente alineado como eje, propone un centralismo comunicado con distintos espacios y niveles dadas sus diferentes partes “raíces”; “tronco” y “ramas” todas ellas comunicadas⁹³.



Cerrando el breve paréntesis, hay que señalar una inercia al momento de indicar los tributos departamentales como un grupo que responde más o menos a los mismos impuestos con aisladas diferencias, aunque conformado por un número no del todo claro, así por ejemplo mientras LOPEZ RENDÓN presenta nueve tributos, la Comisión de expertos trece⁹⁴.

⁹³ CIRLOT, Juan Eduardo. Diccionario de símbolos. Madrid: Siruela, 2004. p. 77 – 81. La referencia al higuerón como árbol culturalmente representativo nuestro, difiere de las disposiciones normativas -en particular la Ley 61 de 1985- que establece a la palma de cera, o ceroxylon quindiuense, cómo nuestro árbol nacional. DÍAZ PIEDRAHITA, Santiago. La palma de cera, árbol nacional. Revista Credencial Historia, Edición 139 Julio 2001. Imagen superior izquierda: Prose Edda, by Oluf Olufsen Bagge, 1847 From Northern Antiquities, tomada de <https://commons.wikimedia.org/wiki/File:Yggdrasil.jpg> ; Imagen inferior derecha: Grabado del árbol de la vida en el interior del palacio Shaki Khan, Azerbaijan. Obra de Urek Meniashvili, tomada de https://commons.wikimedia.org/wiki/File:Shaki_khan_palace_interior.jpg .

⁹⁴ LOPEZ RENDÓN, Jorge Andrés. Análisis estratégico de los tributos departamentales mediante modelo de simulación utilizando dinámica de sistemas. Universidad Nacional de Colombia, Facultad de Minas. Medellín, Colombia. 2014. p. 54. De la postura de la comisión ver: Capítulo III. Impuestos Territoriales: Diagnóstico y propuestas. Numeral II. Diagnóstico, párrafo 12. pág. 128 y cuadro No. 15, pág. 129. Comisión de Expertos para la Equidad..., Op. Cit.

Una postura inicial realizó una presentación del tema y ésta ha venido siendo observada continuamente por la doctrina, donde se entienden como ingresos corrientes tributarios, las rentas de licores; cerveza; tabaco; degüello de ganado mayor; timbre de vehículos; consumo de gasolina y otros⁹⁵.

Ello es cierto en el enunciado que contiene, ingresos corrientes tributarios, lo cual no quiere decir que sean los tributos de los departamentos, y aquí es donde es pertinente realizar una anotación que se presenta con el resto de la doctrina. No todos los ingresos corrientes tributarios corresponden al nivel departamental, por lo que es un error considerarlos de esa manera.

Dentro de las rentas departamentales -léase ingresos corrientes tributarios particularmente, diferentes así también de los monopolios rentísticos que devienen del Art. 336 de la Constitución Nacional y no del 338- no todas son de propiedad de los departamentos, hay unas que le pertenecen a la nación y que ésta les ha cedido su recaudo, que no es lo mismo a decir que sean departamentales. Ello evidencia que se tienen como departamentales tributos que en realidad no lo son.

Entonces, para determinar los tributos departamentales propiamente dichos, debemos depurar de los ingresos corrientes tributarios, aquellos cedidos, de los que no lo son, para ahí sí, con toda propiedad, poder llamarlos tributos departamentales y no caer en yerros conceptuales.

Rentas cedidas, es decir, tributos que le pertenecen a la nación y cuyo recaudo administran los departamentos en este caso, son los provenientes del impuesto sobre vehículos automotores⁹⁶; la sobretasa a la gasolina motor y al aceite carburante para motor⁹⁷; el impuesto de registro⁹⁸; el impuesto al consumo

⁹⁵ República de Colombia. Departamento nacional de planeación. Metodología para el análisis integral de las finanzas territoriales. Bogotá: Imprenta nacional, 1994. p. 52.

⁹⁶ República de Colombia. Congreso Nacional. Ley 488 de 1998. Diario oficial 43.460 de diciembre 28 de 1998. Art. 138. “...Créase el impuesto sobre vehículos automotores, el cual sustituirá a los impuestos de timbre nacional sobre vehículos automotores, cuya renta se cede...”. (Subrayas y cursivas fuera de texto). En este sentido se puede observar la Sentencia de la Corte Constitucional C-720 de 1999 Mp. Eduardo Cifuentes Muñoz, donde se reconoce su condición de renta nacional cedida a las entidades territoriales en proporción a lo recaudado en cada respectiva jurisdicción.

⁹⁷ República de Colombia. Congreso Nacional. Ley 488 de 1998. Diario oficial 43.460 de diciembre 28 de 1998. Art. 117 – 121 y 128. Así también la Ley 788 de 2002 Diario oficial 45.046 de diciembre 27 de 2002. Art. 55. A este respecto hay que tener en cuenta las sentencias de la Corte Constitucional C-894 de 1999 Mp. Eduardo Cifuentes Muñoz y la sentencia de la Corte Constitucional C-1175 de 2001 Mp. Manuel José Cepeda Espinoza.

⁹⁸ República de Colombia. Congreso Nacional. Ley 223 de 1995. Diario oficial 42.160 de diciembre 22 de 1995. Art. 226 – 229 y 235 y ss. Cuando se produce registro no hay lugar a timbre nacional. Este tributo había sido

de cervezas, sifones, refajos y mezclas⁹⁹; el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado¹⁰⁰ y el impuesto de loterías foráneas y premios de loterías¹⁰¹.

El concepto de renta cedida no es novedoso, sin embargo, sus análisis habían sido particulares, en el sentido de desarrollarse en cada caso particular, determinando cual si y cual no correspondía¹⁰².

Las rentas cedidas son fuentes exógenas de financiación, que permiten una mayor injerencia por parte del nivel central de gobierno. Por el contrario, las rentas propias no permiten del legislador, ni del nivel central de gobierno, establecer destinación específica sobre ellas, por lo cual se identifica un mayor grado de autonomía¹⁰³.

Si se discrimina así entonces el cuadro de la comisión de expertos con el criterio de las rentas cedidas para la real determinación de los tributos departamentales la situación de estas rentas se vuelve aún más crítica, pues se hace más evidente el grado de control que ejerce el sector central.

establecido por la Ley 56 de 1904 y pasado a ser de propiedad de los departamentos a través de la Ley 8 de 1909, pero posteriormente pasó a ser renta cedida, aunque las Asambleas departamentales pueden establecer la tarifa dentro de un rango establecido por la Ley 1607 de 2012 Art. 230.

⁹⁹ República de Colombia. Congreso Nacional. Ley 223 de 1995. Diario oficial 42.160 del 22 de diciembre de 1995. Art. 185. Propiedad del Impuesto. El impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas es de propiedad de la Nación, y su producto se encuentra cedido a los departamentos y al distrito capital de Santafé de Bogotá, en proporción al consumo de los productos gravados en sus jurisdicciones. (Subrayas fuera de texto).

¹⁰⁰ República de Colombia. Congreso Nacional. Ley 1111 de 2006. Diario oficial 46.494 de diciembre 27 de 2006. Art. 77 y la Ley 223 de 1995. Diario oficial 42.160 del 22 de diciembre de 1995. Arts. 207, 208, 210 y 211.

¹⁰¹ República de Colombia. Congreso Nacional. Ley 643 de 2001. Diario oficial 44.294 de enero 1 de 2001. Art. 48.

¹⁰² Visiones dispersas y no actualizadas se encontraban en la información del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) www.ciat.org/index.php/productosyservicios/ciatdata/perfil-de-los-paises/colombia.htm consulta realizada junio 21 de 2016; y Comisión de alto nivel para el fortalecimiento de los departamentos. Op. Cit. p. 41 y 42.

¹⁰³ República de Colombia. Corte Constitucional C-219 de 1994 Mp. Eduardo Cifuentes Muñoz. En correspondencia se tiene la doctrina del Departamento de Apoyo Fiscal Oficio 5314 de 2001.

Una anotación adicional al informe de la comisión de expertos es relativa a que aquel colectivo no contabiliza en el universo de los tributos departamentales precisamente al tributo de estampilla, sin justificar suficientemente este proceder¹⁰⁴.

En este literal (A) nos ocuparemos de los demás tributos departamentales diferentes de las estampillas, realizando una breve mención a su hecho generador con su correspondiente marco normativo en nota al pie; y en literal aparte, porque son el objeto central de estudio, y atendiendo las dimensiones del mismo, se analizarán el conjunto de leyes que conforman el régimen de estampillas.

De esta manera, una vez realizada la determinación de las diferentes jurisdicciones en el Estado colombiano, delimitada la jurisdicción departamental, y depuradas sus rentas, se pueden presentar propiamente los tributos departamentales de la siguiente manera:

1. Impuesto de degüello de ganado mayor¹⁰⁵. Se genera por el sacrificio de vacunos, equinos e híbridos como mulas, asnos o burros, sin tener en cuenta el destino de la carne.
2. Valorización departamental¹⁰⁶. Contribución sobre las propiedades raíces, que se benefician con la ejecución de obras de interés público local.

¹⁰⁴ En este sentido ver Capítulo III. Impuestos Territoriales: Diagnóstico y propuestas. Numeral II. Diagnóstico, párrafo 12. pág. 128 y cuadro No. 15, pág. 129. Comisión de Expertos para la Equidad..., Op. Cit. Es una lamentable falla que no se cuente, ni siquiera como anexo, con un marco normativo que le haya servido de base para la consideración de sus conclusiones, lo que en últimas deja un sin sabor por no corresponder a la altura de lo destellante de su conformación y el despliegue mediático de sus avances y resultados. Sin embargo, ya la doctrina anterior también incurrido en el mismo yerro. La exclusión del tributo de estampillas en la consideración del universo de los tributos departamentales deja mucho que desear, precisamente cuando el recaudo de las estampillas presentó una variación del 24,4% frente al año anterior, y fue el tributo propio que más recaudo reportó, solo por debajo del recaudo producido por cerveza (30%) y licores (16%) -ambos cedidos-. Departamento de Apoyo Fiscal. Recaudo Tributario Territorial. Op. Cit. Cuadro 5 p. 17.

¹⁰⁵ República de Colombia. Presidencia de la República. Decreto Legislativo 41 de 1905. República de Colombia. Congreso Nacional. Ley 8 de 1909; 56 de 1918; 31. 1945. Compilado por el Decreto Ley 1222 de 1986 Art. 161. Para un desarrollo histórico del tributo ver: BUENO M., Guillermo. Estructura de los impuestos departamentales. Fundamentos de una reforma. Pontificia universidad javeriana. Facultad de ciencias jurídicas. Bogotá: 1979. p. 211 y 212.

¹⁰⁶ República de Colombia. Congreso Nacional. Ley 25 de 1921. Diario oficial 17.978 de noviembre 12 de 1921. Art. 3. Compilado por el Art. 176 del Decreto Legislativo 1222 de 1986 Diario oficial 37.466 de mayo 14 de 1986 Código de Régimen Departamental, así también sus artículos 177 y 178.

3. Impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares¹⁰⁷. Se causa por el consumo de licores, vinos, aperitivos y similares en la jurisdicción de los departamentos.

4. Impuesto al consumo sobre ingreso de mercancía extranjera al Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina¹⁰⁸. Se genera por el ingreso al Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, de mercancías extranjeras a una tarifa del diez por ciento (10%) del CIF, se exceptúan ciertas especies de bienes tales como alimentos, materiales de construcción, maquinaria y otros más.

5. Peajes¹⁰⁹. Autorización a los departamentos para poder otorgar concesiones a particulares para la construcción, rehabilitación y conservación de proyectos de infraestructura vial.

6. Contribución sobre contratos de obra pública. Tributo sobre la suscripción de contratos de obra pública, o sus adiciones a los entonces vigentes, a favor, en este caso del Departamento¹¹⁰.

¹⁰⁷ República de Colombia. Congreso Nacional. Ley 4 de 1913 Diario Oficial 15.012 de octubre 6 de 1913; Ley 12 de 1923 Diario Oficial 18.759 de febrero 6 de 1923 -esta norma es derogada por la Ley 88 de 1923, pero posteriormente la Ley 33 de 1968 Art. 1 le devuelve el tributo a los departamentos-; Ley 223 de 1995. Diario oficial 42.160 del 22 de diciembre de 1995. Arts. 202 y 203; y la Ley 788 de 2002 Diario oficial 45.046 de diciembre 27 de 2002. Art. 49 y 50.

¹⁰⁸ República de Colombia. Congreso Nacional. Ley 47 de 1993. Diario oficial 40.763 de noviembre 23 de 1993.

¹⁰⁹ República de Colombia. Congreso Nacional. Ley 105 de 1993. Diario oficial 41.158 de diciembre 30 de 1993. Arts. 23 y 30.

¹¹⁰ República de Colombia. Congreso Nacional. Ley 1106 de 2006. Diario oficial 46.490 de 22 de diciembre de 2006. ARTÍCULO 6o. DE LA CONTRIBUCIÓN DE LOS CONTRATOS DE OBRA PÚBLICA O CONCESIÓN DE OBRA PÚBLICA Y OTRAS CONCESIONES. El artículo 37 de la Ley 782 de 2002, quedará así: Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición. Las concesiones de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales pagarán con destino a los fondos de seguridad y convivencia de la entidad contratante una contribución del 2.5 por mil del valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión. Esta contribución sólo se aplicará a las concesiones que se otorguen o suscriban a partir de la fecha de vigencia de la presente ley.

Se causará el tres por ciento (3%) sobre aquellas concesiones que otorguen las entidades territoriales con el propósito de ceder el recaudo de sus impuestos o contribuciones.

Autorízase a los Gobernadores Departamentales y a los Alcaldes Municipales y Distritales para celebrar convenios interadministrativos con el Gobierno Nacional para dar en comodato inmuebles donde deban construirse las sedes de las estaciones de policía.

PARÁGRAFO 1o. En los casos en que las entidades públicas suscriban convenios de cooperación con organismos multilaterales, que tengan por objeto la construcción de obras o su mantenimiento, los subcontratistas que los ejecuten serán sujetos pasivos de esta contribución.

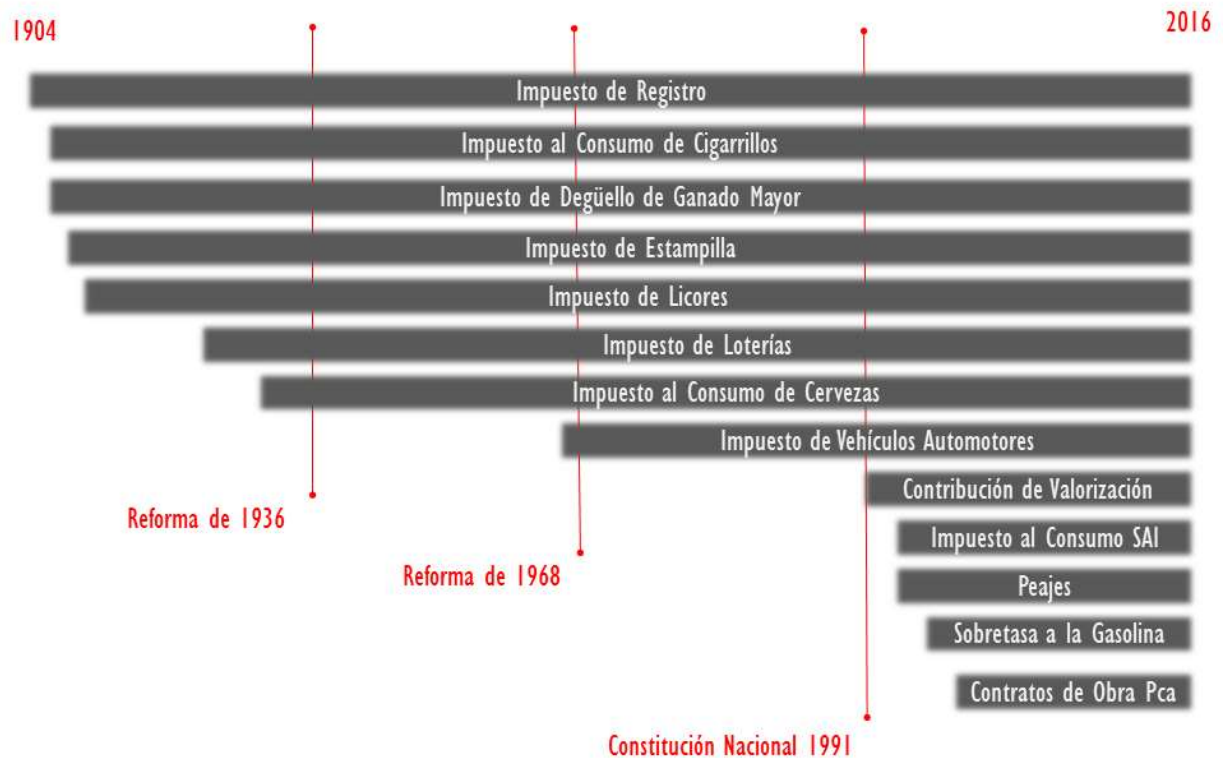
PARÁGRAFO 2o. Los socios, copartícipes y asociados de los consorcios y uniones temporales, que celebren los contratos a que se refiere el inciso anterior, responderán solidariamente por el pago de la contribución del cinco por ciento (5%), a prorrata de sus aportes o de su participación.

Realizando una lectura integral de los ingresos corrientes tributarios de los departamentos se puede señalar como la mayoría de ellos son heredados del marco de la Constitución regeneradora, en plena vigencia de la Constitución del 91, lo cual a la postre se constituye en una fuerte paradoja, pues son dos marcos normativos con discursos y alcances territoriales diferentes¹¹¹ que muestra la pervivencia de sus rezagos.

NOTA. La vigencia de este tributo merece ciertas anotaciones. La prórroga de vigencia realizada por la Ley 1738 de 2014 surge del artículo 8 parágrafo mas no de la Ley 1106 de 2006 que perdido vigencia el 22 de diciembre de 2010 y las normas posteriores (Ley 1421 y 1430 de 2010) nunca ampliaron la vigencia de este punto en particular. Lo anterior permite concluir que la Contribución de Obra Pública si bien en la actualidad se encuentra vigente, por un lapso de cuatro años no lo estuvo, tiempo transcurrido entre la pérdida de vigencia de la Ley 1106 de 2010 y la renovación de vigencia de la Ley 1738 de 2014. El tema es relevante ya que en ese lapso de tiempo la administración careció de título para realizar el recaudo de dicho tributo.

¹¹¹ Respecto de la diferencia entre los marcos constitucionales opuestos ver RODRIGUEZ GUTIERREZ, Camilo Ernesto. *Poder Tributario y Entidades Territoriales. El caso colombiano en la Constitución de 1991*. Revista Estudios Socio Jurídicos. Facultad de Jurisprudencia – Grupo de Investigaciones Socio – Jurídicas Carlos Holguín Holguín. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Bogotá, Noviembre 2005, Volumen 7 N° 2.

Gráfica 2. Línea Temporal.
Rentas Corrientes Tributarias Departamentales



Como legislación heredada del régimen regenerador, se entiende en la medida que la Constitución del 91 no derogó todo su régimen anterior, a diferencia de aquella que si lo hizo, de donde deviene así en parte la contradicción evidente entre la legalidad vigente desde antes de 1991 y la “nueva” norma de normas¹¹² en tanto son fruto de dos discursos diferentes.

¹¹² República de Colombia. Constitución Nacional. Título XIII. de la reforma de la Constitución. Art. 380. Queda derogada la Constitución hasta ahora vigente con todas sus reformas. Esta Constitución rige a partir del día de su promulgación. República de Colombia. Congreso Nacional. Ley 153 de 1887. Diario Oficial. 7151. 28, Agosto, 1887. Art 9. La Constitución es ley reformativa y derogatoria de la legislación preexistente. Toda disposición legal anterior a la Constitución y que sea claramente contraria a su letra o a su espíritu, se desechará como insubsistente. República de Colombia. Constitución Política 1886. Título XX. De la reforma de esta Constitución y abrogación de la anterior. Artículo 210. La Constitución de 8 de mayo de 1863, que cesó de regir por razón de hechos consumados, queda abolida; e igualmente derogadas todas las disposiciones de carácter legislativo contrarias a la presente Constitución. (Subrayas y negrillas fuera de texto) Ver Sentencia C-014 de 1996 Mp. Ciro Angarita Barón. “...La regla dominante en este nuevo universo normativo reconoce que el tránsito constitucional no conlleva necesariamente la derogación de todas las normas expedidas durante la vigencia de la Constitución derogada. Por tanto, la legislación preexistente conserva toda su vigencia en la medida en que la nueva Constitución no establezca reglas diferentes. La diferencia entre la nueva Constitución y la ley preexistente debe llegar al nivel de una incompatibilidad real, de una contradicción manifiesta e

2.2. EL RÉGIMEN DE ESTAMPILLAS EN PARTICULAR

El tributo de estampilla, atendiendo a su criterio jurisdiccional se encuentra dentro de los tributos departamentales y es de reciente aparición, aunque cuenta con raíces históricas muy remotas¹¹³.

Versiones lo ubican en el año 1654 y se lo adjudican a Johannes Van Der Broeck quien lo diseñaría e implementaría primeramente en Alemania, de donde se expande al Reino de los Países Bajos (1635); a España (1636); a Francia (1673); Austria (1686); Inglaterra (1694) y llegando incluso hasta Rusia¹¹⁴.

Sin embargo, ya con anterioridad, sin contar detalladamente con las fechas y países, se había determinado cómo presenta antecedentes tan antiguos como la forma de dar protocolo y validez a los documentos, en donde su antecedente más remoto es el sello¹¹⁵.

insuperable entre los contenidos de las proposiciones de la Carta con los de la ley preexistente. Por tanto, no basta una simple diferencia. Todo lo anterior supone un análisis de profundidad realizado por el juez competente quien será, en últimas, el llamado a determinar la naturaleza y alcance de la contradicción...”. (Subrayas fuera de texto).

¹¹³ Un primer esbozo de sus elementos e historia se realizó ya anteriormente BRAVO GONZALES, Juan de Dios y RODRIGUEZ GUTIERREZ, Camilo Ernesto. Reforma Estructural a los Impuestos Departamentales, Leyes Autorizadoras de Estampillas Departamentales En: Temas de Derecho Tributario Contemporáneo. Bogotá D.C. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Colección Textos de Jurisprudencia, 2006. El tributo de estampilla también se encuentra vigente en el nivel distrital (con 8 leyes autorizadoras) y municipal (con 5 leyes autorizadoras), su aparición en estos órdenes jurisdiccionales es más reciente aún y en menor cantidad (sólo para el año 2009 eran 47 leyes autorizadoras departamentales), por esta razón se opta por seguir catalogándolo como departamental y excepcionalmente distrital o municipal. RODRIGUEZ GUTIERREZ, Camilo Ernesto. Régimen del tributo de estampilla. Revista Impuestos No. 160 Jul-Agt. de 2010. p. 18 – 23.

¹¹⁴ GRAPPERHAUS, Ferdinand. Taxes Through the Ages. Ámsterdam: IBFD, 2009. p. 57 – 59.

¹¹⁵ BRAVO GONZALES, Juan de Dios y RODRIGUEZ GUTIERREZ, Camilo Ernesto. Reforma Estructural a los Impuestos Departamentales, Op. Cit. Imagen: Sello cilíndrico de impresión de jaspe. Mesopotamia, periodo Uruk (4.100 A.C. – 3.000 A.C). Museo de Louvre, fotografía de Jastrow (2006); tomada de: https://commons.wikimedia.org/wiki/File:Cylinder_seal_lions_Louvre_MNB1167.jpg.

Dada su permanencia en el tiempo, su estructura y contenido, se pulió a lo largo de su existencia, y presenta toda serie de innovaciones; de esta manera pasó de tener un costo fijo para luego tener un valor proporcional al documento al cual se adhería; pasó de empleos mecánicos como los sellos a formas que se adherían al documento, hasta otras más refinadas en donde pasa a ser parte integral del documento.

Luego dejó de ser meramente documental para convertirse en un tributo al consumo, éste paso lo daría particularmente la Corona Británica aplicándola como sello a las mesas de juego; a los sombreros; pelucas; medias y almanaques.

La prensa fue gravada por primera vez con este tributo, como forma de control discrecional, y luego ampliado a toda la industria, aspecto no exclusivo del régimen inglés, tiempo después lo haría Francia (1797) pero con el advenimiento de la libertad de prensa conllevó a una reducción durante todo el siglo XIX hasta su eventual abolición¹¹⁶.

Fue precisamente su establecimiento en tierras de las colonias norteamericanas el detonante para la revolución que a la postre terminaría con la primera Constitución moderna, la de E.E.U.U., la



adaptación de este tributo en tierras norteamericanas para el año de 1765, con toda la evolución que había desarrollado del otro lado del atlántico en más de seis décadas de una sola vez, despertó la reacción más airada de los colonos, quienes acuñarían la célebre frase *No Taxation Without Representation* como protesta contra la competencia del parlamento inglés por el Stamp Act¹¹⁷, frase que ya había sido vitoreada

¹¹⁶ GRAPPERHAUS, Ferdinand. Taxes Through the Ages. Op. Cit.

¹¹⁷ Ibidem. GRAPPERHAUS, Ferdinand. Tax Tales. Amsterdam: IBFD, 1998. p. 77 – 89. HODGE, Henry. The Repeal of the Stamp Act. Political Science Quarterly, Vol. 19, No. 2 (Jun., 1904), p. 252 – 276; HUGHES Edward. The English Stamp Duties, 1664-1764. The English Historical Review, Vol. 56, No. 222 (Apr., 1941), p. 234 – 264. SCHLESINGER Arthur M. The Colonial Newspapers and the Stamp Act. The New England Quarterly, Vol. 8, No. 1 (Mar., 1935), p. 63 - 83. Respecto de las visiones constitucionales modernas ver

embrionariamente a las afuera de Versalles y calles de París donde se marcó la caída del absolutismo galo¹¹⁸.

Tal como se puede apreciar, el fenómeno de las estampillas de ninguna manera se trató de un suceso aislado y únicamente colombiano, por el contrario, se encuentran curiosas similitudes no solo en ordenamientos de la familia romano germánica con gran semejanza al nuestro, como lo es el venezolano y el chileno sino incluso también en los propios de la familia anglosajona, particularmente en el caso británico.

Para el caso venezolano y chileno también contaron en su momento con gravámenes denominados estampillas, precisamente de manera contemporánea a cómo sucedió respectivamente entre nosotros.

Igualmente, en esos casos la estampilla fue un tributo documental que para lograr otorgarle valor probatorio y plena eficacia debía adherírsele al correspondiente al documento; y así también contaban con un amplio despliegue de exenciones que excluían su cumplimiento en las causas penales¹¹⁹.

VÁLDES BLANCO, Roberto L., El valor de la constitución, separación de los poderes, supremacía de la Ley y control de constitucionalidad en los orígenes del Estado liberal. Madrid: Alianza Editorial S.A., 1998, Capítulo I. p. 101 y ss. En la imagen: Soldados británicos abren paso al cargamento de papel sellado y estampillas británicas que debían ser adheridas por los colonos americanos en sus actos y productos puestos al comercio. Nueva York (1763). Tomada de: <http://www.gettyimages.com/event/years-since-the-stamp-act-531423413#armed-escort-for-the-stamped-paper-new-york-1765-stamp-act-of-1765-picture-id173447269>.

¹¹⁸ GRUDER, Vivian. 'No Taxation without Representation': The Assembly of Notables of 1787 and Political Ideology in France. En: Legislative Studies Quarterly. Mayo, 1982, Vol. 7 No. 2. ps. 263-277. BEHRENS, Betty. Nobles, Privileges and Taxes in France at the End of the Ancien Régime. En: The Economic History Review. 1963, Vol. 15 No. 3. ps. 451-475.

¹¹⁹ Ley de la renta nacional de estampillas. Caracas: Tipografía Americana, 1923. Recopilación de leyes tributarias. Tomo II. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1959. p. 57. Sus antecedentes en ese ordenamiento datan de 1932 e incluso antes, en las recopilaciones y actualizaciones seguía vigente para el año de 1962 sin mayores modificaciones en su estructura. POBLETE M., Roberto. Santiago: Prensa Latinoamericana, 1962. p. 132 y ss. Para el caso británico los antecedentes directos vienen del Stamp Act de 1891, donde se realizó una compilación de la normativa anterior sobre el tema, ver FENDER, G.H. The Stamp laws in relation to bankers. Londres: Butterworth, 1938. Para el año 2006 todavía seguía vigente, ver: Licking the stamp duty. The Tories revive an old promise to abolish an ancient tax. The Economist disponible en: <http://www.economist.com/node/7855196>, consulta realizada el 9 de Marzo de 2008. Recopilación de leyes tributarias. Tomo II. Op. Cit. p. 59 y 106; FENDER, G.H. The Stamp laws... Op. Cit. p. 3, 90 - 97.

Sin embargo, nuestro actual tributo de estampilla no tiene nada que ver con el que conocemos históricamente de esta manera, tal como ya se había advertido previamente, para el año de 1949 con la expedición de la Ley 27 la estampilla entre nosotros deja de ser el comprobante de pago del impuesto de registro y muta para convertirse en un tributo propio, autónomo, diferente¹²⁰.

La actualidad del tributo de estampilla es bastante particular dentro del ordenamiento colombiano, presentado una morfología atípica. Sin tarifa ni hecho generador delimitado desde la Ley autorizadora de manera general¹²¹, único caso en todo el ordenamiento, aspecto éste que lo lleva a presentar una tensión muy sui generis con el principio de legalidad, en particular con relación a los demás tributos no solo departamentales sino también con los demás territoriales que no se rigen por las mismas variables y lo hacen tener una flexibilidad no predicable en ningún otro caso, razón por la cual varía dentro de los límites de cada uno de los actos que lo establecen, aunque generalmente se refiere a documentos y contratos celebrados con los Departamentos, pero no dejan de reseñarse hechos gravados totalmente alejados de esta sincronía¹²².

Funciona como el resto de los tributos territoriales, esto es, a través de leyes autorizadoras que no se ha expedido de una sola vez, por lo que revelan un número considerable de ellas en tanto se presentan de manera continuada; pero con la diferencia en relación con los demás tributos territoriales en la extensión de la autorización, pues mientras en aquellos el legislador agota todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, en ocasiones dejando cierta autonomía en la determinación de tarifas, en las leyes de autorización de estampillas no sucede así y hasta el hecho generador lo llega a delegar.

¹²⁰ República de Colombia. Congreso Nacional. Ley 27 de 1949. Diario oficial 27.171 de noviembre 22 de 1949. Advertencia anteriormente realizada en BRAVO GONZALES, Juan de Dios y RODRIGUEZ GUTIERREZ, Camilo Ernesto. Reforma Estructural a los Impuestos Departamentales, Op. Cit.

¹²¹ A pesar de ello se reconoce como después de la Sentencia del Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra C- 035 Corte Constitucional de 2009 se puede observar un cambio notorio en este aspecto, y así, en las leyes autorizadoras expedidas desde entonces hay presencia de Hecho Generador, aunque su número respecto del régimen en total sigue siendo muy bajo, del orden del 14%, por lo que sigue siendo una excepción.

¹²² Respecto de las relaciones del tributo de estampilla con el resto del ordenamiento, RODRIGUEZ GUTIERREZ, Camilo Ernesto. El rígido principio de legalidad en materia tributaria territorial y su punto máximo de flexión, el régimen de estampillas departamentales. Artículo de reflexión. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Facultad de Jurisprudencia, 2012, documento sin publicar.

a) Análisis de su estructura

La distribución y orden del tributo de estampilla ya había sido objeto de análisis anteriormente, revelando una morfología más o menos constante en el comportamiento del conjunto de leyes autorizadoras y que se presentó en su momento de la siguiente manera:

1. Autorización del Congreso a la Asamblea departamental para ordenar la emisión de una estampilla.
2. Un monto tope de recaudo que es el valor de la emisión.
3. Autorización para la determinación de los elementos esenciales de la obligación tributaria.
4. La obligación de dar a conocer los actos que desarrollen la autorización al Gobierno Nacional en cabeza del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
5. Autorización para que la Asamblea faculte a los Concejos ubicados dentro de su jurisdicción para que “hagan obligatorio el uso de la estampilla”.
6. Un régimen de responsabilidad para los funcionarios que intervengan en los actos u hechos gravados y tengan como función adherir la estampilla.
7. Destinación específica de los valores recaudados, deber de fiscalización en las procuradurías y contralorías existentes en la jurisdicción en la cual se aplica la estampilla, y finalmente,
8. Una cláusula de vigencia muy similar a la empleada por el legislador en el resto del ordenamiento en la cual deroga toda norma contraria, -sin decir cual exactamente-¹²³.

¹²³ BRAVO GONZALES, Juan de Dios y RODRIGUEZ GUTIERREZ, Camilo Ernesto. Op. Cit.

A pesar de haber transcurrido ya diez años de esas primeras observaciones realizadas al conjunto de leyes autorizadoras de estampillas departamentales, y de haber continuado su expedición -contrario a las recomendaciones realizadas-, una vez ejecutada la correspondiente confrontación a los últimos movimientos del régimen, las hipótesis iniciales siguen vigentes y se predicen en la misma medida aún a las más recientes apariciones.

Así mismo, se sigue presentando el desorden relacionado con la clase de ley que se emplea para la autorización de éste tributo en particular, ya que no hay uniformidad en el tema y de esa manera hay unas leyes autorizadoras extendidas en virtud del 150 numeral cuarto, y otras en el 150 numeral doce, lo cual demuestra la falta de rigurosidad del legislador colombiano en el ejercicio del poder tributario¹²⁴.

b) Estado del Arte

Tal como se anotó en su momento, incluso la doctrina especializada presenta poca interacción con la tributación territorial, lo cual no quiere decir necesariamente que no exista un despliegue al respecto.

Relacionado con el tributo de estampillas en los últimos años se puede contar más o menos con cuatro publicaciones relativas al tema, dentro de otras varias que no vale la pena reseñar, ya porque no presentan metodologías apropiadas, aspecto que hace de sus conclusiones sesgadas e inoperantes; o porque no presentan un marco teórico preciso que los hace circular sobre referidos gaseosos, o incluso los hay que no consultan en lo absoluto el estado del arte y no producen efectos innovadores, conductas que dejan mucho que desear de la calidad de esfuerzos bien intencionados pero lamentablemente mal encausados.

¹²⁴ RODRIGUEZ GUTIERREZ, Camilo Ernesto. *Compilación Leyes Autorizadoras de Estampillas Departamentales*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2008. Boletín Extraordinario.

Se trata así de aportes aislados que presentan una visión aleatoria, y es que en este tema en particular no hay presencia de autores que presenten una continuidad desarrollando innovaciones, como si se puede presentar en otros tributos del régimen colombiano.

No se pueden dejar de lado los últimos esfuerzos puestos a consideración de la comunidad académica, entre otros, de movimientos revitalizadores y re-direccionales que muestran una maduración teórica, fruto de una preocupación por un mejor perfilamiento del tributo como objeto conceptual en el ordenamiento jurídico colombiano.

Así interpretamos la entrada en escena, en buena hora, de los estudios críticos de jurisprudencia tributaria, empresa intelectual emprendida por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario que tiene por meta realizar un constante examen al comportamiento del juez contencioso en el caso colombiano.

En esta obra colectiva que ya lleva seis números encontramos referencias de comportamiento del juez contencioso en las materias relacionadas, ya directa o indirectamente, con el tributo de estampilla. En tres de ellos que se referencian y analizan en orden cronológico se trata el tema.

En un primer momento se encuentra el trabajo de INSIGNARES, relativo al principio de reserva de Ley tributaria y la autonomía de las entidades territoriales, el cual se tiene en cuenta debido a la relación del tema con el objeto de la presente, en tanto se trata del tema global en el que se puede incorporar la materia de las estampillas como tributo departamental, precisamente donde se cuentan unos niveles de autonomía no presentes en el resto de los tributos departamentales¹²⁵.

En su desarrollo realiza una consistente observación a la por entonces recién expedida Ley 1454 de Ordenamiento Territorial y advierte como no genera un cambio siquiera significativo en materia de competencias tributarias.

¹²⁵ INSIGNARES, Roberto. El principio de reserva de ley tributaria y la autonomía de las entidades territoriales. En: Estudios críticos de jurisprudencia tributaria. Bogotá: ICDT, 2011. p. 25 – 48.

Más adelante realiza con gran detenimiento un desarrollo del cambio jurisprudencial que la sección cuarta del Consejo de Estado ha sufrido recientemente, y es que con anterioridad la postura de ese cuerpo colegiado de Magistrados únicamente reconocía una concepción cerrada del principio de legalidad en el sentido que el legislador debía establecer todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria.

La elaborada visión de INSIGNARES muestra como lo que en un principio se trató de una posición minoritaria -desde la sentencia Exp. 9456 del 15 de octubre de 1999 en sus salvamentos de voto-, con el paso del tiempo se convirtió en la posición mayoritaria y reconoce la posibilidad de participación de las entidades territoriales en la conformación de sus propios tributos, ya claramente definida en la Sentencia del 9 de Julio de 2009 Exp. 1654, correspondiente entonces con las posturas de la Corte Constitucional que ya tenía una línea clara al respecto¹²⁶.

Después tenemos la participación de BRAVO GONZÁLES que en un empleo propio de la mecánica del juez contencioso nos muestra el problema jurídico que se aborda y la argumentación que sirve de piso para resolverlo en la sentencia. En este caso si bien tampoco se trata específicamente del tributo de estampilla, si lo es del impuesto predial, tributo territorial propio de la jurisdicción municipal y cubierto por las hipótesis base del principio de reserva de Ley¹²⁷.

Un primer análisis gira entorno a una de las sujeciones pasivas del impuesto predial, en este caso una adición realizada por la Ley 1607 de 2012, relativa a la ampliación de este marco que en un primer momento solo contenía a propietarios o tenedores de los bienes inmuebles, y ahora se amplía a *los tenedores a título de arrendamiento, uso, usufructo u otra forma de explotación comercial que se haga mediante establecimiento mercantil dentro de las áreas objeto del contrato de concesión correspondientes a puertos aéreos y marítimos*. La argumentación reseñada por el Maestro BRAVO GONZÁLES muestra el ejercicio retrospectivo del Consejo de Estado en la jurisprudencia ya asentada entonces por la Corte Constitucional¹²⁸, en consonancia con una remota sostenida por la Corte Suprema de Justicia para el año de 1925, en donde se exige la participación de norma territorial para la entrada en vigencia de la autorización legal, y en ese

¹²⁶ República de Colombia. Corte Constitucional C-495 de 1998; C-413 de 1996; C-504 de 2002 y C-121 de 2006. Citado por Ibíd.

¹²⁷ BRAVO GONZÁLES, Juan de Dios. Reserva de Ley. Necesidad de norma territorial. En: Estudios críticos de jurisprudencia tributaria Tomo III. Bogotá: ICDT, 2013. p. 157 – 167.

¹²⁸ República de Colombia. Corte Constitucional C-413 de 1996; C-1043 de 2003 y C-035 de 2009. Citado por Ibíd.

sentido falló como, hasta que el Distrito de Bogotá no incorpore en la normativa distrital, mediante un acuerdo, la ampliación determinada por el legislador en la Ley 1607, no puede realizar ese cobro.

El segundo análisis realizado por el Maestro BRAVO GONZÁLES es relativo igualmente a la jurisdicción de Bogotá, y de nuevo en el tributo de predial, esta vez ya no en la sujeción pasiva, sino en unos de los aspectos para la determinación de la base gravable. La problemática gira alrededor de si la modificación del avalúo catastral por parte de la administración es de aplicación inmediata, o si se sujeta a lo ordenado por la Constitución Nacional en sus artículos 338 y 363. Señala como la Sección emplea una jurisprudencia aplicable respecto a cómo la garantía constitucional no solamente se predica de las disposiciones legales, sino que abarca toda norma que regule y por lo tanto afecte alguno de los elementos estructurales de un tributo, y como en un tributo de periodo solo puede aplicarse para aquél que comience después de iniciar su vigencia¹²⁹. De esta manera encuentra la Sección que cualquier modificación al avalúo catastral, efectuada con posterioridad a la fecha de causación del impuesto (1° de enero para el caso de predial), solo puede regir para la siguiente vigencia fiscal, ya que de lo contrario se violan los artículos 338 y 363 de la Constitución Política de Colombia.

En este mismo tomo se encuentra un desarrollo ahora si propiamente del tributo de estampilla titulado “*Las estampillas en la jurisprudencia del Consejo de Estado*” de autoría del PhD. César Augusto Romero Molina¹³⁰.

Si bien el objetivo de la publicación de este trabajo colectivo del ICDT es mostrar de la mano de expertos en el tema, análisis desde su experiencia sobre la jurisprudencia expedida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en determinados periodos de tiempo -casi siempre anual-, en este punto en particular la propuesta de ROMERO MOLINA se aparta bastante de esta línea editorial y nos muestra un recorrido por varios puntos con poca profundidad conceptual, sin una evidente metodología, ni un marco conceptual óptimo y escasa elaboración investigativa, que no es del caso ventilar punto a punto, y que no le permite culminar satisfactoriamente su objetivo principal, esto es, analizar el tema de las estampillas dentro de la línea jurisprudencial del Consejo de Estado¹³¹.

¹²⁹ República de Colombia. Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia de octubre 15 de 1994, Exp. 5328. Mp. Delio Gómez Leyva.

¹³⁰ ROMERO MOLINA, César Augusto. Las estampillas en la jurisprudencia del Consejo de Estado. En: Estudios críticos de jurisprudencia tributaria Tomo III. Bogotá: ICDT, 2013. p. 391 – 406.

¹³¹ Ibíd. “...El estudio a desarrollar en este artículo consistirá en analizar el tema de las estampillas dentro de la línea jurisprudencial que ha definido el Consejo de Estado...”. p. 391.

Es de resaltar como se manifiesta respecto de la jurisprudencia del año 2012, aunque muy limitadamente, y lo hace para señalar las tensiones que genera en el principio de legalidad una posición tan laxa como la que asume el legislador en el régimen de estampillas, donde la legalidad se limita a extender la autorización sin demarcar claramente el rango de acción de dicha autorización, algo ya señalado con anterioridad varias veces por la doctrina.

Seguidamente encontramos la propuesta de GODOY FAJARDO y NOREÑA OSPINA, en un escrito en el que emplean el caso del tributo de estampilla al lado del impuesto de teléfonos y el de alumbrado público, como prototipos óptimos para verificar una hipótesis de trabajo muy sugestiva: que las entidades territoriales ejercen poder tributario de facto y no de iure¹³².

En su reflexión emplean una visión tradicional de la negación de poder tributario territorial, leyendo los artículos 300 y 313 de la Constitución en relación con el artículo 150 numeral 12, sin realizar advertencias anteriormente realizadas por la doctrina especializada, cómo por ejemplo, que ante la polivalencia del término Ley en el ordenamiento colombiano debe realizarse una lectura armónica de la Constitución del 91, proceder que fue acogido por la Corte Constitucional en su jurisprudencia y permitió el desarrollo de nuevas posturas al respecto como las que señalara INSIGNARES¹³³.

Reconocen como las entidades territoriales se encuentran investidas de competencias normativas en materia tributaria, pero sin una argumentación de respaldo¹³⁴; advierten de un comportamiento disparate en la jurisprudencia, igualmente ya advertido por la doctrina, así como a las rentas endógenas como lugar de amplias facultades sin siquiera pie de página al respecto¹³⁵, igualmente carecen de un desarrollo óptimo en la referencia que realizan a la doctrina al poder tributario originario y delegado¹³⁶.

¹³² GODOY FAJARDO, Juan Pablo y NOREÑA OSPINA, Luis Felipe. Potestades tributarias de facto de las entidades tributarias en Colombia. Op. Cit.

¹³³ El tema de la elaboración y estructuración del discurso del poder tributario en Colombia ya se trató anteriormente, y en ese sentido me remito a lo señalado en el pie de página 20 de éste segundo capítulo, donde considero que de una manera completa se encuadran las posiciones relevantes sobre el tema y que muestran la vocería principal.

¹³⁴ GODOY FAJARDO, Juan Pablo y NOREÑA OSPINA, Luis Felipe. Potestades tributarias de facto de las entidades tributarias en Colombia. Op. Cit. p. 49 – 50, párrafo segundo.

¹³⁵ *Ibíd.* p. 51.

¹³⁶ *Ibíd.* p. 52.

Posiciones aisladas respecto del tema de estampillas muy recientemente se han venido a conocer formalmente, pero adolecen de los mismos defectos señalados para otros aportes anteriores; indican un crecimiento de recaudo continuado sin señalar las fuentes expresas; no diferencian entre estampillas departamentales y distritales y municipales, dándoles el mismo trato como si se trata de la misma jurisdicción y acusan defectos presupuestarios igualmente sin un desarrollo estructurado. Tienen la finalidad de aportar soluciones a la problemática colombiana desde el derecho comparado, y analizan así la carta europea de autonomía local como caso de estudio, sin medir las distantes similitudes de los sujetos comparados¹³⁷, ya la doctrina especializada había advertido de todo un marco metodológico y las pautas que observar para lograr una comparación exitosa¹³⁸, las cuales no se observan sin justificación, ni tampoco así se propone un modelo diferente.

2.3 SITUACIÓN ACTUAL

Respecto de las últimas observaciones realizadas al régimen de estampillas departamentales se puede reportar un cambio en sus dimensiones nada halagador, en el sentido que, en vez de disminuir, ha seguido creciendo.

Para el año 2011 se presentó un periodo particularmente activo, expidiéndose un total de cuatro leyes autorizadoras, fenómeno que no se presentaba desde hace 16 años, donde el ejecutivo aprobó cinco leyes de este tipo.

¹³⁷ Mientras la Unión Europea (UE) tiene una extensión de 4.493.712 Kilómetros cuadrados, nosotros no alcanzamos ni la cuarta parte; pero la diferencia se hace aún más extensible cuando se detalla aspectos como la población donde ni la décima parte le aplica y ni que decir de los aspectos económicos como el Producto Interno Bruto o el Per Cápita donde las dimensiones diferenciales requieren fuertes modelos argumentativos, los cuales no están presentes.

¹³⁸ SACCHETTO, Claudio. Comparative law and comparative tax law. General remarks y Fiscal federalism or fiscal federalisms? The need for legal comparison. En: Tax Aspects of fiscal federalism. A comparative analysis. Ámsterdam: IBFD, 2011. p. 1 – 22.

El máximo periodo de actividad, es decir, aquel en el que se han expedido el mayor número de leyes autorizadoras de estampillas sucedió en la legislatura del año 2001, momento en el cual el legislativo presentó la cifra record de doce normas de este tenor que el ejecutivo sancionó.

Visto desde el ángulo de los periodos gubernamentales, desde la entrada en vigencia de la Constitución de 1991, el más prolijo en la materia ha sido el de Andrés Pastrana Arango, con un total de dieciocho (18) leyes autorizadoras; diametralmente opuesto es el caso de su antecesor, el gobierno de Cesar Gaviria, donde apenas se sancionaron cuatro (4) de estas leyes.

El caso más curioso lo presenta la administración Uribe, quien a pesar de advertir que no realizaría más “aprobaciones”¹³⁹ terminó su periodo con trece (13) leyes autorizadoras sancionadas, apenas por debajo del promedio que es de trece coma ocho (13,8).

De manera global, el régimen de estampillas departamentales queda compuesto entonces por cincuenta y ocho (58) estampillas y un total de setenta y seis (76) leyes autorizadoras.

¹³⁹ “... En el país hay más estampillas que municipios, que en muchas ocasiones gravan varias veces un mismo acto y que representan unas reformas tributarias paralelas..., En todos los municipios del país hay 1.157 estampillas, otras 156 en los departamentos y 58 en las ciudades capitales. Según esas cifras, en el país hay casi 1.300 estampillas, es decir siete en promedio por cada departamento y una y media por cada municipio, en promedio...”. “Gobierno no aprobará más Estampillas”. Comunicado de Prensa. <http://www.presidencia.gov.co/cne/2003/agosto/20/20202003.htm> . Consulta 27 de junio de 2005. Citado por BRAVO GONZALES, Juan de Dios y RODRIGUEZ GUTIERREZ, Camilo Ernesto. Op. Cit.; la cifra responde al número de Presidentes desde la entrada en vigencia de la Constitución de 1991 (5) y el número de leyes sancionadas en dicho periodo (69); ello se propone de esa manera en observancias de las tensiones del principio de legalidad, que son más evidentes en vigencia de esta Constitución que de la regeneradora.

Cuadro 2. Línea del tiempo.
Régimen de Estampillas Departamentales Vigentes Antes de la Constitución de 1991

1966

Constitución Política de 1991

201

Ley 41 de 1966. Ciudadela Universitaria del Atlántico - Ley 77 de 1981															
 BELISARIO RESTREPO 1903-86	<tr> <td>Ley 66 de 1982. Universidad del Tolima - Ley 77 de 1985</td><td>Ley 664 de 2001</td></tr> <tr> <td>Ley 7 de 19884. Universidad Popular del César</td><td>Ley 551 de 1999 / Ley 1267 de 2008</td></tr> <tr> <td>Ley 10 de 1984. Homenaje Carlos E Restrepo</td><td></td></tr> <tr> <td>Ley 30/84 Gobernación Centro Aditivo Municipal de Popayán</td><td></td></tr>	Ley 66 de 1982. Universidad del Tolima - Ley 77 de 1985	Ley 664 de 2001	Ley 7 de 19884. Universidad Popular del César	Ley 551 de 1999 / Ley 1267 de 2008	Ley 10 de 1984. Homenaje Carlos E Restrepo		Ley 30/84 Gobernación Centro Aditivo Municipal de Popayán							
Ley 66 de 1982. Universidad del Tolima - Ley 77 de 1985	Ley 664 de 2001														
Ley 7 de 19884. Universidad Popular del César	Ley 551 de 1999 / Ley 1267 de 2008														
Ley 10 de 1984. Homenaje Carlos E Restrepo															
Ley 30/84 Gobernación Centro Aditivo Municipal de Popayán															
 VIRGILIO BARCO VARGAS 1905-90	<tr> <td>Ley 3 de 1986. Pro Empleo</td><td></td></tr> <tr> <td>Ley 23 de 1986. Pro Electrificación Rural – Ley 1059 de 2006</td><td></td></tr> <tr> <td>Ley 48 de 1986. Pro Centro de Bienestar del Anciano - Ley 687 de 2001 – 1276 de 2009</td><td></td></tr> <tr> <td>Ley 60 de 1986. Pro Empleo</td><td></td></tr> <tr> <td>Ley 71 de 1986. Pro U. de la Guajira</td><td>Ley 1423 de 2010</td></tr> <tr> <td>Ley 19 de 1988. U. Cartagena</td><td></td></tr> <tr> <td>Ley 26 de 1990. U. Valle</td><td>Ley 122 de 1994 – Ley 206 de 1995</td></tr>	Ley 3 de 1986. Pro Empleo		Ley 23 de 1986. Pro Electrificación Rural – Ley 1059 de 2006		Ley 48 de 1986. Pro Centro de Bienestar del Anciano - Ley 687 de 2001 – 1276 de 2009		Ley 60 de 1986. Pro Empleo		Ley 71 de 1986. Pro U. de la Guajira	Ley 1423 de 2010	Ley 19 de 1988. U. Cartagena		Ley 26 de 1990. U. Valle	Ley 122 de 1994 – Ley 206 de 1995
Ley 3 de 1986. Pro Empleo															
Ley 23 de 1986. Pro Electrificación Rural – Ley 1059 de 2006															
Ley 48 de 1986. Pro Centro de Bienestar del Anciano - Ley 687 de 2001 – 1276 de 2009															
Ley 60 de 1986. Pro Empleo															
Ley 71 de 1986. Pro U. de la Guajira	Ley 1423 de 2010														
Ley 19 de 1988. U. Cartagena															
Ley 26 de 1990. U. Valle	Ley 122 de 1994 – Ley 206 de 1995														

Cuadro 3. Línea del tiempo.
Régimen de Estampillas Departamentales Vigentes Después de la Constitución de 1991 (a)

Constitución Política de 1991

2016



Ley 85 de 1993. UIS	Ley 1216 de 2008
Ley 93 de 1993. Instituto Loperena	
Ley 122 de 1924. U. Antioquia	Ley 1321 de 2009
Ley 191 de 1995. Pro Desarrollo Fronterizo	
Ley 289 de 1996. Armero 10 años	
Ley 334 de 1996. U. Cartagena	Ley 1495 de 2011
Ley 348 de 1997. Pro Hospital de Caldas	
Ley 367 de 1997. Pro U.S.C / U.A	Ley 1301 de 2009
Ley 382 de 1997 U. Córdoba	
Ley 426 de 1998 Pro U. C. / U. Nal Man / U.P	
Ley 440 de 1998. Pro Hospital Dptal del Quindio	

Cuadro 3. Línea del tiempo.
Régimen de Estampillas Departamentales Vigentes Después de la Constitución de 1991 (b)
Gobierno Andrés Pastrana Arango

1998

2016



Ley 538 de 1999. Pro Construcción U. Quindío
Ley 542 de 1999. U. Nariño
Ley 561 de 2000. Fomento Turístico
Ley 645 de 2000. Pro Hospitales Universitarios
Ley 654 de 2011. Pro Universidad del Magdalena
Ley 655 de 2011. Pro Hospitales Públicos de Antioquia
Ley 656 de 2001. Universidad de Sucre
Ley 662 de 2001. Pro Desarrollo Científico y Tecnológico del Instituto de Soledad
Ley 663 de 2001. Pro Hospitales de Primer y Segundo Nivel Atlántico
Ley 665 de 2011. Sogamoso
Ley 669 de 2001. Pro Salud Departamental Valle del Cauca
Ley 682 de 2001. Pro Universidad del Choco
Ley 699 de 2001. Pro U. Pedagógica y Tecnológica de Colombia
Ley 709 de 2001. Pro Hospitales del Guaviare
Ley 748 de 2002. Pro Centro de Formación

Cuadro 3. Línea del tiempo.

Régimen de Estampillas Departamentales Vigentes con posterioridad a la de Constitución de 1991 (c)

2002

2016



Ley 1162 de 2007. Pro Desarrollo Académico U. Pública del Norte de Santander	
Ley 1177 de 2007. Universidad del Cauca 180 años	
Ley 1178 de 2007. Universidad de los Llanos	
Ley 1218 de 2008. Pro Salud Vaupés	
Ley 1230 de 2008. Pro Desarrollo U. Cundinamarca UDEC.	
Ley 1277 de 2009. Pro Salud Cauca	
Ley 1320 de 2009. Politécnico J.I.C.	
Ley 1452 de 2011. Pro Desarrollo I.T.F.	
Ley 1486 de 2011. Tolima 150 Años	
Ley 1452 de 2011. Pro Desarrollo I.T.F.	
Ley 1492 de 2011. Pro Salud Guainía	
Ley 1510 de 2012. Pro U. Valle	
Ley 1614 de 2013. Pro Desarrollo I.U.E.	
Ley 1685 de 2013. Pro U. Pacífico	
Ley 1697 de 2013. Pro U. Nacional	
Ley 1725 de 2014. Pro I.T. Putumayo	

Como novedades hay dos ítems relevantes que señalar:

En primer lugar, la aparición de una estampilla de nivel nacional. Con la expedición de la Ley autorizadora 1697 de 2013 presenciamos por primera vez desde la creación del régimen departamental de estampillas -recordemos que este se presenta en el año de 1966, hace ya cincuenta años-, una estampilla que no se aplica al nivel departamental, ni distrital, ni municipal; su jurisdicción es la nacional y se encuentra administrada por la dirección de impuestos y aduanas nacionales, por lo que ahora se puede afirmar que el tributo de estampilla no es únicamente territorial, sino que se encuentra disperso por todas las jurisdicciones del territorio nacional, lo cual deja abierta la posibilidad que florezca en las proporciones que lo hizo en los otros escenarios.

Como segunda novedad tenemos la aparición de una regla bien particular, que su ubicación deja más preguntas que respuestas. Se trata del parágrafo del artículo quinto (5) de la Ley 1725 de 2014, que a la letra es:

“...PARÁGRAFO. En ningún caso podrán gravarse con la estampilla los actos, contratos o negocios jurídicos suscritos entre particulares, así como los que representen derechos laborales. Adicionalmente un mismo contrato podrá gravarse como máximo con dos estampillas indistintamente del nivel territorial del tributo. De resultar aplicables varias estampillas, se preferirá una del orden departamental y otra del orden municipal según el caso...”¹⁴⁰.

Ésta es una excepción al criterio de uniformidad de las leyes autorizadoras -anteriormente sostenido, en el literal (a) con ocho (8) numerales-, apareciendo por primera vez y de manera.

Los cuestionamientos surgen, dada su ubicación y alcances de la redacción ¿Cuál es su ámbito de aplicación? ¿Se aplica solamente a la materia que esta ley autorizadora rige, esto es, la estampilla Pro Desarrollo Instituto Tecnológico del Putumayo, siguiendo los criterios básicos de interpretación de la Ley especial sobre la general, y la posterior sobre la anterior?; ¿Si ello es así, por que la redacción integracionista de la norma -como si se fuera aplicar a cualquier estampilla-?; ¿Se le aplica este criterio a la estampilla Pro Universidad Nacional -que es de aplicación nacional y no territorial-?; ¿Tiene virtualidad de aplicación desde la Constitución Nacional es su artículo 228 el principio de prevalencia del derecho sustancial¹⁴¹?; ¿En el seguro caso de aplicación de varias estampillas en el mismo acto, unas municipales y otras departamentales, cual es el criterio para preferir a unas sobre las otras?

Solo el tiempo nos podrá decir cómo terminará operando esta regla, si pasará desapercibida - como si no existiera-; si únicamente se le aplicara a la jurisdicción del Putumayo; si abarcará a toda estampilla vigente, en fin.

Como siempre es muy difícil pronosticar un escenario, más en un caso como el colombiano, en proceso de cimentación, donde las fuerzas que actúan todavía ejercen pesos que no permiten un pronóstico estable, ¿tendremos una interpretación garantista de los principios de la Constitución -

¹⁴⁰ República de Colombia. Congreso Nacional. Ley 1725 de 2014. Diario oficial 49.208 de julio 10 de 2014.

¹⁴¹ República de Colombia. Constitución Nacional. Título VIII. de la Rama Judicial. Capítulo I. de las Disposiciones Generales. Artículo 228. La Administración de Justicia es función pública. Sus decisiones son independientes. Las actuaciones serán públicas y permanentes con las excepciones que establezca la ley y en ellas prevalecerá el derecho sustancial. Los términos procesales se observarán con diligencia y su incumplimiento será sancionado. Su funcionamiento será desconcentrado y autónomo. (Subrayas fuera de texto).

entendiendo que ello requiere jueces especiales-?; ¿tendremos interpretaciones reducidas al texto de la Ley? Solo el tiempo lo dirá¹⁴².

¹⁴² Hipotéticamente, la Constitución está diseñada para escenarios garantistas, pero ya la realidad nos ha demostrado cómo jueces no acceden a ellos fácilmente. Sentencia analizada en el anuario 2015 sobre un contribuyente que invoca la aplicación de la excepción de inconstitucionalidad para evitar la imposición de una sanción “injusta”, contravirtiendo la actuación de la Administración, que operando en términos del Estatuto la establece, pero el juez niega la afirmación del contribuyente, alegando que la verdadera intención de éste es, vía excepción, obtener la inoperancia de la norma de procedimiento sancionadora, sin embargo, no repara en estudiar los argumentos del contribuyente, simplemente afirma y prosigue sin atender el argumento constitucional.

3. LEGITIMIDAD DEL TRIBUTOS DE ESTAMPILLA DEPARTAMENTAL

Logrado el objetivo del capítulo segundo, esto es, un bajo nivel de abstracción en el tributo de estampilla departamental, entendido como uno de los varios tributos de la jurisdicción departamental del Estado colombiano, y analizados los conceptos de tributo y legitimidad -en el capítulo primero, en una escala media de abstracción-, la meta del presente capítulo es someter este tributo en particular, a un examen de su legitimidad.

Para ello abordaremos en primera instancia la problemática de la legitimidad, ya no como concepto en una escala media de abstracción, sino como crítica aplicada al modelo del ordenamiento jurídico colombiano, como breve introducción que demuestre que el objetivo aquí propuesto no se trata de un movimiento aislado, aunque si originario dada la metodología, el objeto de observación y resultados alcanzados.

Inmediatamente después de una breve, pero suficiente, referencia por los discursos que cuestionan la legitimidad ya del Estado colombiano, o de su ordenamiento jurídico, se muestra una visión de la legitimidad en el nivel de la tributación internacional, probando que el ejercicio no solamente se puede realizar en el ámbito interno sino también en el externo.

Como punto precedente al debate de la legitimidad del tributo de estampilla, se realiza una sucinta descripción del papel que desarrolla el juez en la legitimidad del ordenamiento en el Estado de Derecho, ya que la prueba de legitimidad parte de las concepciones argumentativas del derecho y su nivel de suficiencia.

Finalmente se realiza el cuestionamiento de la legitimidad al tributo de estampilla departamental, en búsqueda de su nivel de justificación y suficiencia argumentativa democrática como excepción del principio de reserva de Ley en los tributos territoriales colombianos, a través de la revisión de la

correspondencia argumentativa de las sentencias que permitieron el desarrollo de este tributo con el texto constitucional, de tal manera que se logre identificar el grado de justificación que permita identificar un esquema de legitimidad democrática, en tanto se presenten sus elementos característicos y permita las finalidades del discurso democrático, o por el contrario, señalar un esquema de legitimidad formalista si únicamente se satisfacen niveles de legalidad.

3.1. LOS DISCURSOS DESLEGITIMADORES EN COLOMBIA

Antes de realizar una crítica, o de desplegar un modelo de crítica, a uno de los tributos colombianos consideramos pertinente contextualizar el cómo no se trata de un movimiento solitario, ni mucho menos revelador.

Se trata de una sincronía con unos antecedentes y unos alcances justificables de abordar, en el sentido que la institución tributaria no es un fenómeno aislado, por el contrario, es el punto de contacto de varios discursos que a primera vista se pudieran considerar distantes, pero, el tributo es la materialidad de la política, y actor de la economía, es un digno reflejo de la sociedad. Por ello que se tengan en cuenta estas dimensiones antes de realizar nuestro objetivo.

La mejor descripción de las críticas a la legitimidad del Estado colombiano, consideramos, la realiza Eduardo Posada Carbó en *La ilegitimidad y sus amigos*, primer numeral de su escrito “*Ilegitimidad del Estado en Colombia. Sobre los abusos de un concepto*”, en el cual realiza una detallada crónica sobre el uso del lenguaje de diversos actores de la escena nacional, no solo de izquierda, también de derecha y no faltan los de centro, que ponen en tela de duda el orden justificativo del establecimiento¹⁴³.

El argumento central muestra una constante queja de falta de legitimidad del Estado colombiano, la cual se emplea entonces como caballo de batalla para cruzar los diferentes escenarios, ya sea de análisis,

¹⁴³ POSADA CARBÓ, Eduardo. “Ilegitimidad” del Estado en Colombia. Sobre los abusos de un concepto. Bogotá: Alfaomega, 2003.

de reconstrucción histórica o de debate político. POSADA CARBÓ demuestra como diversos personajes, en variados escenarios, van a emplear este medio como elemento estructurante de sus discursos, así, Óscar Collazos; Jorge Restrepo; Juan Lozano; Francisco Leal Buitrago; Luis Eduardo Garzón; Ana María Bejarano; Gabriel Murillo; Jhon Dugas; Hernando Gómez Buendía; Luis Jorge Garay; Juan Gabriel Tokatlian; Víctor Paz Otero; Rudolf Hommes, entre otros¹⁴⁴.

El común denominador de la queja por una falta de legitimidad, se hará presente en una extensión conceptual inquietante. La política, la economía, la educación..., casi que no habrá lugar donde el

¹⁴⁴ Las visiones políticas de la ilegitimidad en el Estado colombiano, se van a centrar generalmente en su democracia y el resultado de sus procesos. Así, la democracia ha sido acusada de simulacro, de farsa, de realidad carente de fundamento legítimo alguno en tanto su representatividad no logra niveles siquiera aceptables, reflejo directo de la crisis de los partidos tradicionales que disfrazada mente constituyen una verdadera dictadura que excluye a otros actores políticos. Ibíd. p. 5. En este sentido el Módulo Transformaciones del Estado Contemporáneo fue bastante revelador como forma diferente de apreciar la democracia colombiana. RESTREPO MEDINA, Manuel. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Facultad de Jurisprudencia. Bogotá, 2011; Otro ángulo por el cual se realizan sendas críticas a la legitimidad del Estado colombiano es el de la corrupción. De esta manera se ha señalado de estar carcomido por ésta práctica, que lo ha convertido en un botín de bandidos inmisericordes -haciendo referencia a los políticos-; refugio de burócratas sin corazón; trinchera de resentimientos y laboratorio de caprichos egoístas. LOZANO, Juan. “Sobre los niños de los mercaderes”, El Tiempo S.D. citado por Ibíd. p. 6. [Con posterioridad Juan Lozano sería Alto Consejero del gobierno Uribe, luego Ministro de Ambiente, Vivienda y Desarrollo; seguidamente senador de la República. Retomó su labor periodística. Es fundador del capítulo Colombia de Transparencia Internacional]. Desde la economía, los señalamientos giran en no satisfacer suficientemente las necesidades ciudadanas que es su razón de ser; que se encuentra intencionalmente dirigida para empobrecer al conjunto de la sociedad colombiana, particularmente a los menos beneficiados, mientras un reducido grupo se beneficia sustancialmente de ello. GARZON, Luis Eduardo. “Legitimar el Estado”, Revista Cambio S.D. citado por Ibíd. p. 6. [Los señalamientos realizados por Posada Carbó a Luis Eduardo Garzón datan del debate presidencial del año 2002 donde fue candidato por el Frente Social y Político. Al pasar el tiempo se convertiría en Alcalde de Bogotá para el periodo 2004 – 2007 con las banderas del partido Polo Democrático -donde desarrollo la política de Bogotá sin Hambre y Bogotá sin Indiferencia, entre otras muchas-; volvería a aspirar por una candidatura presidencial en el año de 2010 en esta ocasión con las banderas del partido verde, reconocimiento que ganaría Antanas Mokus. Miembro de la coalición nacional de gobierno en la administración Santos, primera mente como Alto Consejero para el dialogo social y luego como Ministro de Trabajo]. Los comentarios más ácidos respecto de la legitimidad en el Estado colombiano señalaban un fracaso irremediable de la institucionalidad, un fracaso de sus autoridades, de su administración, de su organización política, de sus militares, lo que hacía la discusión sobre su legitimidad absolutamente irrelevante, ya que lo prudente sería entonces construir un nuevo Estado, “uno que sirva para algo” uno en el que si se logre el estado de derecho. HOMMES, Rudolf. “El fracaso del Estado”, El Colombiano, Mayo 12 de 2002. De Luis Jorge Garay, Posada Carbó señala que ha edificado toda una obra dirigida a la identificación de una precaria legitimidad del Estado colombiano. Citado por Ibíd. p. 9 - 11. Estas posiciones críticas frente a la legitimidad del Estado colombiano no son las únicas, por el contrario, hacen parte de todo un uso corriente muy generalizado entre académicos, periodistas, políticos y actores decisivos de políticas públicas, algo que POSADA CARBÓ identifica como formadores de opinión pública, que transmiten y retransmiten ese mensaje, que se retroalimenta en su desarrollo y se convirtió en todo un movimiento mediático. Ibíd. p. 7.

cuestionamiento no se realice. Será un discurso generalizante que logró minar el optimismo general, y en algunos casos, radicalizar segmentos de la sociedad.

Los inicios de este movimiento se encuentran desde antes de la expedición de la Constitución de 1991 -algunos lo vislumbran incluso desde la colonia¹⁴⁵-, como consecuencia del desbordamiento de los conflictos sociales y políticos ante la debilidad y la insuficiencia del Estado para resolverlos. La misma Constitución del 91 se consideró como un pacto social cuya finalidad era terminar la prolongada crisis de legitimidad del régimen político colombiano, sus orígenes y actores así permitían verlo, sin embargo, el tiempo mostró una continuidad de la problemática, incluso su avivamiento, con los momentos más intensos de la violencia y el narcotráfico¹⁴⁶.

En el segundo capítulo, *Una realidad no tan simple*, POSADA CARBÓ realiza una contra argumentación a las críticas deslegitimadoras en el Estado colombiano.

Empleando lecturas de Bushnell contradice las acusaciones referidas a la política afirmando cómo tenemos un impresionante record electoral bien enraizado desde el siglo XIX que sólo ha presentado un par de rupturas desde entonces, por lo que afirma que la constante ha sido el poder en manos de los civiles, con un sufragio electoral relativamente amplio, que comparado con otros escenarios incluso de Europa, llama a una revaloración de una rica tradición electoral entre nosotros que logró sobrevivir a la oleada de dictaduras del continente latinoamericano en el siglo XX, aunque no se detiene y por ello no logra refutar el problema del abstencionismo y sus nada ocultables cifras.

Reconoce como nuestra democracia no salió airosa del embate ideológico contra la “democracia formal” y “burguesa” realizado desde las posturas Marxistas-Lenilistas, aclarando que de esta crisis de legitimidad ni siquiera la guerrilla salió bien librada¹⁴⁷.

¹⁴⁵ GARCÍA VILLEGAS, Mauricio. La flexibilidad de la Ley. En: Normas de papel. La cultura del incumplimiento de reglas. Bogotá: Siglo del hombre y Dejusticia, 2009. p. 283 – 305.

¹⁴⁶ *Ibíd.* p. 8 - 13.

¹⁴⁷ BUSHNELL, David. “Politics and violence in nineteenth-century Colombia” en Charles Berquist *et al.*, Violence in Colombia. The contemporary crisis in historical perspective. Wilmington, 1992; y PIZARRO LEONGÓMEZ, Eduardo. Carta Financiera 122 (Agosto de 2002) p. 72. Citado por *Ibíd.* p. 15.

En su momento (2003) POSADA CARBÓ indicaba como el bipartidismo -punto frecuente de críticas a la legitimidad política colombiana- se encontraba erosionado y señalaba al Polo Democrático como una tercera opción¹⁴⁸, lo cierto es que actualmente en el país hay más de una docena de partidos políticos¹⁴⁹, lo cual sirve de índice para mostrar una libertad de asociación y una pluralidad de opciones evidenciando la asertividad de la su visión de entonces; sin embargo, en el momento de tomar decisiones, las acciones políticas no tienden revelar toda esa pluralidad de posiciones, muy al contrario siguen siendo bloques antagónicos.

Reconoce los problemas generados por las denuncias a políticos de entonces, y no deja de mencionar el bochornoso incidente de la presidencia de Ernesto Samper con la infiltración de dineros del narcotráfico, sin embargo argumenta como estos incidentes no pueden “ilegitimar” a todo el Congreso o la institucionalidad en pleno¹⁵⁰.

Así también indica como el régimen democrático colombiano no ha tenido el reconocimiento debido por parte de sus contradictores, en éste punto revisa la bibliografía especializada, y muestra cómo el frente nacional sirvió de escenario para las grandes avanzadas del partido liberal, así como también dispuso una estabilidad que se reflejó en un crecimiento económico que las cifras corroboran en distribución de ingreso y gasto público¹⁵¹.

Estos y otros argumentos más llevan a POSADA CARBÓ a concluir como el Estado colombiano pese a sus credenciales legítimas es objeto de un amplio discurso deslegitimador que ignora las complejidades de su realidad que llevarían a por lo menos matizar sus condenas, aunque enfoca el problema en cómo las autoridades del Estado se creyeron ese discurso continuándolo sin haber advertido sus riesgos, convirtiéndose en parte preocupante del problema¹⁵².

¹⁴⁸ Ibid. p. 17, pp. 33.

¹⁴⁹ República de Colombia. Consejo Nacional Electoral. http://www.cne.gov.co/CNE/DIRECTORIO-PARTIDOS_POLITICOS_VIGENTES.page , consulta realizada el 27 de Junio de 2016.

¹⁵⁰ Ibid. p. 19.

¹⁵¹ PÉCAUT, Daniel. “Hilos de la madeja”, Lecturas Dominicales, El Tiempo, julio 2 de 2000; RODRIGUEZ RAGA, Juan Carlos. Democracia Dubitativa En: Colombia cambio de siglo. Balances y perspectivas. Bogotá: Planeta, 2000 y URRUTIA, Miguel. “On the absence of economic populism in Colombia” En: DURNBUSH R. y EDWARDS S. The Macroeconomics of populism in Latin America. Chicago: University Chicago Press, 1991, Citado por Ibid. p. 20 y 21.

¹⁵² El príncipe sin palacio y Contra el cinismo, Ibid. p. 27 – 42. El discurso deslegitimador del Estado colombiano no se detuvo ahí, continuó por los varios frentes de manera circular, así PINILLA CAMPOS, Ernesto. Legitimidad y validez constitucionales en el contexto jurídico-político de un Estado alterado. En:

La tributación, las finanzas públicas y la administración tributaria no fueron ajenas a este discurso deslegitimador, y tampoco fueron base de la defensa de la legitimidad colombiana de POSADA CARBÓ.

LOPEZ observó en ellas un reflejo del diagnóstico realizado al régimen colombiano en general: una realidad idealizada que nada tenía que ver con las condiciones histórico culturales del país; una considerable asimetría a sus bases religiosas y unas constantes prácticas de saqueo y manejos patrimonialistas heredados de la colonia, que se condensaban así en un asfixiante reglamentarismo, una exacerbada cultura del trámite que propicia y alimenta el tráfico de influencias, por lo que entonces no era de extrañar que los viejos males -elusión, evasión y corrupción- siguieran vigentes y tomaran nuevos bríos¹⁵³.

El resultado no podía ser otro que el de una psicología orientada hacia el fraude -auspiciada por una generalizante convicción del enriquecimiento ilícito, en particular por la cultura traqueta-, que castigaba la honestidad y rectitud moral de los contribuyentes por varias vías, unas de ellas formales con las reiteradas amnistías tributarias en donde el contribuyente incumplido quedaba en las mismas circunstancias que aquel que había observado cabalmente su deber, las desigualdades frente a una misma capacidad contributiva y la amplia gama de exenciones y beneficios injustificados, hacían entonces de la legislación tributaria, un frente escasamente efectivo para evitar la descomposición social y se materializaba entonces como un ejemplo contundente del desfase de la legislación y la realidad, lo que hacía muy lejana una legitimidad tributaria en el Estado colombiano¹⁵⁴.

Pensamiento jurídico No. 35 Septiembre-Diciembre, Bogotá 2012; HÉRNANDEZ, Jorge Andrés. La Constitución de Colombia de 1991 y sus enemigos. El fracaso del consenso constitucional. Colombia Internacional No. 79, Bogotá Septiembre-Diciembre 2013 y RODRIGUEZ ORTEGA, Julio Armando. Crisis de legitimidad del Estado, del derecho, y de la democracia liberal. En: Pensamiento jurídico No. 41 Enero-Junio, Bogotá 2015.

¹⁵³ LOPEZ A., Héctor F. Tributación y falta de legitimidad en Colombia. Cuadernos de Economía, Vol. XVII, No. 28, Bogotá 1998. Condicionantes adicionales como problemas de personal insuficiente y deficiente, a pesar de los adelantos tecnológicos se pueden ver en SIERRA MEJIA, Hernando. El derecho y el revés del impuesto. Legalidad tributaria y evasión. Medellín: Señal Editora, 1988. p. 251 y ss.

¹⁵⁴ Ibíd. p. 160 y 161. García Villegas presenta, posterior a esta descripción, una realidad generalizante, la cual no es para nada autóctona, y la ilustra como todo un fenómeno latinoamericano, desde las fronteras norte del imperio Azteca que colindan con lo que hoy sería Texas y Colorado, hasta la terminación del continente al sur de la Patagonia, con características presentes en todas las culturas intermedias, desde charros mexicanos hasta gauchos argentinos, en donde también nos encontramos nosotros, véase, GARCÍA VILLEGAS, Mauricio. Los incumplidores de normas. En: Normas de papel. Op. Cit. p. 237 – 281.

ÁVILA MAX y MONGUA FORERO derivan de la falta de legitimidad política una problemática del poder legislativo que se vierte directamente en uno de los pilares de la tributación, la reserva de Ley, así entonces ¿qué eficacia supone una institución protectora frente al abuso del poder - como lo es la reserva de Ley- cuando el proceso democrático se encuentra comprometido por prácticas corruptas y clientelistas?

A diferencia de POSADA CARBÓ que toleraba los problemas de legitimidad de algunos miembros de los órganos representativos sin comprometer así los de la corporación en pleno, ellos abrazan un criterio exhaustivo según el cual *el postulado de que las leyes provienen de la voluntad popular no se cumple cabalmente en Colombia porque por un solo miembro del Congreso colombiano que no haya sido elegido por el pueblo, no existe verdadera representación en dicho órgano*, dado que la representación popular es el supuesto fundamental en los procesos de creación legislativa -aspecto que en la tributación moderna es de importancia radical, ya que por intermedio de la representación se presenta la auto-normación, que para la materia en cuestión es la participación del ciudadano en el proceso de formación de la norma impositiva, lo que justifico las revoluciones liberales- y cualquier vicio en ella le resta validez, eficacia y credibilidad a la norma tributaria¹⁵⁵.

Lastimosamente no ondean en su afirmación y no realizan comprobación alguna, lo que deja un fuerte sin sabor en el desarrollo del trabajo que contaba con un fuerte impulso filosófico, pese a que advierten como una ilegitimidad en las normas tributarias conlleva a serias repercusiones que comprometen la esencia de la seguridad jurídica y la certeza tributaria¹⁵⁶.

LOZANO RODRIGUEZ y RAMIREZ OCAMPO empleando el modelo de la eficacia instrumental y simbólica de GARCÍA VILLEGAS, muestran como la corrupción y el mal gasto de los recursos públicos afectan la eficacia instrumental - entendida como la capacidad de producir los efectos deseados- de la norma tributaria; reconocen la particularidad de esta clase norma diferente a otras del ordenamiento y la ausencia de características que permitan hacer óptimo el uso del gasto tributario;

¹⁵⁵ ÁVILA MAX, Lorena Viviana y MONGUA FORERO, José Daniel. Legitimidad y reserva de Ley. En: Monografías jurídicas, Bogotá: ICDT, 2006. p. 24. Que dirían de los sucesos que se vieron con posterioridad y que afectaron varias ramas del poder público, así, en la rama jurisdiccional: los escándalos de corrupción en las más altas Cortes, no sólo en la Corte Suprema de Justicia, sino la Constitucional y ni qué decir del Consejo Superior de la Judicatura, aplicando éste criterio exhaustivo ¿por el cuestionamiento de un solo magistrado se compromete toda la corporación?; en la rama ejecutiva: los oficiales implicados en los mal llamados falsos positivos, etc.

¹⁵⁶ Ibíd. p. 28 - 31.

comprueban la eficacia simbólica de las últimas reformas tributarias, esto como efecto correlativo de la ineficacia política de la política pública tributaria como instrumento fiscal y hacen un llamado a no desconocer la complejidad de materia¹⁵⁷.

¹⁵⁷ LOZANO RODRIGUEZ, Eleonora y RAMIREZ OCAMPO, Andrés Felipe. Op. Cit. p. 9.

3.2. EN BÚSQUEDA DE LA LEGITIMIDAD DEL RÉGIMEN DE ESTAMPILLAS DEPARTAMENTALES.

LAS ARGUMENTACIONES LEGITIMANTES Y LEGITIMADORAS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL COLOMBIANA

En el moderno Estado de derecho será el guardián de la norma quien determinará la legitimidad del ordenamiento puesto a su tutela. Ese papel de guardián del derecho históricamente se le delegó al juez, figura que de ninguna manera apareció inmediatamente con él, pero si un momento después, al determinar quién debería resolver las disputas ante la incapacidad de las partes, y adquirió vital importancia en el desarrollo del Derecho al ser quien aplica sus términos a los casos prácticos¹⁵⁸.

¹⁵⁸ Me refiero en este punto en especial, a los términos del Derecho y no a los subjetivos del juez. Para la historia de los jueces y de la magistratura -que no es el punto de desarrollo aquí- se puede tener como referencia a Van CAENEGEN R. C., Judges, Legislators and Professors. Chapter in European legal history. London: Cambridge University Press, 1987; BRAND, Paul y GETZLER, Joshua. Judges and Judging in the history of the Common Law and the Civil Law: From the antiquity to modern times. Nueva York: Cambridge University Press, 2012; TARUFFO, Michele. Jueces y Política: De la subordinación a la dialéctica. Revista Isonomía No. 22 Abril de 2005, texto disponible en la web: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1401872&orden=336548> Consulta realizada Junio 4 de 2016; ALFÖDI, Geza. Historia Social de Roma. Madrid: Alianza Editorial, 1988 y BERMAN J., Harold. Op. Cit. La independencia del juez no siempre fue un asunto de resaltar, ya que en la antigüedad lo que se exigía era que fuera neutral en la decisión, por ello los impedimentos y causales de recusación. Será tiempo después, en la alta edad media, que la Corona, como forma de financiación, no sólo pone en arriendo sus rentas -lo que permitió a particulares cobrarse los impuestos reales-, sino también en venta los títulos nobiliarios -muy apetecidos por la exención de pago de impuestos- e igualmente los asientos de jueces y magistrados -equivalentemente deseados por la posición social que otorgaban-, quienes habiendo pagado por ellos exigían independencia para la toma de sus decisiones, independencia que se formaban cobrando tarifas sobre los casos puestos a su conocimiento, de lo cual negaban ser funcionarios pagados por la Corona y por ello mismo fuera de la potestad de esta. A pesar de ello la colocación de estos bienes en el mercado nunca logro recaudar cifras significativas. GALVIS GAITAN, Fernando. El municipio colombiano. Bogotá: Temis, 1985. y VOLTES, Pedro. Memoria de historia. Grandes escándalos financieros de la historia. Barcelona: Planeta, 1997.

Su rol ha cambiado drásticamente, de sus iniciales formas pretoriales a la de guardián de la Constitución, paso de ser un ente inanimado sin capacidad alguna de *moderar ni la fuerza ni el rigor de las Leyes*¹⁵⁹ a ser una verdadera *fuentes* de derecho¹⁶⁰.

Obviamente su legitimidad como poder contra mayoritario también ha sido controvertida, ¿cómo se explica que pueda el juez constitucional pueda anular las leyes aprobadas por los representantes de las mayorías? ¿cómo la decisión democrática puede ser interferida por quienes no representan a nadie? ¿por qué parece que en el Estado constitucional democrático de derecho el poder se traslada del legislador al juez?

Aún la actualidad de las circunstancias las preguntas para nada son ni novedosas ni reveladoras, de hecho, han sido los centros de rotación de una u otra forma de gran parte del discurso moderno del derecho, y para ello es altamente aconsejable tener en cuenta el debate norteamericano que, si bien pertenece a la familia de derecho anglosajón, diferente y a primera vista lejana de la nuestra romana germánica, cierto es que fue allí donde se forjó la primera Constitución moderna con un control concentrado¹⁶¹.

Las primeras formas donde el poder judicial defiende minorías y divisiones aventajadas de los sectores mayoritarios será en la realidad estadounidense, y es allí donde se presentan las formas de legitimación más evidentes del guardián de la Constitución¹⁶².

Sin embargo, el discurso no fue terminado y perfeccionado de una sola vez, por el contrario ha debido sortear fuertes y seguidos embates de aquellos que cuestionan las dimensiones del poder del juez constitucional; la doctrina expone en Marshall esos inicios de defensa de la supremacía de la Constitución

¹⁵⁹ De MONTESQUIEU, Charles - Louis. Del espíritu de las leyes. Madrid: Tecnos, 1985. p. 112.

¹⁶⁰ CARDOZO, Benjamín Nathan. La naturaleza de la función judicial. Buenos Aires: Arayú, 1955. p. 139. RIALS, Stéphane. El oficio del Juez. Traducción del francés por el Profesor Víctor Manuel Moncayo. Pensamiento jurídico No. 4, Bogotá Universidad Nacional de Colombia, 1995.

¹⁶¹ VALDES BLANCO, Roberto L. El valor de la Constitución, separación de los poderes, supremacía de la Ley y control de constitucionalidad en los orígenes del Estado liberal. Madrid: Alianza Editorial S.A., 1998. p. 13.

¹⁶² MADISON, James; HAMILTON, Alexander y JAY, Jhon. El federalista. México: Fondo de Cultura Económica, 1987. p. 35 – 41; 214 – 217; 235 – 239; 246 – 250 y 330 – 336. Citado por CARDENAS GRACIA, Jaime. La legitimidad democrática del juez constitucional En: La argumentación como derecho. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2010. p. 158.

en el célebre caso de Marbury Vs Madison cuando se pregunta sobre los alcances y finalidades de una Constitución escrita superior a la legislación ordinaria, al controlar un poder que de no hacerlo puede tornarse “ilimitable”¹⁶³.

Las visiones europeas girarán en torno al debate KELSEN – SCHMITT, de cuál debe ser el guardián de la Constitución, especialmente en el escenario de la posguerra ¿el caudillo del pueblo? ¿un tribunal independiente del ejecutivo y el legislativo? Será KELSEN quien desprendidamente reconocerá las vides de legislador negativo del juez, que no son en su naturaleza diferentes a los de cualquier otro juez ordinario, sino que sus dimensiones cambian cuando se trata del juez constitucional, lo que no implica su aceptación total y desprevenida, ya que exige que sea absolutamente ceñido al texto constitucional y se aleje de las interpretaciones abiertas¹⁶⁴.

Hay sin embargo un replanteamiento de los hitos fundacionales de este debate, donde se ilustra de casos anteriores al de Malbury Vs Madison y visiones propias anteriores al debate europeo entre los célebres positivistas, donde se muestra una exquisita cultura jurídica propia, que rebata fuertemente las dimensiones del conocimiento de nuestra propia historia¹⁶⁵.

CARDENAS GARCIA realiza un detenido seguimiento al debate desde las visiones políticas del poder judicial de Ackerman y Ely enmarcados en la relevancia constitucional de autogobierno de cada generación y la conciliación de la regla de las mayorías con el texto constitucional; además refiere la extensa bibliografía referente a las respuestas básicas y más elaboradas en las lecturas generalmente empleadas que lo lleva a los aportes de Mc Cormick, Alexy, Aarnio, Parelman, Ibañez, Sagüés, Trocker, Rebollo, Prieto Sanchíz, Gargarella, Nino, Ferreres y Troper.

¹⁶³ NINO, Carlos. Los fundamentos del control judicial de constitucionalidad. En: Cuadernos y debates No. 29, Madrid, 1991. Citado por Ibíd. p. 159.

¹⁶⁴ SANZ MORENO, José Antonio. Ordenación jurídica y Estado pos-liberal: Hans Kelsen y Carl Shmitt. Granada: Comares, 2002; SCHMITT, Carl. La defensa de la Constitución. Madrid: Tecnos, 1998; KELSEN, Hans. ¿Quién debe ser el defensor de la Constitución?. Madrid: Tecnos, 2002; KELSEN, Hans. La garantía jurisdiccional de la Constitución. En: Escritos sobre democracia y el socialismo. Madrid: Debate, 1988 Citado por Ibíd. p. 162 - 165.

¹⁶⁵ BOTERO BERNAL, Andrés. Haciendo memoria de la defensa judicial de la constitución. Texto disponible en: <http://search.proquest.com/openview/eb7006095fcb22e95083099f47fd2f51/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2035720>, consulta realizada el 13 de Mayo de 2016. Otra posición hace fuerte hincapié en la década de los ochentas, y en la experiencia europea. GARCÍA VILLEGAS, Mauricio y UPRIMNY, Rodrigo. Corte constitucional y emancipación social en Colombia. En: Emancipación social y violencia en Colombia. Bogotá, 2004. p. 465.

Ese recorrido es el que le permite abordar con una claridad conceptual relevante el tema en Habermas, y así poder construir una legitimidad democrática del juez constitucional derivado de la argumentación jurídica, en el entendido de la calidad de su discurso más allá del mecanismo de elección, nombramiento y funcionamiento.

Por ello que identifique como necesario un discurso democrático suficiente, incluyente, que propicie los canales participativos y deliberativos desarrollando una sociedad abierta y tolerante; legítimo cuando defiende a las minorías de los excesos de las mayorías; legítimo cuando garantiza la libertad de expresión, de información, de reunión, de manifestación, de acceso a la justicia y cuando realiza con eficacia la defensa constitucional, entre otras más¹⁶⁶.

En nuestra realidad actual, los debates de la legitimidad del juez constitucional presentan sesudas conclusiones que indican como a pesar de no ser elegido en las urnas ciertamente tiene una verdadera legitimidad democrática dada la estructura y forma de elección, donde participan tres ramas del poder público, incluyendo el legislativo en cabeza del Senado y el ejecutivo, sujetos directos del ejercicio de ese control¹⁶⁷.

MEJÍA QUINTANA y GUZMAN rescatan un aparte valioso de Habermas donde señala el dominio específico de la adjudicación constitucional, y es que al derecho constitucional le corresponde ser engranaje central de las sociedades complejas, espacio por el cual necesariamente transitan para su mediación los conflictos sociales, lo que hace de los tribunales constitucionales el mediador, un organismo

¹⁶⁶ CARDENAS GRACIA, Jaime. Op. Cit. p. 194.

¹⁶⁷ FLOREZ, José Fernando. Jueces Constitucionales y Estado de Derecho. Árbitros y vehículo de la democracia. Ventana global, Universidad Externado de Colombia. Mayo de 2010. Texto disponible en la web: http://portal.uexternado.edu.co/pdf/5_revistaZero/Zero%2024/09%20Florez%20-%20Jueces%20Constitucionales.pdf, consulta realizada Junio 4 de 2016. Otras posiciones intentado clarificar la escena nacional, hacen tangenciales referencias a la bibliografía base, y sus reflexiones en realidad se quedan bastante cortas sin criterios de originalidad. ROMERO DIAZ, Héctor. La corte constitucional y el límite de su jurisdicción. Pensamiento jurídico No. 15 Bogotá 2002 Universidad Nacional de Colombia, texto disponible en línea: <http://www.revistas.unal.edu.co/index.php/peju/article/view/39938>, consulta realizada el 4 de Junio de 2016. Para una referencia del origen y desarrollo del control constitucional en Colombia ROZO, Luz Zoraida. Origen y evolución del régimen de control constitucional en Colombia. Revista Derecho del Estado No. 3, Universidad Externado de Colombia, Bogotá 1997; LÓPEZ MEDINA, Diego Eduardo. La teoría y la historia política del derecho jurisprudencial a partir de 1991. En: El derecho de los jueces. Bogotá: Uniandes, 2000. p. 187 y ss. y para el tema particular del control de constitucionalidad de las normas tributarias antes de la vigencia de la Constitución del 91 SIERRA MEJIA, Hernando. El derecho y el revés del impuesto. Op. Cit. p. 49 – 51.

clave de la legitimidad, la eficacia y la validez del sistema social en su conjunto, por lo que se requiere de discursos de calidad, suficiencia de discusión y argumentación democrática¹⁶⁸ para obtener así una legitimidad democrática, punto en el cual llegan a puntos comunes con CARDENAS GARCIA y MARTINEZ FERRO.

Sin embargo, harán eco de las posturas deslegitimadoras de la Corte, ya no por su mecanismo de elección, ni forma de financiación, ni estabilidad, sino en razón a sus mecánicas de decisión, las cuales, al estar determinadas por la obtención de mayorías, ya sean absolutas o relativas (de típico rasero libertario, derivadas del paradigma liberal-burgués), que impiden naturalmente una mecánica de consenso (más acorde con la socialdemocracia en su esencia republicano-comunitarista) más lógica con los adjetivos de pluralismo y participación política de una república unitaria, diversa étnica y culturalmente que debe respetar plenamente los derechos de las minorías (Arts. 1, 7, 176 y 265 de la C.N.). Desde esta consideración, la obtención de mayorías no garantiza por sí misma la toma de decisiones deontológicas - justas para todos-, sino axiológicas -buenas para algunos, aquellos que hacen parte de las mayorías, mas no necesariamente todos-, lo cual hace imposible el consenso, piedra angular de la democracia moderna, cuestión que los lleva a concluir una precaria instrumentalización del procedimiento de decisión¹⁶⁹.

A pesar de ello se sigue viendo al foro constitucional como un centro de calidad argumentativa democrática más elevada que incluso los parlamentos elegidos democráticamente¹⁷⁰.

Entonces, retomando como paso previo al cuestionamiento.

¹⁶⁸ HABERMAS, Jürgen. “El papel de la jurisdicción y jurisprudencia constitucional en la comprensión liberal, en la comprensión republicana y en la comprensión procedimental de la política” En: Facticidad y validez. Madrid: Trotta, 1988. p. 340 – 369. Citado por MEJIA QUINTANA, Oscar y GUZMAN, Natalia Andrea. La corte constitucional. Entre la emancipación social y la eficacia sistémica. Hacia un tercer modelo normativo del tribunal constitucional. Pensamiento jurídico No. 15 Bogotá 2002 Universidad Nacional de Colombia, texto disponible en línea: <http://www.revistas.unal.edu.co/index.php/peju/article/view/39937/pdf/443> , consulta realizada el 4 de Junio de 2016.

¹⁶⁹ En particular el salvamento de Voto del Magistrado Ciro Angarita al Reglamento Interno de la Corte Constitucional (“Acuerdo” 002 de 1992). Citado por Ibíd. p. 11 y 14.

¹⁷⁰ LOPEZ MEDINA, Diego. Teoría impura del derecho, una conversación con Diego Lopez. Entrevista de la Revista grado cero, disponible en línea: <https://www.youtube.com/watch?v=lKmYSG6-cr8&list=FL4toUiP4I3lTsfVPSmMa7Zg&index=80> , consulta realizada 8 de Noviembre de 2015. Son de especial resaltado los argumentos sostenidos en los minutos 13:10; 12:40; 15:13 y 15:52.

La visión moderna de la teoría de la obligación tributaria, entendida como producto del ejercicio del poder tributario enmarcada dentro del discurso constitucional, sigue manteniendo la finalidad -no única, pero si fundamental-, de servir al control de posibles excesos en la competencia legislativa en materia tributaria.

En ese sentido, ¿es democráticamente legítimo un fallo que no atiende esta naturaleza? Argumentar a favor de esta posición lleva a serias contradicciones, que, atendiendo a las normas del discurso, debe ser satisfactoriamente argumentado, lo que lo haría hacer uso de sendas maniobras para lograrlo. Más allá de las reglas y pasos lógicos, se trata de una correspondencia así sea referencial de los fallos de la Corte con el contenido de la Constitución.

Con estas consideraciones, no absolutas, pero si suficientes, emprendemos entonces el análisis de legitimidad del régimen de estampillas departamentales como un ejercicio si bien no necesariamente insólito, en el entendido de ser un cuestionamiento más de los que se han realizado a la legitimidad del ordenamiento, si distinto en sus alcances y metodología.

Comprendiendo la legitimidad en el Estado moderno de Derecho como el producto del control de las fuentes ordinarias de derecho a salvaguarda de la Constitución, por ello el análisis se realizará en el ámbito de las sentencias de constitucionalidad, valga la redundancia, en el caso de la experiencia colombiana, expedidas por la Corte Constitucional¹⁷¹.

El análisis comprende, así entonces, la calidad de la argumentación frente a las acusaciones increpadas y la estructura normativa invocada como violada, que para el caso en cuestión tiende a entenderse en los lineamientos del principio de reserva de ley.

¹⁷¹ En sede contenciosa (Sección Cuarta del Consejo de Estado) se contabilizan más de media centena de casos los referidos al tributo de Estampillas, pero éstos giran alrededor de los conflictos entre las Ordenanzas departamentales y las leyes autorizadoras, un debate que inicia reconociendo la eficacia de la Ley autorizadora del Congreso, por ello que, si el examen que se busca realizar pretende encontrar los argumentos legitimantes, lo más conducente sea acudir a la jurisprudencia de la Corte Constitucional, epicentro natural de ese debate, es decir, lugar propiamente establecido para la discusión de la Ley autorizadora en sí, haciendo a un lado las visiones legalistas de la cuestión, que no por ello sean menos importantes, pero si impertinentes para los alcances de este trabajo.

Se prescinde del uso de modelos argumentativos complejos -por ejemplo, el de McCormick, Toulmin, o Van Dijk- en tanto no se requieren necesariamente para la meta propuesta.

Estos modelos pueden llegar a tomar dimensiones considerables, dependiendo de aquél que se escoja, y si bien son herramientas óptimas para encontrar los errores en la argumentación y han sido diseñados con la finalidad de poder ser aplicados a cualquier clase de texto -incluso las sentencias de constitucionalidad-, lo cierto es que revelar la congruencia del argumento en el plano aquí necesario, no requiere de tal despliegue, en el entendido que nuestro interés es la correspondencia con el texto constitucional, para lo cual no requerimos herramientas tan sofisticadas, ya que el objetivo primordial no es la estructura misma del argumento.

Así, la calidad de la argumentación no la enfocamos exclusivamente en su forma estructural -que puede llevar a un argumento perfectamente estructurado pero que contiene una mentira, el inválido-, sino en su sentido referencial, esto es a la correspondencia, en este caso, del dicho de la Corte con el texto que indica de la Constitución.

Se podría decir entonces, que se trata de un aspecto básico, pero ciertamente suficiente, ya que sirve para lograr la asertividad de la correspondencia del argumento judicial con el texto constitucional. Nos limitamos entonces a buscar el argumento central de la Corte para compararlo con el texto constitucional en búsqueda de una congruencia entre los dos términos¹⁷².

Dependiendo entonces de la calidad de argumentación empleada, de los argumentos expuestos, de su congruencia ya sea con el texto constitucional, o sus fines y principios, la evaluaremos para corroborar el grado de correspondencia, y observar su valor de función legitimadora.

Por ello será altamente legítima una óptima reciprocidad en la argumentación entre lo sostenido por la Corte y el texto constitucional. Por el contrario, se tendrá una defectiva legitimidad, ante una baja o insuficiente correspondencia en la argumentación.

¹⁷² Adaptamos para ello el modelo de deducción de COPI y COHEN en su función referencial. COPI, Irving M. y COHEN, Carl. Introducción a la lógica. México: Limusa, 2000.

Una óptima argumentación se considera aquella enmarcada dentro del modelo de legitimidad democrática en los términos del análisis de MARTINEZ FERRO, esto es, con una visión principialista y de trascendencia en las formalidades, que llegue a resultados efectivamente democráticos.

De manera inversa, y siguiendo el mismo criterio de MARTINEZ FERRO, será una argumentación defectivamente democrática aquella circunscrita al modelo de legitimidad formalista, esto es, una visión cerrada de la norma sin consideraciones finalísticas, ni aspiraciones de satisfacer sus principios y fines, simplemente cumpliendo con el requisito formal de validez normativa.

Este ejercicio requiere entonces una visión suficiente del tema del poder tributario en el Estado colombiano en su configuración Constitucional. Propendemos entonces por las lecturas especializadas que entienden el tema como no terminado, y que para su conclusión se requiere de la expedición de la Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial (LOOT) en materia de competencias normativas, la cual debe atender los principios de la propia Carta, esto es, autonomía y descentralización (Art. 1), así cuando los artículos 300 y 313 en sus numerales 4º, hacen referencia a la Ley, no lo hacen en términos de la Ley del 150 numeral 12, sino de la LOOT (Art. 287) de tal manera que el artículo 338 se articula entonces como una coordinación de competencias no excluyentes en un Estado unitario¹⁷³.

Desde esta perspectiva una argumentación altamente legítima propende por una defensa de la integralidad de la Constitución desde la distribución de competencias a través de la LOOT.

De manera contraria, una argumentación defectivamente legítima hace ver un cumplimiento de la norma sin el cumplimiento de la articulación de competencias, permitiendo el desarrollo de la materia a través del régimen general de competencia legislativa, a saber, el artículo 150 numeral 12, lo cual permite una continuación de la visión regeneradora en plena vigencia de la Constitución del 91.

Dado el alto nivel de especialidad del cuestionamiento debe tenerse un calculado criterio que preste la suficiencia necesaria para abordar de manera correcta el análisis de cada sentencia.

¹⁷³ Tener en cuenta en este aspecto la bibliografía referida en el literal A del capítulo II.

Así entonces, para lograr una medida de observación notable se requiere de pronunciamientos con una temática especial, en este caso, referidos a Leyes autorizadoras del tributo de estampilla departamental, que tengan por materia central el poder tributario (Arts. 338; 287 y 300).

Por ello que, del gran número de sentencias referentes al tributo de estampilla -que fácilmente puede ascender a más de una treintena-, deban descartarse fallos referidos a otros aspectos no pertinentes para el análisis a realizar, como por ejemplo donde se discute la destinación de su recaudo (C – 495 / 98); o los alcances de sus beneficios (C – 922 / 00; C – 1706 / 00; C – 089 / 01 y C – 712 / 02).

Decantados los criterios necesarios para poder realizar el análisis de legitimidad, de manera correspondiente con la finalidad propuesta, logramos concentrar así ocho (8) fallos de la Corte Constitucional donde se ventilan tributos de estampillas departamentales en puntos centrados en el poder tributario, ellos son:

1. La sentencia C – 337 / 93.
2. La sentencia C – 413 / 96.
3. La sentencia C – 1097 / 01.
4. La sentencia C – 227 / 02.
5. La sentencia C – 538 / 02.
6. La sentencia C – 761 / 02.
7. La sentencia C – 873 / 02.
8. La sentencia C – 768 / 10.

Un análisis del grado de legitimidad que reportan estas ocho específicas sentencias según los parámetros demarcados, observando un criterio cronológico y de contenido se realizaría de la siguiente manera:

El ciudadano Jorge García Hurtado -veedor del tesoro público para esa época- interpone acción de inconstitucionalidad en contra de la Ley 21 de 1992 en varias de sus disposiciones, de particular interés serán las contenidas en los artículos 99 y 104¹⁷⁴. En un principio se podría aducir que esta sentencia no tiene la virtualidad de los requisitos exigidos para la realización del análisis, sin embargo, dados los argumentos del actor es que resalta su interés.

Se le acusa de inconstitucionalidad porque estas disposiciones, así como otras más de diferente ámbito al tributo territorial, en criterio del accionante, son de materia reservada para su desarrollo en LOOT y no deben tratarse en una Ley anual de presupuesto.

En las consideraciones del fallo, el magistrado ponente hace eco de esta visión y expone la tesis ante la sala plena. Reconoce la tesis propuesta y registra como en efecto esta materia es objeto de ser tramitada por medio de Ley orgánica, aunque señala que corresponde a las funciones del Presidente de la República velar por la debida recaudación de las rentas nacionales¹⁷⁵, punto en el cual cae en un error, ya que al tratarse de un tributo departamental no es competencia del Presidente de la República, sino más bien, del Gobernador departamental¹⁷⁶. Salvo esta pequeña anotación la sentencia en observación no presenta más detalles que señalar.

Sin embargo, es importante reseñarla ya que al acoger la tesis del accionante declara inexecutable éstos artículos aduciendo la necesidad de Ley orgánica para ventilar esta materia¹⁷⁷. Así, a pesar de no

¹⁷⁴ República de Colombia. Congreso Nacional. Ley 21 de 1992. Diario Oficial No. 40.658. Noviembre 9 de 1992. "...Artículo 99. Los institutos y entidades del orden nacional, recaudarán obligatoriamente la estampilla 'Pro-facultad de Medicina y Ciudadela Universitaria'. Según ley 66 de 1982, ley 77 de 1985 y ley 50 de 1989, en el Departamento del Tolima. En el mismo sentido se procederá en el caso de la estampilla 'Pro-Ciudadela Universitaria de la Universidad del Atlántico'... Artículo 104. Los institutos y entidades de orden nacional recaudarán obligatoriamente la estampilla Pro-Instituto Universitario de Cundinamarca, ITUC. Igualmente recaudarán la estampilla de la Universidad del Valle..."

¹⁷⁵ República de Colombia. Constitución Nacional. Art. 189 # 20.

¹⁷⁶ República de Colombia. Constitución Nacional. Art. 305 # 1 y 11.

¹⁷⁷ República de Colombia. Corte Constitucional. Sentencia C – 337 de 1993. Magistrado ponente. Vladimiro Naranjo Mesa.

cumplir con los requisitos planteados para las sentencias de constitucionalidad para determinar el grado de legitimidad del régimen de estampillas departamentales, dada la materia, los argumentos expuestos y la posición adoptada es de valiosa recuperación ya que importa un límite al legislador del cómo desarrollar su competencia legislativa, no a través de una Ley ordinaria, sino en este caso a través de Ley orgánica, reportando un interesante grado de legitimidad democrática.

La siguiente sentencia objeto de análisis es la C – 413 de 1996, en la cual el ciudadano Diego Mauricio Bejarano Daza acusa de inconstitucionalidad la Ley 191 de 1995, Ley autorizadora de la estampilla Pro Desarrollo Fronterizo, por violar los artículos 300 y 313 en sus numerales 4° y correspondientemente el artículo 338 en tanto no contiene los elementos de la obligación tributaria, lo cual a su juicio no satisface el principio de legalidad de los tributos.

En las consideraciones de la sentencia se remiten a lo dispuesto en jurisprudencia anterior, la sentencia C – 390 de 1996 referente a un tributo de orden nacional, y hace referencia a como el artículo 338 debe aplicarse y hacerse efectivo en el nivel del gravamen correspondiente, pues de la norma constitucional no surge una sola competencia en cuanto al ejercicio de la potestad impositiva, ni tampoco un solo grado de tributos.

Este precepto constitucional no tiene el sentido de concentrar en el Congreso la competencia exclusiva y excluyente -hay que reseñar especialmente esta terminología- para establecer todos los elementos de todo tributo, incluyendo así los territoriales, pues ello implicaría el desconocimiento del ámbito propio e inalienable que la Constitución le reconoce a las entidades territoriales en cuanto al establecimiento de gravámenes en sus respectivos territorios.

Incluso, continúa la argumentación de la providencia, el art. 300 numeral 4° confiere autoridad suficiente para *decretar* -este verbo es el mismo que emplea la Constitución y va a ser todo un centro gravitacional en la interpretación ya no solo del régimen de estampillas sino de todos los tributos territoriales- que su sostenimiento requiere. Así el legislador tiene que dejar un ámbito, un margen para disponer cada uno en su propia esfera, las características de los tributos de los gravámenes que vayan a cobrar, por eso mismo el art. 338 dispone con claridad que no solamente la Ley sino las Ordenanzas y los Acuerdos son los actos que consagrarán directamente los elementos esenciales de los tributos, tal competencia entonces es diferida.

Señala el fallo, siguiendo la postura sostenida en la sentencia C – 537 de 1995 -relativo al impuesto sobre billetes y eventos hípicos en la época de la guerra contra el Perú-, que el art. 338 reconoce la existencia de diferentes niveles de tributación, en ese contexto entonces la referencia a la obligación de señalar en el acto creador del impuesto los elementos esenciales de la obligación tributaria ha de entenderse hecha según el tipo de gravamen por el nivel territorial de que corresponda, de lo cual se infiere que si el legislador, como puede hacerlo, decide regular o establecer normas generales sobre tributos del orden departamental, distrital o municipal, no se le puede exigir ni permitir, que en la respectiva incluya directamente todos los elementos del tributo, como si está obligado a hacerlo en el caso de los tributos nacionales, pues su función no es, ni puede serlo, siguiendo las reglas de la descentralización y autonomía de las entidades territoriales, la sustitución de éstas en el ejercicio de la competencia que les ha sido asignada por la Constitución.

Al tratarse entonces de un tributo departamental, resulta precisamente que por respeto a la autonomía de las entidades territoriales que el legislador no se viera obligado al definir él mismo todos los elementos del tributo autorizado. El resultado del fallo es que la norma es exequible¹⁷⁸.

Esta sentencia, que va a ser uno de los ejes de interpretación del régimen tributario territorial, si bien reconoce y protege el ámbito de participación de los territorios en los tributos de su correspondiente ámbito, lo cual se ajusta a la normativa de la Constitución, prescinde de la exigencia que sea vía de LOOT la asignación de esas competencias, permitiendo que se realicen vía ley ordinaria, en este sentido de la Ley 150 # 12, lo cual se aleja de los fines y principios de la Constitución y disminuye el valor legitimante democrático al régimen de estampillas, acercándose más al criterio formalista.

La siguiente sentencia a lugar de examen proviene de la actuación del ciudadano Carlos Fernando Ossa Escobar, quien acusa de inconstitucionalidad la normativa de la Estampilla departamental Pro Cultura por adolecer de fallas que repercuten directamente en el principio de legalidad, particularmente que la Ley autorizadora carece de los elementos esenciales del tributo¹⁷⁹.

¹⁷⁸ República de Colombia. Corte Constitucional. Sentencia C – 413 de 1996. Magistrado ponente. José Gregorio Hernández Galindo.

¹⁷⁹ República de Colombia. Corte Constitucional. Sentencia C – 1097 de 2001. Magistrado ponente. Jaime Araujo Rentería.

Es la iniciativa de este ciudadano la que da lugar a una de las más excéntricas sentencias del ordenamiento, donde se presenta una de las más nefastas posturas sobre el tema en particular de las estampillas. Esto se debe a falta de rigurosidad del tema, que lleva a emplear una bibliografía no pertinente al objeto de debate y consecuentemente a errores en su determinación.

En esta sentencia se presenta un gran error conceptual al confundir el sello fiscal, con el sello postal.

Es aquí donde se relata una picaresca historia que desarrolla los orígenes del servicio de correo y su importe, entre doncellas y caballeros nada pertinente.

A pesar de ello sirve para referenciar, que tal como lo atestigua la historia, la estampilla como sello postal es bastante posterior a la estampilla como sello fiscal, incluso en la misma Inglaterra, caso que se emplea en la argumentación de esta sentencia, donde la primera estampilla como sello postal aparece en 1839 mientras que el sello fiscal se encontraba vigente desde 1694¹⁸⁰; para el caso colombiano, a pesar que se adhiere a la Unión Postal Universal en el año de 1880 existen antecedentes, no confirmados, de estampillas -particularmente en Bogotá- anteriores a la Constitución de 1886, y aunque ya sabemos de la suerte de ese ordenamiento anterior al proyecto regenerador, probaría un fenómeno similar al británico, para mostrar que se trata de dos cosas diferentes aunque tengan el mismo nombre. De todas formas, es pertinente realizar la claridad que las estampillas como tributo departamental hacen su aparición desde 1960, aunque se tiene documentada su existencia como soporte de pago del tributo de timbre desde inicios del siglo XX.

Este fallo va a referir gran parte de la argumentación realizada en la sentencia C – 413 de 1996 adoptando la pertinencia de la ausencia de los elementos esenciales de la obligación tributaria en la norma de autorización, declarando exequible la norma, por lo que le son aplicables los mismos comentarios de aquella sentencia, en el sentido, de alejarse de una posición legítimamente democrática y acercarse fuertemente a los enfoques de legitimidad formal. Sin embargo, se presentan fuertes salvamentos de voto

¹⁸⁰ En este sentido tener presente el literal B del capítulo segundo.

de los magistrados Rodrigo Escobar Gil y Eduardo Montealegre refiriendo la necesidad de interpretar vía LOOT las competencias normativas tributarias de las entidades territoriales.

En el año 2002 la Corte expide el fallo C – 277, el cual es relativo a la estampilla Pro Hospitales Universitarios, a iniciativa de los señalamientos de inconstitucionalidad del ciudadano Ariel de Jesús Cuspoca Ortiz por no correspondencia con los artículos 287; 313; 338 y 356.

En esta sentencia se presenta una de las intervenciones más radicales del ICDT que en un zendo concepto solicita se declare la inexecutable la norma por indeterminación de los elementos de la obligación tributaria, afectando los principios de unidad de materia; planeación tributaria e identidad del tributo.

Sin embargo, en sus consideraciones demarca las funciones del principio de legalidad -su virtualidad directa de la representación popular; dar seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones; coherencia en el diseño de la política fiscal; predeterminación del tributo; etc.-, y reitera jurisprudencia con la cual la exigencia de la determinación exhaustiva de los elementos de la obligación tributaria se predica para las rentas nacionales. Así, la ley de autorizaciones requiere de un contenido mínimo, mínimo, que permita a la entidad territorial un espacio para desarrollar su competencia normativa.

Se sustenta en jurisprudencia anterior (C – 413 de 1996 y C – 537 de 1995) para la descripción de ese principio legitimante meramente formalista que entiende que la competencia del legislador no es exclusiva cuando se trata de tributos territoriales.

En este caso la Corte estima que la mera Ley de autorizaciones es suficiente para garantizar el principio de legalidad, y lo realiza detallando una argumentación desde el contenido de la Ley -que es el mismo estándar para todas las demás leyes autorizadoras- mas no desde una interpretación armónica desde la Constitución, que la hubiera vuelto hacer mirar la necesidad de LOOT. Considera que la expresión *actividades y operaciones* satisface plenamente los requisitos de un hecho gravado, argumento traído de los cabellos pues no cumple ninguna de sus funcionalidades. Declara la norma executable¹⁸¹.

¹⁸¹ República de Colombia. Corte Constitucional. Sentencia C – 277 de 2002. Magistrado ponente. Jaime Córdoba Triviño. En ese mismo sentido es la Sentencia C- 761 de 2002 Magistrado ponente Eduardo Montealegre Lynnet. Accionante Silvia Inés Reyes Cepeda, en la cual se vuelve a demandar de nuevo la

Presenciamos así nuevamente, otra argumentación defectuosamente legitimante, que aplica el modelo formalista. Se vuelven a presentar salvamentos de voto de los magistrados Rodrigo Escobar Gil y Eduardo Montealegre, refiriendo la necesidad de interpretar vía LOOT las competencias normativas tributarias de las entidades territoriales, anteriormente presentados en el proceso de la Sentencia C – 1097 de 2001.

El siguiente pronunciamiento se presenta a continuación de la iniciativa de los ciudadanos Enrique Vargas Lleras y Carlos Holmes Trujillo, en la cual se realizan una crítica sistemática a todo un bloque de leyes autorizadoras -diez en total-, resaltando su absoluta inconstitucionalidad, recogiendo argumentos ya expuestos como la ausencia de elementos esenciales de la obligación tributaria y otros más propios de hacienda pública; acuden al debate muchas voces autorizadas, todas ellas solicitando la declaración de inexequibilidad, a excepción del Señor Procurador, único interviniente que sostiene la norma ajustada al texto constitucional.

Aun así, declara la Corte cosa juzgada respecto de las leyes autorizadoras 645 *-Pro Hospitales Universitarios, esta sería su cuarta acusación de inconstitucionalidad-* y 648 *-Pro U. Distrital Francisco José de Caldas-* ambas del año 2001, declarando exequibles las demás normas acusadas siguiendo la argumentación -ahora asentada- de la diferenciación de determinación de elementos esenciales de la obligación tributaria en las normas territoriales que en las nacionales, alejándose de posturas limitadoras a la actividad legislativa por medio de LOOT, lo cual hace esta argumentación igualmente encasillable dentro del modelo de legitimidad formalista¹⁸².

El último pronunciamiento que se ha realizado por parte del guardián de la Constitución, respecto del tributo departamental de estampilla, se presentó en las objeciones presidenciales formuladas a los

estampilla Pro Hospitales Universitarios, de nuevo por no precisar los elementos esenciales de la obligación tributaria, a lo cual la declara exequible estando a lo resuelto en la Sentencia C – 277 de 2002. Este fallo presenta la curiosidad que su Magistrado ponente ya había salvado su voto dos veces en relación con una visión de necesidad de LOOT para el ejercicio de competencias normativas en materia tributaria, y en esta oportunidad cambia de parecer y se adhiere a la corriente mayoritaria de posición formalista.

¹⁸² República de Colombia. Corte Constitucional. Sentencia C – 538 de 2002. Magistrado ponente. Jaime Araujo Rentería. Esta sentencia es reiterada en el fallo C – 873 de 2002 Magistrado ponente Alfredo Beltrán Sierra, empleando la misma argumentación en sus considerandos.

proyectos de Ley 133 de 2008 Cámara y 354 de 2009 Senado. Éstas iniciativas pretendían modificar el marco de autorización de la estampilla Pro Universidad de la Guajira, Ley 71 de 1986¹⁸³.

En las consideraciones de este fallo se realiza una reproducción, una continuación, de la argumentación propuesta anteriormente en la Sentencia C – 413 de 1996 en la cual se tiene una visión desprevénida del artículo 338 sin articularlo con el artículo 287 y 288, de tal manera que puede operar sin necesidad de LOOT, de allí entonces, que el legislador no concentre únicamente el poder tributario, por lo cual el proyecto de Ley no tiene porqué agotar necesariamente todos los elementos de la obligación tributaria, de allí que declare infundadas las objeciones y de vía libre a la iniciativa. Presenciamos así otro fallo más de corte legitimador formalista.

Una observación al conjunto de la jurisprudencia aplicable al caso en estudio revela un activo periodo comprendido entre el año 2000 y el año 2002, en el cual se ventilaron 13 acciones de inconstitucionalidad, tiempo que comprendió uno de los momentos más dinámicos en la expedición de leyes autorizadoras de estampillas departamentales.

Una vez realizado el análisis a la argumentación expuesta por la Corte Constitucional en sus fallos pertinentes para un estudio de las dimensiones aquí propuesto y ahora desarrollado, se puede concluir como, aun con un modelo básico de argumentación, la argumentación justificadora empleada a lo largo de los años por el guardián de la Constitución, no permite concluir una legitimidad de nivel democrática.

Muy por el contrario, se circunscribe cabalmente en el modelo de legitimidad formalista al no propender por la finalidad autonomista de la Constitución del 91 y no observar reservas al ejercicio del poder tributario sin el debido marco en ella establecido, esto es, con un marco de competencias normativas establecidas a través de la Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial.

¹⁸³ República de Colombia. Corte Constitucional. Sentencia C – 768 de 2010. Magistrado ponente. Juan Carlos Henao Pérez.

4. CONCLUSIONES

- 4.1. Desde la noción de la legitimidad como legalidad formal, esto es, de un contenido puramente normativo, un tributo para ser legítimo debe atender, única y exclusivamente, las formas de producción normativa.
- 4.2. Para el modelo de la legitimidad como legalidad democrática, en donde una norma válida –esto es producida en observancia de los términos del ordenamiento y vigente-, puede ser objeto de cuestionamiento en su justificación si no satisface los valores y finalidades del ordenamiento, si no cumple con una materialidad de justicia, esto es, puede impugnarse su aplicación en caso de ser una norma injusta, aspecto que no tolera el modelo legal formalista.
- 4.3. El ciudadano no requiere única y exclusivamente de un poder coaccionador, obligante, para acudir al sostenimiento de la carga pública. Hay evidencia que así lo indica como lo fue en su momento el renglón adicional en el formulario del impuesto predial de la ciudad de Bogotá, en el cual el ciudadano tenía la opción -libre de norma coactiva alguna- de poder cancelar un diez (10) por ciento, adicional al valor de su impuesto a cargo, para el financiamiento de determinados programas prioritarios.
- 4.4. En relación al universo de tributos del Estado colombiano en lo referido a su clasificación respecto de su jurisdicción no existen datos concretos de cuantos lo conforman con exactitud.
- 4.5. Los datos de la comisión de expertos no responden a una metodología ni criterio óptimo para entender el universo de los tributos territoriales, lo que lleva a serias inconsistencias en sus apreciaciones.
- 4.6. Una vez realizada la determinación de las diferentes jurisdicciones en el Estado colombiano, delimitada la jurisdicción departamental, y depuradas sus rentas, se concluye que los tributos

departamentales propios son el impuesto de degüello de ganado mayor; la contribución de valorización departamental; el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares; el impuesto al consumo sobre ingreso de mercancía extranjera al Departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina; la tasa de peajes; la contribución de obra pública y las estampillas.

- 4.7. La mayoría de los tributos propiamente departamentales son heredados del marco de la Constitución regeneradora, que, en plena vigencia de la Constitución del 91, constituyen una fuerte paradoja, pues se trata de dos marcos normativos con discursos y alcances territoriales diferentes.
- 4.8. El tributo de estampilla es anterior al sello postal.
- 4.9. El tributo de estampilla se encuentra presente en varios ordenamientos, de diferentes familias de derecho, lo que permite concluir que no se trata de un elemento propiamente colombiano.
- 4.10. El tributo de estampilla es el punto máximo de flexión del rígido principio de legalidad en el ordenamiento colombiano, presentado una morfología atípica. Sin necesidad alguna de contener los elementos esenciales de la obligación tributaria como la tarifa, o el hecho generador delimitado desde la Ley autorizadora así sea de manera general, único caso en todo el ordenamiento, a diferencia en particular de los demás tributos territoriales que no se rigen por las mismas variables.
- 4.11. De manera global, el régimen de estampillas departamentales queda compuesto entonces por cincuenta y ocho (58) estampillas y un total de setenta y seis (76) leyes autorizadoras.
- 4.12. El Estado colombiano pese a sus credenciales legítimas es objeto de un amplio discurso deslegitimador que ignora las complejidades de su realidad que llevarían a por lo menos matizar sus condenas. Es bastante preocupante que las mismas autoridades del Estado empleen el discurso deslegitimador, continuándolo sin advertir sus riesgos.

- 4.13. En el moderno Estado de derecho es el guardián de la Constitución quien determina la legitimidad del ordenamiento puesto a su tutela. Por ello que su argumentación sea crucial al momento de verificar la legitimidad.
- 4.14. La legitimidad en el Estado moderno de Derecho es el producto del control de las fuentes ordinarias de derecho a salvaguarda de la Constitución.
- 4.15. Realizado el análisis a la argumentación expuesta por la Corte Constitucional en sus fallos pertinentes en la metodología planteada, se concluye como, aun con un modelo básico de argumentación, las justificaciones empleadas a lo largo de los años por el guardián de la Constitución, no permite identificar una legitimidad de nivel democrática.
- 4.16. Las argumentaciones desplegadas por la Corte Constitucional colombiana, para el caso de las estampillas departamentales, se circunscribe cabalmente en el modelo de legitimidad formalista, al no propender por la finalidad autonomista de la Constitución del 91 y no observar reservas al ejercicio del poder tributario sin el debido marco en ella establecido, esto es, con un marco de competencias normativas establecidas a través de la Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial, la cual, aún las normas vigentes con esta denominación, debe entenderse como no expedida, en tanto no han sido desarrollados aún los artículos 257, 258, 300 # 4°, 313 # 4°, 150 # 11 en concordancia con el artículo 1° y el 338.

5. RECOMENDACIONES

Soluciones para esta situación no se encontraban previstas desde un inicio, lo cual de ninguna manera indica que no se puedan realizar, por el contrario, para lograr niveles de legitimidad democrática en el régimen de estampillas departamentales pueden considerarse por lo menos dos caminos posibles:

5.1. Una primera solución referida a la Corte Constitucional, en la cual pueda volver a sus planteamientos iniciales y exigir un control limitador al legislador a través de una LOOT de acuerdo con una visión integradora de la Constitución, lo cual implica cambiar toda una jurisprudencia fuertemente cimentada en una visión formalista, que le permite al legislador, sin haber cumplido con el marco constitucional de expedir la LOOT de competencias normativas en materia tributaria, continuar en el mismo discurso de la constitución regeneradora, pues para ésta visión el cambio constitucional no presentó cambio alguno.

5.2. Una segunda salida, sería a través de un cambio de política pública que se refleje en un fuerte cambio legislativo que revierta la tendencia de crecimiento en número de las leyes autorizadoras de este tributo departamental y disminuya sus contradicciones respecto del régimen en general.

BIBLIOGRAFIA

ALCÁNTARA, Carmen Falzoi. La traducción jurídica: Un intercambio comunicativo entre sistemas. En: Actas del segundo congreso internacional AIETI, Formación, Investigación y Profesión. Madrid: Febrero, 2005.

ÁLVAREZ LEDESMA, Mario I. Los conceptos jurídicos fundamentales como el juego del lenguaje del Derecho. En: Wittgenstein en Español III/ Alejandro Tomasini Bassols (coordinador). Universidad Veracruzana 2012.

ALVAREZ RODRIGUEZ, Julio Fernando. Curso de Derecho Tributario General. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Facultad de Jurisprudencia. Bogotá: 2013. Documento sin publicar.

AMATUCCI, Andrea y GONZALES GARCIA, Eusebio. El concepto de tributo. En: Tratado de Derecho Tributario. Dirigido por Andrea Amatucci, con la colaboración de Eusebio Gonzáles García y Cristoph Trazaskalik. Bogotá: Temis, 2001.

ARDANT, Gabriel. Historie de l'impôt. París: Fayard, 1971.

_____, Théorie sociologique de l'impôt. París: Imprimerie Nationale, 1965.

ASOREY, Rubén O.; AMATUCCI, Andrea; PLAZAS VEGA, Mauricio A. La autonomía del derecho de la hacienda pública y el derecho tributario. Reflexiones sobre su autonomía. Bogotá: Ediciones Rosaristas, 2008.

ÁVILA MAX, Lorena Viviana y MONGUA FORERO, José Daniel. Legitimidad y reserva de Ley. En: Monografías jurídicas, Bogotá: ICDT, 2006.

AYALA, Horacio. Reforma estructural. Bogotá: Pensamiento Siglo XXI, 2006.

BAENA, Samuel. La autonomía de las entidades territoriales indígenas. *Revista Digital de Derecho Administrativo* n.º 13, Universidad Externado de Colombia, pp. 99-133. Texto disponible en línea: <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/Deradm/article/view/4188/4811>

BEHRENS, Betty. Nobles, Privileges and Taxes in France at the End of the Ancien Régime. En: *The Economic History Review*. 1963, Vol. 15 No. 3.

BERMAN J., Harold. La formación jurídica de occidente. México: Fondo de Cultura Económica, 1996.

BIELSA, Rafael. Los conceptos jurídicos y su terminología. Buenos Aires: Depalma, 1961.

_____, Metodología Jurídica. Santa Fe: Castellví, 1961.

BLANQUEZ FRAILE, Agustín. Diccionario Latino Español. Barcelona: Ramón Sopena, 1961.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola y PASQUINO Gianfranco. Diccionario de Política. México: Siglo Veintiuno, 1998.

BORJA, Rodrigo. Enciclopedia de la Política. México: Fondo de Cultura Económica, 2003.

BOTERO BERNAL, Andrés. Haciendo memoria de la defensa judicial de la constitución. Texto disponible en: <http://search.proquest.com/openview/eb7006095fcb22e95083099f47fd2f51/1?pq-origsite=gscholar&cbl=2035720>

BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones básicas de derecho tributario. Bogotá: Ediciones Rosaristas, 1997.

BRAVO GONZÁLES, Juan de Dios. Reserva de Ley. Necesidad de norma territorial. En: Estudios críticos de jurisprudencia tributaria Tomo III. Bogotá: ICDT, 2013.

_____, Tributos territoriales. XXIII Jornadas colombianas de Derecho Tributario, Tomo I. Cartagena: ICDT, 1999.

_____, y RODRIGUEZ GUTIERREZ, Camilo Ernesto. Reforma Estructural a los Impuestos Departamentales, Leyes Autorizadoras de Estampillas Departamentales En: Temas de Derecho Tributario Contemporáneo. Bogotá D.C. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, Colección Textos de Jurisprudencia, 2006.

BRENNAN, Geoffrey y BUCHANAN, James McGill. The power to tax analytical foundations of a fiscal constitution. Cambridge: Cambridge University Press, 2006.

BROMBERG, Paul. Impuestos y cambio cultural en Bogotá 1992 – 2011 realidades y ficciones. Bogotá: Universidad Nacional, 2016.

BUENO M., Guillermo. Estructura de los impuestos departamentales. Fundamentos de una reforma. Pontificia universidad javeriana. Facultad de ciencias jurídicas. Bogotá: 1979.

CARDENAS GRACIA, Jaime. La legitimidad democrática del juez constitucional En: La argumentación como derecho. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2010.

CARDOZO, Benjamín Nathan. La naturaleza de la función judicial. Buenos Aires: Arayú, 1955.

CARRIÓ, Genaro. Notas sobre Derecho y Lenguaje. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.

CASTILLA MURILLO, Carlos Alberto. Descentralización y autonomía fiscal de los entes territoriales: la Eficiencia fiscal como alternativa de solución. Revista Impuestos, Legis, Bogotá Nov-Dic 1999.

CAZORLA PRIETO, Luis María. El poder tributario en el Estado contemporáneo: Un estudio. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981.

CEES, Peters. On the Legitimacy of Internacional Tax Law. Ámsterdam: IBFD, 2013.

CIRLOT, Juan Eduardo. Diccionario de símbolos. Madrid: Siruela, 2004.

Comisión de alto nivel para el fortalecimiento de los departamentos. Propuestas para el fortalecimiento fiscal de los departamentos. Bogotá: Panamericana, 2009.

COPI, Irving M. y COHEN, Carl. Introducción a la lógica. México: Limusa, 2000.

CORDOVA, Alex. El concepto de tributo. El principio de capacidad contributiva y el mito de los tributos medioambientales. En: Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario Estudios en Honor de Andrea Amatucci. Bogotá – Napoli: Temis – Jovene, 2011. Vol. II.

COROMINAS, Joan. Breve Diccionario Etimológico de la Lengua Castellana. Madrid: Gredos, 1973.

COUTURE, Eduardo. Vocabulario jurídico. Buenos Aires: Depalma, 1993.

CRUZ DE QUIÑONES, Lucy. Hacia el fortalecimiento y racionalización de las haciendas locales. Revista 40 Año 26. Bogotá: ICDT. 1990.

_____, Principios constitucionales del Derecho Tributario. XII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Bogotá: ICDT, 1989.

_____, Régimen tributario Departamental y Municipal. En: XVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Memorias. Cali: ICDT, 1993.

_____, Caracterización actual de la tipología tributaria. La parafiscalidad: un concepto confuso para legitimar tributos dudosos. En: Modelo de Código Tributario para América Latina. Tendencias actuales de tributación. Bogotá: Ediciones Universidad del Rosario, 2010.

De MONTESQUIEU, Charles - Louis. Del espíritu de las leyes. Madrid: Tecnos, 1985.

DÍAZ PIEDRAHITA, Santiago. La palma de cera, árbol nacional. Revista Credencial Historia, Edición 139 Julio 2001, Bogotá.

Diccionario práctico del Estudiante. Real Academia Española y Asociación de Academias de la Lengua Española. Madrid: Santillana, 2007.

Diccionario Jurídico Espasa. Madrid: Espasa, 1998.

DIEP DIEP, Daniel. La evolución del tributo. Texto disponible OnLine: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/64/pr/pr24.pdf>

ESCRICHE, Joaquín. Diccionario razonado de legislación y Jurisprudencia. París: Garnier Hermanos, s.d.

ESTRADA GALLEGOS, Fernando. Las metáforas de una guerra perpetua: estudios sobre pragmática del discurso del conflicto armado colombiano. Medellín: EAFIT, 2004.

FENDER, G.H. The Stamp laws in relation to bankers. Londres: Butterworth, 1938.

FLOREZ, José Fernando. Jueces Constitucionales y Estado de Derecho. Árbitros y vehículo de la democracia. Ventana global, Universidad Externado de Colombia. Mayo de 2010. Texto disponible en la web: http://portal.uexternado.edu.co/pdf/5_revistaZero/Zero%2024/09%20Florez%20-%20Jueces%20Constitucionales.pdf

GALVIS GAITAN, Fernando. El municipio colombiano. Bogotá: Temis, 1985.

GARCIA NOVOA. César. El concepto de tributo. Buenos Aires: Marcial Pons, 2012.

_____, El derecho tributario actual. Innovaciones y desafíos. Bogotá: ICDT, 2015.

GARCÍA VILLEGAS, Mauricio. La flexibilidad de la Ley. En: Normas de papel. La cultura del incumplimiento de reglas. Bogotá: Siglo del hombre y Dejusticia, 2009.

_____, Los incumplidores de normas. En: Normas de papel. La cultura del incumplimiento de reglas. Bogotá: Siglo del hombre y Dejusticia, 2009.

_____, y UPRIMNY, Rodrigo. Corte constitucional y emancipación social en Colombia. En: Emancipación social y violencia en Colombia. Bogotá, 2004.

GRAPPERHAUS, Ferdinand. Tax Tales. Ámsterdam: IBFD, 1998.

_____, Taxes Through the Ages. Ámsterdam: IBFD, 2009.

GRUDER, Vivian. 'No Taxation without Representation': The Assembly of Notables of 1787 and Political Ideology in France. En: Legislative Studies Quarterly. Mayo, 1982, Vol. 7 No. 2.

GUILIANI FONRUGE, Carlos M. Derecho Financiero. Volumen I. Buenos Aires: Depalma, 1970.

GODOY FAJARDO, Juan Pablo y NOREÑA OSPINA, Luis Felipe. Potestades tributarias de facto de las entidades tributarias en Colombia. Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, No. 70, 2014.

HENSEL, Albert. Derecho Tributario. Madrid: Marcial Pons, 2005.

HERNANDEZ BECERRA, Augusto. Fundamentos constitucionales del ordenamiento territorial colombiano. Reflexiones sobre el proceso de la descentralización. En: Régimen de las entidades territoriales. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2000.

HÉRNANDEZ, Jorge Andrés. La Constitución de Colombia de 1991 y sus enemigos. El fracaso del consenso constitucional. Colombia Internacional No. 79, Bogotá Septiembre-Diciembre 2013.

HODGE, Henry. The Repeal of the Stamp Act. Political Science Quarterly, Vol. 19, No. 2 (Jun., 1904).

HOULDER, Vanessa. La guerra por los impuestos (2013) | ELESPECTADOR.COM. Texto disponible en línea En: <http://www.elespectador.com/noticias/economia/guerra-los-impuestos-articulo-424147>. Bogotá, Colombia.

HUGHES Edward. The English Stamp Duties, 1664-1764. The English Historical Review, Vol. 56, No. 222 (Apr., 1941).

IHERING, Von Rudolf. El espíritu del derecho romano en las diferentes fases de su desarrollo. Madrid: Bailly Bailliere: 1891. Tomo I.

Informe Final de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Diciembre de 2015. Texto disponible On Line: <https://comisionreformatributaria.files.wordpress.com/2015/03/informe-final-de-la-comisiocc81n-versiocc81n-final2.pdf>

Informe de Recaudo. República de Colombia. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Departamento de Apoyo Fiscal. Recaudo Tributario Territorial. Bogotá: Imprenta nacional, 2016.

INSIGNARES, Roberto. El principio de reserva de ley tributaria y la autonomía de las entidades territoriales. En: Estudios críticos de jurisprudencia tributaria. Bogotá: ICDT, 2011.

LARA, Luis Fernando. De la definición lexicográfica. México: Centro de Estudios Lingüísticos y literarios, 2004.

LARKING, Barry. International Tax Glossary. Ámsterdam: IBFD, 2001.

Las doce tributarias de Colombia. Revista Dinero. Recurso electrónico en línea, disponible en: <http://www.dinero.com/economia/articulo/cuantas-reformas-tributarias-ha-tenido-colombia/206248>

LEMENNAIS, Hugues-Félicité Robert de. Des progrès de la révolution et de la guerre contre L'église. París: Belin-Mandar Et Devaux, 1829.

LEWIN FIGUEROA, Alfredo. Historia de las reformas tributarias en Colombia. En: Fundamentos de tributación. Bogotá: Temis, 2008.

Licking the stamp duty. The Tories revive an old promise to abolish an ancient tax. The Economist disponible en: <http://www.economist.com/node/7855196>

LINARES QUINTANA, Segundo. Tratado de la ciencia del derecho constitucional argentino y comparado. Parte especial tomo IV, la libertad constitucional y libertades particulares. Buenos Aires: Alfa, 1956.

LOPEZ A., Héctor F. Tributación y falta de legitimidad en Colombia. Cuadernos de Economía, Vol. XVII, No. 28, Bogotá 1998.

LÓPEZ MEDINA, Diego Eduardo. La teoría y la historia política del derecho jurisprudencial a partir de 1991. En: El derecho de los jueces. Bogotá: Uniandes, 2000.

_____, Teoría impura del derecho, una conversación con Diego Lopez. Entrevista de la Revista grado cero, disponible en línea: <https://www.youtube.com/watch?v=lKmYSG6cr8&list=FL4toUiP4I3lTsfVPSmMa7Zg&index=80>

LOPEZ RENDÓN, Jorge Andrés. Análisis estratégico de los tributos departamentales mediante modelo de simulación utilizando dinámica de sistemas. Universidad Nacional de Colombia, Facultad de Minas. Medellín, Colombia. 2014.

LOZANO RODRIGUEZ, Eleonora y RAMIREZ OCAMPO, Andrés Felipe. Eficacia normativa en materia tributaria. Derecho público No. 35, Julio – Diciembre 2015, Bogotá Universidad de los Andes. p. 7. Texto disponible en línea: https://derechopublico.uniandes.edu.co/components/com_revista/archivos/derechopub/pub548.pdf

'LuxLeaks': Luxemburgo firmó cientos de acuerdos secretos con empresas para evitar impuestos (2014) – Texto disponible en línea En: <http://www.eleconomista.es/economia/noticias/6221631/11/14/Luxemburgo-un-paraiso-de-elusion-fiscal-dentro-de-la-UE-casi-350-multinacionales-afincadas.html>

MARTINEZ FERRO, Hernán. Legitimidad, Razón y Derecho. Dos modelos de justificación del poder político. Bogotá: U. Externado, 2013.

MARTÍN QUERALT, Juan ET AL. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Madrid: Tecnos, 1998.

MEJÍA GIRALDO, Carlos Eduardo y MEJÍA GIRALDO, Luisa Fernanda. Poder y potestad tributaria de los municipios en Colombia a la luz de la Constitución de 1991. Universidad de Manizales, Facultad de Derecho, 2014.

MEJIA QUINTANA, Oscar y GUZMAN, Natalia Andrea. La corte constitucional. Entre la emancipación social y la eficacia sistémica. Hacia un tercer modelo normativo del tribunal constitucional. Pensamiento jurídico No. 15 Bogotá 2002 Universidad Nacional de Colombia, texto disponible en línea: http://www.revistas.unal.edu.co/index.php/peju/article/view/39937/pdf_443

MORALES, Amílcar. La evasión de impuestos de las multinacionales oscurece el panorama europeo (2013). Texto disponible en línea En: <http://www.bolpress.com/art.php?Cod=2013112504>

National Geographic. Reconstruyendo el Partenón. Mega Construcciones.

NEURRISE, André. *Historie de l'Impôt*. Vendôme: Universitaires de France, 1978.

NOHLEN, Dieter. Diccionario de Ciencia Política, teorías, métodos, conceptos. México: Porrúa, 2006.

PARDO CARRERO, German Alfonso y LONDOÑO GUTIERREZ, Fabio. Dos estudios sobre la autonomía de las entidades territoriales en Colombia. Cali: CIJUF, 2003.

Pequeño Larousse ilustrado. México: Larousse, 2015.

PEREZ DE AYALA, José Luis. Potestad administrativa y relación jurídica. La concepción de la relación tributaria como relación de poder. En: Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública # 79.

PINILLA CAMPOS, Ernesto. Legitimidad y validez constitucionales en el contexto jurídico-político de un Estado alterado. En: Pensamiento jurídico No. 35 Septiembre-Diciembre, Bogotá 2012

PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. Tomo II. Bogotá: Temis, 2010.

POBLETE M., Roberto. Impuestos vigentes en 1962. Santiago: Prensa Latinoamericana, 1962.

POSADA CARBÓ, Eduardo. “Ilegitimidad” del Estado en Colombia. Sobre los abusos de un concepto. Bogotá: Alfaomega, 2003.

República de Chile. Congreso Nacional. Recopilación de leyes tributarias. Tomo II. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1959.

República de Colombia. Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia de octubre 15 de 1994, Exp. 5328. Mp. Delio Gómez Leyva.

_____, Constitución Política 1886.

_____, Constitución Nacional de 1991.

_____, Congreso Nacional. Acto Legislativo 02 de 2007.

_____, Congreso Nacional. Ley 153 de 1887. Diario Oficial 7151. 28, Agosto, 1887.

_____, Congreso Nacional. Ley 4 de 1913. Diario Oficial 15.012 de Octubre 6 de 1913.

_____, Congreso Nacional. Ley 25 de 1921. Diario oficial 17.978 de Noviembre 12 de 1921.

_____, Congreso Nacional. Ley 12 de 1923. Diario Oficial 18.759 de Febrero 6 de 1923.

_____, Congreso Nacional. Ley 88 de 1923. Diario Oficial 19.334 de Noviembre 23 de 1923.

_____, Congreso Nacional. Ley 27 de 1949. Diario oficial 27.171 de Noviembre 22 de 1949.

_____, Congreso Nacional. Ley 33 de 1968. Diario Oficial 32.667 de Diciembre 10 de 1968.

_____, Congreso Nacional. Ley 61 de 1985. Diario Oficial 35.897 de Diciembre 3 de 1981.

_____, Congreso Nacional. Ley 21 de 1992. Diario Oficial No. 40.658. Noviembre 9 de 1992.

_____, Congreso Nacional. Ley 47 de 1993. Diario oficial 40.763 de Noviembre 23 de 1993.

_____, Congreso Nacional. Ley 105 de 1993. Diario oficial 41.158 de diciembre 30 de 1993.

_____, Congreso Nacional. Ley 223 de 1995. Diario oficial 42.160 de diciembre 22 de 1995.

_____, Congreso Nacional. Ley 418 de 1997. Diario oficial 43.201 de diciembre 26 de 1997.

_____, Congreso Nacional. Ley 488 de 1998. Diario oficial 43.460 de diciembre 28 de 1998.

_____, Congreso Nacional. Ley 617 de 2000. Diario oficial 44.188 de octubre 9 de 2000.

_____, Congreso Nacional. Ley 643 de 2001. Diario oficial 44.294 de enero 1 de 2001.

_____, Congreso Nacional. Ley 788 de 2002 Diario oficial 45.046 de diciembre 27 de 2002.

_____, Congreso Nacional. Ley 1111 de 2006. Diario oficial 46.494 de diciembre 27 de 2006.

_____, Congreso Nacional. Ley 1421 de 2010. Diario oficial 47.930 de diciembre 21 de 2010.

_____, Congreso Nacional. Ley 1725 de 2014. Diario oficial 49.208 de julio 10 de 2014.

_____, Corte Constitucional. Sentencia C – 337 de 1993. Mp. Vladimiro Naranjo Mesa.

_____, Corte Constitucional. Sentencia C-219 de 1994 Mp. Eduardo Cifuentes Muñoz.

_____, Corte Constitucional. Sentencia C-014 de 1996 Mp. Ciro Angarita Barón.

_____, Corte Constitucional. Sentencia C – 413 de 1996. Mp. José G. Hernández Galindo.

_____, Corte Constitucional. Sentencia C-720 de 1999 Mp. Eduardo Cifuentes Muñoz.

_____, Corte Constitucional. Sentencia C-894 de 1999 Mp. Eduardo Cifuentes Muñoz.

_____, Corte Constitucional. Sentencia C- 033 de 2009 Mp. Manuel José Cepeda Espinoza.

_____, Corte Constitucional. Sentencia C – 1097 de 2001. Mp. Jaime Araujo Renteria.

_____, Corte Constitucional. Sentencia C-1175 de 2001 Mp. Manuel José Cepeda Espinoza.

_____, Corte Constitucional. Sentencia C – 277 de 2002. Mp. Jaime Córdoba Triviño.

_____, Corte Constitucional. Sentencia C – 538 de 2002. Mp. Jaime Araujo Rentería.

_____, Corte Constitucional. Sentencia C- 761 de 2002 Mp. Eduardo Montealegre Lynnet.

_____, Corte Constitucional. Sentencia C – 873 de 2002 Mp. Alfredo Beltrán Sierra.

_____, Corte Constitucional. Sentencia C – 768 de 2010. Mp. Juan Carlos Henao Pérez.

_____, Estatuto Tributario.

_____, Ministerio de Hacienda Pública. Departamento de Apoyo Fiscal. Recaudo Tributario Territorial.

_____, Departamento Nacional de Planeación. Metodología para el análisis integral de las finanzas territoriales. Bogotá: Imprenta nacional, 1994.

_____, Presidencia de la República. Decreto Legislativo 1222 de 1986 Diario oficial 37.466 de mayo 14 de 1986 Código de Régimen Departamental.

República de Venezuela. Asamblea Legislativa. Ley de la renta nacional de estampillas. Caracas: Tipografía Americana, 1923.

RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda pública. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1999.

RESTREPO MEDINA, Manuel. Transformaciones del Estado Contemporáneo. Módulo. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Facultad de Jurisprudencia. Maestría en Derecho. Bogotá, 2011. Documento sin publicar.

RIALS, Sthéphane. El oficio del Juez. Traducción del francés por el Profesor Víctor Manuel Moncayo. Pensamiento jurídico No. 4, Bogotá Universidad Nacional de Colombia, 1995.

ROMERO DIAZ, Héctor. La corte constitucional y el límite de su jurisdicción. Pensamiento jurídico No. 15 Bogotá 2002 Universidad Nacional de Colombia, texto disponible en línea: <http://www.revistas.unal.edu.co/index.php/peju/article/view/39938>

ROMERO MOLINA, César Augusto. Las estampillas en la jurisprudencia del Consejo de Estado. En: Estudios críticos de jurisprudencia tributaria Tomo III. Bogotá: ICDT, 2013.

RODRIGUEZ GUTIERREZ, Camilo Ernesto. El rígido principio de legalidad en materia tributaria territorial y su punto máximo de flexión, el régimen de estampillas departamentales. Artículo de reflexión. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Facultad de Jurisprudencia, 2012, documento sin publicar.

_____, Compilación Leyes Autorizadoras de Estampillas Departamentales. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2008. Boletín Extraordinario.

_____, Poder Tributario y Entidades Territoriales. El caso colombiano en la Constitución de 1991. Revista Estudios Socio Jurídicos. Facultad de Jurisprudencia – Grupo de Investigaciones Socio – Jurídicas Carlos Holguín Holguín. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Bogotá, Noviembre 2005, Volumen 7 N° 2.

_____, Régimen del tributo de estampilla. Revista Impuestos No. 160 Jul-Agt. de 2010.

_____, Relación de los ingresos tributarios entre el centro y la periferia en el Estado colombiano. Dimensión económica de la autonomía territorial. Trabajo presentado para la materia Régimen Territorial Nacional y Comparado, Docente. Dra. Liliana Achury. Maestría en derecho Administrativo. Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Facultad de Jurisprudencia. 2012. Documento sin publicar.

RODRIGUEZ ORTEGA, Julio Armando. Crisis de legitimidad del Estado, del derecho, y de la democracia liberal. En: Pensamiento jurídico No. 41 Enero-Junio, Bogotá 2015.

ROZO, Luz Zoraida. Origen y evolución del régimen de control constitucional en Colombia. Revista Derecho del Estado No. 3, Universidad Externado de Colombia, Bogotá 1997.

RUEDA María Isabel. La 002. Texto disponible OnLine En: <http://www.semana.com/opinion/articulo/la-002/42102-3>

SARTORI. Giovanni. Malformación de los conceptos en política, En: Como hacer ciencia política. México: Taurus, 2013.

SACCHETTO, Claudio. Comparative law and comparative tax law. General remarks y Fiscal federalism or fiscal federalisms? The need for legal comparison. En: Tax Aspects of fiscal federalism. A comparative analysis. Ámsterdam: IBFD, 2011.

SCHLESINGER Arthur M. The Colonial Newspapers and the Stamp Act. The New England Quarterly, Vol. 8, No. 1 (Mar., 1935).

SCHMITT, Carl. Legalidad y legitimidad. Madrid: Aguilar, 1971.

SCHMÖLDERS, Günter. Teoría general del impuesto. Madrid: Derecho Financiero, 1962.

¿Se acabó eludir impuestos para Apple, Amazon, Google o Starbucks en la Unión Europea? (2014) - 20minutos.es. Texto disponible en línea En: <http://www.20minutos.es/noticia/2173164/0/pagar-menos-impuestos/google-amazon-apple/paises-union-europea/>

SERRA ROJAS, Andrés. Diccionario de Ciencia Política. México: UNAM y FCE, 2001.

SIERRA MEJIA, Hernando. El derecho y el revés del impuesto. Legalidad tributaria y evasión. Medellín: Señal Editora, 1988.

SILVA NEGRINIS, Eugenia. Bogotá: de la construcción al deterioro 1995 – 2007. Bogotá: Ediciones Rosaristas, 2009.

SOLER, Sebastián. Las palabras de la Ley. México: Fondo de Cultura Económica, 1969.

TAPIA, Javier. Bases para un debido proceso tributario: tres categorías acerca de la relación entre el Estado y los contribuyentes. Revista chilena de derecho, Volumen 32 # 2.

TOMAS Y VALIENTE, Francisco. Manual de historia del derecho español. Madrid: Tecnos, 2008.

TAMAYO y SALMORÁN, Rolando. Diccionario Jurídico Mexicano. Disponible OnLine.

TORRES ROMERO, Angie Lissette. Autonomía fiscal de las entidades territoriales. El alcance jurídico de la autonomía fiscal de las entidades territoriales en Colombia. Universidad Militar Nueva Granada, Facultad de Derecho, 2014.

TRUJILLO ALFARO, Jorge Luis. Presupuesto. Una aproximación desde la planeación y el gasto público. Bogotá: Ediciones Universidad del Rosario, 2007.

URREGO, Miguel Ángel. La regeneración En: Gran enciclopedia de Colombia. Bogotá: CL, 1991. Tomo II.

VÁLDES BLANCO, Roberto L., El valor de la constitución, separación de los poderes, supremacía de la Ley y control de constitucionalidad en los orígenes del Estado liberal. Madrid: Alianza Editorial S.A., 1998.

VALENCIA VILLA, Hernando. Cartas de batalla, una crítica al constitucionalismo colombiano. Bogotá: CEREC, 1997.

VAZQUEZ-CARO, Jaime y SLEMROD, James. Cuestiones en la administración de impuestos. En: Bases para una reforma tributaria estructural en Colombia. Bogotá: Banco de la República. Fedesarrollo, 2006.

VELEZ GARCÍA, Jorge. Los dos sistemas de derecho administrativo. Ensayo de derecho público comparado. Bogotá: Universidad Sergio Arboleda, 1996.

VENEGAS, Néstor. Evasión y elusión tributaria, multinacionales en la mira. En: Opinión Economía. 2014. Texto disponible es línea: <http://blogs.cooperativa.cl/opinion/economia/20140611172708/evasion-y-elusion-tributaria-multinacionales-en-la-mira/>

VOLTES, Pedro. Memoria de historia. Grandes escándalos financieros de la historia. Barcelona: Planeta, 1997.

RESUMEN

Análisis de la dinámica legitimadora de la Corte Constitucional en el tributo de estampillas, considerado desde la jurisdicción departamental, en el Estado colombiano.

El capítulo primero contiene modelos conceptuales de legitimidad y tributo contruidos sobre la propuesta metodológica de SARTORI, y BIELSA, abordados así entonces, desde un alto nivel de abstracción, que se ejecutan hasta llegar a un nivel medio de abstracción, teniendo en cuenta principalmente un enfoque histórico. Luego de obtenido ese nivel medio de abstracción se realiza una integración de los conceptos buscando una idea concluyente de la legitimidad del tributo en el Estado moderno de derecho, para ello se emplean los modelos propuestos por MARTINEZ FERRO de legitimidad formal y legitimidad democrática.

El capítulo segundo contiene un estudio completo de los ingresos departamentales del Estado colombiano, y particularmente, un elaborado detalle en el tributo de estampilla.

En el capítulo tercero, se pone a prueba al grado de legitimidad del tributo de estampilla a través de la implementación un modelo argumentativo básico pero eficaz, que permite identificar la relación del argumento del juez con el texto constitucional, y que, dependiendo de su sincronía se concluye o desvirtúa su legitimidad.

El punto innovador aquí es la forma de someter una institución jurídica en particular, en este caso, la excepción del rígido principio de legalidad en materia tributaria en Colombia, al examen del grado de su legitimidad.

PALABRAS CLAVE

DERECHO TRIBUTARIO / LEGITIMIDAD / TRIBUTOS /

TRIBUTOS LEGITIMOS / ESTAMPILLAS /

IMPUESTOS DEPARTAMENTALES / JUEZ CONSTITUCIONAL