

MARIO ANDRÉS HERNÁNDEZ CRUZ

**PODER TRIBUTARIO: APLICACIÓN DE LA PROHIBICIÓN DE DECRETAR  
IMPUESTOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COLOMBIANO POR PARTE DEL  
EJECUTIVO.**

Bogotá D.C, Colombia  
2019

A mis padres Mario, Nelsy y mi hermano Daniel  
por acompañarme en este camino

**UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA  
FACULTAD DE DERECHO  
TESIS DE PREGADO**

**Rector:**

Dr. Juan Carlos Henao

**Secretaria General:**

Dra. Martha Hinestroza Rey

**Directora del Departamento de Derecho Fiscal:**

Dr. Olga Lucía González Parra

**Director de tesis:**

Dr. Eduardo Cubides

**Jurado:**

Dra. Stefany Murcia

**Jurado:**

Dra. Victoria Hoyos

## **TABLA DE CONTENIDO**

### **INTRODUCCIÓN**

#### **I. CAPITULO I. ASPECTOS HISTORICOS Y NORMATIVOS DEL PODER JURIDICO TRIBUTARIO DEL EJECUTIVO**

1. Consideraciones generales del poder tributario
  - 1.1 El ejecutivo y la evolución del poder tributario en el ordenamiento jurídico colombiano
2. Régimen normativo actual del poder tributario del poder ejecutivo en el ordenamiento jurídico colombiano
  - 2.1 Actos emanados por el ejecutivo con fuerza de ley.

#### **II. CAPITULO II. ESTUDIO DEL PODER TRIBUTARIO DEL EJECUTIVO DESDE LA OPTICA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL. ESPECIAL REFERENCIA A LOS DECRETOS LEY.**

1. Consideraciones generales sobre la expedición de normas por el ejecutivo.
2. Facultades extraordinarias consagradas en el artículo 150 de la Carta Política.
3. Estudio de constitucionalidad de los decretos-ley.
4. Vicios de procedimiento en la formación de los Decretos-Ley.
  - 4.1 Límite temporal en la expedición de decretos ley.
  - 4.2 limite material en la expedición de decretos ley.
5. Alcance de la acepción ‘prohibición de decretar impuestos’
  - 5.1 Implicaciones del vocablo ‘‘Decretar’’ consagrado en el artículo 150 de la constitución política
  - 5.2 Implicaciones del vocablo ‘‘impuesto’’ consagrado artículo 150 de la constitución política
    - 5.2.1 Tasa.
    - 5.2.2 Contribuciones.
6. Facultades presidenciales para la paz en virtud del acto legislativo 01 de 2016.
7. Estudio de las atribuciones otorgadas por medio de ley ordinaria.
8. Exceso en el desarrollo de las facultades reglamentarias

### **CONCLUSIONES**

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo el estudio de los decretos emanados por el ejecutivo con fuerza de ley, la razón de este estudio se fundamenta en brindarle una autonomía científica a los decretos ley, de igual manera, identificar de forma integral el estado de la materia sobre dicha figura y sus implicaciones tributarias en el ordenamiento jurídico colombiano.

Es de conocimiento generalizado que la principal fuente de ingresos para el cumplimiento de los fines del Estado, son los tributos, esta figura ha evolucionado conforme a los modelos y necesidades estatales, por esa razón, en el presente texto se realizará una breve referencia a algunos de los antecedentes históricos que permiten identificar algunas reivindicaciones sociales, políticas y jurídicas que se derivan en principios que gobiernan el tráfico jurídico.

Si bien es cierto que la creación de los tributos como reivindicación histórica está sometido al poder de los órganos de representación popular, se estudiará la evolución del poder tributario del ejecutivo al interior del ordenamiento jurídico.

Del estudio de ese poder tributario del ejecutivo, se identificará la razón del constituyente de 1991 para consagrar en el artículo 150 de la Constitución, el uso de facultades extraordinarias para expedir decretos ley, no obstante establecer expresamente una prohibición para decretar impuestos, de modo que, corresponde hacer un análisis integral de dicha prohibición junto con las sentencias de la Corte Constitucional donde se ha tenido la oportunidad de estudiar el marco de dicha prohibición.

Cabe resaltar, que el presente trabajo no pretende identificar del todo una línea jurisprudencial sobre si existe la posibilidad de decretar impuestos por medio de decretos ley, dicha prohibición está expresamente consagrada en el artículo 150 de la Constitución.

Sin embargo, lo que si se pretende, es identificar lo que ha entendido la Corte por el vocablo “decretar”, y el vocablo “impuestos”, ya que permitirá entender, que otras figuras y actos

pueden ser identificados dentro de la prohibición consignada en el artículo 150 de la Carta, en principio vale la pena plantear los siguientes interrogantes ¿se podría otorgar facultades para eliminar un tributo? ¿las tasas y las contribuciones se enmarcan dentro de la prohibición? Sobre este punto es pertinente mencionar que la doctrina se ha planteado los mismos interrogantes, de manera que, se intentará resolverlos en sus justas proporciones.

De igual manera, producto del acuerdo de paz entre el gobierno del presidente Santos y las FARC. se considera pertinente estudiar el Acto legislativo 01 de 2016 que buscó implementar dicho acuerdo. En este Acto Legislativo se otorgaron facultades al ejecutivo para expedir decretos con fuerza de ley, por lo que corresponde revisar, si estas facultades tienen algunas implicaciones tributarias.

Por último, se hará una breve referencia a aquellas circunstancias en las cuales el ejecutivo no solicita facultades para expedir decretos ley, no obstante, el legislador le otorga facultades para legislar sobre temas de carácter tributario. De igual manera, se estudiará el ejercicio de facultades reglamentarias atribuido por la constitución al ejecutivo, en el que se atribuye facultades para normar aspectos propios de los órganos de representación popular.

Dicho lo anterior, se entiende que el presente texto abordará de manera integral aquellas situaciones en las que el ejecutivo goza de una potestad de legislar de manera limitada, incluso en el desarrollo de sus potestades de reglamentación. En consecuencia, corresponde revisar hasta donde llega ese límite a través de esos decretos reglamentarios.

# CAPITULO I

## ASPECTOS HISTORICOS Y NORMATIVOS DEL PODER JURIDICO TRIBUTARIO DEL EJECUTIVO

### **1. Consideraciones generales del poder tributario.**

Es preciso afirmar en palabras de (Plazas, 2017) “que buena parte de la historia de la humanidad ha girado alrededor del deber de los asociados de contribuir a la financiación de los gastos e inversiones que realice el Estado”, por lo que, es imprescindible en el presente trabajo de investigación hacer una breve referencia a los antecedentes históricos que han ayudado a cimentar el actual sistema jurídico tributario en el mundo occidental.

Particularmente, referenciar las distintas estructuras sociales sobre las cuales se ha configurado el ser humano a lo largo de los tiempos. Los modelos o estructuras feudales, liberales, democráticas y de derecho han determinado las relaciones sociales de los seres humanos, la figura de un monarca o un gobierno representativo determina la toma de decisiones y marca la línea de desarrollo de una sociedad, así lo menciona (Snape, 2017a) en los siguientes términos:

“Se ha sostenido que históricamente algunas ideas particularmente van en gran medida configurándose con el propósito de determinar la imposición de tributos bajo diferentes ordenes sociales y políticos”. Segundo, esa naturaleza y ámbito de ese propósito es una función de las relaciones sociales y políticas creadas por esos ordenes”<sup>1</sup>

De conformidad con lo anterior, en el desarrollo de esas relaciones sociales y políticas, corresponde hacer mención como punto de partida al modelo de Estado Feudal, sobre este modelo de estado refiere (Snape, 2017b) que el propósito de la imposición en la época feudal era moldeada por la búsqueda del beneplácito de dios y la realización de obras que llevaran al sujeto a la salvación personal.

---

<sup>1</sup> John Snape thee ‘Sinews of the State’ Historical Justifications for Taxes and Tax Law: “it is maintained that historically specific ideals go a long way to shaping the purposes of levies imposed under different social and political orders. Secondly, that the nature and scope of viable purposes is a function of the social and political relations created by those orders”.

De igual manera, frente a este poder ilimitado había la “necesidad de acabar con las distinciones o prerrogativas especiales que en un determinado momento de la historia hicieron que algunos miembros de la sociedad se vieran excluidos de la obligación de pagar”. (Insignares, 2015, pág. 145)

De manera que, se evidencia para la época la existencia de un poder divino ilimitado otorgado a un rey para tomar decisiones en ciertas ocasiones tiránicas y arbitrarias, especialmente, en el recaudo de los tributos como fuente de financiación de los gastos personales de ese monarca en nombre de la figura de Dios.

Sin embargo, ese modelo de Estado no perduraría, la extralimitación de esas prerrogativas “divinas” otorgado al rey generó una búsqueda de reivindicación de derechos y garantías por parte de los ciudadanos que sí estaban obligados con diferentes cargas, entre las cuales se encontraba aquella de pagar tributos, por lo que, esta época de la historia debe ser identificada como aquel momento en el cual se da origen a los principios que gobiernan el actual sistema jurídico fiscal.

La búsqueda de esa reivindicación culminó con la reconfiguración de la estructura de esos nacientes Estados a través de contratos sociales celebrados entre ese rey y los ciudadanos, contratos sociales que actualmente vienen a ser denominados constituciones políticas.

Respecto al concepto de Constitución Política es preciso definirla “como un conjunto de reglas o instituciones sociales, en donde los individuos operan e interactúan con otro (Geoffrey Brennan, 1999)<sup>2</sup>. Para efectos tributarios a pesar de existir algunos sucesos históricos que contribuyeron a la implementación de los principios constitucionales tributarios, el análisis debe iniciar a partir de la Carta Magna firmada el 15 de junio de 1215.

Para Naranjo (2006) este hito histórico “suele designarse como modelo y origen de las modernas constituciones liberales” así mismo, dice el autor que dentro de esta carta “Se

---

<sup>2</sup> A “constitution” is conceived as the set of rules, or social institutions, within which individuals operate and interact with one another.

fijaron límites a la supremacía feudal y judicial del rey, al **derecho de impuestos**, entre otras estipulaciones''.

En materia tributaria el doctrinante Uckmar (2005) confirma que ''el parlamentario nace asociado a las instituciones financieras, frente a la necesidad de obtener ingresos y realizar el gasto'', en consecuencia, en dichas afirmaciones se da históricamente el punto de partida que da lugar a los distintos principios de carácter tributario que hoy en día rigen los sistemas jurídico contemporáneos.

Esa reivindicación de carácter socio-política llevada a cabo por esos nacientes parlamentos, otorgaría a los ciudadanos de la época la posibilidad de cada año someter a autorización las erogaciones de carácter público, las cuales tenían como finalidad sufragar las necesidades ''estatales'', esa autorización se materializaría posteriormente a través de la máxima de ''*No Taxation without representation*'', principio que viene a tener hoy en día tanto fuerza política como jurídica en su aplicación por los distintos Estados Sociales, Democráticos y de Derecho.

Dicho lo anterior, con el fin parcial de ese poder de crear tributos en cabeza del monarca, se reconfiguro la razón del recaudo de los tributos, al dejar de ser una fuente de financiación personal del monarca y ser otorgado ese poder a los órganos de representación popular que tienen como finalidad de recaudo, el de suplir las necesidades de la sociedad.

Esa máxima de ''*No Taxation without representation*'' o de ''*nullum tributum sine legem*'' fue consagrado en las constituciones contemporáneas, particularizando esa máxima en principios como el de legalidad y el de reserva de ley. La Corte Constitucional en Sentencia C-400 de 2013 plantea esa diferencia en los siguientes términos:

Los principios de legalidad y reserva de ley guardan identidad de propósitos, su **contenido y alcance no es asimilable**. En efecto, la jurisprudencia distingue entre el principio de legalidad, conforme al cual el Congreso, y de manera más amplia, los órganos de representación democrática, detentan la cláusula general de competencia legislativa, que les permite expedir normas jurídicas de naturaleza vinculante, y el **principio de reserva de ley**,

que es una institución jurídica conforme a la cual, por disposición de la propia Constitución, corresponde exclusivamente al legislador el desarrollo de determinadas materias. (Negrilla por fuera de texto).

En la providencia anteriormente referida se especificaba que el principio de reserva de ley contiene unos aspectos que son importantes resaltar:

“si se trata de una materia que tiene reserva legal, entonces corresponde exclusivamente al Legislador desarrollarla, pues la reserva de ley ‘es una institución jurídica, de raigambre constitucional, que protege el principio democrático, al obligar al legislador a regular aquellas materias que el constituyente decidió que fueran desarrolladas en una ley’” (Negrilla por fuera de texto).

Hoy en día, la creación de tributos se sustenta en el principio de reserva de ley que ‘garantiza el respeto al denominado principio de autoimposición, de forma que los ciudadanos no pagan más tributos que aquellos a los que sus legítimos representantes han otorgado su aquiescencia’” (Queralt, 2001). En este sentido, se entiende que predomina un principio democrático en los ordenamientos jurídicos contemporáneos.

Asimismo, respecto al principio de reserva de ley que expone la máxima del poder tributario, es pertinente realizar una diferenciación entre lo que se entiende por poder y potestad tributaria, sobre lo cual Insignares (2015c) ha dicho:

“que **el poder tributario** se distingue de la denominada **potestad tributaria** o potestad administrativa de imposición, distinción que ha sido expuesta con cierta unanimidad en la doctrina, la cual ha entendido esta última como el poder-deber del ente público de efectuar determinados actos dirigidos a la aplicación de las normas tributarias o, en términos más concretos, a la realización de la pretensión del ente público respecto de la materialización del hecho imponible previsto en la Ley”.

Esta diferencia es importante considerando que el ejecutivo desarrolla principalmente la potestad tributaria al interior del ordenamiento jurídico, acudiendo a distintas herramientas

de recaudo y fiscalización para hacer efectivo el cumplimiento del pago por parte de los ciudadanos, de esa erogación de carácter público creadas por el órgano de representación popular.

Cabe resaltar, que el ejecutivo puede desarrollar compilados normativos, por ejemplo, decretos reglamentarios que tengan únicamente el propósito de recaudar o fiscalizar esos montos, siempre y cuando no vaya en contravía del principio de reserva de ley, por ejemplo, creando un nuevo tributo.

Esbozado brevemente el proceso histórico donde se evidencia la reivindicación de principios democráticos que marcan el derrotero del ámbito jurídico tributario, donde hoy en día juega un papel clave ese poder tributario de los órganos de representación popular, y la potestad tributaria otorgada al ejecutivo para hacer efectivo ese poder.

Es pertinente referir que el presente trabajo de investigación pretender analizar el poder de normar del ejecutivo aun hoy en día vigente, de igual manera, diferenciar entre la facultad de normar por medio de decretos legislativos y decretos ley, especialmente los segundos que después de un largo proceso histórico jurídico no pueden ser utilizados por el ejecutivo para crear tributos.

De conformidad con lo anterior, el contexto histórico permitirá identificar la autonomía de cada una de las figuras para legislar otorgadas al ejecutivo, en este sentido, se procede a hacer referencia a la evolución, especialmente a la que permite la expedición de decretos-ley al interior del Ordenamiento Jurídico Colombiano.

### **1.1 El ejecutivo y la evolución del poder tributario en el ordenamiento jurídico colombiano.**

El Estado Colombiano no ha sido ajeno al referido proceso histórico jurídico de reivindicación de principios en el recaudo. En efecto, el Estado Colombiano goza de una estructura jurídico-política conformada por las tres ramas del poder público que permite el

desarrollo del sistema normativo tributario conforme a lineamientos constitucionales comúnmente utilizados.

Sin embargo, cabe mencionar sobre el régimen político colombiano que desde su independencia se ha caracterizado por ser de tendencia presidencialista en el desarrollo de sus fines constitucionales, respecto a esta condición, Medellín (2006) citado por (Batlle, 2015a, pág. 14) ha dicho que ‘‘El jefe de Estado colombiano ha sido catalogado como un ‘‘dictador constitucional’’, que siempre se ha destacado por su fuerte influencia sobre el proceso de hacer las leyes’’.

De conformidad con lo anterior, (Batlle, 2015) refiere que esa condición de ‘‘dictador Constitucional’’ se origina en un sin número de problemáticas en el desarrollo de funciones del órgano legislativo que plantea de la siguiente manera:

‘‘Se destaca la debilidad que a lo largo de los años ha caracterizado la labor del Congreso colombiano. Esta debilidad se ha asociado, a menudo, con la ausencia de capacidad técnica para legislar. destaca la poca capacidad técnica del Legislativo en el ejercicio normativo, evidenciada en que las leyes suelen ser ambiguas y dejan el camino abierto para que el Ejecutivo legisle a través de decretos’’

Esa tendencia hacia el presidencialismo al interior del ordenamiento jurídico colombiano en gran medida ha tocado el ámbito tributario vulnerando los principios constitucionales que guían esta rama del derecho.

Esa práctica reiterada del proceso de creación normativa por parte del ejecutivo se remonta a la independencia del Estado Colombiano como nación, por lo que, es pertinente analizar el contexto histórico-jurídico de la creación normativa por parte del ejecutivo al interior del Estado Colombiano, particularmente las relacionadas con los tributos, ya que, esta repetida creación de normas, se fundamentan en parte en razones jurídico históricas que son vitales para el presente trabajo de investigación.

Referente a la facultad de legislar al ejecutivo en el Estado Colombiano, es pertinente referir los inicios del proceso independentista, “la Constitución de 1821 fue la primera que en Colombia Creó la institución de las facultades extraordinarias en los artículos 55 (ordinal 25) y 128” (Piedrahita, 1973a) dichas disposiciones estaban dirigidas a darle facultades al Ejecutivo para legislar en el desarrollo de la guerra de independencia y en temas de conmoción interior a mano armada.

Respecto a la época anterior a la constitución de 1886 es pertinente mencionar algunas conclusiones planteadas por (Piedrahita, 1973b) respecto a esas facultades extraordinarias de la siguiente manera:

- a) Que en época anterior a 1886, el Derecho Constitucional Colombiano previó la institución de las facultades extraordinarias, exclusivamente para situaciones de anormalidad del orden público”
- b) Que en las Constituciones colombianas de 1821 y 1832 era el Congreso el que concedía las facultades extraordinarias al Gobierno. En receso de aquel, las concedía el Consejo de Estado.
- c) Que las Constituciones colombianas de 1821 y 1832 contenían los elementos condicionales de temporalidad (1821: circunscribiendo el tiempo, que solo será el muy necesario”; 1832: “se limitarán únicamente al tiempo y objetos indispensablemente necesarios”) y el de determinación restrictiva de su alcance (1821: detallándolas en cuanto sea posible; 1832: “con las restricciones que estime convenientes”);
- d) Que en ninguno de los ordenamientos constitucionales referidos -colombiano y latinoamericanos – existían facultades extraordinarias para ejercicio en tiempo de paz. La institución era uniforme e inequívoca.

Del análisis planteado por el profesor Piedrahita se identifica la vigencia hoy en día de estos postulados con un mayor contenido sustancial, tales como el elemento de la temporalidad y la determinación del alcance de esas facultades, aspectos que corresponderá analizar en el segundo capítulo del presente trabajo de investigación.

Así mismo, Piedrahita menciona que para la época no había facultades en tiempo de paz y que esas facultades existían exclusivamente para situaciones de anormalidad del orden público, punto de vital importancia en el presente trabajo de investigación, ya que esa posterior facultad creada para ‘‘tiempos de paz’’ sería el detonante para la creación indiscriminada de normas tributarias a lo largo del siglo XX.

Del mismo modo, cabe plantearse una idea de lo que se debe entender por el concepto de ‘‘paz’’ que desde esta época viene siendo referida por las Constituciones y los interpretes del derecho para permitir la habilitación de legislar al ejecutivo.

Pasarían más de 60 años<sup>3</sup> para volver a consagrarse facultades legislativas en cabeza del ejecutivo, esta institución se estableció de nuevo en el numeral 12 del artículo 76 de la constitución de 1886, al otorgar la posibilidad al congreso de ‘‘Revestir, pro tempore, al Presidente de la República de precisas facultades extraordinarias, cuando la necesidad lo exija o las conveniencias públicas lo aconsejen’’ y por otro lado, se consagro ‘‘las facultades para tiempo de guerra exterior o conmoción política interior.

En este sentido, se identifica la bifurcación de las facultades para legislar al ejecutivo en palabras de (Piedrahita, 1973d):

‘‘Ni siquiera fue indirectamente insinuado, que, entre las instituciones de la nueva Constitución Política, existieran o pudieran existir dos distintas especies de facultades extraordinarias: una para tiempo de paz (artículo 76, ordinal 12) y otra para tiempo de guerra exterior o de conmoción política interior’’

Puede afirmarse que se dio un punto de división en la procedencia de la delegación legislativa en tiempo de paz, y no paz al gobierno nacional. Tema sobre el cual corresponde hacer especial énfasis, debido a que, se suelen confundir las facultades extraordinarias para los

---

<sup>3</sup> Restrepo, Piedrahita. Facultades extraordinarias. Universidad Externado de Colombia. las sucesivas Constituciones de 1843, 1853, 1858 y 1863 no contuvieron disposición alguna expresa sobre facultades extraordinarias’’.

denominados Estados de Excepción, y los contenidos para situaciones particulares de necesidad en tiempos de paz.

Así mismo, debe referirse que la carta de 1886 traía consigo el principio de reserva de ley en materia tributaria en el artículo 76 que consagraba la atribución al congreso de “Establecer las rentas nacionales y fijar los gastos de la administración”. Respecto a dicha reserva de ley, se dio un fallo histórico que permitiría la creación desmesurada de normas tributarias a lo largo del Siglo XX, ya que en un principio solo se permitía facultades legislativas en situación de anormalidad pública.

En este sentido, (Piedrahita, 1973e) cita un fallo de quien hacía las veces de tribunal constitucional, la Corte Suprema de Justicia se pronunció en Sentencia del 23 de junio de 1913, luego confirmada por providencia de 1915, respecto al sustento para legislar por medio de la institución de las facultades extraordinarias en tiempos de paz, que en palabras de Restrepo plasmó lo siguiente:

- a) “Reafirmo el argumento de la tradición legislativa en materia de autorizaciones, por vía del entonces numeral 9º del artículo 76.
- b) Legitimó la decisión del congreso en el sentido de habilitar al ordinal 10 (hoy 12) del artículo 76 para conceder facultades extraordinarias al ejecutivo en tiempo de paz.”

Del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia, se evidencia que el primer uso que se dio a ese postulado constitucional tenía como finalidad, la modificación y creación de impuestos de carácter indirecto sobre las cuales había una expresa reserva constitucional.

Es decir, las facultades extraordinarias para legislar en tiempos de paz nacen de la posibilidad de dar la atribución de modificar un impuesto al ejecutivo, hecho que reafirma la inevitable importancia de los ingresos del Estado, ya que como lo decía Tulio Enrique Tascon recordado constitucionalista citado por Piedrahita, en relación con las facultades extraordinarias en tiempos de paz:

La previsión de los constituyentes de 1886 no se limitó a los casos de perturbación del orden interno o externo, sino que contempló también el evento de difíciles circunstancias de orden social, **fiscal** o económico, en que tampoco fuera posible el orden legal establecido, .... Y para estos casos autorizaron al legislador para que revistiera al presidente de la República de precisas facultades extraordinarias”. Restrepo (1975). (Negrilla por fuera del texto).

Frente a esa posibilidad de otorgar facultades extraordinarias en tiempos de paz sustentadas por los órganos jurisdiccionales de la época y la misma doctrina, al referirlo como una cuestión de tradición legislativa (Restrepo, 1975), generaron preocupación por otro sector a inicios del siglo XX, esta preocupación fue recopilada por Carlos E. Restrepo, que en su obra *Orientación Republicana*, manifestó en un escrito con un contenido declarativo, un gran de recelo de las facultades de legislar al ejecutivo en los siguientes términos:

“Los infrascritos ciudadanos colombianos, en ejercicio de derechos reconocidos por la Legislación Universal y sancionados por la nuestra, nos comprometemos solemnemente a emplear todos los medios que estén a nuestro alcance para no pagar ninguna contribución que no haya sido legítimamente impuesta por una corporación de origen colectivo”.

Conforme a la anterior referencia histórico-jurídica, en palabras de (Muñoz y Zornoza, 2015) la constitución de 1886, permitía sin ningún limitante la creación de normas de contenido tributario al ejecutivo, “hoy en día buena parte de las normas reguladoras de los tributos actualmente vigentes en Colombia fueron expedidas originalmente mediante decretos ley porque la constitución vigente, la de 1886, así lo permitía” (Muñoz y Zornoza, 2015, pag. 182).

Por último, producto de diversas problemáticas de orden socio-políticas al interior del Estado Colombiano se gestó a principios de la década de los años noventa el movimiento de la séptima papeleta que culminó con el llamado de una Asamblea Nacional Constituyente. En dicha Asamblea los temas fiscales serían objeto de un valioso análisis.

Según el reglamento, la Asamblea estaba conformada por cinco comisiones dentro de las cuales se asignó a la comisión quinta el estudio de asuntos económicos, sociales, ecológicos,

de hacienda y servicios públicos. De esta comisión se destacaron los constituyentes Horacio serpa y Guillermo Perry encargados del tema de Hacienda Pública, estos constituyentes discutían la importancia establecer una prohibición de facultar al ejecutivo la creación de tributos.

De las preocupaciones planteadas por los constituyentes se identifica, la consagración en la Constitución de 1991 de postulados que buscaban resolver esas problemáticas de la Constitución anterior, por ejemplo, la **prohibición** consagrada en el artículo 150-10 de facultar al ejecutivo para decretar impuestos en uso de facultades extraordinaria, dicho esto, en el siguiente acápite se identificarán los postulados constitucionales hoy vigentes que permitirán identificar las dimensiones de las facultades extraordinarias.

## **2. Régimen normativo actual del poder tributario del ejecutivo en el ordenamiento jurídico colombiano.**

Referenciadas las problemáticas generadas a lo largo del siglo XX, la Constitución de 1991 se encargó parcialmente de solucionar esas vicisitudes propendiendo por un sistema constitucional estricto que no diera paso a la vulneración de principios, especialmente los tributarios, originados en los antecedentes históricos y la nueva condición de Estado Social y Democrático de Derecho.

Dentro de la constitución de 1991 debe referirse que el ámbito económico ha sido objeto de amplio estudio por la asamblea constituyente al preceptuar un amplio contenido normativo constitucional en el título XII de la Carta, dentro de este título se identifica el capítulo correspondiente a la hacienda pública.

Es importante resaltar que los tributos son la principal fuente de ingresos para el financiamiento de los derechos consagrados en la Carta Política, por lo que, se procederá a realizar el análisis del marco constitucional dentro del cual se asigna ese poder de creación de los tributos y sus respectivas excepciones, que son el objeto del presente trabajo de investigación.

Respecto al orden constitucional colombiano tributario, cabe hacer mención de una mejoría en el desarrollo integral de disposiciones normativas tributarias respecto a lo preceptuado en la Constitución de 1886. En el orden constitucional tributario colombiano se identifican los artículos 95-9, 150-10-11, 336 y 338 de la Carta, entre otros. Estas disposiciones constitucionales cumplen el objetivo de determinar un sistema que brinde seguridad jurídica los ciudadanos y a la Autoridad Tributaria. la Corte Constitucional en Sentencia C-543 de 2005 ha dicho que el sistema tributario:

“Cumple un papel fundamental en la existencia misma del Estado, ya que es indudable que su establecimiento se convierte en un presupuesto esencial para obtener los recursos necesarios que permitan su mantenimiento, fortalecimiento y subsistencia. Esta es la razón por la cual la potestad impositiva del Estado tiene como fundamento el deber de toda persona de tributar, que ha sido consagrado en el artículo 95-9 de la Carta Política. A juicio de esta Corporación, se trata de un deber de importancia medular pues le permite al Estado tener acceso a los recursos necesarios para garantizar la efectividad de los derechos y, a su vez, para asegurar la racionalización de la economía, el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, y la redistribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo (C.P. art. 334)”.

De conformidad con lo anterior, al igual de cómo lo consagraba el artículo 76 de la Carta de 1886, el artículo 338 consagra:

ARTICULO 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. (Negrilla fuera de texto).

Del anterior precepto, cabe mencionar en palabras de (Insignares, 2015), que es ‘‘el mandato constitucional mediante el cual se establece que la creación y regulación de los tributos debe realizarse por medio de la ley’’. Del citado precepto constitucional se desprende la máxima de ‘‘*nullum tributum sine legem*’’ sobre el cual, vale la pena referir, la Corte Constitucional

en Sentencia C-219 de 1997 dijo que el “El poder tributario del Legislador es pleno. Por esta razón, puede crear, modificar y eliminar impuestos, así como regular todo lo pertinente a sus elementos básicos”. A pesar de existir ese poder pleno del legislador aún sigue vigente en menor medida el poder para crear normas del ejecutivo.

Dicho lo anterior, es preciso afirmar que el constituyente conservó las excepciones consagradas en la Constitución de 1886 al poder tributario del congreso, esto se dio en razón de las situaciones extraordinarias respecto de las cuales no podía decidir el congreso de la república, en las que se necesitaba una pronta respuesta por parte del Estado respecto a las diversas problemáticas estatales. Dicho lo anterior, debe analizarse de forma integral esa “facultad legislativa” excepcional que en ciertas ocasiones se otorga al ejecutivo para expedir normas.

## **2.1 Actos emanados por el ejecutivo con fuerza de ley.**

Es preciso señalar que el ejecutivo en la Constitución de 1991 cuenta con una facultad atenuada de expedir normas jurídicas, en palabras de Plazas (2017):

Si bien la regla general es que solo el parlamento, como órgano colegiado de representación popular, puede crear tributos, los países suelen atribuir esa facultad a la rama ejecutiva del poder público en casos excepcionales que, de todas maneras, están sometidos a las estrictas limitaciones y condiciones previstas en las Cartas Políticas y en las “leyes estatutarias”.

En el ordenamiento jurídico colombiano se identifican distintas clases de atribuciones al ejecutivo para expedir normas, respecto de las cuales en palabras de (Muñoz y Zornoza, 2015, pág. 177) se debe tener el siguiente entendimiento:

“La constitución ha reconocido de forma expresa la existencia de otros dos tipos de actos normativo que, aunque provienen del poder ejecutivo y no son leyes, tienen valor y fuerza de ley, posibilidad que sin lugar a dudas resulta disonante en el marco de un Estado Democrático de Derecho. Nos referimos a los **decretos legislativos** expedidos por el presidente en ejercicio

de las facultades con que cuenta para afrontar los estados de excepción, y a los **decretos leyes** que constituyen una forma de legislación delegada” (Negrilla por fuera del texto).

Dicho lo anterior, sobre aquellos actos expedidos por el ejecutivo con fuerza de ley, en este punto, es importante diferenciar lo que se debe entender por Decreto-Ley y los Decretos Legislativos. Para efectos del presente texto se ha entendido por las circunstancias que dan paso a la expedición de decretos legislativo como:

“Aquellas situaciones críticas en las que el concepto de normalidad se ve desbordado por hechos o coyunturas que hacen necesaria, para la preservación del orden institucional, una reacción normativa urgente, la cual resulta incompatible con el depurado y dispendioso trámite legislativo ordinario que se desarrolla al interior del congreso” (Muñoz y Zornoza, 2015, pág. 177)

De igual manera, la Corte Constitucional en Sentencia C-557 de 1992 ha entendido por los decretos legislativo como aquellos “Decretos con fuerza de ley, equiparados por la Constitución Política a la ley, sometidos al control de constitucionalidad ante la misma Corporación judicial y con capacidad para sustituir temporalmente a las leyes en los estados de excepción.”

De conformidad con lo anterior, encontramos que la Constitución consagra en los artículos 212 a 215 de la Carta la posibilidad de otorgar al presidente la creación de tributos en el marco de guerra exterior, conmoción interior y emergencia económico, social y ecológica, adicionalmente, los Estado de Excepción se reglamentan a través de la ley Estatutaria de Estados de Excepción No. 137 de 1994, que amplían la reglamentación en materia de creación de normas de contenido tributario por medio de decretos legislativos.

En este punto es preciso recordar la diferenciación que hacia el profesor Restrepo Piedrahita, en torno a la expedición de decretos en épocas de anormalidad publica y aquellos para la necesidad o conveniencia publica, en este punto cabe resaltar, que los primeros se dan en el marco de estados de excepción por medio de los decretos legislativos, y los segundos

corresponde a los denominados Decretos-ley utilizados para aquellas circunstancias de conveniencia pública.

Frente a los Estados de Excepción, cabe resaltar que las figuras tributarias tienen un carácter temporal y su justificación se deriva de la necesidad inmediata de solucionar situaciones problemáticas extraordinarias que requieren un gasto urgente o la implementación de beneficios tributarios. En vigencia de la Constitución de 1991 se han presentado la declaratoria de Estados de Excepción donde se ha procedido a decretar impuestos respecto de los cuales la Corte Constitucional ha dado el visto bueno y ha sido:

Dirigidos a atacar las causas de dichas perturbaciones (En la sentencia C-136 de 1999, adopción del dos por mil, y C-243 de 2011, adopción del impuesto al patrimonio) y a la realización de modificaciones en los presupuestos para incorporar nuevos ingresos y disponer nuevos gastos en la sentencia C-137 de 1999. (Muñoz y Zornoza, 2015)

Por ejemplo, podemos ver la creación en un principio de carácter de transitoriedad del GMF o el impuesto al patrimonio, figuras tributarias que con el pasar del tiempo han perdido esa naturaleza de temporales, sin embargo, a pesar de ser un tema con una gran problemática en el mundo jurídico, no es el tema que convoca el presente trabajo de investigación, no obstante, sirve como un ejemplo de las facultades otorgadas al ejecutivo para crear impuestos en el marco de los Estado de Excepción.

Referido lo anterior, es pertinente mencionar que el objeto del presente trabajo de investigación se dedica exclusivamente al estudio de la figura consagrada en el artículo 150 de la Constitución Política que permite la expedición de decretos ley en el uso de facultades extraordinarias, otorgadas por el legislativo al ejecutivo para expedir normas con fuerza de ley, cuando la necesidad lo exija o la conveniencia publica lo aconseje, a esta facultad en palabras de Restrepo (1975) se considera la establecida para tiempos de paz en el Ordenamiento Jurídico Colombiano.

Dicho lo anterior, en el segundo capítulo se pretende identificar la autonomía científica de la institución de facultades extraordinarias al interior del ordenamiento jurídico colombiano.

De igual manera, teniendo en cuenta que existe una prohibición Constitucional de facultar al ejecutivo para decretar impuestos a través de la expedición de decretos ley, el presente texto se concentrará en identificar las implicaciones que tiene esa prohibición, y los estudios de ese precepto que ha hecho la Corte Constitucional.

## **CAPITULO II**

### **ESTUDIO DEL PODER TRIBUTARIO DEL EJECUTIVO DESDE LA OPTICA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL. ESPECIAL REFERENCIA A LOS DECRETOS LEY.**

Teniendo en cuenta la evolución normativa y constitucional ya referida, es claro que en la actualidad el único supuesto dentro del cual el ordenamiento jurídico permite la creación de tributos al ejecutivo, es por medio de los decretos legislativos en el marco de los Estados de Excepción.

Sin embargo, partiendo de la alta proliferación de decretos ley expedidos con contenido tributario a lo largo del siglo XX, y la posterior prohibición expresa de decretar impuestos consagrada en el artículo 150 de la Constitución de 1991, es pertinente, en esta primera parte, realizar el examen del estado actual de esta figura de las facultades extraordinarias al interior del ordenamiento jurídico colombiano.

El presente capítulo pretende realizar un análisis integral de la facultad de expedir decretos con fuerza de ley por parte del ejecutivo, el análisis se realizará desde el ámbito del precepto constitucional de la figura de las facultades extraordinarias, iniciando por un estudio detallado del procedimiento consagrado para la expedición de decretos ley, su aplicación y los pronunciamientos jurisprudenciales realizados por la Corte Constitucional que tengan implicaciones tributarias.

En este sentido, para efectos de organización y darle un desarrollo temático adecuado al presente texto, se llevará a cabo una reiterada referencia a algunas providencias que en los distintos momentos del proceso de las facultades extraordinarias terminan tocando temas tributarios, lo que permite brindar una adecuada forma de estudio a los elementos que determinan la constitucionalidad de los decretos ley.

## 1. Consideraciones generales sobre la expedición de normas por el ejecutivo

Respecto a esa capacidad de crear normas por parte del ejecutivo, es pertinente referir su fundamento constitucional. El Estado colombiano está formado por una estructura propia de los Estados Contemporáneos, así lo consagra el artículo 113 de la constitución Política al determinar que existen tres ramas del Poder Público, la legislativa, la ejecutiva y la judicial, de igual manera, dicho artículo trae consigo la obligación de que los diferentes órganos del Estado deben colaborar armónicamente en la realización de sus fines.

A pesar de consagrarse una colaboración armónica de las tres ramas del poder público, la Corte Constitucional ha dicho que esa cooperación armónica contiene ciertas limitantes, para esto, la Corte en sentencia C-546 de 1993 planteaba mediante una analogía entre la capacidad de los entes de derecho privado y la competencia de los entes públicos, la siguiente posición:

"La competencia, en derecho público, equivale a la capacidad en el derecho privado. Pero mientras en éste ésta es la regla, en aquél constituye la excepción, pues **los funcionarios sólo pueden hacer aquello para lo que estén expresamente facultados por el ordenamiento**. Es ella un presupuesto esencial de validez de los actos que el funcionario cumple, como la capacidad es un requisito de validez de los actos jurídicos de derecho privado" (Negrilla por fuera del texto)

la Corte entiende por esa capacidad de los entes públicos, que su rango de ejercicio se encuentra delimitado, esto es así particularmente, para el ámbito del derecho tributario, que contiene una protección reforzada derivada de los principios de reserva de ley y legalidad tributaria propios del Estado Democrático de Derecho. Estos principios, se sobreponen y delimitan la órbita de funciones de las tres ramas del poder público, sobre esta afirmación, la Corte Constitucional recuerda lo siguiente:

"La competencia exclusiva del Ejecutivo a la presentación de los correspondientes proyectos de ley, dejando en cabeza del Congreso la resolución final, mediante su aprobación o improbación, acerca de la creación o reforma de impuestos, muestra con suficiente contundencia la reserva constitucional a favor de la Rama Legislativa" (Sentencia C-246 de 1995)

En este sentido, el Alto Tribunal afirma que la “función legislativa corresponde al Congreso y tan sólo excepcionalmente al Presidente de la República, en los casos, dentro de las condiciones y para los fines que establece la Constitución Política”. (Corte Constitucional Sentencia C-246 de 1995)

De conformidad con lo anterior, es preciso afirmar que el ordenamiento jurídico constitucional plantea un sistema equilibrado, donde las distintas ramas del poder público contribuyen al cumplimiento de los fines estatales, así lo afirma (Sierra, 1998) al promover que se debe hacer énfasis más en la colaboración que en la desconfianza entre los poderes públicos. De igual manera, ocurre en el mundo jurídico tributario, que plantea atribuciones excepcionales siempre y cuando se actúe dentro del marco trazado por la Constitución Política.

En este sentido, a partir de esa competencia limitada otorgada al ejecutivo por la Carta, corresponde analizar el precepto constitucional que permite legislar excepcionalmente al ejecutivo en el marco de facultades extraordinarias consagradas en el artículo 150 de la Constitución Política.

## **2. Facultades extraordinarias consagradas en el artículo 150 de la Carta Política**

Teniendo en cuenta la colaboración armónica entre las tres ramas del poder público derivada de las competencias consagradas en la constitución, y que el objeto del presente trabajo de investigación corresponde al análisis de los decretos ley expedidos en el marco de facultades extraordinarias, es pertinente transcribir tal y como está consagrado en la Carta el texto constitucional que establece dichas facultades:

“ARTICULO 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.

(...)

Es pertinente estudiar de manera detallada los elementos del texto constitucional transcrito, debido a que, la Corte al momento de realizar el estudio de constitucionalidad de los Decretos ley tiene en consideración cada uno de los presupuestos consagrados en el texto constitucional.

La Carta Política otorga la posibilidad al legislador de revestir al ejecutivo por medio de una ley habilitante de precisas facultades para expedir decretos con fuerza de ley. Dicha ley en principio tiene naturaleza de ley ordinaria, no obstante, goza de un especial marco constitucional.

De conformidad con lo anterior, la Corte Constitucional ha dicho en Sentencia C- 690 de 2003 que “Para que pueda adelantarse el juicio de constitucionalidad en torno a una ley de facultades extraordinarias legislativas es necesario que tal ley exista y haya sido demandada”.

Frente al anterior punto es preciso mencionar que en ciertas ocasiones el congreso ha otorgado “facultades” para legislar al ejecutivo a través de leyes ordinarias que no han sido solicitadas formalmente por el ejecutivo en el marco del artículo 150 de la Constitución. El

presente texto no pretende estudiar ese tipo de facultades otorgadas a través de leyes ordinarias, sin embargo, se realizará una breve referencia a este tipo de facultades en un acápite posterior.

De conformidad con lo referido anteriormente, debe recordarse que a diferencia de lo preceptuado por la Carta de 1886 en la cual se establecía la posibilidad al congreso de facultar al ejecutivo de expedir decretos con fuerza de ley, en la actualidad esa posibilidad ha sido eliminada, por el contrario, el gobierno es quien debe solicitar expresamente esa facultad, es decir, en palabras de la Corte Constitucional en Sentencia C-246 de 1995:

“Implica que ya el Congreso **no puede** conceder facultades **motu proprio**. Ello delimita todavía más el ámbito de las que le sean pedidas y exige una relación entre el objeto para el cual se concedan y el invocado en la solicitud” (Negrilla por fuera del texto).

Esa solicitud de facultades extraordinarias como lo refiere Alexei Julio (2003) puede ser solicitadas por un ministro delegatario. Del mismo modo, la solicitud debe estar debidamente sustentada para ser aprobada por una mayoría cualificada, es decir, con la mayoría absoluta de los votos de los miembros de una y otra Cámara.

De lo anterior, se entiende que la ley habilitante proferida por el congreso se encarga de establecer unos parámetros o una hoja de ruta para que el ejecutivo desarrolle esa facultad excepcional, no obstante, los presupuestos de la ley habilitante serán analizados de forma amplia en un acápite posterior.

Se debe hacer especial mención a que dicha ley habilitante se da en aquella situación de necesidad estatal o cuando la conveniencia pública lo aconseje. Sobre este punto Alexei Julio (2003) refiere que:

“Tradicionalmente se ha considerado que las razones que justifican la existencia de esta institución tienen que ver, o con la necesidad de expedir una determinada regulación en un tiempo más corto del que sería previsible, si el asunto se tramita ante el congreso, o con la naturaleza técnica o altamente especializada de las materias a regular”.

De modo que, se identifica que la procedencia de la expedición de decretos ley se da para aquellas situaciones en las que el orden público se mantiene, y lo que se pretende, es resolver prontamente una vicisitud por la cual este atravesando el Estado, por lo que, la naturaleza de las situaciones que dan paso a otorgar facultades extraordinarias, se dan por no considerar la declaratoria de un Estado de excepción en los términos constitucionales y legales expuestos.

Por otro lado, a pesar de ser actos emanados por el poder ejecutivo, debe recordarse que tienen la misma fuerza que una ley ordinaria, en este sentido, de conformidad con el artículo 241 de la Constitución Política, se le atribuye a la Corte Constitucional la función de decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad presentadas por los ciudadanos contra los Decretos con fuerza de ley dictados por el Gobierno.

En conclusión, se identifican en primera medida aspectos intrínsecos del precepto constitucional que consagra las facultades extraordinarias, en este sentido, es preciso afirmar que contiene elementos que lo diferencian tajantemente de las facultades contenidas para la expedición de Decretos legislativos en el marco de los Estado de Excepción.

De conformidad con lo anterior, se procede a realizar el análisis de los presupuestos que tiene en cuenta la Corte para realizar el estudio de constitucionalidad de los decretos ley, en la medida que, estos presupuestos serán determinantes para el estudio de aquellas providencias que tratan temas tributarios y desarrollan esa prohibición de decretar impuestos consagrada en el artículo 150 de la Constitución Política.

### **3. Estudio de constitucionalidad de los decretos-ley**

En el análisis de constitucionalidad, el alto tribunal procede a realizar el estudio de dos aspectos de especial relevancia en las demandas realizadas a esos Decretos-ley, por un lado, los vicios de procedimiento en la formación de esos actos, y por otro, el contenido material de estos Decretos ley, que vendría a ser aquellos con contenido tributario.

#### 4. Vicios de procedimiento en la formación de los Decretos-Ley

De conformidad con lo anterior, de la interpretación del numeral 10 del artículo 150 de la Constitución, la Corte en el desarrollo del análisis del primer aspecto correspondiente a los vicios de procedimiento en la formación de los Decretos Ley, identifica el necesario cumplimiento de dos límites, la Corte Constitucional en Sentencia C-416 de 1992, plantea lo siguiente:

“Al Presidente de la República le es permitido ejercer”... “las denominadas **facultades extraordinarias** (artículo 150, numeral 10, de la Constitución vigente; 76, numeral 12 de la anterior), 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. (Negrilla por fuera del texto).

De acuerdo con lo anterior, cabe hacer un análisis particular del límite material y temporal, elementos que deben ser definidos en la ley habilitante. En primera medida, es pertinente mencionar lo que ha entendido la doctrina por este tipo de ley habilitante, (Sierra, 1998) considera que “se trata de un tipo especial de leyes cuyo objeto es la delegación de la potestad legislativa al Ejecutivo: esta misma – la delegación de potestad legislativa – es la ‘materia’ a la que deben referirse”.

Teniendo en cuenta que lo buscado por parte del ejecutivo en esa solicitud es la delegación de la potestad legislativa, la Corte Constitucional en sentencia C-1120 de 2008 menciona algunos presupuestos que se deben considerar al momento de expedir esa ley habilitante:

- (i) Exigencia de que la ley habilitante no sólo indique la materia objeto de facultades extraordinarias, sino además la finalidad que deberá perseguir el legislador extraordinario y los criterios que el Presidente de la República deberá respetar;
- (ii) Interpretación restrictiva en la ley habilitante de las facultades extraordinarias, para efectos de determinar si hubo exceso en el ejercicio de las mismas. Esta interpretación estricta es doble. Primero, las facultades deben ser específicas y claras en cuanto a la materia objeto de habilitación. Segundo, el test que se aplica es estricto, en el sentido

de que no cubre entrar a establecer eventuales y lejanas relaciones de conexidad de la norma acusada con la materia objeto de habilitación.

Se identifica que los lineamientos presupuestados permiten una adecuada actuación por parte del ejecutivo en el desarrollo de esas facultades extraordinarias, sin embargo, fueron planteadas por la Corte Constitucional para el estudio de aquellos decretos ley que fueran expedidos con posterioridad a la Constitución de 1991, dicho esto, aquellos decretos-ley expedidos durante la vigencia de la anterior Carta serán sometidos a un estudio bajo unos criterios menos estrictos.

Como se refirió anteriormente, esa ley habilitante está sometida a ciertos límites que la Corte Constitucional desde sus primeras providencias, y un hoy en día marcan el análisis de la constitucionalidad de los Decretos-ley:

El Presidente tan solo 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 Política. (Negrilla por fuera del texto) (Corte Constitucional, Sentencia C-416 de 1992)

Teniendo en cuenta la importancia del límite temporal y material, es pertinente realizar el estudio de cada uno de ellos conforme a las interpretaciones planteadas por la Corte Constitucional, de igual manera, realizar algunos comentarios que tocan el tema jurídico tributario.

#### **4.1 Límite temporal en la expedición de decretos ley**

En primer lugar, corresponde analizar la evolución del límite temporal en el estudio de Constitucionalidad de los Decretos ley. Durante la vigencia de la Constitución de 1886 el límite temporal de otorgamiento de facultades extraordinarias no estaba enmarcado por alguna frontera de carácter temporal.

El artículo 76 de la anterior Carta no contenía un límite temporal, es decir, las facultades otorgadas para la época podrían variar entre quince días a un año de facultades, por lo que, en un principio puede ser esta, una de las razones por las cuales el sistema tributario contenía tantas normas de contenido tributario expedidas por el ejecutivo.

Esta indeterminación temporal se supo resolver con la expedición de la Constitución de 1991, ya que el texto del artículo 150 consagra expresamente la posibilidad de otorgar esas facultades extraordinarias al ejecutivo para un tiempo no mayor de 6 meses. Respecto a este límite de contenido temporal la Corte Constitucional refiere que “los decretos leyes solamente pueden ser expedidos dentro del término de la habilitación legislativa” (Sentencia C-246 de 1995).

En el análisis jurisprudencial realizado en el presente texto, se identifica la verificación por parte de la Corte Constitucional del límite temporal indicado por la ley habilitante. Por esta razón, en ocasiones se identifican esta clase de vicios de forma. Vicios que posteriormente derivan en una declaratoria de inconstitucionalidad por expedir esos decretos por fuera del tiempo previsto en la ley habilitante.

Por otro lado, empleando este acápite sobre el aspecto temporal, se ha hecho especial énfasis en el presente trabajo de investigación sobre la gran cantidad de decretos ley expedidos durante la vigencia de la Constitución anterior, es más, en la búsqueda de fuentes para el presente texto se identificaron algunas providencias que estudian decretos expedidos en vigencia de la anterior Carta Política, en este sentido, es importante referir como deben ser estudiados hoy en día estos decretos leyes.

En un primer momento se podría afirmar que el estudio de esos decretos aún vigentes debería ser elaborado de conformidad con la Constitución de 1991, sin embargo, la Corte ha interpretado que el Estudio de Constitucionalidad de esos decretos ley debe realizarse de acuerdo a lo preceptuado por la Carta de 1886, respecto a esta problemática la Corte Constitucional en Sentencia C-416 de 1992 acogiendo un pronunciamiento realizado por la

Corte Suprema de Justicia, quien hacía las veces de tribunal constitucional en vigencia de la Carta anterior, refirió lo siguiente:

"La valoración del ejercicio de una competencia, esto es, la definición acerca de si un órgano estatal obró o no de conformidad con las reglas que la fijan, debe hacerse necesariamente el cotejo con **los preceptos vigentes al tiempo en que se efectivizó**, dado que por constituir éstos su fuente de validez, son los que determinan la regularidad de su ejercicio". (Negrilla por fuera del texto).

Dicha posición ha sido reiterada en Sentencia C-222 de 1995, C-467 de 1993 y C-546 de 1994 y C-1063 de 2003. En relación sobre cómo debe proceder el análisis, si es conforme a la constitución de 1886, o la constitución de 1991, la corte ha mantenido la posición anteriormente mencionada, al establecer que el estudio se realiza conforme a los preceptos vigentes a la época de expedición del acto, sobre este punto, posteriormente, la Corte en Sentencia C-1120 de 2008, amplió sobre el tema, lo siguiente:

Ciertamente, la Corte ha establecido que, si las demandas plantean un vicio de forma en la expedición del acto, entonces el parámetro de constitucionalidad es la Carta vigente al momento de la expedición. En cambio, si formula un cargo relacionado con la materia del acto acusado, deben proponer una infracción a los preceptos de la Carta vigente.

Sobre este punto corresponde mencionar que la posición de la Corte se ha mantenido en el tiempo, y lo único que ha hecho ha sido ampliar el estudio y la interpretación de cómo se debe realizar el análisis de los decretos ley. En ese sentido, si la norma fue expedida en vigencia de la Constitución anterior el límite temporal y material será delimitado por dicha Carta, no obstante, la Corte ha entendido que el estudio del contenido sustancial debe ser realizado conforme a la Constitución de 1991.

En conclusión, el límite temporal de seis meses en primera medida permite condicionar la actuación del ejecutivo, sobre este punto (Sierra, 1998) refiere providencia de la Corte Constitucional que se encarga de hacer mención sobre el plazo de ejercicio de las facultades extraordinarias de la siguiente manera:

“Repercutirá en un más ordenado y técnico proceso de utilización de las facultades, evitándose la dispersión normativa y la práctica del ensayo-error que conduce al conocido ciclo, lesivo para la seguridad jurídica y el prestigio del derecho, caracterizado por la secuencia expedición - derogación - expedición, y todo en desarrollo de unas mismas facultades extraordinarias. (C-510 de 1992).

De lo anterior, se evidencia un intento por cerrar el uso de esa facultad de actuar indistintamente en el tiempo, actuación perpetuada en vigencia de la constitución anterior donde esas facultades extraordinarias eran otorgadas por tiempos prolongados.

Respecto al estudio de aquellas normas expedidas en vigencia de la Constitución anterior y que aún siguen vigentes, y fueron demandadas en vigencia de la Carta actual, el Alto Tribunal Constitucional ha reiterado en distintas sentencias, que el estudio se realiza conforme la constitución y las normas de cuando entro en vigencia dicho decreto.

De conformidad con lo anterior, cabría hacer mención a que pesar de que en la Constitución de 1886 establecía algunos presupuestos similares a los consagrados en la Constitución de 1991, se confirma que el intérprete constitucional y los operadores jurídicos de la época eran menos estrictos respecto a la facultad de legislar por parte del ejecutivo, particularmente en la creación de normas de contenido tributario.

La anterior afirmación se fundamenta, en que dichas normas a través de otros decretos habían sido declarada exequibles y que no fue sino hasta la vigencia de la constitución de 1991 que se procedió a realizar una interpretación más estricta de la constitucionalidad de dichas normas, procediendo en algunos casos a ser declaradas inexecutable, tal como se evidenciará en posteriores acápite.

#### **4.2 limite material en la expedición de decretos ley**

Respecto al límite material, la Corte Constitucional ha dicho que esas facultades extraordinarias deben ser otorgadas con un contenido “preciso”, respecto a este concepto el

Tribunal ha desarrollado lo que se debe entender por precisas facultades extraordinarias en los siguientes términos:

“El concepto "precisión" se refiere no al grado de amplitud de la ley de facultades, sino a su nivel de claridad en cuanto a la delimitación de la materia a la que se refiere”. En este sentido, la Corte ha considerado que una habilitación amplia y general no es necesariamente contraria a la Carta, siempre que no sea vaga e indeterminada, ya que la precisión de la ley habilitante es “parámetro para el control de constitucionalidad sobre la ley de facultades, así como sobre los decretos legislativos de desarrollo” (Sentencia C-219 de 2015).

Dicho esto, a diferencia de la Constitución anterior, se permite entender que existe en la Carta actual un mayor control estricto a los actos expedidos por el ejecutivo con fuerza de ley. Sobre este punto cabe hacer mención a la Sentencia C-246 de 1995 en la cual se discutía la constitucionalidad del decreto ley 1280 de 1994, en el cual se consagraba una exclusión en el impuesto sobre las ventas a los cigarrillos de fabricación nacional y los de procedencia extranjera que se importaran al territorio nacional.

En dicha providencia la ley habilitante había sido clara al otorgar facultades para revisar el régimen tributario del sector tabacalero, sobre esto dice la Corte en dicha providencia “no se encuentra que el Ejecutivo, al eliminar uno de los impuestos que gravaban al mencionado sector, hubiera desbordado las facultades extraordinarias que le fueron otorgadas”. Dicho lo anterior, se entendería procedente lo consagrado por el ejecutivo en el decreto ley, ya que se entendería enmarcado dentro de consagrado en la ley habilitante.

No obstante, la Corte Constitucional es clara y a diferencia de las posiciones planteadas durante la vigencia de la Constitución de 1886 sobre estas leyes habilitantes, el Alto Tribunal realiza una interpretación estricta de las consideraciones sobre el otorgamiento de esas facultades:

“Este conjunto normativo representa en sí mismo un desplazamiento del Congreso por el Ejecutivo en la determinación de aspectos inherentes a la materia impositiva, que, se repite, ha sido reservada por la Constitución a la Rama Legislativa del Poder Público.” (...) “Al

principal motivo de inexecutableidad -el desconocimiento de la prohibición constitucional de otorgar y ejercer facultades extraordinarias en materia impositiva- se agrega uno no menos grave y protuberante: el Congreso facultó al Ejecutivo, y éste hizo uso de la autorización...’’

La Corte confirma que el decreto ley se encuentra dentro de la habilitación otorgada por el Congreso de la República, es decir, en principio no se identifica un vicio formal en el procedimiento de formación del decreto ley, sin embargo, ese límite material está ligado a los presupuestos constitucionales que protegen el ámbito jurídico tributario.

De manera que, se entiende vulnerado el artículo 338 de la constitución que consagra el principio de reserva de ley tributaria, en este sentido, la ley habilitante cumple con esas precisas facultades, pero no con los preceptos consagrados para el ámbito tributario en la constitución política.

Como se había referido anteriormente esa ley habilitante por medio del límite material, traza la hoja de ruta de la posterior expedición del decreto ley que realizará el ejecutivo, se recuerda, que por lo menos esa ley habilitante determine la potestad normativa cedida, ya que, en un ‘control posterior lo que se pretende evitar es que el legislador haga dejación de su función mediante una habilitación en blanco o una de plenos poderes’’ (Sierra, pág. 332, 1998).

De igual manera, se considera que del límite material se derivan dos ámbitos que deben ser identificados en el estudio de la ley habilitante y la posterior expedición del decreto ley, por un lado, la relación entre el contenido de la ley habilitante y el decreto ley, y por otro, que los presupuestos sean concordantes con la Constitución vigente en la expedición del decreto ley.

Referida esta primera parte sobre los aspectos formales en el proceso de formación de los decretos leyes, es preciso afirmar que evidencia una autonomía científica de la institución de las facultades extraordinaria para legislar mediante decretos-leyes. Inclusive, es preciso afirmar que se diferencian tajantemente de los presupuestos para darle desarrollo a los Decretos Legislativos consagrados para los Estados de Excepción.

Partiendo de los supuestos referidos anteriormente, es pertinente examinar las implicaciones tributarias de la figura de facultades extraordinarias consagrada en el artículo 150 de la constitución, especialmente, el estudio de la prohibición de decretar impuestos, por lo que, corresponde estudiar lo que ha dicho la Corte respecto al contenido tributario del precepto constitucional.

##### **5. Alcance de la acepción “prohibición de decretar impuestos” consagrada en el artículo 150 de la Constitución Política**

La Carta consagra expresamente una prohibición para decretar impuestos, esté supuesto debe ser analizado con especial detalle, ya que, en relación con el concepto de “decretar”, podría interpretarse que el precepto solamente implica actos de creación por parte del ejecutivo, y, por lo tanto, se podría permitir facultar otro tipo de actos que puedan tener una connotación negativa, verbigracia, la eliminación de un tributo.

Por otro lado, al igual que otros textos de la Carta en los que no se atiende a una adecuada tipología tributaria, en dicho precepto se hace referencia única y exclusivamente a los impuestos, por lo que, no se entiende plasmada la clasificación que ha manejado la doctrina de darle la condición de género al vocablo tributo, y de especie a las tasa, impuestos y contribuciones.

Conforme lo anterior, se ha planteado por (Muñoz y Zornoza, 2015) el siguiente interrogante: ¿significa eso que la prohibición solo cubre los impuestos o, por el contrario, debemos entender que se extiende también a los demás tipos tributario? En este sentido, los siguientes dos acápites se dedicarán a resolver ese interrogante.

En principio se podría plantear la posibilidad de facultar al ejecutivo para realizar actos diferentes a decretar, entendiendo decretar como un acto positivo, permitiéndose interpretar la posibilidad de otorgar facultades extraordinarias al ejecutivo para modificar, eliminar o sustituir tributos por medio de decretos ley.

De igual manera, considerando que el artículo 150 de la Carta Política solo se refiere al vocablo impuesto, podría atribuírsele al ejecutivo la facultad para expedir contribuciones y tasas, no obstante, corresponde revisar el desarrollo jurisprudencial del Alto Tribunal sobre estas disyuntivas.

### **5.1 Implicaciones del vocablo “Decretar” consagrado en el artículo 150 de la constitución política**

Si bien es cierto, que la constitución cuenta con unos preceptos abstractos y puestos a disposición para ser interpretados por el operador jurídico, en un principio se puede identificar que la acepción decretar puede ser identificada como la posibilidad de realizar un acto meramente positivo por parte del ejecutivo.

Para el desarrollo del presente acápite y la debida interpretación de esta acepción, se hará mención a una providencia en la que se analiza un caso que contribuye a la construcción y el entendimiento de la acepción “decretar” establecida en el artículo 150 de la Constitución.

En primer lugar, en relación con la acepción “decretar” como se referenció anteriormente, en el año 1993 debido a una crisis en el sector tabacalero, se otorgó la facultad al ejecutivo para revisar el régimen tributario aplicable a este sector económico a través del Decreto Ley 1280 de 1994. En el decreto se consagraba la exclusión del impuesto sobre las ventas a los cigarrillos de fabricación nacional y los de procedencia extranjera que se importaran al territorio nacional.

En dicha providencia se declaró la exequibilidad del Decreto Ley 1280 de 1994, debido a que, en palabras del Alto tribunal se daba un desplazamiento del congreso por el ejecutivo en la determinación de aspectos inherentes a la materia impositiva, la Corte refiere la gran importancia de ampliar lo que se debe entender por decretar, en los siguientes términos:

“Mal podría entenderse que la reserva cobijara apenas una fase de las atribuciones legislativas (la de creación o establecimiento de impuestos), dejando por fuera las demás

**(modificación, aumento, disminución, supresión, sustitución)**, que indudablemente están ligadas a la primera y determinan la política tributaria del Estado. Tal criterio dispersaría la responsabilidad y bifurcaría, sin razón ni técnica, las competencias en una de las materias más sensibles de la normatividad en el campo económico, con evidentes repercusiones sociales” (Sentencia C-246 de 1995) (Negrilla por fuera del texto).

De igual manera, la Corte procede a referir respecto al ámbito de los “impuestos” que:

“En toda su extensión y en la plenitud de su alcance, del dominio exclusivo del Congreso, por lo cual el Presidente de la República no puede solicitar facultades extraordinarias para ejercer funciones legislativas en ninguno de los momentos de la vigencia del impuesto, ni el Congreso se las puede otorgar.

Respecto a lo anterior, se identifica que la Corte ha realizado una ampliación de lo que se debe entender por decretar, no obstante, al interior de la Alto Tribunal dicha posición tubo sus reparos. El Magistrado Jorge Arango Mejía acudió al salvamento de voto, planteando una posición contraria a la de ampliar el concepto de decretar, dicho magistrado fundamenta su posición en un criterio de interpretación exegética de la norma constitucional de la siguiente manera:

**“No comparto la tesis en que se basa la sentencia**, según la cual el Congreso no puede conceder facultades extraordinarias al Presidente de la República para rebajar o eliminar impuestos nacionales. Lo que la Constitución prohíbe clara e inequívocamente, según la letra y el espíritu del artículo 150, numeral 10, es la concesión de tales facultades para “decretar impuestos”. (Negrilla por fuera del texto).

En la presentación de sus argumentos el magistrado no dejaba de lado el cumplimiento del principio de reserva de ley, es más, en su alocución mencionaba que “todo lo relativo al establecimiento de impuestos o contribuciones, a su creación, en tiempo de paz, está reservado exclusivamente al Congreso”.

Del mismo modo, el Magistrado argumenta que la ‘reducción o eliminación de tales cargas’ son procedentes ya que al ser el ejecutivo el encargado del manejo directo del Tesoro Público, podría definir si se puede o no reducir o eliminar determinados tributos.

Respecto a esta providencia, se comparte la posición planteada en el fallo por la Corte Constitucional, ya que a partir de una interpretación sistemática de los artículos 150, 338 y 345 de la Constitución, se ven plasmados los principios de legalidad y reserva de ley tributaria, que traen consigo, el brindar seguridad en el tráfico jurídico a los contribuyentes.

No obstante, los argumentos presentados por el magistrado que salvó el voto no distan de una interpretación lógica del precepto constitucional, en este sentido, se considera que este tipo de discusiones se hubieran zanjado si el constituyente hubiere sido más amplio en la redacción del vocablo decretar contenido en el texto constitucional.

Expuesto lo que debe ser entendido por decretar, es procedente realizar el análisis de la segunda acepción ‘impuestos’ consagrada en el artículo 150 de la Constitución, debe reiterarse que la categoría de impuestos corresponde a una especie del género tributo de las que pueden existir en el sistema jurídico, por lo que, se realizará el estudio en el siguiente acápite de los pronunciamientos de la Corte Constitucional sobre este tópico.

## **5.2 Implicaciones del vocablo ‘impuesto’ consagrado en el artículo 150 de la constitución política**

Teniendo en cuenta los estudios realizados por la Doctrina en torno a la tipología tributaria, se ha entendido por regla general que los tributos en palabras de (Insignares y Piza, 2015) responden a la categoría de impuestos, tasas y contribuciones, no obstante, se puede identificar que en los diferentes textos de la Constitución de 1991 el constituyente omitió esta clasificación.

Lo anterior se puede evidenciar en el artículo 338 que se refiere a contribuciones fiscales o parafiscales, o en el mismo artículo 150 que solo se refiere a impuestos. Sobre esto (Insignares y Piza, pág. 276, 2015) concluyen que el constituyente incurrió en una falta de

precisión, por ejemplo, al utilizar el término contribución como género, lo cual ha exigido de la jurisprudencia la elaboración de un trabajo de precisión y categorización.

En un primer momento, se podría entender que, dentro de la prohibición de decretar, solo estarían enmarcados los impuestos, y que sobre las tasas y contribuciones cabría la posibilidad de facultar al ejecutivo para expedirlos. En este sentido, corresponde estudiar las providencias proferidas por el Alto tribunal constitucional que se encarga de interpretar si esas otras figuras tributarias, como lo son las tasas y las contribuciones son objeto de la prohibición.

### **5.2.1 Tasas**

El concepto de esta figura tributaria tal como afirman Insignares y Piza (2015) se ha elaborado a partir de pronunciamientos jurisprudenciales, respecto a esta categoría los autores mencionados definen a la figura de la tasa como:

“Como aquella prestación pecuniaria a favor de un ente público establecida por ley, cuyo hecho generador consiste en: i. La prestación de servicios o la realización de actividades que afectan de manera particular al sujeto obligado, siempre que estos servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria por parte de los obligados y que su prestación no sea susceptible de desarrollarse por el sector privado ii. La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público”. (Insignares y Piza, pág. 289, 2015).

Conceptualizada la figura de la tasa, en primer lugar, corresponde referir la Sentencia C-600 de 1996. El Congreso de la República mediante ley habilitante 190 de 1995, en su artículo 83 facultó al Gobierno Nacional para expedir normas con fuerza de ley para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos o trámites innecesarios, existentes en la administración pública.

Conforme dicha ley habilitante, el ejecutivo expidió el decreto ley 2150 de 1995 “por el cual se suprimen y reforman regulaciones, procedimientos o trámites innecesarios existentes en la administración pública”, en este decreto ley se consagra en el artículo 125 lo siguiente:

“Artículo 125. Unificación de tasa. De conformidad con el artículo 119 de la ley 6a. de 1992, el Gobierno Nacional establecerá una sola tasa para cada tipo de solicitud relacionada con los procedimientos de propiedad industrial, independientemente de si la decisión que adopte la administración resulte favorable o no a las pretensiones del solicitante”

Los demandantes consideran que, con la unificación de las tasas de solicitud y la tasa de título de propiedad industrial, se está dando la creación de una nueva tasa. En este sentido, en un primer momento, se estaría evidenciando, por un lado, la modificación de un tributo por medio de facultades extraordinarias y por otro, que esa tasa como categoría tributaria se encuentra enmarcada dentro de la prohibición consagrada en el artículo 150 de la Constitución. En primer momento la Corte en Sentencia C-600 de 1995 no observa que:

“La norma impugnada esté creando una nueva clase de contribución fiscal. Como ya se dijo, fue la ley 6a. de 1992 en su artículo 119 la que dio vida a la tasa; lo que hizo el legislador extraordinario fue modificar el decreto reglamentario que señalaba la forma de hacer el recaudo -dos momentos-, indicando al Gobierno que sólo debía fijar una tasa para cada tipo de solicitud en los procedimientos relacionados con la propiedad industrial”.

Para la Corte lo que se estaba evidenciando es una Disminución de “los trámites administrativos para los procedimientos de propiedad industrial, unificando las tarifas referidas a la solicitud y título de propiedad industrial, sin que ello signifique de manera alguna la creación de una nueva tasa”.

De igual manera, frente al planteamiento del demandante que afirma que “la unificación de la tasa puede conducir a un enriquecimiento sin causa por parte de la Administración, en el caso de que al solicitante no se le concede el registro o título”, la Corte en las consideraciones de la Sentencia C-600 de 1996 afirma lo siguiente:

“Una de las características principales de la tasa es la prestación efectiva del servicio al usuario, pero de manera alguna puede pensarse que de su pago se desprende necesariamente

**el logro de un provecho para el contribuyente**, pues el beneficio efectivo de la tasa no puede ser considerado como elemento típico del tributo. (Negrilla por fuera del texto).

La Corte referencia una característica intrínseca de las tasas, por lo que, se considera adecuado el argumento referido por el tribunal que desvirtúa lo referente al enriquecimiento sin causa por parte de la Administración.

De conformidad con lo anterior, es pertinente mencionar que el Alto Tribunal en dicha providencia dio primacía a la eficiencia, celeridad y eficacia en las actuaciones administrativas, al referir en la sentencia objeto de análisis que:

‘la ley de facultades le da al Gobierno Nacional libertad de precisar, frente a cada caso en particular, aquellos procedimientos o actuaciones públicas que a su juicio son innecesarios y deben desaparecer de la Administración pública, o en su defecto, reformarse; todo ello sin desbordar el ámbito de competencia fijado en la ley, y la finalidad a la que se ha hecho referencia.

Sobre los argumentos presentados por la Corte se considera que los fundamentos contienen una estructura lógica argumentativa que permite sustentar la constitucionalidad de la norma, no obstante, es pertinente analizar los salvamentos de voto expresados en la Sentencia C-600 de 1996.

Respecto al pronunciamiento realizado, dos magistrados del Alto Tribunal salvaron su voto manifestando que se evidencia un exceso de facultades extraordinarias, al manifestar que se ‘consagra una autorización para que el Ejecutivo modifique un tributo y no solamente para unificar el momento de su pago, como lo cree la mayoría’, sobre este punto dicen los Magistrados que salvaron su voto lo siguiente:

‘En efecto, si se lee el precepto, se corrobora con facilidad que su alcance no puede ser otro: dispone que el Gobierno "establecerá **una sola tasa** para cada tipo de solicitud relacionada con los procedimientos de propiedad industrial". Si la norma hubiera querido disponer lo que

estima la Corte que dispuso, habría declarado simplemente que el Gobierno señalaría un solo momento para el pago de las tasas existentes” (Negrilla por fuera del texto)

Sobre este primer punto con la redacción de la norma se entiende que antes existían dos tasas, una por solicitud y otra por título, por lo que ateniendo al marco normativo se puede identificar la modificación de aquella previsión. Es pertinente hacer mención a otro argumento presentado por los Magistrados que permite identificar algunos de los supuestos objeto del presente trabajo de investigación:

“Entonces, el Gobierno vulneró el artículo 150, numeral 10, por un doble concepto: **excedió las facultades extraordinarias que se le habían concedido y asumió poder para modificar impuestos**, cuando ello está expresamente prohibido por la norma, según lo ha destacado la jurisprudencia de esta Corte (Sala Plena. Sentencia C-246 del 1 de junio de 1995)” (Negrilla por fuera del texto).

El argumento presentado por los magistrados disidentes, reitera lo referenciado en el acápite anterior respecto a las diferentes concepciones que tiene el vocablo decretar, particularmente entender el vocablo “modificar” dentro del presupuesto decretar, por otro lado, que los magistrados de la Corte identifican dentro de la prohibición de decretar impuestos a la figura de la tasa.

De igual modo, la Corte en sentencias posteriores dio paso al estudio de figuras consideradas como tasas, respecto a este punto se estudia la constitucionalidad de la modificación realizada por el decreto ley 267 de 2000 a la tasa de control fiscal, consagrada en el artículo 4° de la ley 106 de 1993, sobre dicha modificación el accionante en Sentencia C- 1550 del 2000 refería a lo siguiente:

“Excedió el límite fijado por la norma habilitante, **por cuanto creó un impuesto**, careciendo de facultades para hacerlo, no solo porque las conferidas tan sólo le habilitaban para reformar la estructura de la Contraloría General de la República sino porque existe expresa prohibición constitucional de concederlas para esos fines, según lo estipula el artículo 150, numeral 10 de la Carta Política. (Negrilla por fuera del texto)

En dicha providencia se declara la inconstitucionalidad de la modificación con fundamento en unos de los vicios de forma, que consistió en la extralimitación del límite material, por lo que, a pesar de que el accionante la refería como una tasa, la Corte no consideró necesario proceder a realizar un estudio más detallado de dicha figura como categoría tributaria, ya que de todas maneras se iba a retirar del ordenamiento jurídico.

En otra oportunidad, la Corte Constitucional en Sentencia C-1063 de 2003 procedió a realizar el estudio la constitucionalidad de los artículos 159 y 160 del Decreto ley 2811 de 1974 que en palabras del accionante acusó los siguientes fundamentos para declarar su inconstitucionalidad:

“A su juicio vulneran el principio de legalidad tributaria, al crear una tasa por la utilización de aguas con fines lucrativos sin determinar sus elementos constitutivos y al delegar la fijación de su tarifa en el Gobierno Nacional sin determinar el sistema y el método para definir los costos del servicio prestado por la autoridad ambiental y la forma de hacer su reparto entre los usuarios.

En la sentencia objeto del presente análisis, se refiere un aspecto importante en el estudio del cargo por vulneración al principio de legalidad tributaria:

“Ambas disposiciones impugnadas contemplan la delegación al Gobierno Nacional para que la fije, pero no cumplen el requisito constitucional de determinar el sistema y el método para definir los costos del servicio prestado por la autoridad ambiental y la forma de hacer su reparto entre los usuarios, lo cual se explica por la circunstancia de ser normas anteriores a la iniciación de la vigencia de la actual Constitución Política y no estar contenida dicha exigencia en la Constitución de 1886”.

Conforme a lo anterior, la Corte declara la inexecutable de la tasa por utilización de agua con fundamento en que para la época de la expedición del decreto se delega la fijación de la tarifa de la tasa por utilización de agua al Gobierno Nacional, sin determinar el sistema y el

método para definir los costos del servicio prestado, viéndose vulnerado el principio de legalidad tributaria.

Se identifica en el estudio de las providencias que la figura de la tasa se entiende inmersa dentro del vocablo impuesto consagrado en el artículo 150 de la Constitución, de modo que, se entiende de igual manera que existe una prohibición para decretar tasas al ejecutivo.

A pesar de existir la prohibición, en uno de los casos, se evidencia que la declaratoria de constitucionalidad no es del todo convincente, verbigracia, lo expuesto en torno a la tasa de unificación de propiedad industrial, por lo que, es preciso afirmar que el intérprete constitucional puede ser menos estricto cuando considera que deben primar otros fines constitucionales.

### **5.2.2 Contribuciones especiales y Parafiscales**

Dando continuidad al estudio de la acepción ‘‘impuesto’’ consagrada en el artículo 150 de la Carta Política y la interpretación que le ha dado la Corte Constitucional, es procedente analizar lo conceptuado por la Corte sobre las contribuciones especiales y parafiscales.

Sobre las primeras (Insignares y piza, pág. 298, 2015) han conceptuado lo siguiente:

‘‘El hecho generador es la actividad de la Administración consistente en la realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos; actividad que produce en determinados sujetos un beneficio especial indicativo de una capacidad económica adicional generada por tales obras. De este modo, el objeto de la contribución es el beneficio que la realización de obras públicas o servicios representa para los contribuyentes’’.

Estas contribuciones especiales están enmarcadas en un beneficio derivado de la realización de una obra pública, que en cierta medida pueda incrementar el patrimonio del contribuyente. Conceptualizada de forma breve lo que se debe entender por contribución especial, se procede a realizar una breve referencia de lo que se debe entender por contribución parafiscal.

El Estatuto Orgánico del Presupuesto en su artículo 29 consagra la definición de las contribuciones parafiscales en los siguientes términos:

“Son contribuciones parafiscales los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social o económico y se utilizan para beneficio del propio sector. El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en la forma dispuesta en la ley que los crea y se destinarán sólo al objeto previsto en ella, lo mismo que los rendimientos y excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable”.

Este tipo de contribuciones está delimitado por el beneficio que recibe un grupo determinado de sujetos, sobre este punto la Corte se ha encargado de unificar su posición sobre la conceptualización de la figura en los siguientes términos:

“Son gravámenes obligatorios que no tienen el carácter de remuneración de un servicio prestado por el Estado, no afectan a todos los ciudadanos sino únicamente a un grupo económico determinado, tienen una destinación específica en cuanto se utilizan para el beneficio del sector económico que soporta el gravamen, no se someten a las normas de ejecución presupuestal y son administrados por órganos del mismo renglón económico o que hacen parte del presupuesto general de la Nación”. (Sentencia C-621 de 2013)

Entendida la conceptualización de las contribuciones especiales y las contribuciones parafiscales, corresponde proceder a realizar el estudio de aquellas providencias en las cuales se estudian decreto leyes que han expedido alguna de estas dos figuras.

En primer lugar, en Sentencia C-105 de 1997, la Corte Constitucional procede a estudiar el decreto ley 1045 de 1978 que creo un descuento a favor de Prosocial, organismo promotor de Vacaciones y Recreación Social.

En este punto es importante tener en cuenta lo referido respecto al procedimiento de estudio de la constitucionalidad de un decreto ley, primero, le corresponde a la Corte revisar que el decreto ley haya sido expedido dentro del límite temporal consagrado por el congreso, para

el caso en concreto se expidió el decreto dentro de los 90 días establecidos por la ley habilitante.

Se debe tener en cuenta que para la época de la expedición del decreto, el concepto de parafiscalidad no existía, sino que, por desarrollo jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia se logró definir lo que se debía entender por contribución especial al considerarlas en ocasiones ‘‘como recursos parafiscales, aceptando su existencia por fuera del presupuesto nacional y reconociendo que se trataba de un recurso con una afectación especial’’, de manera que, ese descuento debe ser entendido como una contribución parafiscal.

De igual manera, no fue sino hasta la promulgación de la constitución de 1991 que se hizo referencia a esta clase de erogaciones, por lo que, cabe resaltar que se estaba solicitando el estudio de constitucionalidad de una norma expedida en vigencia de la Constitución de 1886. No obstante, la Corte se encarga de realizar un análisis comparativo ente lo conceptuado por la Corte Suprema de Justicia y las posteriores providencias emitidas a la Constitución de 1991, para esto la Corte remite a la Sentencia C-040 de 1993 que consagra lo siguiente:

‘‘La doctrina suele señalar que las contribuciones parafiscales se encuentran a medio camino entre las tasas y los impuestos, dado que de una parte son fruto de la soberanía fiscal del Estado, son obligatorias, no guardan relación directa ni inmediata con el beneficio otorgado al contribuyente. Pero, de otro lado, se cobran sólo a un gremio o colectividad específica y se destinan a cubrir las necesidades o intereses de dicho gremio o colectividad’’

Definido ese concepto de parafiscalidad, se procede a realizar el análisis del límite formal. Para este supuesto, la Corte estudio detalladamente la ley de habilitación para identificar el presupuesto que permite la expedición del decreto, particularmente la creación del tributo. la Corte menciona lo siguiente:

(...) Con base en los resultados del análisis realizado, la Corte puede afirmar que examinadas cada una de las atribuciones conferidas por el legislador al Presidente de la República a través de la ley 5a. de 1978, no hay ninguna que de manera expresa le haya otorgado competencia para crear una contribución parafiscal como la consignada en el artículo 27 del Decreto Ley

1045 de 1978, y que tampoco, de ninguna de ellas podía deducirse razonablemente dicha competencia. (Sentencia C- 105 de 1997)

La Corte afirma que no existe en la Ley habilitante ‘ningún elemento que permita concluir razonablemente, que con base en la misma el Presidente de la República estuviera autorizado para crear una contribución’, por lo que, decide retirar del ordenamiento jurídico el descuento por la prima de vacaciones.

A pesar de referir la naturaleza del descuento como contribución parafiscal que pertenece a la categoría de los tributos, la Corte al identificar que el límite material había sido vulnerado, no continuo con el análisis amplio entorno al desarrollo de la prohibición de decretar tributos al ejecutivo.

Con todo lo anterior, la Corte remite al artículo 43 de la Constitución de 1886 que prácticamente consagraba el principio de reserva de ley, y la constitución de 1991 que consagra dicho principio en el artículo 338, por lo que, de acuerdo a una interpretación sistemática, en un primer momento, se debe entender por el análisis realizado por la corte que la prohibición debe ser extendida a las contribuciones parafiscales.

Otra conclusión que se deriva del estudio de esta providencia, es que se mantuvo incólume dicha disposición en el ordenamiento jurídico por casi 20 años, evidenciándose un endurecimiento en la interpretación por parte de los operadores jurídicos y de quien ahora realiza el estudio de constitucionalidad de estos decretos leyes al declarar su inexecutableidad.

Posteriormente, se realiza el estudio de unos descuentos similares para otros dos regímenes especiales de funcionarios del Estado, el análisis que se realiza en la Sentencia C-531 de 1993 tiene en cuenta lo conceptualizado por la Corte y procede a declarar la inexecutableidad del descuento propuesto en el decreto ley objeto de análisis.

De igual manera, en Sentencia C-1120 de 2008 la corte remite a la sentencia analizada anteriormente para realizar su fundamentación sobre lo que se debe entender por descuento,

en razón de que, en la Constitución de 1886 no se consagraba o se remitía a la figura de las contribuciones parafiscales. No obstante, en la Sentencia C-1120 de 2008 la Corte realiza el análisis del decreto ley y su relación con la ley habilitante, en este punto llega a la siguiente conclusión:

“El contexto en el cual se adoptó la ley habilitante, permite concluir que era razonable, para el Ejecutivo, interpretar la facultad de reforma en materia de ‘descuentos’, como una facultad para imponer el mismo descuento de la prima de vacaciones que existía en el momento en que el legislador lo facultó para expedir un nuevo estatuto.” (...) “Por lo tanto, una interpretación sistemática y contextual del literal a) citado, conduce a admitir que éste comprende una habilitación para crear el descuento ahora acusado”

La corte considera que el limite material en un principio cumple los postulados que ha definido la Corte Constitucional, por lo que, se podría interpretar que con el paso al estudio de los aspectos jurídico tributarios de esta figura creada por el ejecutivo sería declarada inexecutable, sin embargo, la Corte considera lo contrario y afirma lo siguiente:

“Dicha prohibición específica fue introducida con la Constitución de 1991, y está referida a los decretos con fuerza de ley expedidos después de la entrada en vigencia de la Carta. Como lo ha dicho la Corte expresamente:

“Las prohibiciones contempladas en el numeral 10 del artículo 150 de la Constitución, en lo referente a la concesión de aquellas por el Congreso al Gobierno para expedir o reformar códigos o para crear impuestos, solamente principiaron a aplicarse desde la promulgación de la actual Carta Política hacia el futuro, esto es, desde el 7 de julio de 1991, y por ende no pueden retrotraerse a épocas anteriores para deducir la inconstitucionalidad de leyes expedidas bajo la vigencia de la Constitución anterior, que no restringía en esas materias al legislador ordinario para transferir temporalmente y en forma precisa su propia competencia al Ejecutivo”.

Con esta posición planteada, la Corte Constitucional procede a declarar la constitucionalidad de la contribución parafiscal. Dicho esto, se considera que se distorsiona un poco la línea que había trazado la Corte respecto a la interpretación de los presupuestos de reserva de ley y

legalidad tributaria, ya que, a pesar de que no se consagraba una prohibición expresa en la Constitución de 1886, a partir de la constitución de 1991, la Corte había intentado realizar una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que consagraban los principios de reserva de ley y de legalidad en la anterior Carta.

En conclusión, en las providencias analizadas no se discute que el artículo 150 solo refiera a la acepción impuestos, de igual manera, se interpreta que la Corte Constitucional da por sentado que dentro del vocablo impuesto se encuentra enmarcada la categoría de tasa y contribución, en razón de que, los estudios de constitucionalidad de los decretos ley identificados en los que se expiden tasas o contribuciones se realiza conforme a dicho presupuesto constitucional.

#### **6. Facultades presidenciales para la paz en virtud del acto legislativo 01 de 2016.**

Resultado de más de 4 años de negociaciones, en el año 2016 se celebró el acuerdo de Paz entre el gobierno Colombiano y la Guerrilla de las FARC, de este acuerdo se derivó el Acto legislativo No. 01 de 2016 ‘‘Por medio del cual se establecen instrumentos jurídicos para facilitar y asegurar la implementación y el desarrollo normativo del acuerdo final para la terminación del conflicto y la construcción de una paz estable y duradera’’, debe recordarse que los actos legislativos permiten la modificación del texto superior constitucional por parte del órgano legislativo.

En el Acto Legislativo 01 de 2016 se consagró en el artículo 2º transitorio, la posibilidad de otorgar facultades al presidente para expedir decretos con fuerza de ley, en los siguientes términos:

‘‘Facúltese al Presidente de la República para expedir los decretos con fuerza de ley cuyo contenido tendrá por objeto facilitar y asegurar la implementación y desarrollo normativo del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera. Las anteriores facultades no podrán ser utilizadas para expedir actos legislativos, leyes estatutarias, leyes orgánicas, leyes códigos, leyes que necesitan mayorías calificada o absoluta para su aprobación, **ni para decretar impuestos.** (Negrilla por fuera del texto).

Cabe resaltar que se identifica nuevamente las problemáticas en torno a la falta de técnica constitucional tributaria en el artículo 2º transitorio, puesto que, a pesar existir un amplio compilado de jurisprudencia sobre el tema de tipología y el desarrollo de la potestad de normar por parte del ejecutivo, se establece de nuevo la acepción ‘‘decretar impuestos’’ suscitando las críticas realizadas en acápite anteriores respecto a estos dos vocablos.

De igual manera, ese Acto Legislativo otorga por un periodo de 180 días una nueva potestad de normar al ejecutivo, esto se ve fundamentado en que los decretos ley que se dicten en desarrollo del Acto legislativo tendrán un control de constitucionalidad automático posterior a su entrada en vigencia, actuación que no es requerida para el estudio de los decretos ley expedidos en el marco de facultades extraordinarias consagradas en el artículo 150 de la Constitución.

Adicionalmente, dice el artículo 2º que ‘‘el procedimiento de revisión de constitucionalidad de estas disposiciones deberá surtirse por parte de la Corte Constitucional dentro de los dos meses siguientes a su expedición’’. Por lo que, dista mucho de los requisitos para la expedición de los decretos legislativos en el marco de los Estados de Excepción y, los decretos ley expedidos en el marco de las facultades extraordinarias consagradas en el artículo 150 de la Constitución Política.

El tema fiscal no es ajeno a la implementación del acuerdo de paz, es más, es la política fiscal del gobierno anterior pretendió bajo la implementación de algunas figuras, como la implementación de obras por impuestos en los territorios ZOMAC que consisten en aquellas Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado, siempre y cuando se actúe conforme a los requisitos planteados por la ley.

En este sentido, es de vital importancia referir la sentencia C-516 de 2017 en la cual se procede a realizar el control de constitucionalidad del Decreto Ley 883 de 2017, en el cual se modifica la Ley 1819 de 2016 para incluir a las empresas dedicadas a la minería y a la explotación de hidrocarburos en la forma de pago de obras por impuestos.

Al ser objeto de un control automático de constitucionalidad, se entiende que dicho decreto ley no ha sido objeto de una demanda de constitucionalidad, por lo que, se referirá de forma breve, tanto las Intervenciones que solicitan la declaratoria de inexecutable, como las que consideran que el decreto ley goza de plena constitucionalidad y debe ser declarado executable.

Por un lado, los intervinientes que consideran la inexecutable del decreto ley advierten que la materia objeto de regulación es inconstitucional en los siguientes términos:

“Tiene una reserva de ley, motivo por el cual, ésta no era susceptible de ser desarrollada por el Presidente de la República mediante los decretos especiales de paz.

(...)

En efecto, según el propio artículo 2 del Acto Legislativo 01 de 2016, que es la normatividad que contiene las habilitaciones que fueron empleadas para expedir el Decreto 883 de 2017, el Presidente no puede utilizarlas para “decretar impuestos”. Esto significa que el constituyente secundario, habiendo considerado la importancia de la paz, estimó que incluso en el escenario de la implementación del Acuerdo Final, existen materias de especial relevancia constitucional que no podrían quedar excluidas de los escenarios deliberativos y democráticos, entre ellas las relativas a la creación de impuestos. Esta restricción, a su turno, es concordante con las contenidas en los artículos 150.10 y 338 de la Constitución Política, que reservan a los órganos de representación democrática la determinación de las bases del sistema tributario y de los elementos esenciales de los tributos.

Contrario a lo anterior, entre los intervinientes que consideran la constitucionalidad del decreto ley se encuentra la Universidad Externado de Colombia que planteó la siguiente posición compartida por los demás entes que se pronunciaron:

Resulta claro que no se están decretando impuestos, es más, tampoco se están realizando cambios frente a elementos sustantivos que modifiquen la estructura del hecho generador del impuesto sobre la renta, simplemente se le está dando la posibilidad a algunos sujetos en específico (las empresas mineras, de hidrocarburos, y las calificadas como grandes contribuyentes dedicadas a la actividad portuaria) de acogerse al mecanismo de pago previsto

en el artículo 238 de la Ley 1819/16. (Memorial Radicado en la Corte Constitucional por la Universidad Externado de Colombia).

De conformidad con lo manifestado por la Universidad Externado de Colombia, la Corte procede a declarar la constitucionalidad del decreto ley 883 de 2017 en los siguientes términos:

“El Decreto 883 de 2017 no fija ninguna regla que se oriente a fijar o a levantar algún gravamen tributario, sino a extender el alcance de un mecanismo de pago de un impuesto, impuesto cuya magnitud no se altera en virtud de las normas objeto de revisión, y a precisar reglas de orden procesal para su cobro por parte del Estado”.

“En segundo lugar, tal como lo expresaron los intervinientes que defendieron la exequibilidad del decreto objeto de revisión, el decreto 883 de 2017 no fija ninguno de los elementos esenciales de las obligaciones tributarias, a saber, el sujeto activo o pasivo, el hecho generador, la base gravable o la tarifa del impuesto, sino que se refiere a elementos accesorios del sistema fiscal, relativos, primero, a la extensión de una figura que permite el pago del impuesto a la renta mediante un mecanismo alternativo, y segundo, a la interrupción en el término de prescripción de la acción de cobro de deudas fiscales”.

Sobre lo anterior, se comparte la declaratoria de constitucionalidad del Decreto objeto de estudio, en este punto, se identifica que simplemente se dio paso a la ampliación de un mecanismo de pago, y no se ve alterado alguno de los elementos esenciales de los tributos.

Es preciso afirmar que, por un tiempo de 180 días, se dio paso a una tercera modalidad para que el ejecutivo legisle, dicha facultad se puede denominar como facultades para la implementación de la paz, se considera que esta figura difiere en varios aspectos frente a los demás actos que puede ser expedidos por el ejecutivo con fuerza de ley.

Si bien es cierto, que se respetó lo consagrado en el artículo 2º transitorio del Acto Legislativo, se considera, que, si la facultad hubiera sido otorgada para más tiempo, tal vez, se hubieran identificado algunas problemáticas similares a las referenciadas en el estudio de la acepción ‘prohibición para decretar impuestos’.

De manera que, a pesar de que el principal objeto de estudio del presente texto se ha concentrado en el estudio de las normas expedidas por el ejecutivo con fuerza de ley, corresponde hacer una breve referencia a los casos en los cuales las leyes ordinarias otorgan facultades al ejecutivo sin ningún tipo de solicitud de este último, adicionalmente, el estudio de la actuación del ejecutivo a través de decretos reglamentarios sin que se le haya atribuido facultad, si quiera a través de una ley ordinaria.

Dicho lo anterior, es pertinente mencionar que se ha identificado que en ciertas ocasiones el legislador le ha otorgado en leyes ordinarias al ejecutivo la potestad para legislar por medio de decretos reglamentarios, volviendo dentro de otro supuesto a esa tendencia presidencialista analizada en acápite anteriores.

## **7. Estudio de las atribuciones para crear tributos otorgadas por medio de ley ordinaria**

En este acápite se realizará una breve referencia a algunas providencias en las cuales el Alto Tribunal Constitucional se ha manifestado sobre aquellas facultades otorgadas al ejecutivo para crear normas de contenido tributario a través de leyes ordinarias.

En primera medida, como se mencionaba anteriormente la Corte ha sido concisa en diferenciar el estudio de las leyes habilitantes en las que se otorgan facultades al ejecutivo para que desarrolle esa facultad excepcional de normar, estas leyes se dan en el marco de facultades extraordinarias como lo referimos anteriormente.

Por otro lado, se identifican las leyes ordinarias, a las que le da trámite al interior del Congreso de la República, de igual manera estas leyes ordinarias no tienen como propósito principal otorgar la potestad de normar al ejecutivo, supuesto esencial para la expedición de los denominados decretos leyes. Sobre este punto cabe hacer referencia a lo conceptuado por la Corte Constitucional en Sentencia C-690 de 2003:

Pero cuando no hay un acto expreso del Congreso que delegue en el gobierno el ejercicio de la facultad legislativa en los términos de esa disposición constitucional, si se considera que en una ley se atribuye al gobierno o a otra entidad el ejercicio de competencias propias del

Congreso a través de la ley, lo que ocurre es que se habría violado el principio de legalidad o de reserva de ley, en cualquiera de sus diferentes manifestaciones, asunto que es ajeno a la institución de las facultades extraordinarias legislativas.

Respecto a esa circunstancia en la que se considera que una ley ordinaria le atribuye al gobierno u otra entidad el ejercicio de competencias propias del congreso, es pertinente analizar algunas providencias como la C-891 de 2012, C-1018 de 2012 y C-602 de 2015 que se encuentran dentro del supuesto planteado en el presente acápite.

En la Sentencia C-891 de 2012 se estudia la constitucionalidad del inciso cuarto del párrafo del artículo 8º de la Ley 1421 de 2010, en el cual consagra que “el carácter de los sujetos pasivos y la base impositiva de los Aportes voluntarios a los Fondos-cuenta territoriales serán reglamentados por el Ministerio del Interior y de Justicia”.

En este sentido, el problema jurídico planteado por la Corte consiste en identificar si se ve vulnerado “el principio de legalidad en materia tributaria, por cuanto delega en una autoridad administrativa como el Ministerio del Interior la facultad de determinar los elementos de un tributo cuya imposición asigna a las entidades territoriales” (Sentencia C-891 de 2012).

Teniendo en cuenta que le está dando una facultad de reglamentación al Ministerio del Interior, la Corte afirma que “en virtud del principio de legalidad sólo la ley puede imponer gravámenes, limitaciones o restricciones a las personas, por lo cual, el reglamento no puede ser fuente autónoma de obligaciones o restricciones para las personas” sobre todo en la definición de los elementos esenciales del tributo. dice la Corte citando sentencia C-583 de 1996:

“la jurisprudencia ha sido clara en señalar que la definición general del sujeto pasivo, del hecho generador y las bases gravables, elementos esenciales de la obligación tributaria, no puede ser deferida al reglamento:

"La definición general del sujeto pasivo, del hecho generador y las bases gravables, elementos esenciales de la obligación tributaria, no puede ser deferida al reglamento,

so pena de socavar el anotado principio democrático. Si la norma que pretende establecer un tributo, de cualquier especie, no los señala directamente, no hay gravamen. La garantía democrática se desvanecería si tales presupuestos de la obligación tributaria, se abandonaran a la función ejecutiva. La atribución del Congreso de establecer contribuciones fiscales y parafiscales (C.P., art. 150-12) es plena, y así habrá de ejercitarse”.

La corte ha sido clara al definir los presupuestos sobre los cuales recae la potestad reglamentaria, entendiendo que no se encuentran vulnerados los principios referidos, sobre todo en normas que traten por ejemplo ‘‘la fijación del precio de los productos agropecuarios para establecer la tarifa de las contribuciones parafiscales aplicables o la determinación de los parámetros para la fijación, del índice de bursatilidad de las acciones’’.

En este sentido, con fundamento en los argumentos anteriormente expuestos la Corte entiende vulnerado el principio de legalidad tributaria, procediendo a declarar la inexecutable del texto demandado.

Dando continuidad al análisis jurisprudencial, la Corte en Sentencia C-1018 de 2012, se encarga de estudiar la constitucionalidad del artículo 4º de la ley 1314 de 2009, esta ley se encarga de regular los principios y normas de contabilidad e información financiera aceptados en Colombia.

El estudio se dedica a analizar lo preceptuado por el artículo 4º que consagra lo siguiente: ‘‘las normas expedidas en desarrollo de esa ley, únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o **cuando estas no regulen la materia**’’ (Negrilla por fuera del texto). En palabras del accionante considera que el artículo 4º es inexecutable debido a que:

‘‘Faculta al Presidente de la República para que ‘‘legisle en lo tributario cuando concluya que en ley en esta materia hay un aspecto no regulado’’ (sic), facultándolo sin limitación en el tiempo y en la materia, para que llene los vacíos que considere existen en la ley tributaria’’

Sobre los argumentos presentados, la Corte considera pertinente proceder a realizar el estudio de constitucionalidad, planteando el problema jurídico de la siguiente manera:

¿Vulnera el principio de legalidad en materia tributaria -artículos 150-12 y 338 de la Constitución Política-, la expresión demandada del artículo 4° de la Ley 1314 de 2009, al prescribir que las normas dictadas por las autoridades en desarrollo de dicha ley “*tendrán efectos impositivos*” cuando las leyes tributarias “*no regulen la materia*”?

El análisis de la Corte se concentra en desglosar la disposición normativa objeto de estudio, el Alto Tribunal refiere lo siguiente:

La estructura normativa a la que se integra el enunciado acusado, parte de un supuesto múltiple: (i) la existencia de normas reglamentarias, contables y financieras, expedidas en desarrollo de la Ley 1314/09; (ii) la remisión expresa a ellas por cuenta de leyes tributarias; (iii) la inexistencia de leyes tributarias que regulen determinadas materias contables y financieras de impacto fiscal.

Sobre lo anterior, la Corte afirma sobre el supuesto “efecto impositivo” otorgado por la norma, lo siguiente:

“la consecuencia jurídica ordenada por la disposición impugnada es el “*efecto impositivo*” de tales normas reglamentarias, ya sea que la propia ley tributaria se lo otorgue expresamente -supuesto (ii)- o que la misma ley tributaria no regule un aspecto desarrollado por los reglamentos contables y financieros -supuesto (iii)-.

Si bien es cierto, que corresponde al congreso en el marco del artículo 338 de la Constitución fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos, la Corte Constitucional considera que, del análisis del texto normativo, no se deriva el otorgamiento de facultades para legislar al ejecutivo.

Dice la corte que se la reconocido “la existencia de un amplio margen de potestad reglamentaria al Ejecutivo en materia fiscal, sin que tal atribución pueda ser entendida como

un poder impositivo de establecimiento’’. En este sentido la Corte refiere en el caso concreto que se le ha otorgado facultades al ejecutivo para:

Expedir reglamentos en materia contable y de información financiera. Y la asignación de “efecto impositivo” a dichos reglamentos”... ‘**no implica la creación de nuevos tributos sino la aplicación subsidiaria en el ámbito tributario de las normas contables** y de información financiera ante la inexistencia de normas fiscales que regulen la materia, tendientes a la concreción formal de la obligación tributaria principal y dentro de los parámetros que el Legislador haya establecido. (Negrilla por fuera del texto).

En este caso, se identifica que la Corte brinda una interpretación conforme al propósito del legislador en la implementación de esta clase de normatividad, de igual manera, la interpretación de los presupuestos planteados en la norma se da conforme a esa potestad otorgada al ejecutivo de reglamentar.

Por último, corresponde hacer mención a lo conceptuado por la Corte en Sentencia C-602 de 2015, en esta providencia se estudia la constitucionalidad del artículo 59 de la ley 1709 de 2014, el cual consagra:

Artículo 93. Estímulos tributarios. El Gobierno Nacional **creará y reglamentará los estímulos tributarios para aquellas empresas públicas y privadas**, o personas naturales que se vinculen a los programas de trabajo y educación en las cárceles y penitenciarias, así como también incentivará la inversión, por parte de estas empresas, en los centros de reclusión con exoneración de impuestos o rebaja de ellos, al igual que a las empresas que incorporen en sus actividades a pospenados que hayan observado buena conducta certificada por el Consejo de Disciplina del respectivo centro de reclusión.” (Negrilla por fuera del texto).

Como fundamento del estudio de la constitucionalidad de la norma analizada la Corte remite a argumentos históricos al referir que el principio de legalidad en materia tributaria se funda en el aforismo “*nullum tributum sine lege*” ... ‘Este principio surge a la vida jurídica como garantía política con la inclusión en la Carta Magna inglesa de 1215 de la institución “*no taxation without representation*”, universalmente reconocida como uno de los pilares del Estado liberal – democrático’

En este primer punto se evidencia que la interpretación histórica contribuye a la construcción e interpretación de los preceptos jurídicos actuales que permiten entender su razón de ser. Sobre el caso en concreto, la Corte afirma lo siguiente:

“Para la Corte es claro que el Ejecutivo no puede decretar directa o autónomamente los beneficios tributarios, sin importar su finalidad. En su lugar, es necesario que previamente exista la definición de todos los componentes por parte del Congreso, Asamblea o Concejo para que el Gobierno proceda, de a la reglamentación correspondiente. Es más, por disposición constitucional su trámite legislativo cuenta con una exigencia adicional consistente en la iniciativa gubernamental prevista en el artículo 154 superior”.

De conformidad con los casos estudiados por la Corte Constitucional se puede identificar que materialmente en ciertas ocasiones se mantiene esa disposición por parte del congreso de la republica de otorgar al ejecutivo facultades para expedir normas tributarias, que como se ha explicado gozan de una reserva de ley.

En este punto, de igual manera es pertinente mencionar que se identifica dentro de un supuesto distinto esa tendencia hacia ese presidencialismo, y la falta de activismo por parte del órgano de representación popular en el desarrollo de las normas con contenido tributario.

Dicho esto, se procede a estudiar aquellas circunstancias en las que el ejecutivo actúa sin ni siquiera ser autorizado por una ley ordinaria, para este punto, es pertinente realizar una pequeña remisión a algunos pronunciamientos jurisprudenciales realizados por el Consejo de Estado.

## **8. Exceso en el desarrollo de las facultades reglamentarias**

Tal como se mencionaba anteriormente, el presente trabajo de investigación tiene como principal objeto de estudio aquellos actos normativos emanados por el ejecutivo con fuerza de ley, no obstante, en el presente acápite, corresponde realizar el estudio del uso de las

potestades de reglamentación otorgadas al ejecutivo. Esta potestad se encuentra consignada en el numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política en los siguientes términos:

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

11. Ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes”.

Respecto a lo consagrado en el artículo 189 de la Carta, el Consejo de Estado conceptúa por potestad reglamentaria lo siguiente:

“La potestad reglamentaria se presenta como la facultad que detentan ciertas autoridades administrativas para dictar medidas de carácter general e impersonal, tendientes a reglamentar un contenido o una materia previamente determinada por la ley. (...) la facultad reglamentaria otorgada al Presidente de la República está sujeta a los límites impuestos por la Constitución y la ley, siendo esta la razón por la que el reglamento, llámese decreto, resolución u orden, no puede contrariar, modificar o restringir el contenido de aquellas y, por tanto, el ejercicio de la misma tiene como fin último la cabal ejecución de ésta” (Sent. Exp. 18809 de 2014)

Se realizará al igual que en los anteriores acápite un breve análisis jurisprudencial de providencias proferidas por el Consejo de Estado, en este caso “conviene mencionar que el régimen jurídico del reglamento es el mismo de todos los actos administrativos, lo cual lo hace susceptible de control por parte de la jurisdicción contencioso administrativa” (Sent. Exp. 18809 de 2014). El estudio se concentrará en el exceso del uso por parte del órgano ejecutivo de las potestades reglamentarias en el ejercicio de sus funciones relacionadas con el ámbito jurídico tributario.

La primera providencia objeto de análisis, corresponde al estudio del levantamiento de la medida cautelar proferida el 7 de diciembre de 2017, sobre las expresiones “al interior de las instalaciones del contratante” y “sin que se genere contraprestación alguna por parte del

consumidor de dichos alimentos y bebidas” contenidas en el artículo 14<sup>4</sup> del Decreto 1794 de 2014.

la Sala considera que la decisión recurrida debe mantenerse, en tanto que las expresiones objeto de suspensión constituyen un exceso en la potestad reglamentaria, pues las restricciones allí establecidas desbordan el contenido de la ley que la originó. En efecto, la motivación del legislador para la creación de la base gravable especial en el IVA de los servicios integrales de aseo, cafetería y vigilancia, contenida en el artículo 462-1 del Estatuto Tributario, fue simplificar la tarifa del tributo en razón a los costos que se generan para las empresas que ejercen esta actividad. Respecto lo anterior, el Consejo de Estado afirma lo siguiente:

“No se advierte un sustento o soporte legal respecto de las condiciones establecidas por el Gobierno Nacional en el artículo 14 del Decreto 1794 de 2013, para aplicar la base gravable especial en el servicio integral de cafetería, sino que se trata de limitaciones no previstas en la ley, que van más allá de la definición del precitado servicio”.

Respecto a esta providencia, se considera que el Consejo de Estado dio aplicación al principio de legalidad, ya que, se entiende que con el levantamiento de las medidas cautelares se desbordaría lo preceptuado por la ley que la originó y en este estaría atribuyéndose potestades para legislar.

Otra providencia que es pertinente referir es la Sentencia con Expediente 21555 de 2018, en esta providencia se estudia la demanda de nulidad simple en contra del parágrafo 1° del artículo 3° del Decreto 2701 de 2013, “por medio del cual se reglamenta parcialmente la Ley

---

<sup>4</sup> **Artículo 14.** *Definición de servicios integrales de aseo y cafetería.* Para efectos del artículo 462-1 del Estatuto Tributario, se entiende por servicios integrales de aseo y cafetería, todas aquellas actividades que se requieran para la limpieza y conservación de las instalaciones del contratante, así como las relacionadas con la preparación y distribución de alimentos y bebidas para consumo al interior de las instalaciones del contratante, sin que se genere contraprestación alguna por parte del consumidor de dichos alimentos y bebidas.

1607 de 2012”, expedido por el Presidente de la República. Dicho artículo consagra lo siguiente:

“Artículo 3. Base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE – La base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) se determina así: De la totalidad de los ingresos brutos realizados en el año o periodo gravable, susceptible de incrementar el patrimonio, sin incluir las ganancias ocasionales, se restarán únicamente:

(...)

**Parágrafo 1º. La base gravable determinada en el presente artículo incluirá la renta líquida por recuperación de deducciones. [...]**. (Negrilla por fuera del texto)

El accionante considera que se vulneran los siguientes preceptos normativos:

“Transgrede el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 y los artículos 113 y 189 numeral 11 de la Constitución Política, pues la Rama Ejecutiva al modificar uno de los elementos esenciales del tributo (base gravable) del CREE, excedió su facultad reglamentaria y se atribuyó potestades propias del Congreso de la República” (Negrilla por fuera del texto).

De igual manera, el accionante considera que fue “desconocido el principio de legalidad establecido en el artículo 338 de la Constitución Política, porque los elementos esenciales de los tributos solo pueden fijarse mediante ley, excluyendo los decretos reglamentarios emitidos por el ejecutivo”.

Por otro lado, El Ministerio de Hacienda y la DIAN argumentan lo siguiente:

“la renta por recuperación de deducciones hace parte de la base gravable del CREE al corresponder a un ingreso que incrementa el patrimonio del contribuyente, de

manera que no hubo exceso de facultad reglamentaria por parte del Gobierno Nacional”

Dicho lo anterior, El Alto Tribunal Administrativo procede a hacer el análisis planteando el siguiente problema jurídico:

“Si el párrafo 1º del artículo 3º del Decreto Reglamentario 2701 de 2013 vulnera las normas en que ha debido fundarse, esto es, el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012, al disponer que dentro de la base gravable del CREE se debe incluir la renta líquida por recuperación de deducciones”

Del análisis planteado por las partes, el Consejo de Estado afirma que:

“Se debe declarar la nulidad del acto demandado, por cuanto en los artículos 21 y 22 de la Ley 1607, antes de su modificación introducida por la Ley 1739 de 2014, no se incluyó la renta por recuperación de deducciones como un elemento integrante del CREE, como pasa a exponerse”

Es importante referir los argumentos brindados por el alto tribunal administrativo, ya que, coinciden con los presupuestos y argumentos presentados en acápite anteriores, al referir por ejemplo que:

El artículo 22 de la ley 1607 de 2012 estableció la base gravable del CREE, elemento esencial de todo tributo, cuya determinación es de competencia exclusiva y excluyente del legislador en virtud del principio de legalidad consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, enmarcado dentro del principio democrático y máxima tributaria “no taxation without representation”.

Dicho lo anterior, el consejo de estado encuentra vulnerado el principio de reserva de ley tributario establecido en el artículo 338 de la Carta, de igual manera, afirma, que el Ejecutivo no tiene la facultad de modificar elementos esenciales del tributo, como lo es, la base gravable

del CREE, en este sentido el Consejo de Estado procede a declarar la nulidad del párrafo 1º del artículo 3º del Decreto 2701 de 2013, por medio del cual se reglamenta la Ley 1607 de 2012.

En los supuestos referidos se identifica por parte del Consejo de Estado una posición alineada con las interpretaciones realizadas con la Corte Constitucional, de igual manera, se identifica atribuciones de las que apropia el ejecutivo, sin intervención del legislador, por lo que, puede que la proliferación puede ser alta ya que, el Consejo de Estado entiende lo siguiente por reglamento al referir que:

“el régimen jurídico del reglamento es el mismo de todos los actos administrativos, lo cual lo hace susceptible de control por parte de la jurisdicción contencioso administrativa. Por ello le es dado verificar cualquier exceso en el ejercicio de la potestad reglamentaria que implique la invasión de la competencia del Congreso”

Dicho esto, se puede identificar una alta proliferación de decreto reglamentarios que pueden consagrar aspectos esenciales de los tributos reservados en la Carta al legislador, por lo que, podría ser útil el estudio de este tipo de actos en un trabajo de investigación a parte.

De igual manera, cabría realizar un estudio más detallado de los pronunciamientos del Consejo de Estado en los que se identifique la vulneración a principios como el de reserva de ley y legalidad tributaria, ya que, al ser objeto de estudio por parte de la sección cuarta, los consejeros entrarían a realizar un análisis compuesto por un componente constitucional y técnico de las figuras objeto de estudio.

A groso modo se ha presentado los diferentes niveles autorizados por la Carta Política en los cuales el ejecutivo está facultado para crear textos normativos, así mismo, del estudio se puede afirmar que en los diferentes niveles el ejecutivo en ciertas ocasiones se extralimita en el desarrollo de esa potestad de normar o reglamentar, aspecto sobre el cual se hará el respectivo comentario, en las conclusiones del presente texto de investigación.

## CONCLUSIONES

### **1. Dimensiones del poder normativo del ejecutivo por medio de facultades extraordinarias**

Remitirse a los antecedentes históricos permite entender la razón o el fundamento de las figuras consagradas en los actuales regímenes jurídicos, el estudio de la evolución de esos Estados feudales y monárquicos y su cambio producto de varias vicisitudes a un tipo de Estado democrático, permite entender la razón por la cual, el Estado colombiano terminaría arropándose por esa reivindicación del principio democrático.

Ese postulado democrático se ve materializado en el principio constitucional de la reserva de ley tributaria, principio que determina el poder de crear tributos en cabeza de los órganos de representación popular. Sin embargo, aun hoy en día se encuentra vigente, aunque en menor medida, la posibilidad de otorgar al presidente la facultad de legislar excepcionalmente.

Respecto al desarrollo de las facultades para legislar del ejecutivo al interior del Estado colombiano, se destaca, que durante la vigencia de la Constitución de 1886 se identificaba únicamente una circunstancia en la que cabía la creación de normas por parte del ejecutivo, sin embargo, con la interpretación de los operadores jurídicos de la época y fallos jurisprudencial se bifurco esa posibilidad ya establecida en dicha carta, dando paso a dos facultades distintas para legislar.

De igual manera, corresponde en este aparte comentar la confusión en torno a la potestad de normar del ejecutivo, que aún hoy en día, se evidencia en las personas que apenas han tenido un primer mínimo contacto con el estudio de esta clase de atribuciones, por esta razón, debe reiterarse que las facultades para expedir decretos legislativos se dan en el marco de los Estados de Excepción, y que en el uso de las denominadas facultades extraordinarias se expiden los decretos leyes.

Como lo menciona (Muñoz y Zornoza, 2015) sobre esa alta cantidad de decretos leyes con contenido tributario creados en vigencia de la Constitución de 1886 producto de ese presidencialismo latente, y la falta de proactividad por parte del órgano legislativo. Se evidencia que en la Constitución de 1991 indudablemente se dio un progreso en la protección del principio de legalidad y reserva de ley tributaria.

Ese progreso se debe a modificaciones realizadas a algunos elementos consagrados para la institución de las facultades extraordinarias en la anterior Carta. Estos elementos, como lo menciona un magistrado en Sentencia C-1120 de 2018 consistieron en solo poder otorgar esa facultad para legislar, en aquellos casos en los que el ejecutivo las solicitara, de igual manera el requerimiento de una mayoría especial para la aprobación de la ley habilitante, y el establecimiento de materias excluidas entre las cuales se encuentra la prohibición de decretar impuestos.

Se evidencia una clara independencia de la figura de las facultades extraordinarias, adicionalmente, la autonomía que se pretende demostrar de esta figura en el presente trabajo de investigación se deriva de la consagración de un procedimiento especial para la formación de los decretos leyes, procedimiento que se tiene en consideración de igual manera por la Corte cuando realiza el estudio de constitucionalidad.

En el desarrollo del procedimiento de formación del decreto ley, se deben tener en cuenta dos límites, por un lado, el límite temporal, y por otro, el límite material, estos límites deben ser determinados por la ley habilitante. En cada una de las providencias analizadas en el presente trabajo de investigación, la Corte Constitucional estudia y verifica que los decretos acaten esos límites determinados por la Carta y la ley habilitante.

Corresponde mencionar sobre la ley habilitante, la especial naturaleza que le ha dado la Corte Constitucional en el estudio de los decretos ley, esta ley habilitante debe estar determinada por unas precisas razones que debe ser justificadas por el solicitante, asimismo, debe otorgar facultades al ejecutivo, si dicha ley en estricto sentido no otorga facultades al ejecutivo para

expedir decretos leyes, se daría paso a otro estudio de constitucionalidad, sin las calidades especiales que se derivan de la ley habilitante junto con el decreto ley que la desarrolla.

En torno al aspecto temporal, cabe hacer mención a la posición reiterada por la Corte Constitucional, respecto al estudio de los decretos ley que fueron expedidos en vigencia de la constitución de 1886 y que aún hoy en día siguen vigentes en la constitución de 1991.

A pesar de establecer de forma clara que el análisis de dichos actos debe ser realizado conforme a la constitución anterior. Es preciso afirmar que el intérprete constitucional actual, realiza ese análisis con un mayor rigor y de una forma estricta conforme a los principios orientadores del derecho tributario.

## **2. Competencia normativa del ejecutivo en temas tributarios.**

En relación con la acepción de prohibición de “decretar impuestos”, es preciso afirmar que como se mencionaba en la parte introductoria, el presente trabajo de investigación pretendía darles respuesta a algunos interrogantes planteados por la Doctrina respecto a las implicaciones del vocablo “decretar” y el vocablo “impuesto” consagrados en el artículo 150 de la Constitución.

En primera medida, el vocablo “decretar” no solo debe ser entendido como aquella situación en la que se crea un tributo, el alto tribunal Constitucional entiende que decretar implica modificar, eliminar y extinguir, no obstante, es pertinente recordar el salvamento de voto en el que se realiza una interpretación exegética de dicha acepción, en este sentido, la interpretación sistemática de los preceptos constitucionales, permite dar seguridad jurídica a los contribuyentes.

Por otro lado, el vocablo “impuesto” como en los demás preceptos constitucionales se entiende por parte de la Corte como el género de tributo, así mismo, a pesar de no ponerse en discusión en aquellas sentencias que el artículo 150 no consagra las categorías tributarias

de tasas y contribuciones, el estudio de constitucionalidad respecto a la prohibición, se realiza de la misma manera con estas últimas categorías mencionadas.

Es pertinente referir que muchas de las normas analizadas sobrevivieron durante varios años, actualmente se considera que el Alto Tribunal Constitucional es mucho más estricto en el estudio de aquellos tributos que han sido creados por medio de Decretos ley. No obstante, en el análisis de jurisprudencia se identificaron algunas providencias en donde se le daba prevalencia a otros fines constitucionales, verbigracia, la unificación de la tasa de propiedad industrial.

Dicho lo anterior, es preciso afirmar que la acepción “decretar impuestos” se ha construido de forma integral gracias a la interpretación de la Corte Constitucional, de igual manera, se considera a diferencia de lo que ha entendido la doctrina, la identificación de varias providencias que se encargan de estudiar aquellos casos en los que se ha otorgado facultades extraordinarias para decretar tributos, o que el ejecutivo se haya extralimitado en el ejercicio de sus facultades creando, modificando o eliminando normas con contenido tributario.

### **3. Acto legislativo para la implementación del acuerdo de paz**

Sobre el acto legislativo para la paz, cabe mencionar que creo una tercera circunstancia para la expedición de decretos con fuerza de ley al ejecutivo, sobre este punto se destaca la diferenciación de esta figura con la consagrada en el artículo 150 de la constitución, ya que, los decretos expedidos en razón de las facultades para la paz tienen un control automático de constitucionalidad.

Respecto al ámbito tributario, en sentencia C-516 de 2017 se estudió la constitucionalidad del Decreto Ley 883 de 2017 que amplía el mecanismo de obras por impuestos a la empresa del sector hidrocarburo, sobre el estudio de constitucionalidad del Decreto Ley 883 de 2017, se considera determinante la argumentación presentada por la Universidad Externado de Colombia.

Debido a que, sería de agrado de la Corte para fundamentar la constitucionalidad del Decreto Ley 883 de 2017, entendiendo a la figura de obras por impuestos como un mecanismo de extinción de las obligaciones que no está modificando alguno de los elementos del tributo.

De igual manera, se reitera que se perdió una nueva oportunidad para utilizar una adecuada técnica constitucional, para este caso, en el artículo 2º del Acto Legislativo se establece la prohibición de decretar impuestos, sobre este punto, corresponde decir que dicho estaba previsto para solo 180 días. En este sentido, si dicho precepto se hubiera mantenido en el tiempo, se considera que habría abierto una puerta giratoria para legislar conforme a las críticas planteadas al vocablo ‘‘decretar’’ y el vocablo ‘‘impuesto’’.

#### **4. Las leyes ordinarias y poder del ejecutivo, ejercicio de potestades reglamentarias**

Teniendo en cuenta que el presente trabajo de investigación se concentró en aquellos actos del ejecutivo que tiene fuerza de ley, y a pesar de existir una prohibición expresa de decretar impuestos por parte del ejecutivo.

Fruto de esa tendencia presidencialista del Estado colombiano, se estudiaron algunas providencias en las que se identifica una clara vulneración de los principios de reserva de ley y legalidad tributaria, sobre este tipo de atribuciones por medio de leyes ordinarias, solo queda, que ha iniciativa de los ciudadanos se demande esta clase de atribuciones, y que la Corte continúe con esa interpretación estricta y conforme a los principios que orientan el orden jurídico tributario.

Por otra parte, en el ejercicio de la potestad reglamentaria se referenciaron algunas providencias en donde el Alto Tribunal Administrativo se encargó de estudiar decretos reglamentarios que excedían las atribuciones dadas, y se atribuían funciones propias de los órganos de representación popular.

De igual manera, se identifica que en esta clase de providencias el estudio de legalidad de estos decretos va más de la mano con los aspectos técnicos de las figuras que se estudian, de

manera que, se identifica una alineada posición con la Corte constitucional y una justificación técnica de las posiciones que se dan por parte del ejecutivo.

Dicho lo anterior, se evidencia que el legislador sigue colaborando en el desarrollo de ese marcado presidencialismo en la atribución de facultades para legislar al ejecutivo, viéndose disminuido ese principio democrático propio del sistema jurídico tributario, no obstante, se considera que esta clase de trabajos permite identificar el estado de la materia, para identificar las bondades, y los errores sean reivindicados.

## **Bibliografía**

- Snape, J. (2017). *Philosophical Foundations of Tax Law*. Oxford: Oxford University Press.
- Geoffrey Brennan, y. J. (1999). *The Power to Tax: Analytical foundations of a fiscal constitution*. Indianapolis: Liberty Fund, Inc.
- Vega, M. P. (2017). *Derecho de la Hacienda Publica y Derecho Tributario*. Bogota D.C: Temis.
- Piza (2015). *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Bogotá D.C., Universidad Externado de Colombia.
- Battle, M. (2015). *Modernizar el Congreso para fortalecer la democracia*. Bogota: Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo.
- Piedrahita, C. R. (1973). *Facultades extraordinarias*. Bogota: Universidad Externado.
- Muñoz, G. (2015). El sistema normativo del derecho tributario. En J. Piza, *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales* (pág. 182). Bogota: Universidad Externado de Colombia.
- Alexei Julio Estrada, "Ramas Ejecutivas y Judicial Del Poder Público en la Constitución de 1991" En: Colombia 2003. Ed. Universidad Externado de Colombia.
- Naranjo, Vladimiro, *Teoría Constitucional e Instituciones Políticas*. Bogotá. 2006. Editorial TEMIS S.A
- Uckmar, Victor, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Bogotá, Colombia. 2002. Editorial TEMIS S.A
- Juan Martin Queralt, *Curso de derecho financiero y tributario*. España, 2001.
- Humberto antonio sierra porto, "Concepto y Tipos de Ley en la Constitución Colombiana" En: Colombia 1998. ed:universidad externado de colombia

## **Corte Constitucional**

- Sentencia C-400 de 2013
- Sentencia C-543 de 2005
- Sentencia C-219 de 1997
- Sentencia C-557 de 1992
- sentencia C-136 de 1999
- Sentencia C-243 de 2011

- sentencia C-137 de 1999
- sentencia C-546 de 1993
- Sentencia C-246 de 1995
- Sentencia C-690 de 2003
- Sentencia C-416 de 1992
- sentencia C-1120 de 2008
- Sentencia C-222 de 1995
- Sentencia C-219 de 2015
- Sentencia C-600 de 1996
- Sentencia C-1550 del 2000
- Sentencia C-1063 de 2003
- Sentencia C-105 de 1997
- Sentencia C-516 de 2017

### **Consejo de Estado**

- Sent. Exp. 18809 de 2014
- Sent. Exp. 21555 de 2018
- Sent. Exp. 23254 de 2018
- 

### **NORMAS**

#### **CONSTITUCIÓN POLÍTICA**

- Constitución Política de 1886: Art. 76-12
- Constitución Política de 1991: ART. 95-9, 113, 150-10-11, 189, 241, 212, 213,215, 336 y 338.

#### **ACTO LEGISLATIVO**

- Acto Legislativo 01 de 2016

#### **LEY**

- Ley 1607 de 2012.
- Ley 1709 de 2014
- Ley 1314 de 2009
- Ley 1421 de 2010
- Ley 106 de 1993

#### **DECRETO LEY**

- Decreto Ley 1280 de 1994
- Decreto Ley 883 de 2017
- Decreto ley 2811 de 1974
- decreto Ley 267 de 2000
- Decreto Ley 1280 de 1994
- Decreto ley 2150 de 1995

- 
- DECRETO REGLAMENTARIO**
- Decreto Reglamentario 2701 de 2013