

Principio de reserva de ley: Límite a la competencia impositiva
en la delegación de poder a la rama ejecutiva

MARIA DEL PILAR RINCÓN CARDONA

Tesis de grado para optar por el título de Magíster en Tributación

Asesor

Jairo Serna Restrepo

Universidad Manizales

Facultad de Ciencias Contables y Económicas

Maestría en Tributación

Manizales, mayo de 2018

TABLA DE CONTENIDO

TABLA DE CONTENIDO	2
LISTA DE TABLAS	6
RESUMEN	7
ABSTRACT	8
INTRODUCCIÓN	9
CAPÍTULO UNO	13
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	13
OBJETIVOS	16
OBJETIVO GENERAL.....	16
OBJETIVOS ESPECÍFICOS	16
JUSTIFICACIÓN	17
DELIMITACIÓN Y ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN	19
DELIMITACIÓN ESPACIAL	19
<i>Reseña histórica de Armenia.</i>	20
DELIMITACIÓN TEMPORAL.....	21
DELIMITACIÓN CONCEPTUAL Y METODOLÓGICA	21
CAPITULO II	22
MARCO TEÓRICO	22
ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN	22
BASES TEÓRICAS DE LA INVESTIGACIÓN	29
<i>Separación de poderes.</i>	29

<i>Estado social de derecho</i>	39
<i>El poder público y la división tripartita del poder</i>	40
<i>Poder tributario</i>	43
Poder tributario originario.....	44
Poder tributario derivado.....	45
<i>Principio de reserva de ley</i>	47
El principio de reserva de ley como límite al poder tributario.....	52
<i>Excepciones constitucionales al principio de reserva de ley</i>	54
En el establecimiento de aranceles.....	55
En los estados de excepción.....	58
Estado de Guerra Exterior.....	59
Estado de Conmoción Interior.....	60
Estado de grave emergencia económica, ecológica y social.....	63
En establecimiento de tarifas de tasas y contribuciones.....	65
<i>Valor normativo del principio de reserva de ley y otros principios tributarios</i>	73
Principio de legalidad y certeza tributaria.....	75
Principio de representación popular.....	77
Principio de seguridad jurídica y confianza legítima.....	79
<i>El poder delegado y la competencia impositiva</i>	81
Delegación, desconcentración y descentralización.....	83
La delegación legislativa y la ley de facultades extraordinarias.....	85
Materias prohibidas en delegación legislativa.....	87
Prohibición para decretar impuestos	90
Facultades extraordinarias en las entidades territoriales.....	92
Doctrina.....	92
Jurisprudencia.....	96
Corte Constitucional.....	97
Sentencia C-562 de 1996.....	97
Consejo de Estado.....	99
<i>Control Constitucional</i>	102

Medios de control constitucional y judicial.....	104
Las vías de acción.....	104
Las vías de excepción.....	104
Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo en materia tributaria.....	107
Consejo de Estado.....	110
Tribunales de lo Contencioso Administrativo.....	113
Jueces Administrativos.....	115
BASES LEGALES.....	117
<i>Normas Jurídicas.....</i>	<i>117</i>
Constitución Política de Colombia de 1991.....	117
Ley 136 de 1994.....	121
Ley 489 de 1998.....	122
Ley 1437 de 2011.....	122
Acuerdo 017 de 2012 emitido por el Concejo de Armenia.....	125
Resolución 1535 de 2012, emitida por la Alcaldía de Armenia.....	125
<i>Unidad normativa.....</i>	<i>128</i>
CAPÍTULO III.....	130
ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	130
CAPÍTULO IV.....	132
DESCRIPCIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS.....	132
VALORACIÓN DE LEGALIDAD DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO DEL MUNICIPIO DE ARMENIA.....	132
<i>Funciones constitucionales tributarias de los órganos del poder público.....</i>	<i>132</i>
<i>Límites de las entidades territoriales en virtud de los principios constitucionales.....</i>	<i>134</i>
<i>Competencia impositiva del Poder Ejecutivo en periodos de facultades extraordinarias.....</i>	<i>135</i>
<i>Medidas de control constitucional aplicables a los actos emitidos en periodos de facultades extraordinarias.....</i>	<i>136</i>
Acción de nulidad como restablecimiento de los derechos del contribuyente.....	137
CAPÍTULO V.....	140

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	140
REFERENCIAS.....	143

LISTA DE TABLAS

Ilustración 1- Pirámide jerárquica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa..... 109

Resumen

El principio de Reserva de Ley es un principio tributario rector en materia impositiva, y está establecido en el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia. Con la disposición de este principio en la Carta Magna, la Asamblea Nacional Constituyente, en 1991, otorgó la facultad exclusiva de establecer tributos a la rama legislativa, que en nuestro país está en cabeza del Congreso de la República; no obstante, el Poder Ejecutivo tiene la potestad, previa autorización del Congreso, para cumplir funciones de la rama legislativa, entre ellas establecer tributos para enfrentar los estados de excepción. Son precisamente estas facultades *pro tempore* las que han sido mal interpretadas por los gobiernos territoriales y han abierto las puertas para que estos actúen en exceso y decreten impuestos con vicios de legalidad de forma, en su afán de obtener recursos tributarios, ingresos que constituyen una de las principales fuentes de financiación de las entidades territoriales, ante los vacíos legales que actualmente son las Altas Cortes las que han tenido que intervenir, como máximos guardas de la Constitución Política, para regular el tema, limitando así las actuaciones del Gobierno.

Palabras clave: poder tributario, régimen fiscal municipal, tributos territoriales, política tributaria, elementos esenciales del tributo, principios tributarios, reserva de ley, competencia impositiva, entidades territoriales.

Abstract

The principle of Reserve of Law is a tax principle governing taxation and is established in article 338 of the Political Constitution of Colombia. With the provision of this principle in the Constitution, the National Constituent Assembly, in 1991, grant the exclusive power to establish taxes to the legislative branch, which in our country is at the head of the Congress of the Republic. Nevertheless, the executive branch has the authority, with the authorization of Congress, to carry out functions of the legislative branch, among them, to establish taxes for to confront states of emergency. It is precisely these powers pro tempore, those that have been misinterpreted by the territorial governments and has opened the doors so that these act in excess and decree taxes with defects of legality of form, in their eagerness to obtain resources tributary, income that constitute one of the main sources of financing of the territorial entities, given the legal gaps that are currently the High Court which have had to intervene as top guards of the Political Constitution, to regulate the issue, thus limiting the government' actions.

Key words: tax power, municipal tax regime, territorial taxes, tax policy, essential elements of the tribute, tax principles, law reserve, tax competence, territorial entities.

Introducción

“Colombia es un Estado social de derecho organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales,…” reza el artículo primero de la Constitución Política de Colombia de 1991, la cual es la norma suprema del ordenamiento jurídico.

De los postulados contenidos en el artículo primero constitucional, se desprende la ontología y naturaleza del Estado Colombiano; sin estos elementos esenciales, es inadmisibles hablar de la existencia del Estado.

Las principales características del Estado social de derecho son: el respeto por su norma jurídica suprema, la Constitución Política, la prevalencia del interés general, la actuación administrativa basada en apotegmas o principios constitucionales básicos y la división tripartita del poder en tres ramas públicas que trabajan de manera conjunta, pero en funciones diferentes y preestablecidas constitucionalmente para prevenir la concentración de poderes.

Otro factor importante establecido en el artículo primero de la Constitución está dado por la descentralización, la cual tiene como objetivo otorgar facultades administrativas a los gobiernos locales para la administración en general de las entidades territoriales, entre ellas la administración de los tributos. No obstante, la normatividad que regula las competencias derivadas de la descentralización no ha sido suficiente, y se ha dado paso para que las administraciones locales, interpreten incorrectamente las normas que las facultan y se extralimiten en sus funciones.

Esta actuación, aunque ha sido disipada por numerosos pronunciamientos de las Altas Cortes, sigue presente en la actualidad en nuestro sistema jurídico, trayendo como consecuencia

una seria violación a los principios del derecho que tienen como objetivo brindar seguridad jurídica, entre ellos el principio de la buena fe y la confianza legítima y los principios tributarios constitucionales de reserva de ley, legalidad, certeza tributaria y representación popular.

Cabe resaltar que el sistema jurídico colombiano es muy amplio y la dinámica del derecho exige que los órganos competentes legislen con aplicación de una hermenéutica sistemática, que integre y armonice toda la normatividad vigente, con el fin de no perder de vista la teleología de las normas en un estado social de derecho y no atentar contra la seguridad jurídica del sistema.

El objetivo de la presente investigación es establecer el alcance, en materia impositiva, que tiene el poder delegado a la rama ejecutiva durante periodos temporales, y los límites constitucionales que, en virtud del principio tributario de reserva de ley, acotan las facultades que el Concejo Municipal puede otorgar a la administración central para establecer elementos esenciales de los tributos.

La delegación de poder no ha sido ajena a casi ningún municipio colombiano, entre ellos los municipios de Armenia y Quindío, cuyo Concejo Municipal facultó, mediante el Acuerdo Municipal 017 de 2012, al Poder Ejecutivo Municipal para establecer elementos esenciales del tributo de industria y comercio, amparados en la interpretación exegética del numeral 3 del artículo 313 de la Constitución Política de Colombia, situación que es la base de la investigación y cuya legalidad, bajo la óptica del principio de reserva de ley, se analiza en el presente trabajo investigativo, cuyos objetivos, justificación, delimitación temporal y conceptual se desarrolla en el capítulo primero.

Así, se procede en el capítulo segundo a contextualizar al lector en antecedentes relacionados con el tema de la investigación y las bases teóricas y legales, que reúne temas tan

relevantes para la investigación como la organización del Estado Colombiano, la institucionalización del poder y sus funciones, el valor normativo del sistema jurídico y la constitucionalización del derecho, principal razón en los fallos de los jueces de las Altas Cortes en su función de guardas y protectores de la Constitución Política.

Correlativamente, se procede a establecer la competencia impositiva que recae directamente sobre el Congreso de la República, el cual goza de un poder tributario originario, y de manera indirecta sobre el poder ejecutivo.

Dentro del marco investigativo se estudia cada uno de los casos en que, como derecho de excepción, el poder impositivo es facultad de la rama ejecutiva, y las prerrogativas que constitucionalmente son otorgadas al Gobierno para ejercer funciones de los órganos legislativos, y se analizan los límites que, vía jurisprudencial, los órganos judiciales han impuesto a estas actuaciones gubernamentales.

En el capítulo tercero se desarrollan los aspectos metodológicos de la investigación, y la forma en que ésta es abordada con el fin de alcanzar los objetivos propuestos.

A partir de la información recolectada y desarrollada en los capítulos anteriores, el capítulo cuarto expone una descripción y análisis de los resultados con relación a cada uno de los objetivos propuestos. En este capítulo se establece, a partir de las bases teóricas y jurídicas, la legalidad del impuesto de industria y comercio de la ciudad de Armenia, los excesos en que incurrió el Concejo Municipal en el otorgamiento de facultades extraordinarias y las consecuencias jurídicas y económicas que dicha conducta puede traer para el municipio.

En el capítulo quinto se concluye que el municipio está en riesgo inminente de una demanda por parte de los contribuyentes, ya que el impuesto de industria y comercio, aunque es

legal porque no ha sido demandado, tiene vicios de forma en su creación, los cuales tienen origen en la inobservancia de los límites constitucionales establecidos a las ramas del poder público al momento de ejercer el poder impositivo, límites que están dados por el principio de reserva de ley, establecido por el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia.

Como consecuencia de lo anterior la ley faculta a los contribuyentes, por medio de las vías de acción, para llegar hasta la posibilidad de solicitar restablecimiento del derecho y devolución de las sumas pagadas, inclusive con valor indexado, lo que representa una pérdida económica enorme para un municipio cuyos mayores ingresos están representados en mayor proporción por los impuestos de industria y comercio y predial unificado. De este modo, se puede diferenciar entre el (i) Medio de control de nulidad en contra de actos de contenido general y abstracto – restablecimiento del derecho CPACA; (ii) Medio de control de nulidad con restablecimiento del derecho en contra de actos administrativos de contenido particular; (iii) Medio de control de reparación directa, y (iv) acciones de grupo, por el cual se podrá realizar el restablecimiento del derecho y como consecuencia ejecutar las sumas pagadas.

Capítulo uno

Planteamiento del problema de investigación

Los ingresos tributarios, de la mano con las participaciones y transferencias, son la principal fuente de ingresos de los entes territoriales. En el municipio de Armenia, los ingresos tributarios representan el 45,20 % de los ingresos del presupuesto municipal, seguido del 42,23% de las participaciones y transferencias.

Con la expedición de la Constitución de 1991, Colombia hizo una transición de gobierno centralista a descentralizado, otorgando a las entidades territoriales la facultad de administrar sus recursos y gestionar sus intereses, pero siempre ajustándose a la Constitución y la ley, ya que es la misma Constitución, en los artículos 311 y 312, quien los categoriza como divisiones político administrativas, pertenecientes a la rama ejecutiva del poder público que cumple funciones administrativas del Estado. En estos términos, el Concejo Municipal es una corporación administrativa con vocación de funciones de normación, y sus pronunciamientos no son llamados normas jurídicas, sino “Actos Administrativos”. Así lo ha planteado la Corte Constitucional en C-538-1995 que reza:

El condicionamiento que impone la norma demandada no desconoce el principio de separación de funciones, por cuanto éste no es aplicable en el interior de las entidades territoriales, en las cuales las corporaciones de elección popular, si bien son organismos deliberantes, no tienen el carácter de “legisladores locales”; son, como ya se ha dicho, órganos de carácter administrativo, cuyas actuaciones han de ser armónicas y estar coordinadas con las que cumple el alcalde, como primera autoridad ejecutiva y jefe de la administración local.

Si bien los concejos municipales están conformados por personas de la localidad, elegidas directamente por sus conciudadanos, constituyéndose por ello en sus voceros y agentes, y representando sus intereses y voluntad, ello no puede servir para pretender erigirlos como un “órgano legislativo de carácter local”, más propio de los estados autonómicos, en los que se reconoce a las entidades territoriales la capacidad de expedir leyes, sobre las materias cuya competencia les haya sido asignada por la Constitución o la ley, que de un Estado constituido en forma de república unitaria como el nuestro.

La postura actual de la Corte Constitucional, El Consejo de Estado y la gran mayoría de tratadistas y doctrinantes del tema, coinciden en que los entes territoriales no gozan de potestad *ex novo* de la imposición, sino que su poder se deriva del poder originario del Congreso, y su facultad solo permite adoptar tributos que previamente hayan sido autorizados por una ley vigente, toda vez que como Estado social de derecho debe guardar respeto por los principios generales del derecho, dentro de los que se encuentran el principio de representación y el principio de seguridad jurídica.

El impuesto de industria y comercio es un tributo que grava las actividades industriales, comerciales y de servicios, realizadas de manera directa o indirecta en una jurisdicción de manera permanente u ocasional, en inmueble determinado, con o sin establecimiento permanente. Dicho impuesto fue creado en Colombia mediante la Ley 97 de 1913, y posteriormente amplía sus bases con la Ley 14 de 1983, leyes que se consideran de autorización, para lo cual, es potestad de cada ente territorial aplicarlo en su municipio, previa autorización por el ente encargado, que para el caso del impuesto de industria y comercio, por ser de carácter municipal, el órgano competente de emitir el acto administrativo aprobatorio es el Concejo Municipal.

En el municipio de Armenia, el impuesto de industria y comercio fue adoptado mediante el Acuerdo Municipal 017 de 2012, capítulo II, artículos 34 y siguientes, pero en los artículos 50 y 51 del Acuerdo Municipal citado, el Concejo no fijó directamente las tarifas del impuesto, uno de los cinco elementos esenciales del tributo, sino que facultó al Poder Ejecutivo para que cumpliera dicha función, amparados en numeral 3 del artículo 313 de la Constitución Política de Colombia de 1991, para lo cual las tarifas fueron decretadas mediante Resolución 1535 del 01 de octubre de 2012 (acto administrativo a demandar), emitida por la Alcaldía de Armenia.

Teniendo en cuenta que, en materia administrativa, uno de los elementos de los actos administrativos es la competencia, que se deriva en las facultades de un órgano legitimado para ejercer ciertas funciones en razón de un tema, es relevante que dicha función sea ejercida exclusivamente por el órgano competente legalmente, so pena de traer como consecuencia un vicio de incompetencia con la subsecuente nulidad.

El Acuerdo Municipal 017 de 2012 es el actual código de rentas del municipio de Armenia, y constituye la principal herramienta de los contribuyentes y del Gobierno territorial para la administración, manejo, recaudo y cálculo de los tributos municipales. Si tenemos en cuenta que en el récord presupuestal de los años que se ha recaudado bajo este acto administrativo (2013, 2014, 2015, 2016 y 2017), el impuesto de industria y comercio representa entre un 16 % y un 19 % del total de los ingresos tributarios, es importante establecer el riesgo que está corriendo la administración municipal en caso de recaer en un vicio de competencia ilegítima, que pueda traer como consecuencia la nulidad del acto y la pérdida del ingreso para el municipio.

En virtud de lo anterior, con el presente trabajo investigativo se pretende analizar si las facultades *pro tempore* que en el ejercicio del poder delegado, otorgado al Poder Ejecutivo en los términos de los artículos 150-10, 300-9 y 313-3 de la Constitución Política de Colombia, tienen alcance en relación con la competencia impositiva que fue conferida por el artículo 338 del mismo ordenamiento, exclusivamente al Congreso de la República, resolviendo la pregunta central de investigación:

¿Es el principio tributario de Reserva de Ley, un límite a la delegación del poder impositivo en periodos de facultades extraordinarias *pro tempore* otorgadas al ejecutivo?

Objetivos

Objetivo general

Evaluar los límites constitucionales que, en virtud del principio de reserva de ley, se imponen a las facultades extraordinarias que, en los términos del artículo 313 de la Constitución Política de Colombia, le fueron otorgadas por el Concejo Municipal de Armenia, en el Acuerdo 017 de 2012 al Poder Ejecutivo, para estatuir uno de los elementos esenciales del impuesto de industria y comercio.

Objetivos específicos

- Identificar las funciones constitucionales en materia tributaria, que, en virtud de la división tripartita del poder, le corresponde a cada órgano del Estado.

- Determinar los límites que en virtud del principio tributario de reserva de ley, en conexidad con los principios del derecho de representación popular y seguridad jurídica, se impone a las entidades territoriales para el establecimiento de los tributos.
- Analizar la competencia del Poder Ejecutivo a nivel central y municipal, para establecer los elementos esenciales del tributo, en periodos de facultades extraordinarias *pro tempore*.
- Exponer las medidas de control legal aplicables a los vicios de constitucionalidad de los actos emitidos por el ejecutivo en periodos de facultades extraordinarias.

Justificación

Con el presente trabajo investigativo se busca aclarar el panorama en materia impositiva en Colombia, el cual ha sido interpretado de manera ambigua y controversial por los entes territoriales, trayendo como consecuencia una seria violación del Estado o del Estado Social de Derecho como fue concebido por la Constitución de 1991.

Teniendo en cuenta que son los tributos uno de los rubros más importantes para el cumplimiento de los fines esenciales del Estado, los cuales configuran el aporte de los ciudadanos, en los términos del numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política en razón del “pacto social”, es función de los órganos del Estado, como contraprestación directa, velar por el respeto de los principios fundamentales de dicho contrato social como son el de seguridad jurídica y el principio de representación popular.

El pueblo colombiano ostenta la calidad de poder constituyente que emana de la soberanía popular, la cual se enmarca en el bienestar colectivo y se materializa a través del principio de representación, por medio del ejercicio de la democracia, y no del principio de autoimposición

mediante la interpretación forzada de la normatividad. Es bajo dicho argumento que se cita la importancia de elegir bien a nuestros representantes, ya que las decisiones de ellos son una personificación de la voluntad general.

Para que se cumplan los presupuestos del contrato social, ha sido necesario establecer directrices normativas que tienen carácter vinculante para las partes que integran el Estado, dentro de las cuales, con relación a la contribución que como ciudadanos estamos obligados a realizar para el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, en los términos del artículo 95 numeral 9 de la Constitución Política de Colombia, se han creado políticas de equidad y justicia que limitan el ejercicio de las ramas del poder público. Con relación a los tributos, el artículo 338 de la Constitución, establece el principio de reserva de ley como principio rector para su establecimiento, y por medio de éste se regula la competencia de los órganos legislativos para el establecimiento de los cinco elementos esenciales del tributo, so pena de caer en vicios sustanciales que traen consecuencias jurídicas relevantes.

En el régimen municipal, existe una corporación político-administrativa denominada Concejo Municipal, la cual está regulada por los artículos 312 y siguientes de la Constitución Política; no obstante, para ejercer el cargo de concejal municipal, no se necesitan muchas cualidades o características; es el artículo 42 de la ley 136 de 1994, el que fija los requisitos para postularse al cargo, los cuales son:

- Ser ciudadano en ejercicio.
- Haber nacido en el municipio. (Esta exigencia es sustituible).

Por lo anterior cabe resaltar que no se necesita tener competencias definidas con relación al cargo a ocupar, lo que ha generado que dicha labor sea ejecutada en múltiples ocasiones por

personas que no conocen las normas jurídicas y mucho menos las implicaciones de su desconocimiento.

Esta tesis de grado es un aporte académico dirigido a la ciudadanía en general, a la comunidad universitaria, pero sobre todo a los representantes que ocupan cargos en los órganos administrativos territoriales, pues su fundamento teórico se basa en la protección y la guarda de la ontología del Estado colombiano, con el fin de que se cumplan los criterios de Estado social de derecho y con ello los principios tributarios constitucionales.

De igual manera, el presente trabajo nutre los programas de investigación institucional de la Universidad de Manizales, los cuales están concebidos desde una óptica crítica de construcción de conocimiento y encaminados a la transformación social desde los principios de calidad, pertinencia, visibilidad y coherencia.

Delimitación y alcance de la investigación

Con el presente trabajo investigativo se pretende analizar la competencia legítima de la rama ejecutiva, desde la perspectiva del poder impositivo en las entidades territoriales, en función de garantizar los principios tributarios constitucionales y la esencia del Estado social de derecho.

Delimitación espacial

La investigación se desarrolla en torno a las facultades *pro tempore* que, por medio del Acuerdo Municipal 017 de 2012, el Consejo municipal otorgó al Alcalde en el municipio de Armenia (Quindío) para establecer uno de los elementos esenciales del impuesto de industria y comercio.

Reseña histórica de Armenia.

Fue fundada el 14 de octubre de 1889 por Jesús María Ocampo, alias Tigreros, Alejandro, Jesús María Suárez y otros 27 colonos. Estos firmaron el acta de fundación en un rancho de platanilla que se encontraba ubicado, dentro de la nomenclatura actual, en la carrera 14 con calles 19 y 20.

Hoy en día Armenia es la capital del Quindío, uno de los 32 departamentos de Colombia. Ubicada en el Eje Cafetero, uno de los principales núcleos de la economía nacional y parte de la llamada región paisa, que señala una subcultura colombiana.

Es reconocida por la pujanza y amabilidad de su gente y fue bautizada La Ciudad Milagro, por Guillermo León Valencia, por su gran crecimiento urbano y desarrollo en corto tiempo. El gentilicio para la gente nacida allá es de armenios, pero a sus pobladores también se les dice cuyabros por una fruta llamada cuyabra que se da en la región.

La ciudad de Armenia se localiza a 290 kilómetros al suroeste de Bogotá, a una altura de 1.483 msnm. La ciudad está situada en las siguientes coordenadas geográficas: 4° 32'70" latitud norte y 75° 41'20" longitud oeste. Cuenta con una extensión de 250 km² y limita al norte, Circasia, y parte de Montenegro; al oriente, Salento, río Quindío y parte de Calarcá; al sur, río Quindío y parte del Municipio de Calarcá, y al occidente, La Tebaida y parte de Montenegro. Armenia se sitúa cerca de la cordillera central a unos 35 km del alto de la línea. El clima de la ciudad de Armenia es muy variado; la temperatura promedio oscila entre los 18° y 29 °C. La ciudad de Armenia tiene 265.020 habitantes.

Delimitación temporal.

Para análisis se tomaron datos de los presupuestos municipales de los periodos 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017, que son los años gravables que han sido recaudados bajo la regulación del Art. 51 del AM No. 017/2012 y la Resolución No. 1535/2012. Son estos los actos que permiten precisar el análisis.

Delimitación conceptual y metodológica.

El presente trabajo está enmarcado en la línea de investigación “Tributación e impacto social”, cuyo objetivo es analizar la relación jurídico tributaria entre el sujeto activo, en cabeza del Estado Colombiano, y el sujeto pasivo representado por los contribuyentes, dando profundización en los elementos que la componen, la hermenéutica jurídica y en la aplicación de las normas, con el fin de realizar un aporte académico que guíe a las administraciones territoriales a una actuación ética y ajustada a la ley en el proceso de establecimientos políticas tributarias.

Para el análisis de la incidencia de la forma de Estado y las implicaciones que en materia tributaria trae dichas características, se tomaron las teorías contractualistas de Rousseau (1762) y la teoría de pesos y contrapesos del Barón de Montesquieu (1748). Así mismo, se analizaron las teorías de los tributos y la incidencia de los principios tributarios para su establecimiento.

CAPITULO II

Marco teórico

El marco teórico es el conjunto de teorías y conceptos articulados que enmarcan y guían la investigación. El presente trabajo se cataloga como investigación jurídica, pues sus bases fundamentales se desarrollan en la hermenéutica jurídica. Dado lo anterior se trata de una investigación descriptiva, que se nutre de trabajos preexistentes y relacionados con el tema, y la cual tiene como finalidad armonizar el fenómeno y la problemática con la realidad social, las normas jurídicas y las teorías de la disciplina del derecho tributario.

Antecedentes de la investigación

El tema central de la presente investigación está enmarcado en las facultades extraordinarias que el poder legislativo otorga al Poder Ejecutivo, en los términos de los artículos 150 numeral 10, 300 numeral 9 y 313 numeral 3, de la Constitución Política de Colombia, con el fin de que cumpla funciones de competencia de la rama legislativa por periodos de hasta seis meses, analizados desde la perspectiva del poder impositivo.

En el proceso investigativo se han encontrado trabajos que tienen estrecha relación con el tema de estudio, pero analizados desde un sentido más general.

Herrán (2001) en su tesis de grado “El otorgamiento de facultades extraordinarias”, resalta y analiza la importancia de comprender los alcances y límites del Poder Ejecutivo, en los términos de las facultades extraordinarias, con el fin de conservar la separación funcional como uno de los pilares de la democracia.

La importancia del tema está dada porque la existencia de la legislación delegada implica un reparto excepcional de las competencias del Estado que desdibuja la tradicional división de funciones, y que en ocasiones va más allá del principio de la colaboración armónica de los órganos de poder público, que señala el artículo 113 de la Constitución Política. (Herrán, 2001, p. 5)

Esta investigación arroja un resultado muy acorde con la realidad de nuestro país, pues la falta de miramiento y claridad en la normatividad vigente abre puertas a la extralimitación de las funciones de los poderes públicos, para lo cual la única forma que tienen los ciudadanos, en ejercicio del restablecimiento de sus derechos, es acudir a la justicia en uso de la acción pública de inconstitucionalidad y congestionar con ello el sistema judicial, que está a punto de colapsar.

Con relación a lo anterior Herrán (2001) concluye:

El proceso por el cual se le entrega al ejecutivo la emisión de las normas margina a la sociedad de la posibilidad de participar en la toma de decisiones que la afectan en la vida económica, política, administrativa y cultural, como lo consagra uno de los principios fundantes del Estado colombiano en el artículo 2° de la Constitución Política, ya que no se da un debate, ni se permite conocer el contenido de las normas que se expiden, porque no se cumple con el principio de publicidad.

Estas restricciones conducen a que la ciudadanía se encuentre perpleja ante la normatividad que se expide y sin la posibilidad de controvertir las decisiones a nivel político, por lo cual la única salida posible es recurrir a los estrados judiciales a atacar la constitucionalidad de las normas. Por lo anterior, se requiere que la ley regule el ejercicio de las facultades extraordinarias para que, una vez concedidas, éstas sean utilizadas de forma tal que se garantice la publicidad, la participación y la discusión. (p. 132)

A nivel internacional el tema fue desarrollado por Urquiza (2009), en su tesis de grado *La delegación del poder tributario en el Poder Ejecutivo, su regulación en el Perú y en otros países*

andinos, la cual aporta una visión más cercana al tema de estudio, ya que analiza la delegación de funciones desde la perspectiva tributaria, para lo cual se extrae una de sus conclusiones más importantes como antecedente a la problemática analizada para Colombia, en el presente trabajo investigativo.

El Poder Ejecutivo no puede ejercerse de manera deliberada ni discrecional, pues el Ejecutivo, siempre ávido de generar nuevos recursos, haría uso de ella a su antojo y podría atentar contra los principios tributarios afectando los derechos de los contribuyentes. Por tanto la las actuaciones del Poder Ejecutivo debe estar sujeta a ciertos parámetros establecidos en las constituciones como norma suprema, y que según la doctrina son: se autoriza por ley a petición del Ejecutivo y para asuntos específicos; los decretos legislativos que dicte el Poder Ejecutivo deben ser congruentes con las disposiciones constitucionales; se autoriza por el pleno congresal y no por una comisión parlamentaria, salvo que el Congreso se encuentre en receso; se concede por un periodo determinado y no debe estar sujeto a ampliaciones; el Ejecutivo debe dar cuenta al Parlamento sobre los decretos legislativos para que efectúe el control constitucional respectivo; la delegación no permite la subdelegación y no procede, según mi opinión, para materias indelegables ni para asuntos que requieren de ley expresa.

En nuestro criterio, el hecho que los ordenamientos constitucionales carezcan de alguno de los parámetros citados en el párrafo precedente, desvirtúa desde ya un óptimo uso de la delegación legislativa; por tanto los constituyentes deben ser cuidadosos al establecer en las constituciones las condiciones en que han de delegar el poder tributario en el Poder Ejecutivo, si es que quieren preservar el respeto a los principios tributarios constitucionalizados, que constituyen límites al ejercicio del poder tributario, y evitar el abuso de un poder sobre el otro.

Finalmente que al delegarse poder tributario al Poder Ejecutivo para legislar respecto a impuestos municipales o regionales, deberá ejercer dicho poder en armonía con las disposiciones constitucionales y los principios tributarios que ella acoge. (Urquiza, 2009, p. 85)

Con relación a la potestad tributaria de las entidades territoriales se encontró un grupo más nutrido de trabajos investigativos, los cuales se analizaron en el desarrollo de la investigación. Dentro de los principales se encontró la tesis de grado de Artunduaga, Bernal y Schomberger (2005), la cual se centra en el análisis de la titularidad del poder tributario en Colombia y cuya conclusión principal se centra en:

El poder tributario es el poder del Estado para establecer tributos a sus asociados. Este poder está reglado constitucionalmente en busca de la garantía democrática y de legalidad. En virtud de lo anterior, el tributo debe ser establecido íntegramente por ley, es decir, debe ésta fijar el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. Con esto se garantiza que los asociados puedan conocer el tipo tributario de forma clara y transparente, pero, también, que el tributo haya sido consentido por el soberano (el pueblo) a través de los órganos de representación popular, haciendo honor al principio histórico relativo a “*no taxation without representation*”.

Pues bien, la conclusión más importante a que llegamos, es que el concepto de poder tributario no está centralizado en el Congreso de la República, sino que existen otros entes a los que la misma carta superior faculta directamente, o indirectamente, vía jurisprudencia. El resultado de nuestro trabajo, y conclusión más importante, es mostrarle al lector qué entes tienen poder tributario en Colombia, los cuales son:

El Congreso. El artículo 338 CP, otorga al Congreso el poder tributario originario, es decir aquel que solo se sujeta al texto constitucional. Esto implica que es quien establece todos los tributos, no obstante, en algunas ocasiones comparte competencias con otros entes.

Las Asambleas y Concejos. El artículo 338 CP, otorga poder tributario a estas entidades, mas, según explicamos en el trabajo, este poder es derivado, en la medida que depende de la existencia de una Ley de autorizaciones que expide el titular del poder tributario originario, y por ningún motivo pueden “inventarse” sus tributos. (p. 108)

Por su parte Mejía (2014) realizó una investigación cuyo análisis se enfocó en el poder y la potestad tributaria de los municipios en Colombia, a la luz de la Constitución de 1991. El principal aporte de esta investigación, a este proceso, está dado entre la diferencia de los conceptos de poder y potestad tributaria, para lo cual se definieron así:

Hay diferencias entre los conceptos de poder y potestad tributaria. Cada una otorga competencias a diferentes órganos administrativos. El primero, el poder tributario, corresponde a las corporaciones públicas de representación popular de las entidades territoriales, sin olvidar que su poder es derivado, es decir que requiere primero la intervención del Congreso de la República; el segundo, otorga competencia al ejecutivo, quien es el llamado a reglamentar el acuerdo u ordenanza, estableciendo el procedimiento a utilizar para hacer efectivo el recaudo del tributo. (p. 64)

En lo que compete al análisis de los principios tributarios, Aroca Lara (2005) en su tesis *Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial*, define el principio de reserva de ley desde dos perspectivas, una formal y una material, así:

En la Constitución Política colombiana se plasmó una reserva de ley en materia tributaria, pero está no es totalmente formal ni material. Lo anterior se explica de la siguiente manera: existe reserva formal de ley en la medida en que la facultad para crear tributos la tiene exclusivamente el legislador, con la excepción de las facultades del presidente en los Estados de Excepción, por lo que ninguna otra norma que pueda entenderse como ley podrá, de su propia cuenta, fijar un nuevo gravamen.

Ahora bien, existe reserva material de ley en la medida en que no sólo la ley emanada del Congreso de la República puede entrar a innovar en materia tributaria, ya que si bien las ordenanzas departamentales o los acuerdos municipales no pueden crear tributos, bien podrían modificar o suprimir los de su propiedad, puesto que como autoridades administrativas pueden, bajo autorizaciones específicas, fijar las tarifas de tasas y contribuciones que ellas manejen. Esta situación genera una dicotomía dentro del sistema de reserva legal en el ámbito impositivo.

En materia de competencias tributarias de las autoridades colegiadas de los entes territoriales podemos deducir varios aspectos. Como primera medida, las asambleas departamentales y los concejos municipales no gozan de la competencia creadora de tributos, esto es así porque la interpretación dada por la Corte a los mandatos constitucionales indica que las actuaciones de estas corporaciones deberán estar sometidas a las órdenes de la ley, donde se desprende la necesidad de que el Congreso erija un gravamen de propiedad de los entes territoriales para que estos puedan entrar, ahí sí con autonomía, a fijar sus respectivos elementos.

Ahora bien, sobre este punto cabe aclarar que, como los entes territoriales y sus corporaciones están limitadas por las órdenes de la ley, si el Congreso deja poco margen para la regulación de un tributo no se vulneraría la autonomía de dichos organismos, ya que en Colombia, mientras exista organización política en forma de república unitaria, mal podría hablarse de soberanía fiscal. Por lo anterior, si el legislador cuando crea un tributo fija todos sus elementos, dejando poco o nulo margen de acción a las asambleas o concejos, no podrán éstos desacatar las preceptivas legales con la excusa de gozar de autonomías amplias conferidas por la Constitución.

En el campo de la potestad tributaria originaria y derivada, es competencia tanto del Congreso de la República, como de las asambleas departamentales y los concejos municipales, definir plenamente los elementos de la obligación tributaria, ya que su inexistencia o vaguedad acarrearía la inconstitucionalidad de la norma creadora del tributo. Sin embargo, la Corte ha

emitido pronunciamientos que flexibilizaron esta posición, en la medida en que permite hacer interpretaciones complejas de las normas tributarias, dejando de lado la estricta determinación de exigir claridad en los preceptos normativos, lo que trae consigo la posibilidad de establecer gravámenes que no tengan determinados plenamente los elementos, dando lugar a que se presenten arbitrariedades por parte de las administraciones tributarias. (p. 75)

De manera general se observa que la posición de los doctrinantes y tratadistas del derecho tributario coinciden en que el poder impositivo está limitado por el principio constitucional de reserva de ley, mientras que la potestad de establecer los elementos esenciales de los tributos nacionales sólo está en cabeza del órgano legislativo, en razón del principio de representación popular, que es el que garantiza que la soberanía permanezca en cabeza del pueblo, y que las decisiones que lo afectarán económica, social y patrimonialmente, sean tomadas efectivamente por aquellas personas que fueron elegidas para ello, sin que la inobservancia de las normas y los principios constitucionales constituyan una violación a los derechos de las personas que actúan como electores, como ciudadanos y como contribuyentes.

Con los antecedentes consultados en la investigación se ratifica la posición de la doctrina y la jurisprudencia, donde se establece que el poder impositivo del que gozan las entidades territoriales, no obstante la descentralización, es un poder derivado del poder del Congreso de la República que ostenta el poder originario, es decir, las actuaciones impositivas de los Concejos Municipales y las Asambleas Departamentales, son actos administrativos que deben gozar de la concesión de una ley previa, escrita, precisa y certera, creada por el Congreso de la República, la cual constituye la ley de autorizaciones.

La interpretación sistemática que las Altas Cortes ha realizado al sistema normativo tributario trae como consecuencia el desarrollo de líneas jurisprudenciales estables, que limitan

el ejercicio del poder ejecutivo, inclusive en periodos de facultades extraordinarias o facultades *pro tempore* y para Estados de *ex*, que son aquellos donde, por medio de la delegación de funciones, la rama ejecutiva cumple funciones propias de la rama legislativa, apoderamiento que tiene sus límites claros en la misma Carta Magna, entre los cuales se encuentran la imposibilidad de delegar funciones indelegables como es la creación de los impuestos y sus elementos esenciales.

Bases teóricas de la investigación

Separación de poderes.

Toda sociedad requiere de un conjunto de normas que den ciertas garantías a los individuos en su relación con el resto de miembros de la sociedad; unas normas que faciliten la convivencia y que ayuden a resolver los conflictos inherentes a las relaciones entre los individuos.

En este sentido, las sociedades modernas disponen de sistemas legales que dan seguridad a los individuos en sus relaciones. Sistemas que se fundamentan en el conjunto de normas y que pueden ser o no ser escritas. Por otra parte, estos sistemas legales dan lugar a las instituciones que componen la Administración Pública.

La separación de poderes es un concepto que establece que los poderes de un gobierno soberano deben estar divididos entre dos o más entidades fuertemente independientes, previniendo así que una persona o un grupo tenga demasiado poder.

La idea de que las diferentes funciones deben ser atribuidas a las diferentes instituciones se utilizó por primera vez en la antigua Grecia; el concepto fue refinado por James Harrington y

John Locke, en los siglos XVII y XVIII. La obra más influyente, sin embargo, fue la de Montesquieu. Sus escritos y críticas sobre la monarquía francesa entonces lo llevaron a elaborar el concepto de separación de poderes, el cual ha sido invocado por los escritores de la mayoría de las constituciones hasta ahora. Sus teorías estaban basadas en un estudio sobre los escritos de Locke y en un conocimiento imperfecto de la constitución inglesa del siglo XVIII. Montesquieu pensaba que, para prevenir el abuso del poder y para preservar la libertad política, era necesario que el gobierno estuviera regulado por diferentes poderes que se observarían el uno al otro.

Montesquieu, en su obra *L'Esprit des lois* (El espíritu de las leyes, publicado en 1748), creó el concepto de la división de poderes en tres ramas:

- La rama legislativa, responsable de crear las leyes y las alteraciones o revocaciones de las leyes existentes.
- La rama ejecutiva, responsable de asegurarse de que las leyes se lleven a cabo; incluye la creación de políticas y la elección de la forma en la que las políticas se realizan.
- La rama judicial, responsable de interpretar la ley y aplicar la ley en situaciones específicas.

La teoría de la separación de poderes se acuña en la obra de Montesquieu *El espíritu de las leyes*, que se inspiró en la descripción que los tratadistas clásicos hicieron de los sistemas políticos de la antigüedad, especialmente en la que Polibio hace de la República Romana, además de las teorías de Platón y Aristóteles, así como en la política contemporánea de la Revolución Inglesa del siglo XVII, que dio origen a las teorías de John Locke. Prominentes autores de la Ilustración Francesa, como Jean-Jacques Rousseau, o de la Independencia de los Estados Unidos, como Alexander Hamilton, también teorizaron sobre esta separación

El espíritu de las leyes (título original en francés: *Del esprit des lois*) es una obra del filósofo y ensayista francés Charles Louis de Secondat, barón de Montesquieu.

Es un tratado de teoría política publicado por Montesquieu en Ginebra el 1748, gracias a la ayuda financiera de Mme. de Tencin. En esta obra invirtió 14 años de trabajo; fue publicada primero sin el nombre del autor debido a la censura, y añadida al *Index Librorum Prohibitorum* el 1751.

Cuando se publicó esta obra, Montesquieu fue objeto de grandes críticas de los políticamente conservadores y de los eclesiásticos. Los elogios los recibió de los enciclopedistas como D'Alembert, hijo natural de Mme. de Tencin. Ciertos enciclopedistas le reprochan una cierta forma de conservadurismo (Montesquieu era partidario de la aristocracia), o un cierto determinismo en su teoría de los climas. Montesquieu respondió a todas las críticas en su *Défense del esprit des lois*, publicado en 1750.

Montesquieu se basa en el modelo político inglés -tomado, a su vez, de los pueblos germánicos-, partidario del sistema de separación de poderes y de la monarquía constitucional, que considera el tipo que ofrece más garantía contra el despotismo.

Se opone al enfoque político que hace John Locke en su *Tratado del gobierno civil*, y el de Jean-Jacques Rousseau en *Del contrato social*. Defiende una teoría original de la ley y hace una relación a observar y ajustar entre las variables. Entre estas variables, él distingue entre las causas culturales (tradiciones, religión, etc.) y las causas naturales (clima, geografía, etc.). Aquí el libro es un estudio sociológico del comportamiento político.

Según el autor, los poderes ejecutivo, legislativo y judicial no deben concentrarse en las mismas manos. Se trata de una teoría de contrapesos, en el que cada poder equilibra los demás.

Según Montesquieu, en la monarquía, los poderes intermedios -nobleza, clero, parlamentos- actúan como equilibradores natos que impiden los excesos del poder, sean por parte del monarca o por parte del pueblo. A su vez, estos poderes intermedios se equilibran entre sí. Es notable la manera en que esta idea de combinación equilibrada se relaciona con la imagen del universo de Newton, donde los elementos se atraen sin perder su identidad.

En este sentido, el poder legislativo es uno de los tres poderes en que está dividido un Estado moderno que vive en democracia (junto con el poder ejecutivo y el poder judicial).

El poder legislativo a menudo recae sobre una asamblea de representantes llamada cuerpo legislativo. El término legislatura se refiere al período de vigencia de un cuerpo legislativo.

Un cuerpo legislativo es un tipo de asamblea deliberativa con el poder de crear y aprobar leyes. Los cuerpos legislativos pueden tener diferentes nombres; los más comunes son parlamento y congreso, dependiendo de sus funciones y de la forma de gobierno del Estado. En los sistemas parlamentarios, el cuerpo legislativo es la rama suprema y la que llama al representante del poder ejecutivo. En los sistemas presidencialistas, el cuerpo legislativo es una rama del gobierno con igual poder pero independiente del ejecutivo. Además de tener la capacidad para crear y aplicar las leyes, los cuerpos legislativos tienen la autoridad para incrementar los impuestos, aprobar el presupuesto de la nación así como otras propuestas monetarias. Los cuerpos legislativos deben aprobar una declaración de guerra o ratificar un tratado comercial entre estados independientes.

El cuerpo legislativo de un Estado puede estar conformado por una o más cámaras asambleas que debaten y votan las leyes. La mayoría de los cuerpos legislativos son unicamerales o bicamerales (constituidos por una cámara baja y una cámara alta). En la mayoría de los sistemas parlamentarios la cámara baja es la más poderosa mientras que la cámara alta es

sólo una asamblea de consejo o revisión. Sin embargo, en los sistemas presidencialistas, los poderes de las dos cámaras son similares o iguales. En las federaciones, la cámara alta con frecuencia representa los estados, provincias, países o repúblicas que la constituyen, mientras que la cámara baja representa a los ciudadanos en circunscripciones del mismo tamaño poblacional.

Bajo la doctrina de la separación de poderes, el Ejecutivo es la rama del gobierno que se encarga de implementar o ejecutar la ley, y de trabajar en los asuntos diarios del Estado. La figura prominente de facto del ejecutivo es el Jefe de Gobierno. El ejecutivo es llamado "la administración" en los sistemas presidencialistas, o "el gobierno" en los sistemas parlamentarios. El Jefe de Gobierno de los sistemas presidencialistas (llamado "presidente") tiene más independencia de la rama legislativa, ya que, a diferencia de los sistemas parlamentarios, no es elegido por el parlamento, por el partido o la coalición con más asientos, sino que es elegido directamente por el pueblo mediante el sufragio. Además, el presidente es a la vez el jefe de Estado.

En las monarquías constitucionales, como España, el Monarca, quien es el Jefe de Estado, es el jefe del poder ejecutivo de *iure*, y el primer ministro (o presidente del gobierno, en el caso español), al que técnicamente designa, es el Jefe del Gobierno del Monarca. En la práctica, sin embargo, el Jefe de Estado tiene un poder muy limitado, y designa como primer ministro al que la población eligió por medio del sufragio, aunque las decisiones se realizan en nombre del Monarca.

En conjunción con el presidente o el primer ministro, la rama ejecutiva consiste del gabinete y los departamentos o ministerios ejecutivos del gobierno.

Y por último, el poder judicial, o la judicatura, es una de las tres ramas del poder del Estado (las otras son el poder legislativo y el poder ejecutivo), y está constituido por los jueces y magistrados. La función principal del poder judicial es resolver las disputas legales, y en algunos países tiene la responsabilidad de dar la interpretación oficial de las leyes o la constitución. Usualmente la rama judicial está representada por una Corte Suprema de Justicia o el Tribunal Supremo de Justicia. Los jueces y magistrados no están sometidos a órdenes ni mandatos de ningún tipo; en sus decisiones, sólo están sometidos a lo que dicen las leyes, y no tienen libertad para juzgar fuera del margen de la ley.

El principal aspecto de la doctrina política liberal, que nace con John Locke (1689- 1755) y con Charles-Louis de Secondat, barón de la Brède y Montesquieu (1689- 1755), es el de la limitación de la soberanía del poder del Estado, de tal manera que se proteja la libertad de los individuos.

En la obra de Locke, el Estado de naturaleza es un Estado de igualdad y de libertad perfecta. Al contrario de lo que supone Hobbes, el Estado de naturaleza no fue un Estado de guerra universal, porque, a juicio de Locke, hay una ley natural que lleva a respetar los derechos ajenos en lo referente a su salud, su libertad o sus bienes'. La razón no sólo nos recomienda preservar nuestra propia existencia, sino igualmente la de toda la humanidad. Locke explicó exactamente en qué consistía el Estado de naturaleza en el párrafo 19 del Segundo tratado del gobierno civil: "Hombres viviendo juntos según la razón, sin superior común sobre la tierra que disponga de la autoridad de juzgar sobre ellos; tal es estrictamente el Estado de naturaleza". Lo que caracteriza a la sociedad civil es la existencia de un juez común investido de la autoridad para aplicar la ley.

¿Por qué los humanos terminaron entrando en sociedad, si la razón ya los gobernaba en un Estado de naturaleza donde eran libres e iguales? Aunque la ley de la naturaleza sea 'Inteligible y evidente a una criatura natural que la estudie', en el estado de naturaleza todo el mundo tiene tendencia a hacerse 'juez de la propia causa' y regular los conflictos sobre la base del propio interés. 'Los humanos salen del estado de naturaleza y entran en la sociedad política cuando crean y establecen jueces y soberanos en la tierra a quien comunican la autoridad de resolver todos los conflictos y de castigar todas las injurias que puedan ser hechas a algunos de los miembros de la sociedad'.

El estado de naturaleza descrito por Locke es bastante menos violento que el de Hobbes y los poderes que se atribuyen al gobierno son bastante más limitados. Refutando la doctrina de la monarquía de derecho divino, defendida en ese momento por Robert Filmer, pero haciendo referencia en el fondo a la teoría hobbesiana, Locke considera que el auténtico fundamento del gobierno radica en la defensa de la propiedad privada. 'La gran y principal finalidad (...) de la unión de los hombres en república y de su sumisión a un gobierno es la conservación de su propiedad', entendiendo la palabra 'propiedad' en un sentido amplio que incluye 'la vida, la libertad y los bienes'.

En el Estado de naturaleza la propiedad es 'muy peligrosa e incierta', porque le falta cualquier tipo de garantía jurídica. El ejercicio arbitrario e irregular del poder en la naturaleza se convierte, mediante el pacto, legitimado y objetivado por la ley. En el Estado de naturaleza los humanos tenían dos poderes: el de la propia conservación y el de castigar a los crímenes cometidos contra las leyes naturales. Mediante el pacto social, ambos derechos fueron transferidos a la comunidad.

Así nacieron los poderes legislativo y ejecutivo. Pero los poderes políticos siempre están limitados a los fines para los que fueron instituidos y no pueden ser absolutos.

El sentido democrático de la teoría política de Locke se capta también en el principio según el cual la sociedad política deberá obedecer al mayor número, vale decir, a la mayoría. Locke era el jefe del partido liberal y adversario encarnizado de la monarquía absoluta. Para evitar el absolutismo, su propuesta es la separación de poderes: el ejecutivo y el legislativo deben separarse y el legislativo debe ser superior. Pero el origen supremo del poder, su fuente de legitimidad, es el pueblo. De ahí que justifique la resistencia al poder injusto o arbitrario (monarquía absoluta) o la tiranía.

Separación de poderes, limitación de la soberanía y derecho de resistencia legítima al poder arbitrario constituyen los fundamentos mismos de la teoría liberal del poder. Además del contractualismo, las aportaciones que Locke planteó básicamente a la Carta sobre la tolerancia (1667) hacen referencia a dos temas básicos también para la teoría liberal: el papel de las creencias religiosas y la imposibilidad de producir una creencia mediante la represión.

1. A diferencia de Hobbes que tiene un planteamiento teológico-político, Locke pone los fundamentos de una rigurosa separación entre Iglesia y Estado. El Estado es una institución establecida por los humanos para salvaguardar sus intereses temporales; la Iglesia es una institución voluntaria por buscar la salvación. De ahí que el Estado pueda usar la represión si se trata de defender la paz civil, la libertad y la propiedad.

Mientras las creencias personales no afecten las relaciones sociales, deben ser toleradas por el poder civil. El Estado (al contrario de lo que sucedía en Hobbes) no tiene nada que decir sobre las creencias, dentro de estos límites. Los asuntos religiosos no son cuestión del soberano, ni, al revés, la religión debe mezclarse con la política. De aquí que Locke establezca una radical

distinción entre virtud moral y virtud cívica. La virtud cívica no hace referencia a lo que es bueno y justo como tal, sino a lo que es útil en la vida social

2. Toda pretensión que emane el poder para obligar a alguien a pensar de una determinada manera está condenada al fracaso por dos razones, por un lado, para que ningún poder político puede controlar la conciencia; del otro, porque el entendimiento humano es de tal manera que ni siquiera uno mismo está en disposición de garantizar que mañana pensará lo mismo que hoy -y de hecho todo el mundo tiene experiencia de cambios de opinión-. El uso de la conversión obligatoria es, incluso, contrario a la voluntad de Dios que nos ha hecho seres con conciencia interna.

Esto no significa que la defensa de la tolerancia no deba tener límites, porque la tolerancia no deriva de los derechos imprescriptibles de los individuos, sino de la autoridad política. Además, la tolerancia está sujeta al régimen de reciprocidad; sería poco razonable conceder a los católicos (que no la conceden a las otras religiones), o en los ateos (que no creen en el orden social).

En la perspectiva clásica, la ley define la relación entre el legislador y los súbditos (sólo desde las revoluciones americana y francesa se puede hablar plenamente de 'Ciudadanos') y especifica las características del gobierno. Desde esta perspectiva, 'Ley' y orden eran sinónimos, porque una ley no deja de ser una buena ordenación. A partir del siglo XVIII, el concepto mismo de ley empezó a sufrir una mutación semántica. Como consecuencia del desarrollo de la física experimental, la ley empieza a ser entendida como una relación, constante y necesaria entre dos fenómenos. Montesquieu aplica esta nueva concepción de la ley (hasta entonces reservada al estudio de los fenómenos naturales) en la historia y las relaciones humanas.

En toda la filosofía política posterior ha sido básica la definición que Montesquieu haga de la ley: 'Las leyes, en su significado más propio, son las relaciones necesarias que derivan de la naturaleza de las cosas; y en este sentido todos los entes tienen sus propias leyes' (EL, I, 1). Esto implica que el carácter de necesidad propio de la ley científica se generaliza a partes y se aplica a todas las cosas. De Dios a la física, pasando por el hombre y los seres vivos, en las partes hay leyes. La ley designa no sólo la relación entre Dios y los hombres, sino las relaciones de los seres entre sí. Resulta muy significativo que el Siglo de las Luces sea también el siglo en que se consolidó una concepción legiforme de la realidad.

La razón no puede actuar de cualquier manera. Su función es abolir el azar, por eso necesita una determinada forma para poder ser pensada y desarrollada. Y esta forma de la razón es la ley. Si Montesquieu es uno de los autores centrales del pensamiento político de todos los tiempos, no es tanto por la teoría de la división de poderes, sino por su consistencia metodológica; por haber extraído de la multiplicidad de leyes civiles y políticas una serie de principios generales en el sentido científico del término. Montesquieu actúa como un científico: de la diversidad de experiencias, el científico extrae una ley común capaz de explicar una serie de hechos y de prever su desarrollo futuro.

Las leyes de un país no son arbitrarias; están asociadas a toda una serie de factores (geográficos, climáticos, históricos, etc.), y tienen una racionalidad propia, que las vincula a una red compleja de relaciones causales. Fácticamente cada país tiene leyes diversas: 'las leyes políticas y civiles de cada nación (...) deben ser totalmente apropiadas al pueblo o nación para el que se han hecho; es del todo casual que las leyes de un país convengan a otro ' (EL, I, 3). Lo que interesa a Montesquieu no son las leyes políticas o civiles de un Estado particular, sino la relación que une estas leyes entre ellas y con el principio del que emanan. Esto es lo que él

llamó: 'el espíritu de las leyes'. Los principios de evidencia derivados del cartesianismo y el cálculo de Newton se aplican ahora al estudio de las sociedades humanas concretas. *El Espíritu de las Leyes* es el examen de los diversos elementos a los que pueden vincularse las leyes de una sociedad.

Es importante entender qué significa la palabra 'espíritu' en el título de la principal obra del Barón de la Brède, porque muy a menudo en filosofía política este concepto resulta bastante ambiguo (especialmente cuando se hace referencia al espíritu con que un legislador emprende una ley). La palabra latina '*spiritus*' significa 'vida' o 'espíritu animador'. Por ello, por un lado, cuando Montesquieu habla de espíritu de las leyes, quiere decir que no basta con que la ley emane de una fuente autorizada (un rey, un parlamento...). Las leyes tienen también un espíritu y en este sentido deben ser racionales. No cualquier ley es jurídicamente aceptable o correcta, es necesario que haya algo (un espíritu) que otorgue unidad y racionalidad a la ley. El espíritu de las leyes, propio de cada sistema jurídico, es también el criterio de interpretación correcta de la ley, que debe ser objetivadora. Finalmente, en tercer lugar, cada país tiene sus propias tradiciones y sistemas jurídicos que corresponden a lo que denomina '*esprit général*' del país. Las leyes dan forma a este espíritu general 'atendiendo a aspectos concretos que él enumeró: 'el grado de libertad que la constitución puede tolerar, la religión de los habitantes, sus inclinaciones, sus riquezas, su número, su comercio, sus costumbres y hábitos' (EL, I, 3).

Estado social de derecho.

La Carta Magna de 1215 es el antecedente a los sistemas políticos modernos y contemporáneos, con ella nació la división del poder, que pone límite a la actuación de los gobiernos y monarcas evitando así la anarquía, la concentración de poderes y los abusos de los

gobiernos. Este documento conocido como la Carta Magna de las libertades, sancionado por el Rey Juan I de Inglaterra, el 15 de junio de 1215, se ha convertido en el mayor precedente para que en la mayoría de los países a nivel mundial tomen como base la división del poder y el sistema político democrático y constitucional.

El Estado social de derecho se fundamenta en la teoría contractualista de Jean Jacques Rousseau, plasmada en *El contrato social* de 1762, el cual consiste en un pacto entre la voluntad del pueblo y el Gobierno, donde el pueblo cede algunos derechos al Estado, admitiendo la existencia de una autoridad y de unas normas a cambio de que se les garanticen derechos a los individuos.

El contractualismo, legitima la necesidad de un Estado prestador de servicios sociales, que brinde seguridad, administre justicia e intervenga la economía, velando y protegiendo los valores constitucionales establecidos en el preámbulo de la Constitución Política, a cambio de que los individuos cumplan con sus deberes, los cuales en la actualidad están establecidos en el artículo 95 de la Constitución Política, entre ellos *contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad*, por medio del pago de tributos.

El poder público y la división tripartita del poder.

El poder público surge a partir de la soberanía popular, que radica sobre el pueblo como poder constituyente.

Los investigadores Artunduaga et al. (2005) plantean:

Nuestra Carta Política consagra claramente el principio constitucional de la soberanía popular, ya que todo el poder que ejerce el Estado proviene exclusivamente del pueblo, lo cual se puede ver en diferentes disposiciones normativas del ordenamiento superior.

En primer lugar se encuentra el preámbulo de la Constitución Política, donde se señala claramente que es el pueblo de Colombia, en ejercicio de su poder soberano, el que promulga la Carta Política.

El artículo 3 de la C.P. consagra de manera expresa el principio de la soberanía popular, señalando que la soberanía reside exclusivamente en el pueblo y que de él emana el poder público. Esta soberanía, reza el artículo, puede ser ejercida de forma directa o por medio de representantes, según lo que establezca la misma Constitución. Este principio, de la manera en que se consagra, tiene la importante consecuencia de que aquellos que son elegidos por el pueblo para atender las funciones del Estado deben sujetarse a sus instrucciones, procurando con sus decisiones el bien común y el interés general, reservándose el pueblo la facultad de revocarles el mandato en caso de que no lo hagan; situación contraria se presentaba en la Constitución de 1886, en la cual la soberanía residía en la persona jurídica de la Nación y con lo que no existía la responsabilidad de los mandatarios frente al pueblo en el ejercicio de sus funciones.

La soberanía popular se refleja igualmente en el derecho que tiene todo ciudadano a participar en la conformación, ejercicio y control del poder político (art. 40 C.P. Derechos del Ciudadano), en los mecanismos de participación ciudadana que consagra la Constitución (art. 103 C.P.), y en el carácter de representantes del pueblo (con todas las responsabilidades que esto trae) de los miembros de los cuerpos colegiados de elección directa (art. 133 C.P.). (p. 19)

En Colombia, desde las primeras Constituciones promulgadas hasta la Constitución de 1886, existía la división tripartita del poder planteada por Locke (1690) y Montesquieu (1748). Con la promulgación de la Constitución de 1991 se mantuvo la división tripartita del poder, pero se crearon órganos de control y apoyo administrativo y fiscal.

La división del poder ha contribuido a garantizar los derechos fundamentales de los ciudadanos. En su tesis de grado Herrán Ocampo (2001, p. 7), establece que:

Los desarrollos principales de la teoría clásica de la división del poder se le deben a Locke y Montesquieu, quienes plantearon la existencia de tres poderes: legislativo, ejecutivo y judicial. Pero fue Montesquieu quien planteó con mayor profundidad la teoría cuando en su obra el *espíritu de las leyes* (1748) señaló la importancia de mantener un equilibrio entre los órganos que detentan el poder público. A su juicio, esta división debía hacerse según las funciones que cumplía cada órgano y delimitar su ámbito de competencia, para que unos poderes no interfirieran con los otros. Esta teoría de la tridivisión fue complementada con el sistema de los *frenos y contrapesos*, que consiste en que cada uno de los órganos que ejerce un poder tiene mecanismos de control frente a los demás, lo que origina un balance.

De la soberanía popular con relación al poder tributario se deriva el principio de representación: *no hay tributación sin representación*, que en virtud de la democracia del Sistema Constitucional Colombiano refiere al sometimiento de la sociedad a los tributos creados mediante las leyes promulgadas por los representantes elegidos mediante voto popular. La Corte Constitucional, en varias sentencias como la C-004 de 1993, C-678 de 1998, C-711 de 2001 entre otras, ha planteado que en respeto al artículo primero de la Constitución Política, que establece a Colombia como República Unitaria y el artículo 13 del mismo texto que configura el principio de igualdad, la facultad para establecer tributos *ex novo* en Colombia, recae únicamente en cabeza del Congreso de la República y sólo las entidades territoriales podrán adecuar sus elementos esenciales en caso de no haber sido regulados en la ley de autorización.

El ejercicio del derecho tributario en Colombia, está enmarcado en tres funciones básicas del Estado, la función de imposición, la función de recaudación y la de resolución de conflictos, ejercidas por la rama legislativa, la rama ejecutiva y la rama judicial respectivamente.

Poder tributario.

El poder tributario ha sido definido como:

El conjunto de facultades normativas, de gestión y de disposición de recursos, que hacen posible la ordenación de un sistema de ingresos y gastos que permita la atención de los fines cuyo cumplimiento se ha asignado al Estado en la Constitución Política. De allí que el poder fiscal tenga un claro fundamento constitucional, y encuentre en la misma Carta una serie de reglas y principios que se erigen en la frontera para su ejercicio. (Insignares Gómez, 2010, p. 67).

Piza Rodríguez (2010) plantea que la doctrina ha entendido el poder tributario como:

Aquella facultad que tiene el Estado de crear o establecer tributos y hacerse de recursos para el cumplimiento de los fines cuyo cumplimiento le ha asignado la Carta Política, que encuentra fundamento y límite en las normas constitucionales. (p. 68).

Por su parte, Plazas Vega (2000), uno de los grandes juristas del país, relaciona el poder tributario con el principio de legalidad de los tributos, estableciendo:

El poder tributario se concreta en la facultad de crear tributos y, en los sistemas liberales, gira alrededor del principio *nullun tributum sine lege* cuya vigencia y reconocimiento excede los límites nacionales para adquirir las características de un derecho universal y una garantía para los asociados de todos los pueblos en los cuales reine la libertad. Tal facultad, reside en el Parlamento por ser el órgano o rama del poder público que ejerce supremacía en la creación de derecho

legislado, supremacía que es posible porque el pueblo, verdadero titular del poder soberano, así lo ha dispuesto. (p. 611)

En nuestro país, el poder tributario está regulado por numerosas disposiciones establecidas en la Constitución Política, principalmente el Título XII, Régimen Económico y de Hacienda Pública, y es precisamente allí donde encontramos el artículo 338 que configura el reglamento madre de la creación de los tributos, el principio de Reserva de Ley el cual reza:

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

Poder tributario originario.

La doctrina habla de la existencia del poder tributario originario del Congreso que proviene de la propia Constitución, y el poder tributario derivado de los entes territoriales, que se obtiene por autorización de aquel órgano que tiene en cabeza el poder originario. Sainz de Bujanda (1977), gran tratadista español en materia tributaria, entiende por poder originario el que emana de la propia Constitución, y el derivado es el reconocido por normas subordinadas a ella.

Por su parte Insignares Gómez (2015) afirma que:

Más allá de una distinción entre poder tributario originario y derivado, lo que en realidad existe es una diferencia en los límites, razón por la cual proponemos sustentar la discusión de que existe un poder originario limitado por la ley, en cabeza de las entidades territoriales a través de sus

asambleas y concejos, en contraste con el poder originario del Congreso, cuyo único límite es la Constitución. (p. 66).

De lo anterior se deduce la importancia de establecer la existencia de un poder tributario originario en cabeza del Congreso de la República, el cual emana directamente de la Constitución Política, que lo faculta como único órgano autorizado para la creación y el establecimiento de los tributos y sus elementos esenciales.

Poder tributario derivado.

Con relación al poder tributario de las entidades territoriales, las Altas Cortes (Corte Constitucional y Consejo de Estado) no habían asumido una posición clara y precisa, ya que en el transcurrir del tiempo se han conocido posiciones con relación al tema, tan contradictorias como diversas, donde algunas de ellas niegan todo tipo de existencia de poder tributario local, dando la posibilidad solamente al Congreso de la República de crear los tributos y establecer sus elementos esenciales, pasando por unos un poco más flexibles, hasta llegar a aquellos que otorgan a los entes territoriales la facultad y alcance total para la gestión de sus recursos con la adopción de nuevos impuestos que estén autorizados por una ley, y cuyo hecho generador esté preestablecido en ella, gozando los entes territoriales de cierta autonomía para establecer el resto de elementos del tributo.

Romero Molina (2011, p. 2), establece que, en el tiempo, la línea jurisprudencial con relación al poder tributario se ha dividido en tres etapas la línea jurisprudencial: la etapa rígida, la etapa ecléctica y la etapa flexible así:

El primero (**Línea jurisprudencial rígida**) manifiesta que todos los elementos de la obligación tributaria territorial debían fijarse por el legislador o al menos debe contener los límites dentro de los cuales la ordenanza o el acuerdo fijen los contenidos concretos. De no ser así, se desconocería el principio de legalidad del tributo.

El segundo (**Línea jurisprudencial ecléctica**) permite que la ley de autorizaciones cree el tributo y las asambleas y concejos fijen los demás elementos del mismo. Se hace una distinción entre ley creadora y ley de autorizaciones del tributo territorial. La primera determina todos los elementos de la obligación tributaria, y en la segunda el legislador debe señalar ciertas regulaciones o fijar criterios generales para que los entes territoriales correspondientes, asambleas y concejos, ejerzan sus competencias autonómicas en materia tributaria. Esta posición de la Corte Constitucional, la Academia Colombiana de Jurisprudencia la denomina ecléctica.

El tercero (**Línea jurisprudencial flexible**) permite al legislador los dos parámetros básicos a saber: la autorización y el hecho imponible o hecho generador.

Bajo estos preceptos jurisprudenciales, investigadores de la Universidad Externado de Colombia han llegado a la conclusión de que existe un poder tributario originario, que es el ejercido por el Congreso de la República en el establecimiento de los tributos nacionales, y el poder tributario originario sometido que es el ejercido por las asambleas departamentales y concejos municipales en la adopción de los tributos territoriales y la creación de algunos de sus elementos esenciales.

Es así como en la última década, tanto la Corte Constitucional como el Consejo de Estado ha mantenido la misma línea jurisprudencial donde el *ratio decidendi* se fundamenta en que el legislador no puede invadir las competencias constitucionales otorgadas a los entes territoriales, para lo cual, desde que exista una ley de autorización del tributo que establezca el hecho

generador y el sujeto activo, los entes territoriales gozan de libre albedrío para aplicar el tributo en su jurisdicción y crear los elementos restantes como el sujeto pasivo, la base gravable y las tarifas, en virtud del principio de autonomía y competencia que la Constitución les otorgó. Dicha fundamentación se ve reflejada en los fallos de las sentencias de la Corte Constitucional en C-155/16; C-602/15; C-260/15; C-743/15.

Principio de reserva de ley

La reserva de ley en materia tributaria, establecida por el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia, es el principio rector de la legislación tributaria y tiene su origen en los primeros parlamentos medievales, más exactamente en la Carta Magna de Inglaterra de 1215, origen del constitucionalismo clásico, donde el poder del monarca se veía acotado por los consejeros, que limitaban atribuirse las decisiones que afectaran los derechos personales y patrimoniales de la población. En materia tributaria, la Carta Magna de 1215, en sus artículos 12 y 14, limitaba el poder del rey a la previa autorización de ellos para el establecimiento de los tributos.

Para Dietrich (1978):

La reserva de la ley sólo significa, originaria y fundamentalmente, que ciertos ámbitos sustantivos no pueden ser regulados de modo general sin el ascenso y la colaboración del Parlamento. ...La historia de la reserva legal es la historia del creciente estrechamiento de la libre actividad de la Administración; el ámbito de acción del cual dispone, en especial el ámbito jurídicamente vacío, se reduce continuamente. Esta sumisión del Ejecutivo al legislador, su transformación en un poder preponderantemente, aunque no exclusivamente, ejecutor de la ley, se operó en tres estadios. Todos

ellos afectan al ámbito sustraído a la reserva de ley en sentido tradicional. Primeramente lo que estaba en juego fue la colaboración del Parlamento en el sentido del concepto democrático de la ley; siguió a ello la exigencia de determinados requisitos de contenido y forma de la ley, y finalmente la ejecución de las leyes es revisada por tribunales independientes. (p. 281)

Desde esta perspectiva, la reserva de ley es entendida como una disposición constitucional que de manera exclusiva autoriza a un órgano para que emita normas que regulen determinadas materias específicas, y por lo tanto no es dable que dicha función sea ejecutada por otro diferente, so pena de caer en un vicio de usurpación de competencia. En otros términos, estamos frente a una reserva de ley cuando, por disposición del constituyente, un tema sólo puede ser regulado a través de una ley formal emitida por el Congreso de la República, y por lo tanto no es posible que normas secundarias regulen dicha materia.

En este sentido, la concepción general de la doctrina es que la reserva de ley es un apotegma que regula la producción jurídica y no el comportamiento humano; por lo tanto, sus destinatarios principales son los órganos creadores de derecho, es decir, los órganos legislativos, que tienen la gran responsabilidad de cumplir funciones en consideración con lo que la Constitución les impone.

En tesis de grado presentada por Aroca Lara (2005) dispone las reservas de ley como:

Mandatos constitucionales expresos, por medio de los cuales se establece que la regulación de cierto ámbito esencial de la vida en comunidad, o de la realidad social, está en cabeza exclusiva del órgano colegiado encargado de producir las leyes; en otras palabras: hay ciertos ámbitos especiales en la vida social, ciertas situaciones fácticas que, por su especial relevancia y connotación, deben ser tenidas en cuenta por el Estado; por esta razón el constituyente decide establecer, como regla particular, que estas materias deben ser manejadas a través de ley de forma exclusiva y casi

infranqueable, ya que el deber de representatividad que estas situaciones particulares requieren, hace que el trámite para su regulación o modificación sea exigente y democrático. (p. 16).

El principio de reserva de ley refleja la competencia que constitucionalmente fue otorgada única y exclusivamente al Congreso de la República para la creación de tributos, a diferencia del principio de legalidad que establece que no puede existir un tributo si no hay una previa ley que lo establezca, *nullun tributum sine lege* (no hay tributo sin ley previa), que es aquel en el que Plazas Vega fundamenta su tesis de poder tributario. Para lo anterior cabe resaltar la importancia de la observancia de ambos principios, en manera armónica y concordante al momento de establecer un tributo sea a nivel nacional o territorial, ya que el hecho de que se presuma la legalidad de un tributo, por existir una ley previa que lo autorice, no quiere decir que el tributo haya sido creado por el órgano que tiene la competencia o la potestad impositiva, es decir, es posible que no cumpla con el principio de reserva de ley, y por lo tanto tenga un vicio de legalidad.

Con relación a lo anterior se fundamenta la hipótesis en análisis de Aroca Lara (2005, p. 16), que establece:

...en el ámbito del principio de legalidad se queda en el camino cuando de regular ciertos temas cardinales se trata, ya que la existencia de una ley previa, que regule una materia, no es suficiente para garantizar el deber de representación democrática de un pueblo.

Luisa María Romero, Doctora en Derecho Financiero y Tributario (2013, p. 53), se refiere al principio de reserva de ley como el *Principio fundamental del derecho tributario*, e indica que las principales funciones del principio de reserva de ley son cuatro, fundamentando su argumentación así:

A lo largo de los años, la fundamentación del principio de legalidad ha ido variando y evolucionando respecto a esa esencia de lo que representa y de lo que se persigue por medio de este. En la actualidad, las funciones que cumple este principio, y que pasamos a comentar muy sucintamente, son cuatro.

En primer término, desde una perspectiva colectiva, o si se prefiere democrática, este principio ha respondido a la tradicional exigencia de la auto-imposición o consentimiento de los impuestos (*nullum tributum sine lege o no taxation without representation*), conforme a la cual los poderes públicos no pueden exigir unilateralmente a los ciudadanos (ni estos estarán obligados) el pago de cualquier prestación patrimonial y pública si, previamente, no ha sido consentida ni regulada por normas jurídicas de mayor rango jerárquico emanadas de representantes políticos legítimos. De esta manera, se garantiza que las grandes decisiones sobre ingresos y gastos públicos, dada su relevancia para el ciudadano, van a ser tomadas por el Parlamento como órgano legislativo de máxima representación, asegurando de este modo el principio democrático en el procedimiento de los tributos. Así lo ha recogido, entre otras, la Sentencia del Tribunal Constitucional (en lo sucesivo STC).

[...] en el Estado social y democrático de derecho la reserva cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última, con todos los matices que hoy exige el origen democrático del Poder Ejecutivo, continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes...

Unido a esta exigencia representativa, también se puede hablar, en un segundo lugar, de un carácter garantista estrictamente individual de la libertad patrimonial y personal del ciudadano frente a las posibles pretensiones recaudatorias arbitrarias del poder público, sobre todo con respecto a los tributos, pues el sentido de la reserva de ley tributaria, conforme a la STC núm. 19/1987 (fj 4º):

No es otro que el de asegurar que la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes.

Asimismo, dentro de esa esfera de la libertad y la propiedad, la regulación por ley de los tributos da lugar a una tercera función de este principio, consistente en preservar la unidad del ordenamiento jurídico para garantizar la igualdad básica o tratamiento uniforme para los contribuyentes; tercera finalidad que ha sido puesta de relieve por la STC núm. 19/1987 (fj 4º) en los siguientes términos:

[...] consecuencia del artículo 31.1 y también del artículo 31.3 es la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles [...] Esta garantía de la autodisposición de la comunidad sobre sí misma, que en la ley estatal se cifra (art. 133.1), es también, en nuestro Estado constitucional democrático, como hemos puesto de relieve más arriba, una consecuencia de la igualdad y por ello preservación de la paridad básica de posición de todos los ciudadanos, con relevancia no menor, de la unidad misma del ordenamiento (art. 2º de la Constitución), unidad que, en lo que se refiere a la ordenación de los tributos y, de modo muy especial, de los impuestos, entraña la común prosecución, a través de las determinaciones que la ley contenga, de

objetivos de política social y económica en el marco del sistema tributario justo (art. 31.1) y de la solidaridad (art. 138.1) que la Constitución propugna.

Para finalizar, y como derivación de todas las exigencias esgrimidas con anterioridad, el principio de legalidad en materia tributaria conecta con el principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 9.3 CE, que aun no siendo un valor que tenga una relación directa con los tributos, la certeza del Derecho posibilita que los contribuyentes puedan conocer con precisión el alcance de sus obligaciones fiscales y las consecuencias que pueden derivarse de su conducta.

Vemos cómo en Colombia y en el derecho comparado, estos preceptos constitucionales buscan garantizar el Estado social de derecho, procurando equilibrio, equidad e igualdad en la tributación de los ciudadanos en general; ya que dentro del territorio nacional, ningún contribuyente con características homogéneas a otros debe tener una tributación más gravosa. En consecuencia, es precisamente por esta disposición que los entes territoriales no poseen total autonomía para la creación de sus impuestos, sino que deben limitar sus decisiones a las leyes sancionadas en el Congreso de la República, en ejercicio del principio de representación y reserva de ley.

El principio de reserva de ley como límite al poder tributario.

El principio de reserva de ley, establecido en el artículo 338 de la Constitución Política de 1991, reza:

Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las

ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

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

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Si bien es cierto que el artículo 338 no realiza distinción entre los órganos legislativos del nivel central y territorial, para la imposición de contribuciones fiscales y parafiscales, es jurisprudencialmente y en respeto al principio de seguridad jurídica que la Alta Corte han reconocido la existencia del poder tributario originario que radica en cabeza del Congreso de la República, y el poder tributario derivado que recae sobre los entes territoriales, con el fin de establecer un límite a las actuaciones administrativas territoriales, que no traigan como consecuencia desdibujar la esencia del Estado colombiano.

Con la promulgación de la Constitución Política de 1991, artículo 1, Colombia, se organizó como República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, lo que significa que todos los entes territoriales gozan de autonomía administrativa y financiera pero siempre sujetos a los demás preceptos constitucionales y sujetos al poder de su ordenamiento territorial superior y al órgano central de gobierno.

El artículo 287 de la Constitución Política reza:

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

1. Gobernarse por autoridades propias.
2. Ejercer las competencias que les correspondan.
3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. (Subrayado propio).
4. Participar en las rentas nacionales.

El aparte *dentro de la Constitución y ley* es un claro límite impuesto a los órganos territoriales, en el ejercicio de su poder incluido el tributario, para lo cual el alcance otorgado por el artículo 338 de la Constitución Política se ve condicionado para estos, que tendrán que someter sus funciones tributarias a la existencia de una ley de autorizaciones creada por el Congreso de la República de manera previa, expresa, concreta y precisa, pues la costumbre o la analogía está prohibida en el derecho tributario, material que tiene como fin el nacimiento de una obligación tributaria y un vínculo jurídico entre el Estado y el contribuyente.

Excepciones constitucionales al principio de reserva de ley.

Teniendo claridad sobre la posición adoptada por la jurisprudencia, con relación al principio de reserva de ley establecido por el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia, aunado a la autonomía que le otorga el artículo 287 *ibídem* a las entidades territoriales, cabe resaltar que la reserva legal en materia tributaria es fuerte pero no absoluta, ya que existen situaciones en que las facultades legislativas son delegadas al Poder Ejecutivo o a las

entidades territoriales, con el fin de obtener celeridad y practicidad en ciertas situaciones que requieren de atención inmediata. Es por esta razón que el principio de reserva de ley encuentra sus excepciones en la misma Constitución Política, en los artículos 189 numeral 25 que trata del establecimiento y modificación de aranceles, en los artículos 212 a 215, que regulan los Estado de Excepción, y en el mismo artículo 338 que permite mayor flexibilidad pero sólo para la creación de las tasas y las contribuciones, especies del género de los tributos. En los dos primeros casos, la Constitución reviste al Presidente de la República de poder tributario con el fin de otorgar una participación más alta del Poder Ejecutivo en la determinación de algunos elementos de la relación jurídico tributaria, y en el caso de las tasas y contribuciones son las autoridades administrativas las que ejercen la potestad tributaria de establecer algunos elementos de dichos tributos, como es la fijación de la tarifa para la recuperación de los costos de los servicios que presten o la participación en los beneficios que les proporcionen.

En el establecimiento de aranceles.

Autorizada: Artículo 189 numeral 25 Constitución Política de Colombia

Poder tributario ejercido por: Presidente de la República

El arancel es la política comercial que se usa como uno de los mecanismos de protección de la economía interna de una nación, por medio de la imposición de un tributo que se causa con la importación de bienes. Los aranceles, sumados al impuesto a las ventas, son conocidos en conjunto como el impuesto de aduanas. La Corte Constitucional define los aranceles en la Sentencia C-510 del 03 de septiembre de 1992, así:

El arancel de aduanas es una especie de prestación pecuniaria exigida a los particulares por el Estado, sin contraprestación alguna, para atender a las necesidades del servicio público. El arancel reúne a cabalidad los caracteres distintivos de los impuestos y de ahí que en la literatura especializada se lo conozca con el nombre de impuesto de aduanas. Las dos formas del arancel, sobre las importaciones o las exportaciones, revelan en todo caso la presencia de un impuesto, por lo general indirecto, en cuanto que como tributo tiende a desplazarse a los consumidores del producto en el mercado doméstico.

Teniendo en cuenta que los aranceles reúnen las características de los impuestos, es necesario pensar que en virtud del principio de Reserva de Ley, establecido en el artículo 338 de la Constitución, es potestad exclusiva del Congreso de la República, realizar creaciones, modificaciones, exenciones o derogaciones de dichos impuestos a través de una ley.

Cabe resaltar que por asignación constitucional, una de las funciones del Presidente de la República (art. 189 núm. 2), es dirigir las relaciones internacionales como Jefe de Estado, dentro de lo cual se integra el intercambio de bienes y servicios con otros países, dentro del proceso de comercio exterior. Teniendo en cuenta que los aranceles son medidas o políticas proteccionistas que tienen más implicación comercial que fiscal, es dable considerar que en el ejercicio de Jefe de Estado y sus funciones, la Constitución lo faculta con poder tributario en materia de aranceles.

El numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política de Colombia, le confiere al Presidente de la República, la facultad de modificar aranceles, tarifas y demás disposiciones con relación al régimen aduanero.

Artículo 189. Corresponde al Presidente de la República, como Jefe de Estado, Jefe del Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa:

(...)

25. Organizar el crédito público; reconocer la deuda nacional y arreglar su servicio; modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas; regular el comercio exterior; y ejercer la intervención en las actividades financiera, bursátil, aseguradora y cualquier otra relacionada con el manejo, aprovechamiento e inversión de recursos provenientes del ahorro de terceros de acuerdo con la ley.

No obstante, dicha facultad tiene límites, que se encuentran en el artículo 150 numeral 19 literales b) y d) que transfigura dicho poder en poder tributario derivado.

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

(...)

19. Dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para los siguientes efectos:

(...)

b) Regular el comercio exterior y señalar el régimen de cambio internacional, en concordancia con las funciones que la Constitución consagra para la Junta Directiva del Banco de la República;

c) Modificar, por razones de política comercial, los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas.

Con relación a la potestad tributaria del ejecutivo para modificar aranceles, la Corte Constitucional se pronunció en la Sentencia C-510 de 1992, así:

La modificación del régimen aduanero por razones de política comercial es, pues, materia que debe ser objeto necesariamente de una ley conocida por la doctrina con el nombre de Ley Marco. Con base en el mencionado tipo de instrumento legal, la Constitución opera respecto de una específica

materia una especial distribución de competencias normativas entre la ley y el reglamento. A la primera se confía la determinación de los objetivos y criterios generales conforme a los cuales el segundo deberá ocuparse del resto de la regulación. De esta manera se garantiza en favor del reglamento un ámbito de regulación, como quiera que la ley deba limitarse a los aspectos generales ya señalados que son, precisamente, los que configuran el marco dentro del cual se dictarán los reglamentos llamados a desarrollar los objetivos y criterios trazados por el legislador. La Ley Marco en esta materia debe necesariamente circunscribirse a dictar las normas generales, y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno para modificar - no regular originariamente dado que el presupuesto de la facultad de modificación es su previo establecimiento legal - por razones de política comercial los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al régimen de aduanas. Correlativamente, el ámbito del decreto se mueve en el marco del régimen de aduanas - de origen legal - para cuya modificación queda habilitado el Gobierno, siempre que sea necesario hacerlo por razones de política comercial.

En estos términos, es el Congreso el que, a través de una Ley Marco, establece los parámetros esenciales que debe seguir el Poder Ejecutivo para regular las políticas de comercio exterior, incluidos los aranceles que por su naturaleza requieren un trámite y aprobación más oportuno que el de las leyes ordinarias tramitadas en el Congreso. En estos términos el poder tributario, en materia de aranceles que ostenta el Poder Ejecutivo, está limitado por una ley de autorizaciones previamente creada por el Congreso de la República.

En los estados de excepción.

Autorizada: artículo 212 a 215 Constitución Política de Colombia

Poder tributario ejercido por: Presidente de la República

Los estados de excepción son todas aquellas épocas de no paz donde es preciso que el Poder Ejecutivo intervenga para el restablecimiento del orden público, cumpliendo funciones legislativas, en el marco de las facultades que le otorga la Constitución en los artículos 212 a 215, e interviniendo a través de decretos con fuerza de ley, con trámites menos dispendiosos, que le permitan atender la situación de urgencia en el momento que lo amerita.

Para legitimar las facultades del Poder Ejecutivo, dentro de uno de los estados de excepción, es necesario que previamente dicha situación haya sido declarada por el Presidente de la República con la firma de todos sus ministros, que sólo procede por causas específicas, por un tiempo determinado y con el cumplimiento de unos requisitos concretos.

Los estados de excepción son tres y son determinados de manera expresa por la Constitución Política de Colombia:

Estado de Guerra Exterior.

El Estado de Guerra Exterior, está regulado por el artículo 212 de la Constitución Política de Colombia que reza:

Artículo 212. El Presidente de la República, con la firma de todos los ministros, podrá declarar el Estado de Guerra Exterior. Mediante tal declaración, el Gobierno tendrá las facultades estrictamente necesarias para repeler la agresión, defender la soberanía, atender los requerimientos de la guerra, y procurar el restablecimiento de la normalidad.

La declaración del Estado de Guerra Exterior sólo procederá una vez el Senado haya autorizado la declaratoria de guerra, salvo que a juicio del Presidente fuere necesario repeler la agresión.

Mientras subsista el estado de guerra, el Congreso se reunirá con la plenitud de sus atribuciones constitucionales y legales, y el Gobierno le informará motivada y periódicamente sobre los decretos que haya dictado y la evolución de los acontecimientos.

Los decretos legislativos que dicte el Gobierno suspenden las leyes incompatibles con el estado de guerra, rigen durante el tiempo que ellos mismos señalen y dejarán de tener vigencia tan pronto se declare restablecida la normalidad. El Congreso podrá, en cualquier época, reformarlos o derogarlos con el voto favorable de los dos tercios de los miembros de una y otra Cámara.

En este artículo, la Constitución no otorga facultades expresas al Presidente de la República, con relación al poder tributario, como sí lo hace expresamente en el caso de emergencia económica, ecológica y social, pero le otorga un campo abierto de facultades, cuando en el primer inciso de dicho artículo establece “(...) el Gobierno tendrá las facultades estrictamente necesarias para repeler la agresión, defender la soberanía, atender los requerimientos de la guerra, y procurar el restablecimiento de la normalidad”.

Es claro que en un estado de guerra, se necesitan recursos para repeler la agresión y velar por la soberanía, por la seguridad de los ciudadanos y el territorio, y el restablecimiento del orden público, los cuales constituyen ingresos adicionales cuya consecución sólo es viable a través de la creación o modificación de impuestos, por lo cual es dable considerar que las facultades extraordinarias otorgadas, en este caso, tienen implícitas las facultades impositivas y el poder tributario.

Estado de Conmoción Interior.

El Estado de Conmoción Interior está regulado por el artículo 213 de la Constitución Política de Colombia que reza:

Artículo 213: En caso de grave perturbación del orden público que atente de manera inminente contra la estabilidad institucional, la seguridad del Estado, o la convivencia ciudadana, y que no pueda ser conjurada mediante el uso de las atribuciones ordinarias de las autoridades de Policía, el Presidente de la República, con la firma de todos los ministros, podrá declarar el Estado de Conmoción Interior, en toda la República o parte de ella, por término no mayor de noventa días, prorrogable hasta por dos períodos iguales, el segundo de los cuales requiere concepto previo y favorable del Senado de la República.

Mediante tal declaración, el Gobierno tendrá las facultades estrictamente necesarias para conjurar las causas de la perturbación e impedir la extensión de sus efectos.

Los decretos legislativos que dicte el Gobierno podrán suspender las leyes incompatibles con el estado de conmoción y dejarán de regir tan pronto como se declare restablecido el orden público.

El Gobierno podrá prorrogar su vigencia hasta por noventa días más.

Dentro de los tres días siguientes a la declaratoria o prórroga del estado de conmoción, el Congreso se reunirá por derecho propio, con la plenitud de sus atribuciones constitucionales y legales. El Presidente le pasará inmediatamente un informe motivado sobre las razones que determinaron la declaración.

En ningún caso los civiles podrán ser investigados o juzgados por la justicia penal militar.

En el estado de Conmoción interior se presenta una situación muy similar, al estado de guerra exterior, donde la constitución, no declara expresamente la concesión de poder tributario extraordinario para la atención de los problemas públicos, sin embargo, de igual manera el segundo inciso del artículo 213 de la Constitución Política, otorga facultades abiertas para el control de las situación y sus efectos.

Sin embargo, la ley estatutaria 137 de 1994 que regula los estados de excepción, señala de manera explícita las atribuciones y facultades del ejecutivo en el caso de ser decretado un estado de conmoción interior.

Artículo 38. Facultades. Durante el Estado de Conmoción Interior el Gobierno tendrá además la facultad de adoptar las siguientes medidas:

(...)

12. Imponer contribuciones fiscales o parafiscales para una sola vigencia fiscal, o durante la vigencia de la conmoción, percibir contribuciones o impuestos que no figuren en el presupuesto de rentas y hacer erogaciones con cargo al Tesoro que no se hallen incluidas en el de gastos.

Previamente la Corte Constitucional ha aclarado, en sentencias previas que, cuando de manera generalizada se habla de contribuciones fiscales y parafiscales, ha de entenderse que la norma alude al género de los tributos, y no a la especie.

De esta manera, la facultad para decretar tributos por parte del ejecutivo, en el estado de conmoción interior, tiene su fundamento legal en la ley estatutaria de los estados de excepción, y no directamente como mandato constitucional.

La situación con relación al estado de guerra exterior y de conmoción interior, fue aclarada por la Corte Constitucional en la Sentencia C-876 de 2002, que analizó la exequibilidad del impuesto de seguridad democrática, creado por medio de un decreto con fuerza del ley, en un periodo de conmoción interior.

Cabe precisar que, de acuerdo con el artículo 338 de la Constitución, en tiempo de paz, solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales.

Como la norma lo indica, dicho precepto se refiere específicamente a las situaciones de normalidad institucional en las que resulta aplicable este imperativo mandato constitucional que responde al tradicional principio de que no hay impuesto sin representación.

A contrario *sensu*, en situaciones de anormalidad, que son las que se regulan mediante los estados de excepción, ha de entenderse que el Gobierno se encuentra autorizado para establecer tributos destinados al restablecimiento de la normalidad, pero que esa facultad, como todas las que se le confieren durante dichos estados, se encuentra estrictamente limitada por los objetivos fijados en la Constitución. Así, en el supuesto de guerra exterior, el establecimiento de un tributo habrá de responder a la necesidad de *repeler la agresión, defender la soberanía, atender los requerimientos de la guerra*. En el caso del Estado de Emergencia Económica y Social dicha posibilidad está establecida exclusivamente para *conjurar la crisis económica social o ecológica y para impedir la extensión de sus efectos*; y en el caso del Estado de Conmoción Interior se tratará exclusivamente de *conjurar las causas de la perturbación e impedir la extensión de sus efectos*.

Estado de grave emergencia económica, ecológica y social.

El estado de emergencia económica, ecológica y social, está regulado por el artículo 215 de la Constitución Política de Colombia que reza:

Artículo 215. Cuando sobrevengan hechos distintos de los previstos en los artículos 212 y 213 que perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico

del país, o que constituyan grave calamidad pública, podrá el Presidente, con la firma de todos los ministros, declarar el Estado de Emergencia por períodos hasta de treinta días en cada caso, que sumados no podrán exceder de noventa días en el año calendario.

Mediante tal declaración, que deberá ser motivada, podrá el Presidente, con la firma de todos los ministros, dictar decretos con fuerza de ley, destinados exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos.

Estos decretos deberán referirse a materias que tengan relación directa y específica con el estado de emergencia, y *podrán, en forma transitoria, establecer nuevos tributos o modificar los existentes*. En estos últimos casos, las medidas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente.

El Gobierno, en el decreto que declare el estado de emergencia, señalará el término dentro del cual va a hacer uso de las facultades extraordinarias a que se refiere este artículo, y convocará al Congreso, si éste no se hallare reunido, para los diez días siguientes al vencimiento de dicho término.

El Congreso examinará hasta por un lapso de treinta días, prorrogable por acuerdo de las dos Cámaras, el informe motivado que le presente el Gobierno sobre las causas que determinaron el estado de emergencia y las medidas adoptadas, y se pronunciará expresamente sobre la conveniencia y oportunidad de las mismas.

El Congreso, durante el año siguiente a la declaratoria de la emergencia, podrá derogar, modificar o adicionar los decretos a que se refiere este artículo, en aquellas materias que ordinariamente son de iniciativa del Gobierno. En relación con aquellas que son de iniciativa de sus miembros, el Congreso podrá ejercer dichas atribuciones en todo tiempo.

El Congreso, si no fuere convocado, se reunirá por derecho propio, en las condiciones y para los efectos previstos en este artículo.

El Presidente de la República y los ministros serán responsables cuando declaren el estado de emergencia sin haberse presentado alguna de las circunstancias previstas en el inciso primero, y lo serán también por cualquier abuso cometido en el ejercicio de las facultades que la Constitución otorga al Gobierno durante la emergencia.

El Gobierno no podrá desmejorar los derechos sociales de los trabajadores mediante los decretos contemplados en este artículo.

Cuando se declara el estado de emergencia económica, ecológica y social, el Presidente de la República tiene plenas facultades constitucionales para establecer nuevos tributos, y modificar los existentes, con el fin de dar celeridad en la atención de la situación de urgencia que se presenta.

Cabe resaltar que dicha imposición debe ser justificada para fines específicos de atención a la calamidad, y deben ser creados con carácter temporal por el tiempo determinado que dure el estado de emergencia que le dio lugar.

En establecimiento de tarifas de tasas y contribuciones.

Autorizada: artículo 338 Constitución Política de Colombia

Poder tributario ejercido por: autoridades administrativas

Como preámbulo se desarrolla una breve síntesis del concepto de tributos y de cada una de sus especies, como son los impuestos, tasas, contribuciones especiales y parafiscales.

Según Sainz de Bujanda (1997, citado por Insignares Gómez, 2015, p. 273):

El tributo es una obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece.

En estos términos, los tributos son una obligación *ex lege*, es decir que su pago se deriva de la ejecución de un hecho fáctico sobre el cual recae la obligación, que previamente ha sido establecida por un mandato legal, es decir que la fuente de los tributos no es un acuerdo consensual entre las partes, sino que su fuente principal es la ley, y tienen como fin principal dar cumplimiento al mandato constitucional establecido en el numeral 9, del artículo 95 de la Carta Magna, que establece la obligación de los ciudadanos de contribuir con las cargas del Estado.

Las características de los tributos, según lo establecido por Insignares Gómez (2015, p. 277) son:

- Ingreso de naturaleza pecuniaria
- De carácter público
- Establecido por la ley
- Dirigido a satisfacer las necesidades económicas del Estado y demás entes públicos

Equívocamente, la Asamblea Nacional Constituyente, en el desarrollo de la Constitución de 1991, denominó de manera genérica en el artículo 338 y otros, como contribuciones a todo aquellos que por género debió llamar tributos, ya que incluyó en contribuciones fiscales y parafiscales tanto los impuestos, como las tasas y las contribuciones especiales. Dado lo anterior, ha sido la Corte Constitucional la que, a través de un desarrollo jurisprudencial, delimitó el alcance del concepto y estableció que la palabra *contribución*, que aparece en reiterados artículos

de la Constitución, debe entenderse como *tributo*, que es el género, comprendido por tres modalidades específicas que son los impuestos, las tasas y las contribuciones.¹

Los impuestos: son una prestación pecuniaria que debe erogar el contribuyente, sin ninguna contraprestación directa, y que se debe pagar por el solo hecho de pertenecer a una comunidad.

Sus características son:

- La obligatoriedad respecto de la persona en quien se dé el hecho generador del impuesto y no puede negarse a pagarlo.
- La unilateralidad, pues es el Estado quien lo exige, pero no se compromete con una contraprestación directa.
- Universalidad, se cobra indiscriminadamente a todo ciudadano en quien se dé el hecho generador.
- Una vez pagado, el Estado dispone del ingreso de acuerdo con el presupuesto nacional. Es la mejor forma de redistribución de las utilidades.
- Su pago es obligatorio, puede forzarse mediante la jurisdicción coactiva.

Las tasas: son un tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente.

Sus características son:

- Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que es el presupuesto de la obligación.

¹ Sentencia C-621 de 2013: ... tributo es un género que contiene diferentes especies, y aunque la Constitución no tiene una terminología unívoca, a partir de los términos consignados en el artículo 338 de la Constitución, la jurisprudencia de esta Corte ha concluido que los tributos pueden ser de tres clases: los impuestos, las tasas y las contribuciones.

- La cuantificación de la tasa depende del costo del servicio prestado.
- Su diferencia con el impuesto radica en que la tasa la paga el contribuyente que utiliza el servicio que presta el Estado, y el impuesto todos los sujetos pasivos, pero no hay contraprestación directa.
- No es tasa el pago de servicios que no sean propios de las funciones del Estado.

Las contribuciones: son el tributo cuya obligación tiene como hecho generador los beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales, cuyo producto no debe tener un destino diferente a la financiación de las obras o actividades que constituyen la causa de la obligación.

Sus características son:

- Es un tributo que se tasa proporcionalmente al beneficio recibido.
- El contribuyente debe tener un beneficio por la obra pública o actividad del Estado
- Su producto debe estar destinado a la obra o a la prestación del servicio público.

Teniendo clara la clasificación de los tributos, las características, los diferentes efectos y consecuencias jurídicas que cada especie tiene implícita, se continúa con el desarrollo del tema central de la investigación en lo que a este título se refiere, que es el establecimiento por parte de las autoridades de la tarifa de las tasas y contribuciones, como una de las excepciones constitucionales al principio de reserva de ley, establecido en el inciso segundo del artículo 338 de la Constitución Política.

Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las

ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

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

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones, en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Como se confirma en el texto anterior, la Constitución, en el artículo 338, dispuso una diferenciación entre impuestos, tasas y contribuciones, permitiendo una delegación de poder con relación a la determinación de las tarifas de las tasas y contribuciones, a contrario *sensu* de las tarifas de los impuestos que sí deben ser determinadas directamente por el órgano que ostenta el poder legislativo (Congreso de la República, asambleas departamentales y concejos municipales).

Recapitulando que las tasas son la retribución que paga el contribuyente como contraprestación al uso de un servicio que le presta el Estado, y que el recaudo es simplemente la recuperación de los costos y gastos en que éste incurre para la prestación del servicio a los particulares; y las contribuciones, si bien es cierto que no son tan facultativas como el caso de las tasas, dicho cobro sólo opera con el objeto de financiar una obra pública o una actividad del Estado, que repercute con un beneficio directo en la propiedad de una persona particular. Es importante resaltar que es la autoridad (parte integrante del poder ejecutivo) la que, en el

ejercicio de sus funciones presupuestales, conoce a fondo cuál es el valor conforme a sus necesidades, gastos y erogaciones, indispensables para su funcionamiento y el desarrollo de los fines esenciales del Estado en su representación. Por lo tanto, el artículo 338 de la Constitución descentralizó el poder tributario en este sentido y otorgó discrecionalidad a las autoridades territoriales para establecer las tarifas que, en efecto, permiten la recuperación de sus gastos de funcionamiento e inversión.

Pero, en garantía de los derechos de los contribuyentes, y en cumplimiento a los principios de seguridad jurídica y representación de los tributos, dicha delegación de competencia no es absoluta, ya que el mismo artículo 338 de la Constitución dispone que las autoridades fijen las tarifas de las tasas y contribuciones, siempre y cuando previamente por ley, ordenanza o acuerdo municipal, se establezcan los métodos y sistemas para determinarlas, para lo cual la Corte Constitucional² ha tomado una posición neutral considerando que la frase *establezca los métodos y sistemas* no puede ser tan rígida que pretenda invadir el derecho constitucional que este artículo otorgó a las autoridades territoriales, convirtiéndolas en simples ejecutoras, y respetando su discrecionalidad en el establecimiento de las tarifas de tasas y contribuciones; ni tan flexible que permita que el poder de las autoridades sea tan abierto e inconstitucional, que dé lugar a que dichos cobros se conviertan en arbitrarios en contra de los contribuyentes.

Por lo cual se interpreta esta frase como *establezca los métodos y sistemas*, del artículo 338 Constitucional, como una potestad tributaria derivada de aquella originaria que ostenta el poder legislativo, la cual se puede desarrollar, bajo la existencia previa de una norma (ley, ordenanza o acuerdo municipal) que debe entenderse como una autorización de aplicación de

² Sentencia C-482 de 1996: La Ley, en síntesis, no tiene por qué contener una descripción detallada de los elementos y procedimientos que deben tenerse en cuenta para establecer los costos y definir las tarifas. Tal exigencia haría inútil la delegación prevista en el artículo 338, y crearía un marco rígido dentro del cual no podrían obrar las autoridades competentes.

métodos descritos en ella de manera general y abstracta, y no como todo un manual sistemático de procesos y procedimientos, que entregue pautas determinantes a cumplir irrefutablemente en el establecimiento de las tarifas de las tasas y las contribuciones por parte de las autoridades.

En estos términos, la Corte se pronunció en la Sentencia C-144 de 1993:

La ley no tiene por qué contener una descripción detallada de los elementos y procedimientos que deben tenerse en cuenta para establecer los costos y definir las tarifas. Tal exigencia haría inútil la delegación prevista en la Constitución, y crearía un marco rígido dentro del cual no podrían obrar las autoridades competentes. Autoridades que, por lo demás, están obligadas a ejercer sus atribuciones con sujeción a los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Y cuya buena fe se presume mientras no se demuestre lo contrario. No es necesario que las leyes usen las palabras "sistema" y "método", como si se tratara de fórmulas sacramentales. Basta que de su contenido se deduzcan el uno y el otro, es decir, los principios que deben respetar las autoridades y las reglas generales a que están sujetas, al definir los costos recuperables y las tarifas correspondientes.

Posteriormente, en Sentencia C-155 de 2003, (MP. Eduardo Montealegre Lynett), la Corte explicó en detalle el alcance de esta exigencia constitucional. También precisó su importancia y los elementos mínimos que comprende tanto el sistema como el método para la determinación de la tarifa.

Lo primero que la Sala observa es que para determinar las tarifas de tasas y contribuciones la Constitución no señaló lo que debía entenderse por *sistema* y *método*, pero reconoció la necesidad de acudir a ellos al menos en tres momentos: (i) para definir los costos de los servicios, esto es, los gastos en que incurrió un entidad, (ii) para señalar los beneficios generados como consecuencia de la prestación de un servicio (donde naturalmente está incluida la realización de una obra) y, (iii)

para identificar la forma de hacer el reparto de costos y beneficios entre los eventuales contribuyentes.

Si bien es cierto que la falta de definición se explica por la naturaleza abierta de las normas constitucionales, así como por la multiplicidad de tasas y contribuciones que pueden crearse, también lo es que la significación de esos conceptos no puede desvanecerse a tal punto que desaparezca su eficacia como norma jurídica. En consecuencia, a juicio de la Corte, es necesario identificarlos con claridad, pues aunque los términos guardan cierta relación de conexidad tienen, sin embargo, connotaciones distintas.

En efecto, un sistema se define por el hecho de no ser un simple agregado desordenado de elementos sino por constituir una totalidad, caracterizada por una determinada articulación dinámica entre sus partes. Supone coherencia interna para relacionar entre sí los componentes de un conjunto, que en el ámbito tributario representan la combinación de reglas y directrices necesarias para determinar los costos y beneficios de una obra o servicio, así como la forma de hacer su distribución.

Por su parte, el método está referido a los pasos o pautas que deben observarse para que los componentes del sistema se proyecten extrínsecamente. Así, constituye el procedimiento a seguir con el objeto de determinar en concreto el monto de la obligación tributaria.

Frente a las tasas y contribuciones especiales la Corte considera que tanto el *sistema como el método*, referidos en el artículo 338 de la Constitución, deben ser lo suficientemente claros y precisos a fin de evitar que los órganos de representación popular desatiendan un expreso mandato superior, mas no por ello tienen que hacer una descripción detallada o rigurosa de cada uno de los elementos y procedimientos a tener en cuenta para fijar la tarifa, pues en tal caso la facultad constitucional de las autoridades administrativas perdería por completo su razón de ser. (Subrayado propio).

Valor normativo del principio de reserva de ley y otros principios tributarios.

Los principios generales del derecho se aplican en la mayoría de los estados del derecho, no siendo el tributario su excepción. Se consideran herramientas que coadyuvan a la administración de justicia y permiten realizar los valores constituyentes establecidos y elevados a rango constitucional como derechos fundamentales, lo que hace que, al estar considerados como tal, gocen de protección extraordinaria por parte del Estado y se convierten en normas imperativas en el ordenamiento jurídico.

Insignares Gómez y Sánchez Peña (2010, p. 116) definen el valor normativo de los principios constitucionales como:

Los principios tienen una estructura diversa, por su mayor grado de abstracción, que dificulta extraer de ellos consecuencias jurídicas precisas. Sin embargo, ello no priva de valor a los principios, máxime si han sido constitucionalizados, debido a que por un lado informan las normas dictadas por el legislador, que necesariamente debe respetarlos en su tarea de creación normativa y, por otro, ayudan a la integración del ordenamiento jurídico, contribuyendo a la búsqueda de soluciones para los supuestos que carecen de una regulación expresa.

En consecuencia, los principios jurídicos también tienen una función prescriptiva, pese a lo cual no deben confundirse con las reglas pues, como advierte Esser, carecen de su grado de concreción y raramente conducen a soluciones inequívocas. De ahí la necesidad de diferenciarlos de las reglas, aunque ello no suponga negarles su eficacia jurídica, primero como límites a la acción del legislador, que ha de inspirarse en ellos en su tarea de creación normativa y, después, como cánones de interpretación de las normas en ellos inspiradas y, en su caso, para la integración de eventuales lagunas normativas.

La Constitución de 1991 contiene tanto reglas en sentido estricto, relativas a la materia fiscal y específicamente a la tributaria, como también principios que orientan el sistema tributario, a los que deben sujetarse los actores involucrados en el ejercicio del poder tributario, cuyo valor normativo no admite discusión y que se proyectan, al decir de Larenz, para dar dirección, causa y justificación a la regulación positiva, dado que en torno a los mismos subyace la idea de un derecho más justo.

Con lo anterior se puede inferir la obligatoriedad de la observancia de los principios rectores del sistema tributario, al momento de crear cualquier tributo o establecer cualquiera de sus elementos esenciales, so pena de tornarse inconstitucional la norma que los rige.

La Constitución de 1991 consagra los principios tributarios de justicia y equidad en el numeral 9 del artículo 95, el principio de reserva de ley en el artículo 338, y los principios de equidad, eficiencia, progresividad e irretroactividad en el artículo 363. No obstante, el presente trabajo investigativo tiene como fundamento el principio de reserva de ley de los tributos, establecido en el artículo 338 de la Constitución Política, el cual tiene conexidad con los principios de legalidad, representación popular y seguridad jurídica, que, si bien es cierto no están explícitamente determinados en la Constitución, han sido interpretados por la jurisprudencia y la doctrina como rectores del sistema tributario.

En estos términos, cabe resaltar que no sería operativo el principio de seguridad jurídica como apotegma fundamental del Estado Social de Derecho, sino existe un indubitable respeto por el principio de reserva de ley.

Principio de legalidad y certeza tributaria.

El principio de legalidad *nullum tributum sine lege* tiene su génesis en el derecho administrativo y penal, que establece la subordinación de ciertas potestades jurídicas a la preexistencia de un mandato legal. En el derecho administrativo es interpretado como un vicio de nulidad de todo acto administrativo que se aparte de los mandatos legales, y en el derecho penal es interpretado a la luz de los artículos 28 y 29 de la Constitución Política de Colombia que regula la tipicidad de los delitos y el debido proceso³.

En estos términos, el principio de legalidad radica fundamentalmente en que las actuaciones y decisiones administrativas deben estar sometidas al imperio de la ley. Con relación a los tributos, la Corte Constitucional ha interpretado el principio de legalidad como la necesidad de crear tributos nacionales o territoriales, que previamente estén autorizados por una ley de la República so pena de ser declarados inexecutable.

La posición de la Corte Constitucional, en relación con los principios de legalidad y certeza tributaria es:

Del principio de legalidad tributaria se deriva el de certeza del tributo, conforme al cual no basta con que sean los órganos colegiados de representación popular los que fijen directamente los elementos del tributo, sino que es necesario que al hacerlo determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de esos componentes esenciales. Esta exigencia adquiere relevancia a la hora de dar aplicación y cumplimiento a las disposiciones que fijan los gravámenes, pues su

³ Artículo 28: Toda persona es libre. Nadie puede ser molestado en su persona o familia, ni reducido a prisión o arresto, ni detenido, ni su domicilio registrado, *sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad judicial competente, con las formalidades legales y por motivo previamente definido en la ley...*

Artículo 29. El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas. *Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio...*

inobservancia puede dar lugar a diversas situaciones nocivas para la disciplina tributaria, como son la generación de inseguridad jurídica; propiciar los abusos impositivos de los gobernantes; o el fomento de la evasión, pues los contribuyentes obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado.

Según la jurisprudencia constitucional, el principio de certeza tributaria se vulnera no solamente con la omisión en la determinación de los elementos esenciales del tributo, sino también cuando en su definición se acude a expresiones ambiguas o confusas. (Sentencia C-594 de 2010).

En relación con lo anterior Aroca Lara (2005, p. 19) en su tesis de grado *Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial*, ha concebido el principio de legalidad desde dos condiciones, la primera como principio rector del ejercicio del poder, y la segunda como principio rector del derecho sancionador.

Como principio rector del ejercicio del poder se entiende que no existen facultad, función o acto que puedan desarrollar los servidores públicos, que no esté prescrito, definido o establecido en forma expresa, clara y precisa por la ley. Este principio exige que todos los funcionarios del Estado actúen siempre sujetándose al ordenamiento jurídico que establece la Constitución, y está desarrollado en las demás normas jurídicas.

La Consagración constitucional del principio de legalidad se relaciona con dos aspectos básicos y fundamentales del estado de derecho: el primero está determinado por el principio de división de poderes, en que el legislador ostenta la condición de representante de la sociedad, como foro político al que concurren las diferentes fuerzas sociales para el debate y definición de las leyes que han de regir a la comunidad. Y el otro, define con claridad la relación que existe entre el individuo y el Estado, al prescribir que el uso del poder de coerción será legítimo, solamente si está previamente autorizado por la ley.

Bajo estos preceptos, el principio de legalidad de los tributos se resume en que no se pueden cobrar tributos a los contribuyentes, si previamente no hay una ley que los haya preestablecido, situación diferente que se presenta con el principio de reserva de ley, que tiene su fundamento en la competencia del órgano que debe establecerlos.

Frecuentemente nos encontramos con la imprecisión de algunos doctrinantes que tienden a confundir los dos conceptos, para lo cual cabe resaltar que es posible que un tributo goce del principio de legalidad, violando el principio de reserva de ley.

Con relación a lo anterior, la Corte Constitucional se pronunció en la Sentencia C-412 de 2015, realizando una clara diferenciación de los conceptos:

Sobre el principio de reserva legal y el principio de legalidad, la jurisprudencia constitucional ha señalado que, si bien es cierto, ambos principios guardan identidad de propósitos, su contenido y alcance no es asimilable. En cuanto el primero, dispone que hay determinadas materias señaladas en la Constitución que deben ser desarrolladas exclusivamente por el legislador, mediante una norma con rango de ley, mientras que el segundo hace referencia a que la cláusula general de competencia se encuentra en cabeza del Congreso de la República y, por ende, éste tiene la potestad para expedir normas jurídicas de naturaleza vinculante.

Principio de representación popular.

El principio de representación popular se deriva del artículo primero de la Constitución Política que dispone como forma de gobierno en Colombia la democracia. El origen etimológico de la palabra democracia viene del griego antiguo y se traduce como *kratos* (poder) *demos* (del pueblo), lo que significa que la generalidad de los ciudadanos ostenta el poder constituyente y,

por medio del derecho al voto dispuesto en el artículo 40 de la Constitución Política⁴, puede participar en la conformación, ejercicio y control del poder político. Con lo anterior se reputa que todos los órganos conformados por elección popular, dentro de los cuales se encuentra el legislativo, son una minoría que representa la voluntad general del pueblo, que a través de un voto programático los ha elegido para que los gobiernen conforme a su disposición.

De dicha voluntad, materializada al momento de elegir el programa y con este su candidato, se desprende la concepción de la auto-imposición en materia tributaria, pues es entendido que cuando nuestros representantes crean un tributo, lo están haciendo bajo la legítima competencia que se les otorgó al ser elegidos por el pueblo y que, por lo tanto, en retribución a sus electores, deben actuar en el marco de todo el ordenamiento jurídico, garantizando con ello los fines esenciales de su elección que se funda en servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos, deberes y libertades consagrados en la Constitución.

Es así como en materia tributaria se desarrolló el principio no *taxation without representation*, que nació con la Carta Magna de 1215, como una rebelión de los colonos a los nobles ingleses que pretendían intensificar las tasas de ciertos productos, para lo cual, invocando la Carta de Derechos (*Bill of Rights*), se oponían a tales medidas, señalando el derecho a rechazar cualquier tasa no consentida por sus representantes. Fue así como, con el surgimiento de esta máxima, que es universalmente reconocida y constituye uno de los pilares del Estado democrático, se sometió el pago de impuesto conforme a la representación parlamentaria.

La Corte Constitucional ha conceptualizado el principio de representación como:

⁴ Artículo 40. Todo ciudadano tiene derecho a participar en la conformación, ejercicio y control del poder político. (...)

La predeterminación de los tributos está articulada al principio de representación popular en materia tributaria y es garantía de las personas. Según tal principio, únicamente los órganos de representación popular plural pueden establecer los impuestos. Además, hay unos elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone la contribución para poder ser válido. (Sentencia C-412 de 1996).

Sobre la predeterminación o certeza existe una doble caracterización: de un lado, el principio es rígido porque exige a los cuerpos colegiados la determinación de los elementos del tributo, sin que esa facultad pueda atribuirse a una entidad administrativa; pero, de otra parte, los postulados de descentralización y autonomía lo hacen flexible, pues no solamente la ley, sino también las ordenanzas y los acuerdos son los encargados de fijar dichos elementos. Entonces, la predeterminación de los tributos y el principio de representación popular en esta materia tienen un objetivo democrático esencial, ya que fortalecen la seguridad jurídica y evitan los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido. (Sentencia C-227 de 2002).

Principio de seguridad jurídica y confianza legítima.

El principio de seguridad jurídica deriva sus fundamentos en los principios generales del derecho de la buena fe y la confianza legítima, y presupone que el Estado no puede alterar las reglas de juego que regulan su relación con los particulares, amparando las expectativas y confianza que los ciudadanos tienen en sus representantes.

La confianza legítima constituye de esta forma un límite a la actuación de la Administración, que se consolida con la verificación de ciertos elementos objetivos decantados en la doctrina y la

jurisprudencia, como son: (i) Que se protejan las expectativas legítimas; (ii) la existencia de una relación jurídica; (iii) la existencia de una palabra dada o de una decisión de la administración que haga parte del ordenamiento jurídico, y (iv) una actuación diligente del interesado.

En este orden de ideas, hemos de analizar los criterios que se requieren para la consolidación de la confianza legítima. En primer lugar, debe advertirse que el objeto de protección del principio de confianza legítima son las *expectativas legítimas*, definidas como aquella esperanza que, de buena fe, surge a favor de un sujeto con ocasión de ciertos signos externos y objetivos, emitidos por la Administración Pública, que conducen al individuo a la realización de determinadas conductas dirigidas hacia la producción de efectos jurídicos y que, por tanto, son objeto de protección por parte del Estado.

Estas expectativas surgen entonces en el marco de una *relación jurídica* existente que involucra a la Administración y otros sujetos, con ocasión de disposiciones y actuaciones jurídicas adecuadas a la legalidad, cuya seriedad ha generado razonablemente una convicción en el sujeto, por lo cual toda variación debe justificarse en razones legales y esperanzas legítimas de entidad suficiente.

De allí que se exija, como presupuesto para que pueda hablarse de la consolidación de la confianza legítima, *que exista una palabra dada*, que se refiere a la existencia de un comportamiento de la Administración Pública que se desarrolla dentro del marco del ordenamiento jurídico y en el ejercicio de las competencias que le han sido conferidas por la Constitución y la Ley, los cuales pueden manifestarse generalmente en forma de disposiciones de carácter reglamentario, actos administrativos y demás manifestaciones de la voluntad de la Administración Pública.

Finalmente, otro elemento configurativo de la confianza legítima es la *actuación diligente del interesado*, lo cual implica que este principio protege la confianza que se haya consolidado con ocasión de las actuaciones de la propia Administración y no por la negligencia del sujeto. (Insignares, 2010, p. 124).

De lo anterior se deriva que el principio de seguridad jurídica está directamente relacionado con el principio de confianza legítima y, en síntesis, radica en la certeza y presunción de que los órganos legislativos actúan de buena fe, bajo los parámetros legales, y que las normas son emitidas por los órganos competentes, siempre en pro de la protección y la garantía de los derechos constitucionales de los ciudadanos.

El poder delegado y la competencia impositiva.

Aunque las funciones de cada una de las ramas del poder público están reguladas constitucionalmente por los títulos VI, VII y VIII, en la misma Constitución, en los artículos 150-10, 300-9 y 313-3, se establece la posibilidad de otorgar facultades legislativas *pro tempore* al ejecutivo en tiempos de paz (en estados de excepción está regulada la facultad del Presidente para legislar en los artículos 212 a 215 de la Constitución) y por un periodo determinado, para ejercer algunas de las funciones y servicios a cargo de la rama legislativa mediante el poder delegado.

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

(...)

10. Revestir, hasta por seis meses, al Presidente de la República de precisas facultades extraordinarias, para expedir normas con fuerza de ley cuando la necesidad lo exija o la conveniencia pública lo aconseje. Tales facultades deberán ser solicitadas expresamente por el Gobierno y su aprobación requerirá la mayoría absoluta de los miembros de una y otra Cámara.

El Congreso podrá, en todo tiempo y por iniciativa propia, modificar los decretos leyes dictados por el Gobierno en uso de facultades extraordinarias.

Estas facultades no se podrán conferir para expedir códigos, leyes estatutarias, orgánicas, ni las previstas en el numeral 20 del presente artículo, ni para decretar impuestos.

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

(...)

9. Autorizar al Gobernador del Departamento para celebrar contratos, negociar empréstitos, enajenar bienes y ejercer, *pro tempore*, precisas funciones de las que corresponden a las Asambleas Departamentales.

Artículo 313. Corresponde a los concejos:

(...)

3. Autorizar al alcalde para celebrar contratos y ejercer *pro tempore* precisas funciones de las que corresponden al Concejo.

De acuerdo con la Real Academia de la Lengua, la acción de delegar está dada por el hecho de dar la jurisdicción que tiene por su dignidad u oficio a otra, para que haga sus veces o para conferirle su representación.

Por su parte, Hernández (2012, p. 86) en su texto *El Concejo Municipal*, producido en una campaña educativa del gobierno en convenio con la Unión Europea, la Escuela Superior de Administración Pública –ESAP– y la Universidad de Georgetown, define la delegación administrativa como:

En aplicación de la delegación se permite que un órgano administrativo invista de autoridad o de competencia a otro órgano para que tome decisiones en cumplimiento de una o de varias de las funciones del empleo o cargo del cual es titular el primero. Quien delega se denomina delegante y quien recibe la delegación se denomina delegatario.

Delegación, desconcentración y descentralización.

La delegación, la desconcentración y la descentralización administrativa tienen como fin la eficacia, la celeridad y la economía de la función administrativa. Dicho precepto constitucional está establecido en el artículo 209 que reza:

Artículo 209. La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones.

Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley.

Por conceptualización, se expone la posición de la Corte Constitucional en la Sentencia C-496 de 1998, con relación a la interpretación que se ha dado jurisprudencialmente a los términos: descentralización, desconcentración y delegación administrativa.

La descentralización es un principio organizacional que tiene por objeto distribuir funciones entre la administración central y los territorios (descentralización territorial), o entre la primera y entidades que cumplen con labores especializadas (descentralización por servicios), de manera que el ejercicio de determinadas funciones administrativas sea realizado en un marco de autonomía por

las entidades territoriales o las instituciones especializadas. La delegación y la desconcentración, por su parte, atienden más a la transferencia de funciones radicadas en cabeza de los órganos administrativos superiores a instituciones u organismos dependientes de ellos, sin que el titular original de esas atribuciones pierda el control y la dirección política y administrativa sobre el desarrollo de esas funciones. Por eso, se señala que estas dos fórmulas organizacionales constituyen, en principio, variantes del ejercicio centralizado de la función administrativa.

La desconcentración, en cierta medida, es la variante práctica de la centralización, y desde un punto de vista dinámico se ha definido como transferencia de funciones administrativas que corresponden a órganos de una misma persona administrativa.

La desconcentración, así concebida, presenta estas características:

1. La atribución de competencias se realiza directamente por el ordenamiento jurídico.
2. La competencia se confiere a un órgano medio o inferior dentro de la jerarquía. Debe recordarse, sin embargo que, en cierta medida, personas jurídicas pueden ser igualmente sujetos de desconcentración.
3. La competencia se confiere en forma exclusiva, lo que significa que ha de ejercerse precisamente por el órgano desconcentrado y no por otro.
4. El superior jerárquico no responde por los actos del órgano desconcentrado más allá de los poderes de supervisión propios de la relación jerárquica y no puede reasumir la competencia sino en virtud de nueva atribución legal.

La delegación, desde un punto de vista jurídico y administrativo, es la modalidad de transformación de funciones administrativas en virtud de la cual, y en los supuestos permitidos por la Ley, se faculta a un sujeto u órgano que hace transferencia.

Todo lo anterior nos lleva a determinar los elementos constitutivos de la delegación:

1. La transferencia de funciones de un órgano a otro.
2. La transferencia de funciones, se realiza por el órgano titular de la función.
3. La necesidad de la existencia previa de autorización legal.
4. El órgano que confiere la delegación puede siempre y en cualquier momento reasumir la competencia

En los términos de las facultades extraordinarias, el Poder Ejecutivo ejerce una función delegada, en la medida que ejecuta labores que difieren de sus funciones ordinarias o habituales establecidas en el artículo 189 de la Constitución Política de Colombia, tareas que originariamente fueron asignadas por el constituyente al legislador. Lo anterior fue reiterado por la Corte Constitucional en Sentencia C-503 de 2001.

Las facultades extraordinarias se confieren exclusivamente para expedir normas con fuerza de ley, y no para otros efectos. Ello implica que el Gobierno ejerce una *función delegada* en el ámbito propio de la función legislativa, y sujeto, por consiguiente, a las mismas limitaciones que tiene el legislador ordinario.

La delegación legislativa y la ley de facultades extraordinarias.

En materia de poder público legislativo, la *delegación* consiste en la facultad constitucional que tiene la rama legislativa, de revestir a la rama ejecutiva de ciertas funciones y decisiones que le competen a ella, sobre temas que por su naturaleza exigen regulación por leyes, ordenanzas o acuerdos. Dicha figura se permite con el fin de lograr eficiencia en la toma de decisiones, y constitucionalmente, se enmarca en dos subespecies, entre ellas la decisión de

los cuerpos legislativos de otorgar facultades extraordinarias *pro tempore* sobre materias específicas y atendiendo a las condiciones establecidas en los artículos 150-10, 300-9 y 313-3. Esta es la figura más conocida, en el ámbito jurídico nacional e internacional, como apoderamiento legislativo.

Las leyes de facultades extraordinarias se conceden de manera general y a nivel central en los términos del artículo 150 numeral 10, y es un tipo especial de normas, por medio de las cuales el Congreso concede o delega en el Presidente de la República precisas facultades dentro de un término perentorio, para emitir normas con fuerza de ley, siempre y cuando sean para conveniencia nacional, y que tengan la aprobación de la mayoría absoluta de las dos cámaras. Con dicha facultad, el Gobierno ejerce una labor delegada en el ámbito legislativo.

Para Cervati (citado por Herrán Ocampo, 2001, p. 38), la ley de facultades extraordinarias cumple con tres características:

1. Es una norma autorizada por la Constitución, para atribuir un poder.
2. *Es una norma que atribuye un poder limitado.*
3. Es una norma que tiene aplicación directa.

Por cumplir estas características, esta norma sirve de parámetro para determinar la validez de las normas que se expidan con objeto de las facultades extraordinarias y son un requisito previo al ejercicio de la potestad extraordinaria. Por lo anterior, tanto la ley de delegación como los decreto-ley provenientes de ésta son aplicados e interpretados conjuntamente.

Por su parte Hernández (1991, p. 201), en su libro *Descentralización, desconcentración y delegación en Colombia*, establece las características más importantes de la delegación legislativa, a través del otorgamiento de facultades legislativas extraordinarias al Gobierno:

- a. Las facultades extraordinarias deben ser expresamente solicitadas por el Gobierno nacional.
- b. Procede cuando las circunstancias, la necesidad lo exija o la conveniencia pública lo aconseje.
- c. El Congreso tiene facultad discrecional para otorgar o no las facultades.
- d. El Congreso debe fijar los límites y alcances para el ejercicio de las facultades.
- e. Las facultades se otorgan al Presidente de la República pero se ejercen por el Gobierno.
- f. Las facultades proceden sobre asuntos delegables.
- g. Las facultades extraordinarias proceden sólo para el cumplimiento de función legislativa y no para funciones de control político.
- h. Tienen un límite temporal.
- i. Los Decretos del Gobierno tienen nivel y fuerza de ley

De la posición de los doctrinantes, citados con anterioridad, se deduce que las facultades delegadas al Poder Ejecutivo, por parte del Congreso de la República, deben estar condicionadas legalmente a que dicho poder es limitado por la ley, y únicamente en materias que previa y legalmente se hayan clasificado como delegables.

Materias prohibidas en delegación legislativa.

El literal f establece como característica o requisito que dichas facultades extraordinarias sean revestidas para ejecutar funciones que constitucionalmente sean delegables. En estos términos, hace alusión a las prohibiciones establecidas en el numeral 10 del artículo 150 con

relación a que las facultades extraordinarias son improcedentes para regular temas con relación a la expedición de códigos, leyes orgánicas, leyes estatutarias, leyes macro, ni para *decretar impuestos*; lo anterior con el fin de proteger la estabilidad jurídica y la confianza legítima.

En consecuencia, las leyes de facultades extraordinarias sólo se pueden conceder para expedir decretos con fuerza material de ley, respecto de aquellas materias que normalmente se aprobarían mediante trámite de ley ordinaria, con las salvedades de los códigos y los impuestos.

La determinación de que ciertos tipos especiales de ley, como los anunciados en las prohibiciones, no pueden ser objeto de delegación legislativa, mediante ley de facultades extraordinarias, tiene su razón de ser en el interés del Constituyente por la protección del principio democrático.

En decisiones precedentes, la Corte Constitucional ha indicado que la concesión de facultades extraordinarias altera el reparto ordinario de competencias normativas entre el Congreso y el Ejecutivo. Es pues una institución excepcional, por lo cual, conforme a clásicos principios hermenéuticos, la interpretación del alcance concreto de la extensión de esas facultades debe ser estricta y restrictiva. Así, en la primera decisión sobre esta materia, esta Corporación, reiterando la doctrina de la Corte Suprema de Justicia sobre el particular, señaló:

Estando en cabeza del Congreso Nacional la titularidad de la función legislativa y siendo, por tanto, *excepcionales* los casos en que al Presidente de la República le es permitido ejercerla, uno de los cuales es el de las denominadas *facultades extraordinarias* (artículo 150, numeral 10), el uso de esas atribuciones, que de suyo no son propias del Ejecutivo, *está limitado de manera taxativa y estricta al ámbito material y temporal fijado en la ley habilitante.*

Ello implica que el Presidente tan sólo puede legislar, con apoyo en las facultades concedidas, dentro del tiempo previsto por la propia ley, y que los correspondientes decretos únicamente pueden tratar sobre los asuntos en ella indicados, sin lugar a extensiones ni analogías. *El desbordamiento de tales límites por el Jefe del Estado representa una invasión de la órbita constitucional del Congreso y la consiguiente violación de la Carta.*

Esta misma Corporación, en la sentencia C-514 de 1992, reiteró el carácter estricto de las facultades extraordinarias en los siguientes términos:

Tanto en la Constitución anterior como en la vigente la institución de las facultades extraordinarias conferidas por el Congreso al Ejecutivo está caracterizada por su sentido restrictivo en cuanto son excepcionales, ya que la función legislativa corresponde, por cláusula general de competencia, al Congreso de la República, al paso que las ocasiones en las cuales puede desempeñar ese papel el Jefe del Estado se encuentran determinadas por el texto constitucional de tal forma que, en cuanto a cada una de ellas, la posibilidad que tiene el Presidente de expedir decretos con fuerza de ley habrá de ceñirse a los estrictos límites señalados por la Carta Política.

Ello implica que, en cuanto se refiere al uso de las facultades contempladas en el artículo 150, numeral 10 de la Constitución, la capacidad de que dispone el Ejecutivo para legislar está circunscrita, tanto por el aspecto material como por el temporal, a las previas y expresas determinaciones que haya hecho el Congreso al conferirle la correspondiente habilitación.

Lo anterior muestra que, conforme a la jurisprudencia de esta Corporación, no se puede hacer una interpretación extensiva, y menos aún analógica, de los alcances de las facultades extraordinarias consagradas por una determinada ley sino que, debido a la naturaleza excepcional de esta institución, procede efectuar un entendimiento estricto y restrictivo de las mismas. (Sentencia C-498 de 1995; Corte Constitucional).

Prohibición para decretar impuestos.

En los términos del último inciso del numeral 10 del artículo 150 de la Constitución Política de Colombia, el Congreso no puede revestir de facultades extraordinarias al Presidente de la República para decretar impuestos. Ha sido entendido por la jurisprudencia de la Corte Constitucional como concepto en sentido amplio que involucra las tasas y contribuciones, que, si bien es cierto la asignación de tarifas puede ser delegada en el ejecutivo, deben seguir unas condiciones constitucionales irrefutables.

El artículo 150 numeral 10, en su término impuestos, encuentra su fundamento en el principio de legalidad de los tributos, en virtud del cual no hay gravamen sin representación. Por esta razón, y en consonancia con los mandatos del artículo 338 de la Carta, el concepto "impuestos" es utilizado en un sentido amplio, vale decir, involucra tasas y contribuciones, pues no tendría sentido alguno que se impidiera el traspaso de la facultad legislativa de imponer impuestos y se dejare abierta una posible delegación con relación a las tarifas con el objeto de crear tasas o contribuciones. Otra es, en cambio, la diferencia en la facultad de fijar la tarifa de cada uno de estos gravámenes, tal y como lo consagra el artículo 338, como lo veremos en su momento. (Sentencia C-040 de 1993).

Por el principio de legalidad previsto en la Constitución Política, la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos, lo que constituye una regla de legalidad de los elementos del tributo que se extiende a los impuestos, las tasas y las contribuciones, aunque por excepción, tratándose de tasas y contribuciones, el elemento "tarifa" de estos tributos puede ser definido por la autoridad administrativa. Pero, tal habilitación tiene como marco legal para su ejercicio el que previamente deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos, el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto. (Sentencia C-134 de 2009).

La prohibición se fundamenta en el principio de reserva de ley, en conexidad con el principio de legalidad de los tributos, en virtud de que no puede existir una carga impositiva sin representación popular del órgano que, por competencia constitucional, tiene la obligación de cumplir sus funciones.

En virtud de la cláusula general de competencia corresponde al legislador desarrollar la Constitución y dictar las leyes sin que necesariamente éstas tengan que desarrollar integralmente la materia, pues puede delimitar el tema y permitir su concreción por medio de reglamentos administrativos; en tanto que cuando se trate de un asunto que tenga reserva legal, por mandato específico de la Carta, corresponde exclusivamente al legislador desarrollarla, pues la reserva de ley es una institución jurídica que obliga al legislador a regular aquellas materias que el constituyente decidió que fueran desarrolladas en una ley. (Sentencia C-704 de 2010).

El artículo 338 de la Constitución Política desarrolla el postulado de que no existe impuesto sin representación. Este precepto superior es así una expresión de los principios de representación popular y democrático representativo en el ámbito tributario, como quiera que establece una restricción expresa, en el sentido que, salvo los casos específicos de potestad impositiva del Gobierno en los estados de excepción, sólo los organismos de representación popular podrán imponer tributos. De este modo, la norma constitucional, además de enunciar el principio de reserva legal en materia fiscal, objeto de posterior desarrollo, consagra el de legalidad tributaria que preside la creación de los gravámenes. En este sentido estipula que “la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y bases gravables, y las tarifas de los impuestos”. Sólo excepcionalmente, respecto de la tarifa de las tasas y contribuciones, este mismo artículo de la Carta autoriza que la competencia para fijarla sea atribuida a otras autoridades, siempre que en la ley, la ordenanza o el acuerdo respectivo, se fije el sistema y el método para determinarla. Del principio de legalidad tributaria se deriva el de certeza del tributo,

conforme al cual no basta con que sean los órganos colegiados de representación popular los que fijen directamente los elementos del tributo, sino que es necesario que al hacerlo determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de esos componentes esenciales. Esta exigencia adquiere relevancia a la hora de dar aplicación y cumplimiento a las disposiciones que fijan los gravámenes, pues su inobservancia puede ocasionar diversas situaciones nocivas para la disciplina tributaria, como son: generar inseguridad jurídica, propiciar los abusos impositivos de los gobernantes, o fomentar la evasión pues los contribuyentes obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado. (Sentencia C-594 de 2010).

Facultades extraordinarias en las entidades territoriales.

En consideración de lo estipulado en el inciso anterior, cabe destacar que, con relación a las entidades territoriales, la posición doctrinante y jurisprudencial ha sido disímil.

Doctrina.

De acuerdo con posiciones encontradas de autores representativos del tema, como Hernández (2012), copartícipe de la campaña educativa del Gobierno Nacional Colombiano, dentro del proyecto del Sistema Nacional de Capacitación Municipal, en convenio con la Unión Europea, la Escuela Superior de Administración Pública –ESAP– y la Universidad de Georgetown, en el texto *El Concejo Municipal*, se plantean unas preguntas con relación a la delegación en los términos de facultades extraordinarias, en el marco territorial.

Las asambleas departamentales y los concejos municipales y distritales pueden otorgar facultades *pro tempore* a los gobernadores y alcaldes para que tomen decisiones sobre materias que son de competencia de las respectivas corporaciones públicas.

En el régimen departamental y municipal gravitan las siguientes preguntas:

- ¿Se aplica el término máximo de seis meses consagrado en la delegación legislativa (C.P., art. 150-10)?
- ¿Hay que respetar las restricciones temáticas consagradas en el artículo 150.10 de la Constitución para la delegación legislativa?

Aunque los artículos 300 y 313 de la Constitución ofrecen las respuestas específicas a estos cuestionamientos, no existe unidad de criterio doctrinal ni institucional.

Artículo 300. Corresponde a las asambleas departamentales por medio de ordenanzas (...)

9. Autorizar al gobernador del departamento para celebrar contratos, negociar empréstitos, enajenar bienes y ejercer, *pro tempore*, precisas funciones de las que corresponden a las asambleas departamentales.

Artículo 313. Corresponde a los concejos

(...)

3. Autorizar al alcalde para celebrar contratos y ejercer *pro tempore* precisas funciones de las que corresponden al Concejo.

Los dos artículos transcritos establecen las condiciones de la autorización constitucional a las asambleas y concejos para realizar esta modalidad de delegación administrativa. En ninguno de sus artículos condiciona, expresa ni tácitamente, el otorgamiento de facultades *pro tempore* en

el nivel territorial al respeto o acatamiento de las restricciones establecidas para la delegación legislativa.

En otras palabras, ninguno de los límites establecidos en el artículo 150.10 de la Constitución Política, ni siquiera el término de seis meses, es aplicable en el nivel territorial. En el nivel territorial no existe legalmente la figura equivalente al Gobierno nacional; no se aprueban códigos; no se decretan impuestos; no se aprueban leyes generales, marco o cuadro; no se aprueban leyes orgánicas ni estatutarias. En la legislación territorial las decisiones se toman, por norma general, por mayoría simple. (Subrayado propio)

En la práctica administrativa, cada municipio o departamento ha elaborado su propia fórmula de adecuación de las restricciones nacionales. (Subrayado propio). Esta práctica no es necesariamente ilegal, incluso en algunos eventos puede ser conveniente como, por ejemplo, la duración o el término inferior a seis meses para otorgar las facultades. La expresión *pro tempore* significa por un tiempo determinado, el cual no necesariamente debe ser inferior a seis meses. Lo que aquí se pretende es precisar que las autoridades territoriales no están obligadas a dar cumplimiento, además que no pueden hacerlo, al artículo 150.10 de la Constitución, ya que para las entidades territoriales se conservó en esta materia el régimen jurídico anterior a 1991.

Así, los elementos de las facultades extraordinarias son:

- Autorización del Concejo o Asamblea al alcalde o gobernador para que tome decisiones sobre materias que son de la competencia de la respectiva corporación pública.
- La corporación pública debe fijar expresamente el término de la autorización. El *pro tempore* no está condicionado por el límite de los seis meses del art. 150.10 de la Constitución Política.

- No hay una restricción expresa o taxativa de asuntos de las corporaciones públicas que sean indelegables. Sin embargo, hay materias que por su naturaleza no son objeto de delegación. Por ejemplo, la elección de funcionarios, el cumplimiento de funciones administrativas en el interior de la corporación o los temas en los cuales se consagra la iniciativa exclusiva del alcalde o del gobernador, con excepción de la supresión o fusión de entidades departamentales (art. 305.8 CP) y de la supresión o fusión de entidades y dependencias municipales (art. 315 CP).
- Las asambleas y concejos podrán modificar en cualquier tiempo, y por iniciativa propia, las decisiones tomadas por los gobernadores y alcaldes.
- Los decretos expedidos por los gobernadores y alcaldes, en ejercicio de las facultades *pro tempore*, tienen la misma fuerza o nivel de una ordenanza o de un acuerdo, respectivamente.
- Finalmente, para otorgar la autorización *pro tempore* se requiere la solicitud expresa del alcalde, y su aprobación no exige mayoría absoluta.

Por su parte, la firma Konrad Adenauer Stiftung, a través del Centro de Estudios Derecho Justo (2010, p. 151), establece tres sentidos en los que puede ser entendido el principio de legalidad de los tributos, que han sido extraídos retomados de las sentencias C-714 de 2009 y C-704 de 2010, que en el concepto desarrollado en el trabajo de investigación, hace referencia al principio de reserva de ley:

- En primer término, como la atribución de competencia exclusiva a los órganos de representación popular pluralistas, para decretar, modificar o suprimir tributos.
- En segundo término, como el deber dirigido a los órganos de representación popular facultados para establecer las contribuciones fiscales y parafiscales, de que todo acto de imposición

predetermine los elementos mínimos de la obligación tributaria. Esta norma está expresada en el artículo 338 de la Constitución, según el cual la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos. En cuanto se refiere a la fijación de la tarifa de los tributos no constitutivos de impuestos, la propia Constitución prevé la posibilidad de que sea delegada a otras autoridades, siempre y cuando el propio acto que los establezca defina debidamente el sistema y el método para hacerlo.

- Finalmente, el principio de legalidad tributaria es entendido, en el contexto de un Estado unitario, como la prohibición de que las entidades territoriales establezcan contribuciones en contravención a lo dispuesto en la Constitución y la ley.

Jurisprudencia.

Contrario sensu, las Altas Cortes (Consejo de Estado y Corte Constitucional) han conservado, en su línea jurisprudencial, una posición más proteccionista con relación a la tutela de los derechos de los contribuyentes y del principio tributario constitucional de reserva de ley, en conexidad con los principios fundamentales del derecho de seguridad jurídica y confianza legítima.

La posición reiterada de la Corte de Constitucional y el Consejo de Estado, donde ha precisado el alcance del poder que reviste al Presidente, los gobernadores y los alcaldes en el ejercicio facultades extraordinarias, se evidencia en las siguientes sentencias:

Corte Constitucional

Sentencia C-562 de 1996

La Corte Constitucional debe insistir en que la atribución de legislar ha sido confiada, tanto en el régimen derogado como en el nuevo, al Congreso de la República y que, por tanto, las funciones legislativas del Presidente son excepcionales, lo cual implica que únicamente tienen validez cuando se ejercen dentro de los estrictos límites establecidos por la Constitución y en los casos que ella determina. En este contexto, es obligada la interpretación restringida de las atribuciones invocadas.

Sentencia C-050 de 1997

El que las facultades extraordinarias deban ser "precisas", significa que, además de necesarias e indispensables para el logro de determinado fin, han de ser también puntuales, ciertas, exactas. Ello es explicable, pues son la excepción a la regla general que enseña que de ordinario la elaboración de las leyes "corresponde al Congreso". Así, pues, en tratándose de la competencia para el ejercicio de facultades extraordinarias, no cabe duda de que el Presidente de la República debe discurrir bajo estrictos criterios restrictivos.

Sentencia C-1028 de 2002

Determina que las facultades extraordinarias dada su naturaleza, tienen carácter restrictivo pues exige una estricta limitación temporal que impide que pueda extenderse más allá del término de 6 meses, sólo puede versar sobre las materias precisamente delimitadas por el Congreso y no hace parte de la competencia ordinaria del Gobierno Nacional en tanto: (i) debe ser explícitamente conferidas por el Congreso; (ii) su concesión depende de la solicitud que realice el Ejecutivo (...).

De manera análoga a las consideraciones expuestas para el nivel nacional, el Constituyente quiso limitar la posibilidad de delegación de funciones propias de los concejos municipales de manera indefinida en los alcaldes, para evitar que éstos en su condición de jefes del ejecutivo, pudieran

ostentarlas mediante sucesivas prórrogas que desnaturalizarían la distribución de funciones previstas en el ordenamiento jurídico entre dichas corporaciones y los alcaldes.

Sentencia C-155 de 2016

Pese a su amplitud, el margen de configuración del legislador está sometido a límites y en modo alguno puede ejercerse de manera arbitraria: esto es sin que dicho ejercicio pueda justificarse conforme a la Constitución Política o realizarse con vulneración de los derechos fundamentales o con desconocimiento de las prohibiciones previstas en la Carta. Como lo sintetizó este Tribunal en la sentencia C-883 de 2011 y lo reiteró en las sentencias C-615 de 2013 y C-551 de 2015:

(...) (i) la potestad de regular la política tributaria, de conformidad con los fines del Estado, ha sido confiada ampliamente al Legislador; (ii) que de conformidad con esta amplia libertad de configuración en la materia, el Legislador no solo puede definir los fines sino también los medios adecuados e idóneos de la política tributaria; (iii) existe una presunción de constitucionalidad sobre las decisiones que el Legislador adopte sobre política tributaria y corresponde una pesada carga argumentativa para demostrar lo contrario; (iv) que esta potestad del legislador puede ser usada ampliamente para la creación, modificación, regulación o supresión de tributos; (v) que no obstante la amplia libertad de configuración del Legislador en la materia, ésta debe ejercerse dentro del marco constitucional y con respeto de los principios constitucionales y de los derechos fundamentales; y (vi) que la potestad del Legislador tiene como correlato la obligación de tributar y el respeto de los principios tributarios de equidad, eficiencia y progresividad.

El margen de configuración del legislador, merced al principio democrático y a la forma representativa, tiene una relación directa con la política pública tributaria. En efecto, el legislador puede definir tanto los fines de esta política como los medios que considere adecuados para alcanzar dichos fines, pues, como se reconoce en la sentencia C-551 de 2015:

(...) En el contexto de una democracia pluralista, como es el de la República de Colombia, son posibles diversas concepciones acerca de la manera de lograr un orden económico y social justo. Frente a las múltiples alternativas, el legislador, en tanto órgano representativo, deliberativo, pluralista y democrático, puede elegir la que considere mejor o más adecuada, al punto de que este tribunal ha llegado a sostener que se presume que su decisión es constitucional y la carga de demostrar lo contrario recae sobre quien controvierta el ejercicio de su facultad impositiva.

El legislador, en tanto cuerpo de representación popular, es la autoridad competente para establecer contribuciones fiscales y parafiscales, y para fijar los casos y las condiciones de las mismas, conforme a lo previsto en el artículo 150.12 de la Constitución Política. Esta competencia exclusiva sólo puede ser ejercida por el Congreso de la República, por las asambleas departamentales y los concejos distritales o municipales, según lo previsto en el artículo 338 de la Constitución Política, al punto de que está explícitamente prohibido, por el artículo 150.10 *ibídem*, que el Congreso confiera facultades extraordinarias *pro tempore* al Presidente de la República para decretar impuestos.

Consejo de Estado

Sentencia 11997 de 2001

La facultad de establecer tributos a cargo de las entidades territoriales se encuentra sometida al principio de legalidad tributaria, dentro del cual se incluye el de representación popular para el señalamiento de los tributos, y el de predeterminación de los elementos esenciales de los mismos.

En efecto, el principio de legalidad tributaria, como lo ha señalado la Corte Constitucional, comprende al menos tres aspectos. De un lado, incorpora lo que la doctrina ha denominado el principio de representación popular en materia tributaria, según el cual no puede haber impuesto sin representación de los eventuales afectados. Por ello la Constitución autoriza únicamente a las

corporaciones de representación pluralista como el Congreso, las asambleas y los concejos- a imponer las contribuciones fiscales y parafiscales (Constitución Política artículo 338).

De otro lado, la Carta consagra el principio de predeterminación de los tributos, según el cual corresponde al órgano de representación popular fijar los elementos mínimos que debe contener el acto jurídico que impone el impuesto para poder ser válido, de manera que ordena que tal acto debe señalar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas, como se desprende de la lectura del artículo 338 de la Constitución Política.

Y, finalmente, la Constitución autoriza a las entidades territoriales a establecer tributos y contribuciones, pero de conformidad con la Constitución y la ley. Esto muestra entonces que las entidades territoriales, en cabeza de sus corporaciones de representación popular, dentro de su autonomía, pueden establecer contribuciones pero siempre y cuando respeten los marcos establecidos por la ley. (Constitución Política, artículos 287 y 338).

Dentro del anterior marco constitucional, es indudable que la competencia atribuida por la Constitución al Congreso, *asambleas departamentales o concejos municipales, sólo puede ser ejercida por dichas corporaciones, resultando contraria al ordenamiento jurídico, cualquier autorización que efectúen en relación con esta competencia*, en atención a que no puede haber impuesto sin representación, principio que no puede limitarse a que la corporación de representación popular decreta el impuesto, sino que también incluye el que determine sus elementos esenciales, como lo ordena el artículo 338 de la Constitución Política. (Resaltado propio).

Sentencia 01518 del 2012

En relación con las facultades extraordinarias que otorga el Congreso al Presidente de la República, y cuyos criterios generales son igualmente válidos para el caso de las facultades extraordinarias que conceden los concejos a los alcaldes, se tiene que siendo del Congreso la atribución legislativa, su

eventual ejercicio por el Presidente de la República, en tanto que extraordinario, es de interpretación estricta, de donde surge la consecuencia de la inexecutable de los decretos leyes que el Ejecutivo expida, al amparo del artículo 150-10 de la Constitución, cuando actúa por fuera del término expresamente señalado en la ley habilitante o se ocupa en la tarea de legislar sobre materias diferentes de las allí contempladas. En tales circunstancias, el Gobierno invade la órbita exclusiva de competencias del legislador ordinario, quebranta la Constitución y desconoce postulados básicos del estado de derecho.

Sentencia 03952 de 2012

Las facultades extraordinarias que otorgan las corporaciones públicas en los distintos niveles, trátase de Congreso de la República, asambleas departamentales y concejos municipales, al Presidente de la República, gobernadores y alcaldes, deben cumplir las exigencias constitucionales y, como competencias de excepción, deben ser interpretadas estrictamente en el sentido de que la facultad que se otorga debe serlo de manera precisa, pues de no ser así se corre el riesgo de vaciar de contenido las normas constitucionales y trasladar masivamente la competencia de los órganos de representación popular a la autoridad ejecutiva, con grave desmedro del equilibrio de poderes, que orienta como principio fundamental el ordenamiento constitucional.

En lo anterior se constata que, si bien es cierto que las posiciones de la doctrina y la jurisprudencia son contradictorias, cabe resaltar que la doctrina es sólo una fuente auxiliar de derecho que no constituye una directriz imperativa, sino un desarrollado académico de un tratadista del tema que sirve de apoyo mediato en la resolución de casos análogos, a contrario sensu de la jurisprudencia que, de mantener una línea constante, puede dar lugar a derecho positivo, pues una decisión repetitiva constituye un precedente jurisprudencial y doctrina legal más probable que debe ser tenida en cuenta en las decisiones de los jueces, que en caso de ser

contraria a dicho precedente debe estar sustancialmente justificada, so pena de cometer el delito de prevaricato.

Control Constitucional.

El control de constitucionalidad tiene sustento en el principio de supremacía de la Constitución Política, el cual está preceptuado en el artículo 4 de la Carta Magna, que reza en su primer inciso: *La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales.*

Según este principio, la Carta Política es la norma fundamental y de ella derivan la validez de la totalidad de las normas del sistema jurídico, el cual se entiende organizado jerárquicamente a partir de la Constitución y por lo tanto su aplicación debe darse en la generalidad de las actuaciones de los órganos de poder público, y su cumplimiento es aún de carácter coercitivo.

García de Enterría (1998, pp. 49-50) explica así las razones en que se fundamenta la supremacía de la Constitución:

La Constitución define el sistema de fuentes formales del derecho de modo que solo por dictarse conforme a lo dispuesto por la Constitución (...) una Ley será válida o un Reglamento vinculante. En este sentido, es la primera de las normas de producción, la *norma normarum*, la fuente de las fuentes. Segundo, porque en la medida en que la Constitución es la expresión de una intención fundacional, configuradora de un sistema entero que en ella se basa, tiene una pretensión de permanencia (...) o duración (...), lo que parece asegurarle una superioridad sobre las normas ordinarias carentes de una intención total tan relevante y limitada a objetivos mucho más concretos, todos singulares dentro del marco globalizador y estructural que la Constitución ha establecido.

La definición de Control de Constitucionalidad según Charry Ureña (1993, p. 73) es:

El control constitucional es un conjunto de mecanismos destinados a mantener el funcionamiento del Estado dentro de los lineamientos señalados por la voluntad constituyente, y para impedir que ese poder exorbitante sea colocado al servicio de intereses diferentes a los de la comunidad.

La justicia constitucional es una de las varias formas de control constitucional, que en el ámbito del ejercicio del poder público exorbitante y monopolizador de la fuerza, lo define y lo limita conforme a las competencias, formalidades y trámites que la Constitución establece sobre el poder constituido. Esto es apenas obvio si se piensa que la comunidad está dotando a la organización de un poder superior al de cualquier individuo perteneciente a esa comunidad, es necesario crear una suerte de mecanismos que permitan mantener bajo la voluntad de la comunidad el quehacer estatal.

Dicho concepto se desprende de la soberanía que ostenta el pueblo como poder constituyente en y que se encuentra establecido en el artículo 3 de la Constitución política de Colombia, que reza: “La soberanía reside exclusivamente en el pueblo, del cual emana el poder público. El pueblo la ejerce en forma directa o por medio de sus representantes, en los términos que la Constitución establece.”

Para tal efecto, en respeto a la soberanía y la Constitución, la Asamblea Constituyente de 1991 creó la Corte Constitucional con máximo órgano encargado de guardar la supremacía de la Constitución Política, en los términos del artículo 241 de la Constitución Política:

Artículo 241. A la Corte Constitucional se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución, en los estrictos y precisos términos de este artículo. Con tal fin, cumplirá las siguientes funciones:

4. Decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación.

5. Decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra los decretos con fuerza de ley, dictados por el Gobierno con fundamento en los artículos 150 numeral 10 y 341 de la Constitución, por su contenido material o por vicios de procedimiento en su formación.

No obstante, en atención a los principios de economía y celeridad del derecho procesal, la Corte Constitucional está revestida de competencias expresas y, por lo tanto, la atribución de dirimir los conflictos constitucionales de los actos residuales, no contemplados en el artículo 241 de la Constitución Política, debe ser atendida por la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Más adelante se exponen, en los términos del Código Contencioso Administrativo, cada una de las competencias en materia tributaria que le corresponde a los órganos integrantes de la pirámide jerárquica de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Medios de control constitucional y judicial.

El control constitucional se da a través de dos modalidades:

Las vías de acción: Constituye el derecho público subjetivo con el que cuenta cualquier ciudadano para acudir a un órgano jurisdiccional del Estado, en procura de la satisfacción o realización de una pretensión.

Las vías de excepción: Su objetivo se circunscribe a que el juez o autoridad que conozca de un determinado asunto se abstenga de aplicar una norma, que se considere contraria a la Constitución, en el momento de tomar una decisión. Se diferencia del control por vía de acción en que sólo faculta a los funcionarios para declarar la inaplicabilidad de la ley en el momento, en el caso concreto objeto de decisión.

Los medios de control están regulados por los artículos 135 a 148 del Código Contencioso Administrativo. Para el desarrollo del presente trabajo investigativo se desarrollan las acciones aplicables en materia tributaria.

Artículo 135. *Nulidad por inconstitucionalidad.* Los ciudadanos podrán, en cualquier tiempo, solicitar por sí, o por medio de representante, que se declare la nulidad de los decretos de carácter general dictados por el Gobierno Nacional, cuya revisión no corresponda a la Corte Constitucional en los términos de los artículos 237 y 241 de la Constitución Política, por infracción directa de la Constitución.

También podrán pedir la nulidad por inconstitucionalidad de los actos de carácter general que por expresa disposición constitucional sean expedidos por entidades u organismos distintos del Gobierno Nacional.

Artículo 137. *Nulidad.* Toda persona podrá solicitar por sí, o por medio de representante, que se declare la nulidad de los actos administrativos de carácter general.

Procederá cuando hayan sido expedidos con infracción de las normas en que deberían fundarse, o sin competencia, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencia y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias de quien los profirió.

(...)

Excepcionalmente podrá pedirse la nulidad de actos administrativos de contenido particular en los siguientes casos:

1. Cuando con la demanda no se persiga o de la sentencia de nulidad que se produjere no se genere el restablecimiento automático de un derecho subjetivo a favor del demandante o de un tercero.

3. Cuando los efectos nocivos del acto administrativo afecten en materia grave el orden público, político, económico, social o ecológico.

Artículo 138. *Nulidad y restablecimiento del derecho.* Toda persona que se crea lesionada en un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo particular, expreso o presunto, y se le restablezca el derecho; también podrá solicitar que se le repare el daño. La nulidad procederá por las mismas causales establecidas en el inciso segundo del artículo anterior.

Igualmente podrá pretenderse la nulidad del acto administrativo general y pedirse el restablecimiento del derecho directamente violado por este al particular demandante o la reparación del daño causado a dicho particular por el mismo, siempre y cuando la demanda se presente en tiempo, esto es, dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su publicación. Si existe un acto intermedio, de ejecución o cumplimiento del acto general, el término anterior se contará a partir de la notificación de aquel.

Artículo 145. *Reparación de los perjuicios causados a un grupo.* Cualquier persona perteneciente a un número plural o a un conjunto de personas que reúnan condiciones uniformes respecto de una misma causa que les originó perjuicios individuales, puede solicitar en nombre del conjunto la declaratoria de responsabilidad patrimonial del Estado y el reconocimiento y pago de indemnización de los perjuicios causados al grupo, en los términos preceptuados por la norma especial que regula la materia.

Cuando un acto administrativo de carácter particular afecte a veinte (20) o más personas individualmente determinadas, podrá solicitarse su nulidad si es necesaria para determinar la responsabilidad, siempre que algún integrante del grupo hubiere agotado el recurso administrativo obligatorio.

Artículo 148. *Control por vía de excepción.* En los procesos que se adelanten ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, el juez podrá, de oficio o a petición de parte, inaplicar con efectos interpartes los actos administrativos cuando vulneren la Constitución Política o la ley.

La decisión consistente en inaplicar un acto administrativo sólo producirá efectos en relación con el proceso dentro del cual se adopte.

Cuando una norma jurídica o un acto administrativo está cargado con vicios de inconstitucionalidad, los contribuyentes afectados tienen derecho, en razón al concepto de Estado de Derecho, a demandar ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo dicho acto o norma, con el fin de garantizar la legalidad en las actuaciones de la Administración, en búsqueda de la racionalización y sometimiento del poder público al derecho. Por lo anterior, ante los actos emitidos por el Poder Ejecutivo, durante periodos de facultades extraordinarias, es factible instaurar una acción de nulidad por parte de uno de los afectados, en procura de la protección del ordenamiento jurídico y posteriormente con la declaración de nulidad, instaurar una acción de grupo, en busca de la reparación de los perjuicios causados con el fin de buscar de la tutela de los derechos y principios constitucionales, que le interesan a los contribuyentes, por el daño antijurídico ocasionado por la administración municipal al omitir el cumplimiento de la Constitución y la ley.

Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo en materia tributaria.

En contexto se cita la definición de jurisdicción, dada por la Sala tercera del Consejo de Estado, en Sentencia 32499 de 2006, M.P. Alier Eduardo Hernández Enriquez:

La jurisdicción es la potestad propia de la función jurisdiccional del poder público que se concreta en la posibilidad de impartir justicia sobre los diferentes conflictos o situaciones que deban tramitarse y resolverse de conformidad con los principios, parámetros y disposiciones del ordenamiento jurídico. En ese contexto, corresponde al constituyente definir quiénes ejercen jurisdicción, cómo se divide y en qué forma se ejerce, dependiendo, en cada caso en concreto, de los supuestos de hecho que sean sometidos a definición judicial (art. 116 C.P.). Según el profesor Devis Echandía, la jurisdicción corresponde a: *la soberanía del Estado, aplicada por conducto del órgano especial a la función de administrar justicia, principalmente para la realización o garantía del derecho objetivo y de la libertad y de la dignidad humana, y secundariamente para la composición de los litigios o para dar certeza jurídica a los derechos subjetivos, o para investigar y sancionar los delitos e ilícitos de toda clase o adoptar medidas de seguridad ante ellos, mediante la aplicación de la ley a casos concretos de acuerdo con determinados procedimientos y mediante decisiones obligatorias.*

El legislador, por razones metodológicas y de especialidad jurídica, asigna la función de administración de justicia en diferentes jurisdicciones, correspondiendo esta repartición, técnicamente, a una distribución de competencias entre los diversos campos del conocimiento jurídico. Como se aprecia, el fraccionamiento que hace el ordenamiento jurídico en materia de jurisdicción y de competencia, tiene fundamento en los principios de pragmatismo y de especialidad, por cuanto permite facilitar el acceso de las personas a jueces especializados en las diferentes materias del derecho, circunstancia que contribuye a solucionar, de manera más eficiente y expedita, las controversias sometidas a consideración de la administración de justicia. En ese orden, el legislador, en principio, a través de los códigos o estatutos sustantivos y procesales distribuye propiamente la competencia entre las Cortes, Tribunales y jueces que integran la Rama Judicial del Poder Público. Es en virtud de dicha distribución que se radica en cabeza de la jurisdicción contencioso administrativa una serie de materias y asuntos propios de su conocimiento.

Con ocasión del anterior procedimiento surge jurídicamente el fenómeno procesal de la competencia, es decir, la determinación en sentido estricto del juez que debe conocer, específicamente, un determinado litigio o controversia sometida a decisión judicial.

En estos términos, la facultad para dirimir las controversias que en materia de impuestos se presenten entre la Administración de Impuestos Nacionales o las Administradoras de Impuestos Territoriales, de una parte, y los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, de la otra, en los términos del artículo 104 del Código Contencioso Administrativo, es la Jurisdicción Contencioso Administrativa

Artículo 104. De la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. La Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo está instituida para conocer, además de lo dispuesto en la Constitución Política y en leyes especiales, de las controversias y litigios originados en actos, contratos, hechos, omisiones y operaciones, sujetos al derecho administrativo, en los que estén involucradas las entidades públicas o los particulares, cuando ejerzan función administrativa.

En Colombia, la jurisdicción contencioso administrativa, está estructurada de manera jerárquica en tres niveles:

Ilustración 1 - Pirámide jerárquica Jurisdicción Contencioso Administrativa.



Fuente: Código Contencioso Administrativo – Ley 1437 de 2011, art. 106.

Consejo de Estado.

El Consejo de Estado es el Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo y Cuerpo Supremo Consultivo del Gobierno, donde ejerce una función de colaboración y orientación que no resulta vinculante para el ejecutivo; esta función es desempeñada por la Sala de Consulta y Servicios Civil. Como Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo es la encargada de conocer todos los asuntos de su jurisdicción, que conlleven conflicto entre la administración y los administrados.

En atención a los principios de eficiencia, economía y celeridad, está subdividido en secciones por competencias temáticas, para lo cual es a la Sección Cuarta a la que le compete resolver los asuntos en materia tributaria y económica.

La Sección Cuarta está compuesta por cuatro (4) magistrados y de acuerdo con reglamento interno del Consejo de Estado, Acuerdo 58 de 1999, es la encargada de atender entre otros asuntos:

- Los procesos de simple nulidad que versen sobre actos administrativos relacionados con impuestos y contribuciones fiscales y parafiscales, excepto las tasas.
- El recurso extraordinario de revisión contra las sentencias de única instancia dictadas por los tribunales administrativos, en asuntos relacionados con la competencia de la sección.

El Consejo de Estado, al encontrarse en la cúspide de la jurisdicción de los contencioso administrativo, es competente para conocer de sus asuntos en única o segunda instancia, según las previsiones del legislador. En este punto es necesario precisar que, así como la jurisdicción es la facultad de administrar justicia que cobija a todos los jueces de la República, el concepto de competencia delimita esa facultad al caso en concreto. Por ello, podemos entender que la competencia es la facultad de administrar justicia en el caso concreto, atributo con el que no cuentan todos los jueces, pues su existencia depende de la concurrencia de criterios objetivos y subjetivos definidos de antemano por el legislador. Entonces, el Consejo de Estado tiene competencia en todo el territorio nacional, y los asuntos llegan a su conocimiento en única o segunda instancia. (Piza Rodríguez, 2010, p. 781)

En relación con lo que respecta al tema del presente trabajo investigativo, se hace una síntesis de las funciones de las competencias del Consejo de Estado, en única y segunda instancia, con el fin de definir el conducto regular para la demanda por inconstitucionalidad de los actos que determinan el impuesto de industria y comercio en la ciudad de Armenia.

El artículo 149 del Código Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, señala los asuntos de competencia del Consejo de Estado en única instancia, los cuales entre otros son:

Artículo 149. Competencia del Consejo de Estado en única instancia: El Consejo de Estado, en Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, por intermedio de sus Secciones, Subsecciones o Salas especiales, con arreglo a la distribución de trabajo que la Sala disponga, conocerá en única instancia de los siguientes asuntos:

De los de nulidad de los actos administrativos expedidos por las *autoridades del orden nacional* o por las personas o entidades de derecho privado cuando cumplan funciones administrativas del mismo orden.

De los de nulidad y restablecimiento del derecho que carezcan de cuantía, en los cuales se controviertan actos administrativos expedidos por *autoridades del orden nacional*. (...)

De lo anterior se deduce que el control constitucional que ejerce el Consejo de Estado en única instancia, con relación a los actos emitidos por la Administración, sólo se aplica para aquellos cuya entidad creadora sea del orden nacional, del sector central. Por lo anterior, la demanda de inconstitucionalidad a los actos emitidos por las autoridades territoriales, debe surtir un trámite judicial frente a los tribunales administrativos de menor jerarquía, donde el Consejo de Estado actúa como ente al cual se apela en segunda instancia, en virtud del factor subjetivo del derecho procesal y en los términos del artículo 150 del Código Contencioso Administrativo, que reza:

Artículo 150. Competencia del Consejo de Estado en segunda instancia: El Consejo de Estado, en Sala de lo Contencioso Administrativo, conocerá en segunda instancia de las apelaciones de las sentencias dictadas en primera instancia por los tribunales administrativos y de las apelaciones de autos susceptibles de este medio de impugnación, así como de los recursos de queja cuando no se conceda el de apelación por parte de los tribunales, o se conceda en un efecto distinto del que corresponda, o no se concedan los extraordinarios de revisión o de unificación de jurisprudencia.

La apelación ante el Consejo de Estado, para solicitar la revisión de los fallos de las sentencias dictadas por los tribunales o jueces administrativos, pone fin a la primera instancia.

Tribunales de lo Contencioso Administrativo.

Los tribunales administrativos tienen un papel de órganos ejecutores de la jurisdicción, y son creados por la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura para el cumplimiento de las funciones que determine la ley procesal, en cada distrito judicial administrativo. Tienen el número de magistrados que determine la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura que, en todo caso, no será menor de tres (3).

Los tribunales administrativos ejercerán sus funciones por conducto de la Sala Plena, integrada por la totalidad de los Magistrados; por la Sala de Gobierno, por las salas especializadas y por las demás salas de decisiones plurales e impares, de acuerdo con la ley.

En cuanto a la competencia, los tribunales conocen asuntos en única, primera y segunda instancia, en los términos de los artículos 151, 152 y 153 del Código Contencioso Administrativo. A continuación se transcriben las funciones relacionadas con el tema de tributos:

Artículo 151. Competencia de los tribunales administrativos en única instancia. Los Tribunales Administrativos conocerán de los siguientes procesos privativamente y en única instancia: de los de nulidad y restablecimiento del derecho que carezcan de cuantía y en los cuales se controviertan actos administrativos del orden departamental, distrital o municipal.

Artículo 152. Competencia de los tribunales administrativos en primera instancia. Los tribunales administrativos conocerán en primera instancia de los siguientes asuntos:

1. De los de nulidad de los actos administrativos proferidos por funcionarios u organismos del orden departamental, o por las personas o entidades de derecho privado cuando cumplan funciones administrativas de los citados órdenes.

3. De los de nulidad y restablecimiento del derecho en que se controvertan actos administrativos de cualquier autoridad, cuando la cuantía exceda de trescientos (300) salarios mínimos legales mensuales vigentes, y, sin atención a la cuantía, de los actos que se expidan en ejercicio del poder disciplinario asignado a los funcionarios de la Procuraduría General de la Nación, diferentes al Procurador General de la Nación.

4. De los que se promuevan sobre el monto, distribución o asignación de impuestos, contribuciones y tasas nacionales, departamentales, municipales o distritales, cuando la cuantía sea superior a cien (100) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

10. De los de nulidad de los actos administrativos de las entidades territoriales y descentralizadas de carácter departamental, distrital o municipal que deban someterse para su validez a la aprobación de autoridad superior, o que hayan sido dictados en virtud de delegación de funciones hecha por la misma.

Artículo 153. Competencia de los tribunales administrativos en segunda instancia. Los tribunales administrativos conocerán en segunda instancia de las apelaciones de las sentencias dictadas en primera instancia por los jueces administrativos y de las apelaciones de autos susceptibles de este medio de impugnación, así como de los recursos de queja cuando no se conceda el de apelación o se conceda en un efecto distinto del que corresponda.

Jueces Administrativos.

Los juzgados administrativos son órganos que integran la jurisdicción de lo contencioso administrativo; son creados como instancia de apoyo para la administración de justicia de conformidad con las necesidades que establezca la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura para el cumplimiento de las funciones que prevea la ley procesal en cada circuito o municipio. Sus características, denominación y número serán fijados por esa misma Corporación, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia.

Las competencias de los juzgados administrativos están reguladas por los artículos 154 y 155 del Código Contencioso Administrativo, y conocen asuntos en única y primera instancia, que con relación a lo tributario son, entre otros:

Artículo 154. Competencia de los jueces administrativos en única instancia. Los jueces administrativos conocerán en única instancia:

1. Del recurso de insistencia previsto en la parte primera de este Código, cuando la providencia haya sido proferida por funcionario o autoridad del orden municipal o distrital.
2. De la nulidad y restablecimiento del derecho que carezca de cuantía, en que se controviertan sanciones disciplinarias administrativas distintas a las que originen retiro temporal o definitivo del servicio, impuestas por las autoridades municipales.

Artículo 155. Competencia de los jueces administrativos en primera instancia. Los jueces administrativos conocerán en primera instancia de los siguientes asuntos:

1. De los de nulidad de los actos administrativos proferidos por funcionarios u organismos del orden distrital y municipal, o por las personas privadas sujetas a este régimen del mismo orden cuando cumplan funciones administrativas.

3. De los de nulidad y restablecimiento del derecho en que se controvertan actos administrativos de cualquier autoridad, cuando la cuantía no exceda de trescientos (300) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

4. De los procesos que se promuevan sobre el monto, distribución o asignación de impuestos, contribuciones y tasas nacionales, departamentales, municipales o distritales, cuando la cuantía no exceda de cien (100) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Teniendo en cuenta la competencia y las funciones que le corresponden a cada una de las divisiones de la jurisdicción contencioso administrativa, corresponde a uno de los afectados demandar en primera instancia la nulidad por inconstitucionalidad del acto administrativo, Acuerdo 017 de 2012 en sus artículos 50 y 51 y de la Resolución 1535 de 2012, ante el cuerpo colegiado del Tribunal Administrativo del Quindío, en los términos del numeral 10 del artículo 152 del Código Contencioso Administrativo, la competencia se deriva en que los actos administrativos objeto de la controversia fueron dictados en virtud de delegación de funciones. En caso de ser desfavorable la decisión del Tribunal Administrativo del Quindío, corresponde al demandante interponer un recurso de apelación para que su sentencia sea revisada en segunda instancia por el Consejo de Estado.

Bases Legales.

Normas Jurídicas.

En concordancia con la posición jurisprudencial de las Altas Cortes se debe analizar el conjunto de ordenamiento jurídico, que pone límites a la actuación legislativa en cabeza del Poder Ejecutivo en periodos de delegación de facultades *pro tempore*.

Constitución Política de Colombia de 1991.

La Constitución Política de Colombia, como norma de normas según el artículo 4 de la misma, es el precepto normativo de prioritaria aplicación en las relaciones jurídicas y las actuaciones administrativas; por lo anterior su observancia en el desarrollo de las facultades *pro tempore*, que le son otorgadas al ejecutivo, es obligatoria.

En consideración al tema desarrollado en este título, se realiza una síntesis de los artículos que tienen relación directa con el tema de las facultades extraordinarias.

Artículo 1. Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general.

Artículo 2. Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo.

Las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia, en su vida, honra, bienes, creencias, y demás derechos y libertades, y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares.

Artículo 3. La soberanía reside exclusivamente en el pueblo, del cual emana el poder público. El pueblo la ejerce en forma directa o por medio de sus representantes, en los términos que la Constitución establece.

Artículo 4. La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales.

Es deber de los nacionales y de los extranjeros en Colombia acatar la Constitución y las leyes, y respetar y obedecer a las autoridades.

Artículo 40. Todo ciudadano tiene derecho a participar en la conformación, ejercicio y control del poder político. Para hacer efectivo este derecho puede:

1. Elegir y ser elegido.
2. Tomar parte en elecciones, plebiscitos, referendos, consultas populares y otras formas de participación democrática.
3. Constituir partidos, movimientos y agrupaciones políticas sin limitación alguna; formar parte de ellos libremente y difundir sus ideas y programas.
4. Revocar el mandato de los elegidos en los casos y en la forma que establecen la Constitución y la ley.
5. Tener iniciativa en las corporaciones públicas.
6. Interponer acciones públicas en defensa de la Constitución y de la ley.
7. Acceder al desempeño de funciones y cargos públicos, salvo los colombianos, por nacimiento o por adopción, que tengan doble nacionalidad. La ley reglamentará esta excepción y determinará los casos a los cuales ha de aplicarse.

Las autoridades garantizarán la adecuada y efectiva participación de la mujer en los niveles decisorios de la Administración Pública.

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

(...)

10. Revestir, hasta por seis meses, al Presidente de la República de precisas facultades extraordinarias, para expedir normas con fuerza de ley cuando la necesidad lo exija o la conveniencia pública lo aconseje. Tales facultades deberán ser solicitadas expresamente por el Gobierno y su aprobación requerirá la mayoría absoluta de los miembros de una y otra Cámara.

El Congreso podrá, en todo tiempo y por iniciativa propia, modificar los decretos leyes dictados por el Gobierno en uso de facultades extraordinarias.

Estas facultades no se podrán conferir para expedir códigos, leyes estatutarias, orgánicas, ni las previstas en el numeral 20 del presente artículo, ni para decretar impuestos

Artículo 209. La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones.

Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley.

Artículo 236. El Consejo de Estado tendrá el número impar de magistrados que determine la ley.

El Consejo se dividirá en salas y secciones para separar las funciones jurisdiccionales de las demás que le asignen la Constitución y la ley.

La ley señalará las funciones de cada una de las salas y secciones, el número de magistrados que deban integrarlas y su organización interna.

Artículo 241. A la Corte Constitucional se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución, en los estrictos y precisos términos de este artículo. Con tal fin, cumplirá las siguientes funciones:

(...)

5. Decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra los decretos con fuerza de ley dictados por el Gobierno con fundamento en los artículos 150 numeral 10 y 341 de la Constitución, por su contenido material o por vicios de procedimiento en su formación

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

(...)

3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

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

(...)

9. Autorizar al Gobernador del Departamento para celebrar contratos, negociar empréstitos, enajenar bienes y ejercer, pro tempore, precisas funciones de las que corresponden a las asambleas departamentales.

Artículo 313. Corresponde a los concejos:

(...)

3. Autorizar al alcalde para celebrar contratos y ejercer pro tempore precisas funciones de las que corresponden al Concejo.

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

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

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Ley 136 de 1994.

Artículo 5º.- Principios *rectores de la administración municipal*. La organización y el funcionamiento de los municipios se desarrollarán con arreglo a los postulados que rigen la función administrativa y regulan la conducta de los servidores públicos, y en especial; con sujeción a los principios de eficacia, eficiencia, publicidad y transparencia, moralidad, responsabilidad e imparcialidad, de acuerdo con los siguientes criterios:

(...)

E) Responsabilidad: La responsabilidad por el cumplimiento de las funciones y atribuciones establecidas en la Constitución y en la presente Ley, será de las respectivas autoridades municipales en lo de su competencia. Sus actuaciones no podrán conducir a la desviación o abuso de poder y se ejercerán para los fines previstos en la Ley. Las omisiones antijurídicas de sus actos

darán lugar a indemnizar los daños causados y a repetir contra los funcionarios responsables de los mismos.

Artículo 32°. Modificado por el artículo 18 de la Ley 1551 de 2012- Atribuciones. Además de las funciones que se le señalan en la Constitución y la Ley, son atribuciones de los concejos las siguientes:

(...)

7. Establecer, reformar o eliminar tributos, contribuciones, impuestos y sobretasas, de conformidad con la Ley.

Ley 489 de 1998.

Artículo 11°. Funciones que no se pueden delegar. Sin perjuicio de los que sobre el particular establezcan otras disposiciones, no podrán transferirse mediante delegación:

(...)

3. Las funciones que por su naturaleza o por mandato constitucional o legal no son susceptibles de delegación.

Ley 1437 de 2011.

Artículo 104. De la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. La Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo está instituida para conocer, además de lo dispuesto en la Constitución Política y en leyes especiales, de las controversias y litigios originados en actos, contratos, hechos, omisiones y operaciones, sujetos al derecho administrativo, en los que estén involucradas las entidades públicas, o los particulares cuando ejerzan función administrativa.

Igualmente conocerá de los siguientes procesos:

(...)

5. Los que se originen en actos políticos o de gobierno.

Artículo 135. Nulidad por inconstitucionalidad. Los ciudadanos podrán, en cualquier tiempo, solicitar por sí, o por medio de representante, que se declare la nulidad de los decretos de carácter general dictados por el Gobierno Nacional, cuya revisión no corresponda a la Corte Constitucional en los términos de los artículos 237 y 241 de la Constitución Política, por infracción directa de la Constitución.

También podrán pedir la nulidad por inconstitucionalidad de los actos de carácter general que por expresa disposición constitucional sean expedidos por entidades u organismos distintos del Gobierno Nacional.

Artículo 145. Reparación de los perjuicios causados a un grupo. Cualquier persona perteneciente a un número plural o a un conjunto de personas que reúnan condiciones uniformes respecto de una misma causa que les originó perjuicios individuales, puede solicitar en nombre del conjunto la declaratoria de responsabilidad patrimonial del Estado y el reconocimiento y pago de indemnización de los perjuicios causados al grupo, en los términos preceptuados por la norma especial que regula la materia.

Cuando un acto administrativo de carácter particular afecte a veinte (20) o más personas individualmente determinadas, podrá solicitarse su nulidad si es necesaria para determinar la responsabilidad, siempre que algún integrante del grupo hubiere agotado el recurso administrativo obligatorio.

Artículo 148. Control por vía de excepción. En los procesos que se adelanten ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, el juez podrá, de oficio o a petición de parte, inaplicar con efectos interpartes los actos administrativos cuando vulneren la Constitución Política o la ley.

La decisión consistente en inaplicar un acto administrativo sólo producirá efectos en relación con el proceso dentro del cual se adopte.

Artículo 150. Competencia del Consejo de Estado en segunda instancia: El Consejo de Estado, en Sala de lo Contencioso Administrativo conocerá en segunda instancia de las apelaciones de las sentencias dictadas en primera instancia por los tribunales administrativos y de las apelaciones de autos susceptibles de este medio de impugnación, así como de los recursos de queja cuando no se conceda el de apelación por parte de los tribunales, o se conceda en un efecto distinto del que corresponda, o no se concedan los extraordinarios de revisión o de unificación de jurisprudencia.

Artículo 152. Competencia de los tribunales administrativos en primera instancia. Los Tribunales Administrativos conocerán en primera instancia de los siguientes asuntos:

1. De los de nulidad de los actos administrativos proferidos por funcionarios u organismos del orden departamental, o por las personas o entidades de derecho privado cuando cumplan funciones administrativas de los citados órdenes.

(...)

3. De los de nulidad y restablecimiento del derecho en que se controviertan actos administrativos de cualquier autoridad, cuando la cuantía exceda de trescientos (300) salarios mínimos legales mensuales vigentes, y, sin atención a la cuantía, de los actos que se expidan en ejercicio del poder disciplinario asignado a los funcionarios de la Procuraduría General de la Nación, diferentes al Procurador General de la Nación.

4. De los que se promuevan sobre el monto, distribución o asignación de impuestos, contribuciones y tasas nacionales, departamentales, municipales o distritales, cuando la cuantía sea superior a cien (100) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

(...)

10. De los de nulidad de los actos administrativos de las entidades territoriales y descentralizadas de carácter departamental, distrital o municipal que deban someterse para su validez a la aprobación de autoridad superior, o que hayan sido dictados en virtud de delegación de funciones hecha por la misma.

Acuerdo 017 de 2012 emitido por el Concejo de Armenia.

Artículo 50: Tarifa: Son los milajes definidos por la ley y adoptados en el presente Acuerdo, que aplicados a la base gravable determinan la cuantía del impuesto.

Artículo 51: Códigos de actividad y tarifas de industria y comercio: De conformidad con lo dispuesto por el artículo 313 numeral 3 de la Constitución Política, se faculta a la Alcaldesa del municipio de Armenia por un término de 30 días, contados a partir de la vigencia del presente Acuerdo, para determinar los códigos de actividad y las tarifas del impuesto de industria y comercio, previa consulta con los gremios empresariales de la Ciudad, teniendo en cuenta el Marco Fiscal de Mediano Plazo.

Resolución 1535 de 2012, emitida por la Alcaldía de Armenia

Artículo 1: Adóptese los siguientes Códigos de Actividad y las Tarifas de Industria y Comercio para las actividades Industriales, Comerciales, de Servicios y Financieras que se ejercen en jurisdicción del Municipio de Armenia así:

Código	DESCRIPCIÓN ACTIVIDAD	Tarifa por mil
ACTIVIDAD INDUSTRIAL		
101	Producción, fabricación, preparación y/o transformación de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas.	3.6

102	Producción, extracción, preparación, maquila y/o de bebidas alcohólicas y productos de tabaco y similares.	7.0
103	Producción, extracción, fabricación, confección, preparación, maquila, transformación, manufactura y ensamblaje de productos no alimenticios.	3.8
104	Generación y producción de energía eléctrica y gas	5.5
105	Industria de la construcción	3.4

Código	DESCRIPCIÓN ACTIVIDAD	Tarifa por mil
---------------	------------------------------	-----------------------

ACTIVIDADES DE COMERCIO

201	Comercio de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas	3.8
202	Comercio de bebidas alcohólicas y productos del tabaco y similares	10.0
203	Comercio de productos no alimenticios	5.0
204	Actividades comerciales de compra y venta con pacto de retroventa	10.0
205	Comercio de vehículos automotores	10.0
206	Comercio de partes, piezas (autopartes), y accesorios para vehículos automotores, incluso llantas y neumáticos	7.5
207	Comercio de combustibles derivados del petróleo	9.5
208	Comercio de otros combustibles, lubricantes (aceites, grasas), aditivos y productos para la limpieza de vehículos automotores	7.5
209	Tiendas y graneros	3.5

ACTIVIDADES DE SERVICIO

301	Servicios relacionados con cuero, madera, metal y piedra	7.0
302	Actividades de impresión y fotocopiado, arte, diseño y composición; fotomecánica y análogos, encuadernación y otros servicios conexos	7.0
303	Cabinas telefónicas	.0
304	Servicios públicos	10.0
305	Acondicionamiento y terminación de edificaciones y obras civiles	5.5
306	Hospedaje y alojamiento	7.3

307	Moteles y amoblados	10.0
308	Expendio de licor y/o alimentos preparados	10.0
309	Transporte de carga y pasajeros	9.0
310	Servicios relacionados con el turismo	6.5
311	Actividades postales y de correo	10.0
312	Agencias, comisionistas y corredores de seguros	10.0
313	Arrendamiento de locales comerciales (rentistas de capital)	8.0

ACTIVIDADES DE SERVICIO

314	Alquiler de maquinaria y equipo	6.0
315	Informática y actividades conexas	6.0
316	Actividades de consultoría o asesoría prestadas a través de sociedad regulares o de hecho	10.0
317	Servicio de enseñanza formal y no formal	3.5
318	Servicios de la salud	5.8
319	Actividades de servicios sociales	6.0
320	Actividades veterinarias	7.0
321	Exhibición de filmes y videocintas	7.0
322	Peluquería y otros tratamientos de belleza	6.5
323	Casas de empeño o prenderías	10.0
324	Servicio de mecánica automotriz, servitecas, vulcanizadoras, centros de diagnóstico automotor y demás relacionados	7.0
325	Parqueaderos	10.0
326	Cambio de moneda y divisas	10.0
327	Servicios de vigilancia	10.0
328	Callcenter	4.5
329	Demás actividades de servicios no clasificadas previamente	10.0
401	SECTOR FINANCIERO Y COMPAÑÍAS DE SEGUROS	5.0

Artículo 2: Lo dispuesto en el presente acto administrativo hará parte integral del Acuerdo 17 de 2012, por medio del cual se adopta el Código de Rentas del Municipio de Armenia.

Unidad normativa.

Teniendo en cuenta que la Resolución 1535 de 2012, fue expedida en un periodo de facultades *pro tempore*, que el Concejo de Armenia le otorgó a la Alcaldesa, amparado en el numeral 3 del artículo 313 de la Constitución Política de Colombia, el cual no establece límites restrictivos temporales, ni materiales, y que a diferencia del numeral 10 del artículo 150 de la Constitución que prohíbe la delegación en el Presidente de la República de ciertas materias como es decretar impuestos, en periodos de facultades extraordinarias, se ha generado la inquietud de si se deben aplicar las mismas disposiciones y restricciones del artículo que regula las facultades *pro tempore* a nivel central, o si, por el contrario, el nivel territorial tiene la potestad de crear sus propias restricciones.

Es bien claro que gran parte del ordenamiento jurídico tiene vacíos; en este caso, la Constitución Política no es la excepción, y en los artículos 300 y 313 que permiten la delegación de poder legislativo en el ejecutivo a nivel territorial, omitió establecer unas restricciones que, al ser mal entendidas, generan un exceso en el ejercicio de las facultades extraordinarias, por extralimitación temporal o material, que si bien tienen como objetivo dar trámite urgente y celeridad a ciertos asuntos de competencia de la rama legislativa, invaden la órbita del legislador y usurpan funciones exclusivas que van en contra de la misma Constitución y la ley.

En reiterada jurisprudencia, la Corte Constitucional ha establecido que las extralimitaciones en las facultades extraordinarias constituyen un vicio de fondo, porque hay una contradicción sustancial entre el acto administrativo emitido y los preceptos constitucionales que lo rigen, pues no hay una competencia legítima para legislar en la materia. (Sentencia C-039 de

2005). Con relación a la unidad normativa, la Corte Constitucional en Sentencia C-714 de 2009, estableció:

La integración de la unidad normativa es procedente: en primer lugar, cuando un ciudadano demanda una disposición que, individualmente, no tiene un contenido deóntico claro o unívoco, de manera que, para entenderla y aplicarla, resulta absolutamente imprescindible integrar su contenido normativo con el de otra disposición que no fue acusada; en segundo término, en aquellos casos en los cuales la disposición cuestionada se encuentra reproducida en otras normas del ordenamiento que no fueron demandadas; y, por último, cuando pese a no verificarse ninguna de las hipótesis anteriores, la norma demandada se encuentra intrínsecamente relacionada con otra disposición que, a primera vista, presenta serias dudas de constitucionalidad.

Para el caso en que se presentan vacíos jurídicos, se debe actuar por medio del principio de unidad normativa, que procede cuando la proposición jurídica acusada, si bien tiene un contenido propio, se encuentra tan íntimamente ligada con otros contenidos jurídicos, que resulta imposible estudiar su constitucionalidad sin analizar las otras disposiciones. En este caso, los artículos objeto del análisis 150-10, 313-3 y en concordancia con el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia, están intrínsecamente relacionados, para lo cual corresponde analizarlos sistemáticamente y no en sentido literal, lo que traduce que los límites impuestos al nivel central aplican igualmente para los entes territoriales, dejando sin sustento jurídico la autorización otorgada por el Concejo Municipal de Armenia al Poder Ejecutivo para definir, mediante resolución administrativa, las tarifas del impuesto de industria y comercio.

CAPÍTULO III

Aspectos metodológicos

La estrategia aplicada a la investigación es con enfoque documental, pues consiste en un análisis e interpretación de normas aplicadas a la naturaleza del Estado Colombiano y la forma de interpretación que le dan las entidades territoriales para su aplicabilidad en la creación de impuestos.

Se realizó un análisis de la problemática actual del municipio de Armenia, con respecto a las facultades que otorgó el Concejo Municipal a la Alcaldesa para reglamentar uno de los elementos esenciales del tributo de industria y comercio, lo que le da a la investigación un alcance de tipo descriptivo.

Los datos se recolectaran de la fuente primaria, es decir, directamente de la normatividad emitida para tal efecto, lo cual reúne el código de rentas del municipio de Armenia, la resolución que reglamento el impuesto, la Constitución Política de Colombia, las leyes vigentes para tal efecto y la jurisprudencia y pronunciamiento de las Altas Cortes en casos análogos. De igual manera se tuvo en cuenta la doctrina escrita por varios estudiosos de la materia como el Dr. Roberto Insignares, el Dr. Mauricio Marín Erizalde, el Dr. Julio Roberto Piza, el Dr. Sainz de Bujanda entre otros (años 1977, 2000, 2010, 2012, 2015).

Así mismo, se recolectó información de fuentes secundarias como precedentes investigativos que han servido de fundamento a tesis de grado, en distintas facultades del país y del Área Andina, presentadas en distintos niveles de formación académica.

El tratamiento y análisis de la información, se realizó en una forma crítica y exploratoria, que permitió descubrir los elementos que contienen el problema de estudio, en función de algunos criterios jurídicos constitucionales.

Como trabajo de campo se analizaron los recursos obtenidos por el municipio de Armenia por impuesto de industria y comercio, como resultado de la resolución que rige dicho impuesto, y las consecuencias económicas que para el erario público podría tener la nulidad del acto administrativo y una demanda de grupo para la reparación de los daños antijurídicos. Las cifras y comentarios de los recursos obtenidos se pueden observar en los anexos.

CAPÍTULO IV

Descripción, análisis y discusión de los resultados

Valoración de legalidad del impuesto de industria y comercio del municipio de Armenia

El impuesto de industria y comercio del municipio de Armenia, Quindío, fue autorizado por el Acuerdo municipal 017 de 2012, emitido por el Concejo Municipal del municipio, mediante el cual el órgano legislador otorgó facultades *pro tempore*, exclusivas e indelegables, al Poder Ejecutivo para definir uno de los elementos esenciales del tributo, la tarifa. Dicha función fue desarrollada dentro del término legal autorizado por el Concejo Municipal (un mes), mediante la Resolución 1535 de 2012.

Teniendo en cuenta los conceptos desarrollados en las bases teóricas de la investigación, se analizaron los resultados, valorando la situación fáctica a la luz de las consideraciones de la doctrina, la jurisprudencia, la Constitución y las leyes con relación al principio tributario de reserva de ley, establecido por el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia.

Funciones constitucionales tributarias de los órganos del poder público

El municipio de Armenia es una entidad territorial del Estado colombiano; goza de autonomía administrativa, y su administración es asumida por el Alcalde como cabeza de la rama ejecutiva. La función legislativa es asumida por una corporación político-administrativa, elegida popularmente para un periodo de cuatro años, y cuya denominación es Concejo Municipal. Corresponde al Concejo ejercer la función de crear acuerdos municipales, dentro de

los cuales se destacan los de autorización y adopción de impuestos territoriales, entre ellos el impuesto de industria y comercio.

Las funciones de cada rama del poder público están establecidas, tanto a nivel central como territorial, en la Constitución Política de Colombia. Por tratarse precisamente de disposiciones constitucionales, son mandatos de obligatorio cumplimiento y forzosa observancia al momento de emitir o realizar cualquier acto o labor administrativa.

En estos términos, y bajo la óptica de la Constitución Política de Colombia, la creación de impuestos territoriales es una función exclusiva del Congreso de la República que ostenta el poder tributario originario. Por su parte, los concejos municipales y las asambleas departamentales, corporaciones legislativas del nivel territorial, sólo gozan de un poder tributario derivado que debe someter su actuación a la autorización de una ley previamente sancionada, es decir, para un municipio poder cobrar un impuesto, éste debe haber sido creado por el Congreso de la República mediante una ley. El Concejo podrá autorizar su cobro por medio de un acuerdo municipal, siempre y cuando cumpla con las funciones de establecer, en los términos de la ley de autorizaciones, los elementos esenciales del tributo que no estén determinados en ella.

El poder impositivo en Colombia es una función indelegable a la rama ejecutiva, como herramienta de seguridad jurídica a los contribuyentes, lo cual se encuentra previsto en el artículo 150 numeral 10 y el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia, que sólo en casos excepcionales y taxativos como los estados de excepción permite que dicha labor sea ejecutada de manera temporal por otra rama del poder público.

Límites de las entidades territoriales en virtud de los principios constitucionales

La libertad de legislar para los entes territoriales, como se estableció en el capítulo segundo, se ve acotada por los límites legales y constitucionales, entre los que se encuentran el principio de reserva de ley y el principio de representación. Es por ello que hay tareas legislativas indelegables como lo son aquellas que afectan los derechos fundamentales, económicos y sociales de los ciudadanos. Por lo anterior, los impuestos al constituir una carga impositiva y no retributiva de un servicio, deben ser regulados e instituidos por el único órgano legislativo autorizado, en este caso el Congreso de la República, tal como lo establece el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia, que reserva la facultad de creación de tributos al órgano legislativo del nivel central. Por su parte, los órganos legislativos territoriales deben someter su actuación a la autorización de impuestos ya creados previamente y deben cumplir las funciones de instituir los elementos esenciales del tributo ya existente, como una función privilegiada e indelegable.

En desarrollo del ejercicio de la democracia, los ciudadanos que son copartícipes de la función legislativa, a través del principio de representación, confían en que todos aquellos personajes, elegidos para que los representen, tomen sus decisiones en el marco de la Constitución y la ley. Es por ello que la norma rectora, en el caso colombiano la Constitución de 1991, debe crear y establecer parámetros que garanticen la seguridad jurídica, la confianza legítima y existencia del Estado social de derecho. En materia impositiva, el límite impuesto a las entidades territoriales y a la delegación del poder tributario originario, que reside exclusivamente en cabeza del Congreso de la República, encuentra su límite incuestionable en el principio de reserva de ley.

Por lo anterior, y en relación con el caso de análisis, no es dable que los órganos legislativos territoriales o, peor aún, el Poder Ejecutivo, usurpe las funciones exclusivas del Congreso de la República. En el caso de estar creado el impuesto por una ley de autorización, como es el caso del impuesto de industria y comercio, es en segunda instancia una función exclusiva del órgano legislativo territorial establecer cada uno los elementos esenciales del tributo, que previamente no hayan sido regulados en la ley de autorizaciones.

Competencia impositiva del Poder Ejecutivo en periodos de facultades extraordinarias

El poder tributario sólo puede ser ejercido por la rama ejecutiva en los términos que establecen la constitución y la ley, como son los estados de excepción, el establecimiento de aranceles y políticas de comercio internacional y en el establecimiento de tasas y contribuciones, que son especies del género de los tributos que difieren de los impuestos por su características de retribución e imposición.

Los periodos de facultades extraordinarias están regulados por los artículos de la Constitución Política 150 numeral 10 en el nivel central, y los artículos 300 numeral 9 y 313 numeral 3 del mismo ordenamiento jurídico a nivel territorial. Dentro de las exclusiones establecidas en la delegación de poder legislativo a la rama ejecutiva, encontramos el último inciso del numeral 10 del artículo 150, que establece que en ningún caso, en los periodos de facultades extraordinarias *pro tempore*, el Poder Ejecutivo podrá decretar impuestos.

Si bien es cierto que los artículos que autorizan la delegación de funciones legislativas en el nivel territorial (artículo 300-9 y 313-3 de C.P.), no establecen dicho límite en relación con el poder impositivo, cabe resaltar que, teniendo en cuenta los rangos de jerarquía de poder y los

límites que de por sí ya tienen los órganos legislativos territoriales, no es coherente que en el nivel territorial se permita usurpar la función impositiva del legislador, la cual está prohibida en el nivel central. Dicho planteamiento ha sido ratificado en numerosas sentencias de las Altas Cortes, las cuales fueron analizadas y transcritas en el desarrollo del capítulo segundo.

En estos términos, la delegación de poder tributario que realizó el Concejo del municipio de Armenia al Poder Ejecutivo, mediante el artículo 51 del Acuerdo 017 de 2012, para que en su lugar determinara las actividades gravadas y las tarifas del impuesto de industria y comercio, es una autorización que excede los límites que le impone la ley y la Constitución al órgano legislativo como delegante, y al órgano ejecutivo como delegatario, donde el único que ostenta la calidad de poder crear o autorizar impuestos es el legislador y en el caso de los entes territoriales sometido a una ley de autorizaciones.

Por ello se concluye que, bajo la óptica legal y jurisprudencial, el impuesto de industria y comercio de la ciudad de Armenia tiene un vicio de legalidad que tiene encuentra su fundamento jurídico fundamental en el principio constitucional de reserva de ley, que actúa como un claro límite a cualquier práctica del poder impositivo ejecutada por las ramas del poder público.

Medidas de control constitucional aplicables a los actos emitidos en periodos de facultades extraordinarias

Cualquier acto administrativo, cualquier acto legislativo y en general cualquier producción como una ley, acuerdo, ordenanza, resolución, decretos, entre otros, que sea emitida como órgano del Estado puede ser controvertida en la rama judicial, dentro de la jurisdicción contencioso administrativa, de acuerdo con la competencia de los jueces o cuerpos colegiados que la integran.

Desafortunadamente los contribuyentes y ciudadanos, a pesar de ser los titulares de la soberanía, se encuentran en cierto modo en una situación de subordinación frente a las decisiones de sus representantes, que en gran parte de los casos son tomadas con inobservancia de la Constitución y la ley. Frente a esta situación, la única salida que les ofrece el Estado en defensa de sus derechos, en el caso de la creación de un impuesto con vicios de ilegalidad, es acudir al juez competente de la jurisdicción contencioso administrativa y solicitar la nulidad del acto administrativo, la ley o norma jurídica que lo regula.

Generalmente, y debido a la congestión por la que atraviesa el sistema judicial colombiano, un proceso en la jurisdicción administrativa puede tardar años en prosperar, y su demandante tal vez necesite acudir a más de una instancia para que prospere y se haga justicia. Por lo tanto, mientras por decisión judicial un impuesto no sea declarado ilegal, a pesar de violar el principio de reserva de ley o tener algún otro vicio de forma o fondo, gozará de la aparente legalidad y deberá ser pagado por los contribuyentes que ejecuten el hecho generador, durante el tiempo que esté vigente.

Por lo anterior, legalmente el Estado da la posibilidad en algunos casos de solicitar no sólo la nulidad del acto, sino de manera conexa solicitar el restablecimiento de los derechos del contribuyente y la reparación de los perjuicios causados por parte del Estado, por la omisión o extralimitación de funciones de sus representantes.

Acción de nulidad como restablecimiento de los derechos del contribuyente.

Con la violación del principio de reserva de ley por parte de los órganos ejecutivo y legislativo, al momento de delegar la imposición de tarifas del impuesto de industria y comercio, se violaron de manera concomitante derechos constitucionales del contribuyente, amparados por

los principios de representación y de seguridad jurídica, apogemas fundamentales del Estado social y democrático de derecho.

Por lo anterior, en busca de la tutela de sus derechos, el recurso a interponer para la obtención de justicia, legalidad, equidad y razonabilidad, es una acción de grupo en busca de la reparación de los perjuicios causados, previa presentación de una demanda de nulidad, que, bajo la óptica de los precedentes jurisprudenciales, prosperaría a favor de los contribuyentes, y dejaría al municipio en una posición vulnerable a que un juez, por omisión de requisitos formales y sustanciales por parte del legislador, tome la decisión de aplicar el artículo 90 de la Constitución que obliga al Estado a responder patrimonialmente por daños antijurídicos causados por la acción u omisión de sus autoridades públicas.

Esta tesis apoya el resultado de la investigación en la sentencia del Consejo de Estado, radicada bajo el número 66001-23-31-000-2004-00832-01, del 16 de agosto de 2007, donde el municipio de Pereira fue declarado patrimonialmente responsable por un cobro indebido del impuesto de teléfono, decretado mediante el acuerdo municipal 051 de 2001 del Consejo municipal de dicha ciudad, el cual no contenía la totalidad de los elementos esenciales del tributo. Al ser declarado nulo el impuesto, por la sección cuarta del Consejo de Estado, dejó sin piso jurídico los pagos realizados por los contribuyentes por dicho concepto y convirtió el cobro del impuesto en una falla del servicio administrativo, de la cual se derivó un daño antijurídico que daba lugar a indemnización.

En estos términos, y teniendo en cuenta la alta probabilidad de que esta sentencia sirva de base jurídica en la presentación de la demanda de grupo en la ciudad de Armenia, se hablaría de un daño patrimonial incalculable para el municipio el tener que reintegrar a los contribuyentes que pagaron el impuesto de industria y comercio, bajo la vigencia del acuerdo 017 de 2012, con

la respectiva indexación al valor presente y el cálculo de los rendimientos a la tasa de interés legal, establecida en el artículo 1617 del Código Civil, que corresponde al 6 % efectivo anual. Aunado a lo anterior, al considerarse nulo el impuesto de industria y comercio, los valores recaudados por la Administración por impuesto de avisos y tableros deben ser de la misma forma reintegrados al contribuyente, ya que dicho impuesto es complementario del impuesto de industria y comercio, y para sustentar dicha tesis se alude a un principio general del derecho que establece que *lo accesorio sigue la suerte de lo principal*.

Si tenemos en cuenta que, durante la vigencia del acuerdo 017 de 2012, el municipio de Armenia ha recaudado aproximadamente ochenta mil millones de pesos, cifra tomada de las ejecuciones presupuestales⁵, la administración municipal está ante un inminente riesgo de enfrentar una demanda que superaría el 25% de la apropiación de los ingresos totales del año 2017, situación que por tratarse de una suma que debe ser indexada a valor presente y reconocida con intereses legales mínimo del 6%, se considera una detrimento patrimonial a las arcas del Estado, cuya única alternativa de recuperación la regula la acción de repetición establecida en el artículo 78 del Código Contencioso Administrativo, previo pago de la totalidad de la condena pecuniaria a los contribuyentes por tratarse de una obligación de carácter solidario y suma que puede ser irrecuperable, si se tiene en cuenta que el municipio cuenta solamente con 19 concejales y un alcalde, que son las personas que omitieron y se extralimitaron en sus funciones respectivamente.

⁵ Ejecuciones presupuestales de los recaudos que ha tenido la Alcaldía de Armenia por Impuesto de industria y comercio, desde el año 2012, fecha en que se aprobó el Acuerdo 017 de 2012. (ver apéndices)

CAPÍTULO V

Conclusiones y recomendaciones

En la investigación realizada se evidenció una grave omisión por parte del Concejo Municipal y la Administración del municipio de Armenia, resultado que ha sido sustentado legal y jurisprudencialmente con las suficientes bases sólidas para que cualquier contribuyente, en busca del restablecimiento de sus derechos, haga uso del derecho de acción ante la jurisdicción judicial, poniendo al municipio en graves aprietos económicos y patrimoniales, pues en los términos constitucionales el artículo 90 de la Carta Magna consagra que todo daño antijurídico causado por la extralimitación o la omisión de las funciones de un servidor público, serán responsabilidad patrimonial del Estado.

Teniendo en cuenta la calidad garantista del Estado y que dicho error trae consecuencias que deben ser reparadas, la recomendación de la investigación se dirige a la Administración para que efectúe las acciones administrativas necesarias y corrija los vicios de legalidad del impuesto de industria y comercio, de esta manera evitando que los futuros recursos recaudados sean cobijados por una futura demanda de nulidad que acreciente el rubro de la reparación por daños antijurídicos ocasionados al contribuyente, ante una eventual acción de grupo, que conllevaría como se evidenció en el desarrollo de la investigación y según las posiciones de la sección tercera y cuarta del Consejo de Estado, al reintegro de los dinero recaudados de manera indexada y de configurarse un daño superior, a la indemnización de perjuicios que conlleve una reparación integral de los contribuyentes.

No obstante esta investigación es una fuente no formal de apoyo a todos aquellos contribuyentes del impuesto de industria y comercio, para que busquen ante la jurisdicción

competente, la garantía y tutela de sus derechos legales y constitucionales, pues si bien es cierto que el impuesto en sus elementos sustantivos es legal y esta decretado para financiar y contribuir con los gastos del Estado, y que por lo anterior todos los individuos que ejecuten el hecho generador tienen el deber legal y moral de pagarlo, es preciso establecer que los vicios de forma con los que fue decretado, tienen la suficiente capacidad de romper el vínculo obligacional, pues es el Estado el primer llamado a cumplir con la ley, dentro de las cuales se enmarcan las normas constitucionales y procedimentales administrativas con relación a la ejecución de la función pública, la cual tiene como objetivo principal servir a la comunidad en los términos de eficiencia, eficacia y transparencia.

Aunado a lo anterior el ejercicio de las funciones de los servidores públicos se presumen bajo el postulado de la buena fe, lo que conlleva a que los administrados tengan una confianza legítima en quien los gobierna y por lo anterior, cualquier omisión o extralimitación de la función pública, no solo vulneraría dicha confianza, si no que sería un incumplimiento de las labores encomendadas por los individuos a los representantes, en el momento en que por el principio de representación, delegan la soberanía que ostentan y eligen sus administradores por medio de elección popular.

Es por lo establecido en los párrafos anteriores que el contribuyente que quiera recuperar los dineros pagados, podrá ejercer el derecho de recuperarlos, ya que no es bien visto que bajo preceptos legales establecidos por actos administrativos con vicios de legalidad, se sacrifique a los empresarios o industriales del municipio, no obstante, estos derechos se configuran en derechos patrimoniales y por lo tanto son renunciables y prescriptibles, así que el contribuyente que bajo los esquemas morales, crea que debe someterse a contribuir al impuesto de industria y comercio, podrá abstenerse de hacer parte del grupo para la demanda, pues como se citó

anteriormente el impuesto cumple con todos los requisitos sustantivos, pero su falla es en la formación del acto administrativo por el quebrantamiento de los requisitos extrínsecos impuestos por el orden jurídico para su emisión.

Aunado a lo anterior se recomienda a los electores realizar un examen de conciencia que los lleve a determinar qué tan responsables son de las malas decisiones de la Administración al no ejercer de una manera debida su derecho universal del voto, pues si bien es cierto que la política en Colombia está plagada de corrupción, son los electores los que tienen la soberanía de decidir quién los representa y quién toma las decisiones que a futuro afectarán sus derechos patrimoniales.

Referencias

- Aroca Lara, C. F. (2005). *Principio de reserva de ley en materia tributaria* (Tesis de Maestría).
Facultad de Derecho, Universidad Externado de Colombia, Bogotá.
- Artunduaga, J. J., Bernal, C. A. y Schomberger J. (2005). La titularidad del Poder Tributario en
Colombia (Tesis de pregrado). Facultad de Derecho, Universidad Javeriana, Bogotá.
- Carta Magna Inglaterra, 5 de junio de 1215, Rey Juan sin Tierra.
- Charry Ureña, J. M. (1993). *Justicia Constitucional. Derecho comparado y colombiano*. Bogotá.
Banco de la República.
- Constitución Política de Colombia, 1991. Bogotá: Legis
- Dietrich, J. (1978). *Ley y administración. Estudio de la evolución del principio de legalidad*.
Madrid, España: Instituto de Estudios Administrativos.
- García de Enterría, E. (1988). *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional* (3ª ed.).
Madrid: Civitas.
- Hernández, P. A. (1991). *El Concejo Municipal*. Medellín: Escuela Superior de Administración
Pública ESAP (campana educativa en convenio con la Unión Europea y la Universidad
de Georgetown).
- Hernández, P. A. (2012). *Descentralización, desconcentración y delegación en Colombia*.
Bogotá: Legis.
- Herrán Ocampo, V. (2001). *El otorgamiento de facultades extraordinarias* (Trabajo de grado).
Facultad de Derecho, Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá.
- Insignares Gómez, R. (2010). *Derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio. El
Poder Tributario: organización y estructura del Estado Colombiano*. Bogotá:
Universidad Externado de Colombia.

- Konrad, A, S. (2016). *Trámite Legislativo especial. Capítulo VI. Ley de Facultades extraordinarias*. Bogotá: Centro de Estudios Derecho Justo.
- Marín Erizalde, M. (2012). *Régimen impositivo de las entidades territoriales en Colombia. Financiación y poder fiscal en las entidades descentralizadas*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Mejía Giraldo, C. E. y Mejía Giraldo, L. F. (2014). *El poder y la potestad tributaria de los municipios en Colombia a la luz de la constitución de 1991. Estudio de caso del municipio de Manizales*. (Trabajo de grado). Facultad de Derecho. U. de Manizales.
- Piza Rodríguez, J. R. (2010). *Curso de Derecho Tributario, Procedimiento y Régimen Sancionatorio*. Bogotá: Editorial Universidad Externado de Colombia.
- Plazas Vega, M. (2000). *Derecho de la Hacienda Pública y derecho tributario, las ideas políticas de la Hacienda Pública*. Bogotá: Temis.
- Romero Flor, L. M. (2013). *La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario*. DIXI. At. 51.
- Romero Molina, C. A. (2011). *Apuntes sobre tributos territoriales*. Medellín: Escuela de Administración y Contaduría Pública, Universidad Eafit.
- Sainz de Bujanda, F. (1977). *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid: Universidad Complutense.
- Urquiza Maggia, D. F. (2009). *La delegación del Poder Tributario en el Poder Ejecutivo, su regulación en el Perú y en otros países andinos*. (Tesis de Maestría). Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito.

Jurisprudencia

Corte Constitucional. Sentencia C-004 de 1993

Corte Constitucional. Sentencia C-040 de 1993

Corte Constitucional. Sentencia C-102 de 1994

Corte Constitucional. Sentencia C-498 de 1995

Corte Constitucional. Sentencia C-538 de 1995

Corte Constitucional. Sentencia C-562 de 1996

Corte Constitucional. Sentencia C-050 de 1997

Corte Constitucional. Sentencia C-678 de 1998

Corte Constitucional. Sentencia C-702 de 1999

Corte Constitucional. Sentencia C-1316 de 2000

Corte Constitucional. Sentencia C-503 de 2001

Corte Constitucional. Sentencia C-227 de 2002

Corte Constitucional. Sentencia C-538 de 2002

Corte Constitucional. Sentencia C-1028 de 2002

Corte Constitucional. Sentencia C-121 de 2006

Corte Constitucional. Sentencia de Unificación C-035 de 2009

Corte Constitucional. Sentencia C-134 de 2009

Corte Constitucional. Sentencia C-714 de 2009

Corte Constitucional. Sentencia C-704-2010

Corte Constitucional. Sentencia C-594 de 2010

Corte Constitucional. Sentencia C-711 de 2011

Corte Constitucional. Sentencia C-366 de 2012
Corte Constitucional. Sentencia C-155 de 2016
Consejo de Estado. Sentencia 00832 de 2001
Consejo de Estado. Sentencia 11997 de 2001
Consejo de Estado. Sentencia 14562 de 2005
Consejo de Estado. Sentencia 32499 de 2006
Consejo de Estado. Sentencia 18141 de 2010
Consejo de Estado. Sentencia 17764 de 2011
Consejo de Estado. Sentencia 01518 de 2012
Consejo de Estado. Sentencia 03952 de 2012
Consejo de Estado. Sentencia 18238 de 2012
Consejo de Estado. Sentencia 18562 de 2012
Consejo de Estado. Sentencia 18984 de 2013
Consejo de Estado. Sentencia 19192 de 2013
Consejo de Estado. Sentencia 19173 de 2015.