

**Principios constitucionales que rigen el sistema tributario en el estado de excepción  
denominado emergencia económica, social y ecológica**

**Liliana Rocío Alarcón Prada, Marco Aurelio Rueda Santana**

**Trabajo de grado para optar el título de Magíster en Derecho Tributario**

**Director**

**César Augusto Romero Molina**

**Doctor en Derecho**

**Universidad Santo Tomás, Bucaramanga**

**División de Ciencias Jurídicas y Políticas**

**Facultad de Derecho**

**2024**

### **Dedicatoria**

A mi padre, el amigo incondicional que me enseñó a trabajar por mis sueños y quien tuvo fe en mí siempre. Aunque ya no está en este plano, su amor seguirá conmigo todos los días de mi vida.

A mi madre, por motivarme a seguir hacia adelante, por inculcar en mí el ejemplo de esfuerzo y valentía.

A mi hijo, por ser el motor de mi vida y fuente de inspiración en todo lo que hago.

A mi amor, por estar siempre para mí, por los ánimos, por acompañarme durante todo este proceso y por nunca dudar que lo lograría.

Agradecemos a nuestro director de tesis Dr. César Augusto Romero Molina, quien con su experiencia, conocimiento y motivación nos orientó en la investigación.

A todas aquellas personas, colegas y amigos que nos brindaron su apoyo, tiempo e información para el logro de nuestros objetivos.

## Contenido

Introducción .....	10
1. Estado de excepción por emergencia económica, social y ecológica en el estado Colombiano.....	12
1.1 Estados de excepción en el régimen constitucional de Colombia .....	12
1.1.1 Contexto del estado de excepción por emergencia económica, social y ecológica....	22
1.1.2 Estado de excepción por emergencia económica, social y ecológica en el régimen colombiano.....	35
1.2 Ley estatutaria de los estados de excepción .....	52
2. Principios constitucionales que rigen el sistema tributario frente a los estados de excepción por emergencia económica, social y ecológica.....	56
2.1 Principio de reserva de Ley .....	65
2.2 Principio de legalidad.....	67
2.3 Principio de equidad.....	70
2.4 Principio de eficiencia.....	73
2.5 Principio de progresividad .....	74
2.6 Principio de igualdad.....	77
2.7 Principio de certeza .....	79
3. Competencias tributarias de los entes territoriales bajo el estado de excepción por emergencia económica, social y ecológica .....	84
3.1 Análisis de las competencias tributarias de los entes territoriales bajo el estado de emergencia económica, social y ecológica .....	84

4. Conclusiones .....	121
Referencias.....	125

**Lista de tablas**

<b>Tabla 1.</b> <i>Estados de emergencia económica, social y ecológica</i> .....	51
<b>Tabla 2.</b> <i>Recomendaciones OCDE sobre tributación subnacional</i> .....	85
<b>Tabla 3.</b> <i>Comparativo de las características de los tipos tributarios</i> .....	110

**Lista de figuras**

**Figura 1.** *Representación gráfica del principio de jerarquía normativa en tributos territoriales durante EE.EESE.....* 119

### Resumen

Los estados de excepción son respuestas, fundadas en la juridicidad, que impone la Carta Política ante situaciones graves y anormales que no pueden ser enfrentadas por el Estado a partir de sus competencias ordinarias. Sin embargo, una característica propia del Estado constitucional es que esa competencia no puede ser omnímoda ni arbitraria. El ordenamiento superior impone una serie de requisitos y condiciones que deben cumplirse, tanto en los decretos legislativos que declaran el estado de excepción como en aquellos que prevén las medidas legales extraordinarias para hacer frente a la crisis, conocidos usualmente como decretos de desarrollo. Así mismo, existen los principios que rigen el sistema tributario, cuyos límites y alcances en la aplicación de las normas tributarias determinan el límite a la arbitrariedad impositiva que tiene el Estado y regulan las relaciones con los individuos que la componen. Es importante analizar cómo operan los *principios constitucionales que rigen el sistema tributario en el estado de excepción denominado emergencia económica, social y ecológica*, determinar si se ha respetado dichos principios y si ha habido la motivación de la que trata la Ley Estatutaria de los Estados de Excepción por emergencia económica, social y ecológica para que el Gobierno Nacional cree dichos tributos, esto con el fin de visualizar qué tan importante ha sido para los gobernantes respetar la Constitución Política, pues dichos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario, así mismo, exponer el análisis de las *competencias tributarias de los entes territoriales bajo el estado de emergencia económica, social y ecológica*.

*Palabras clave:* principios, constitucionales, estados, excepción, emergencia

### Abstract

States of exception are responses, based on legality, imposed by the Political Charter in the face of serious and abnormal situations that cannot be faced by the State based on its ordinary powers. However, a characteristic characteristic of the constitutional State is that this competence cannot be all-encompassing or arbitrary. The higher order imposes a series of requirements and conditions that must be met, both in the legislative decrees that declare the state of exception and in those that provide for extraordinary legal measures to confront the crisis, usually known as development decrees. Likewise, there are the principles that govern the tax system, whose limits and scope in the application of tax regulations determine the limit to the tax arbitrariness that the State has and regulate the relationships with the individuals that comprise it. It is important to analyze how the *constitutional principles that govern the tax system operate in the state of emergency called economic, social and ecological emergency*, determine if these principles have been respected and if there has been the motivation referred to in the Statutory Law of the States of Exception due to economic, social and ecological emergency for the National Government to create such taxes, this in order to visualize how important it has been for the rulers to respect the political constitution, since these principles constitute the parameters to determine the legitimacy of the tax system, Likewise, present the analysis of the *tax powers of the territorial entities under the state of economic, social and ecological emergency*.

*Keywords:* principles, constitucionals, states, exception, emergency

## **Glosario**

*Art.:* Artículo

*Const:* Constitución

*C.P:* Constitución Política

*C.P:* Consejero ponente

*D.L:* Decreto Legislativo

*EE.EESE:* Estado de excepción por emergencia económica, social y ecológica

*LEE:* Ley Estatutaria Estados de Excepción

*M.P:* Magistrado ponente

*OCDE:* Organización para la cooperación y el desarrollo económico

*OEA:* Organización de los Estados Americanos

*OECD:* Organization for economic cooperation and development

*OMS:* Organización Mundial de la Salud

*Sent:* Sentencia

*SGSSS:* Sistema General de Seguridad Social en Salud

*Trad:* Traducido

## **Introducción**

En este trabajo se expondrán y desarrollarán los estados de excepción por emergencia económica, social y ecológica, sus principios y su forma de implementación en el ordenamiento jurídico de Colombia, para lo cual se abordarán conceptos esenciales e inherentes a la naturaleza de esta figura jurídica, igualmente resulta indispensable el estudio previo de antecedentes históricos de carácter político y jurídico, así como el análisis del desarrollo jurisprudencial de las declaratorias de los diferentes estados de excepción por emergencia económica, social y ecológica, que se han presentado desde la vigencia de la Constitución Política de 1991.

Se ponderarán una serie de principios que constantemente se encuentran en conflicto, especialmente al momento de contrastar aquellas "razones de Estado" frente al principio democrático; son los principios constitucionales que rigen el sistema tributario frente al estado de excepción por emergencia económica, social y ecológica, y los cuales se enmarcan como principios rectores del sistema tributario a nivel general: legalidad, igualdad, equidad, eficiencia, progresividad, no retroactividad.

De la misma manera, se hará un análisis de las competencias tributarias de los entes territoriales bajo el estado de emergencia económica, social y ecológica.

Partiendo de la ausencia del sustento legal relativo a la armonización del poder tributario entre Congreso de la República, Asambleas Departamentales y Concejos Distritales y Municipales, el presente escrito responde a una necesidad de tributación local, mediante la aplicación y apropiación deductiva del conocimiento especializado del Derecho Tributario, el cual está encaminado a brindar un análisis del choque que se genera entre los principios constitucionales de estado unitario, legalidad y autonomía fiscal de las entidades territoriales en tiempos de crisis, en la distribución de las competencias entre los órganos de elección popular.

El estudio realizado, evidenciará que los principios constitucionales de legalidad y autonomía durante los estados de excepción por emergencia económica, social y ecológica, tienen implicaciones que en la práctica tributaria subnacional nunca se habían visto y muestra de ello es el Decreto Legislativo 461 de 2020 y su Sentencia de revisión constitucional C-169 de 2020, en la que se aborda el reparto de competencias entre el Presidente de la República como legislador extraordinario, y el posible marco de acción constitucional y legal sobre los tributos de las Entidades territoriales en tiempos de la anormalidad descrita.

## **1. Estado de excepción por emergencia económica, social y ecológica en el estado Colombiano**

### **1.1 Estados de excepción en el régimen constitucional de Colombia**

Según la Constitución Política de Colombia, cuando sobrevengan hechos que perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico del país, o que constituyan grave calamidad pública, el presidente podrá con la firma de todos los ministros declarar el Estado de Emergencia por períodos hasta de treinta días en cada caso, que sumados no podrán exceder de noventa días en el año calendario.

En palabras de la Corte Constitucional, el estado de excepción es un conjunto de circunstancias anormales que permiten la habilitación constitucional de competencias legislativas al presidente sin mediación de otro poder. La finalidad de dichas atribuciones es la de retornar a la normalidad que supone el Estado de Derecho. En particular, que las instituciones jurídicas tengan la capacidad de garantizar los derechos que deben proteger (Sentencia C-156/11, 2011) (Sentencia C-179/94, 1994).

De tal forma para su aplicación, la declaración de estado de excepción deberá ser motivada adecuadamente y el presidente podrá con la firma de todos los ministros dictar decretos con fuerza de ley, los cuales estarán destinados exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos. Estos decretos deberán referirse a materias que tengan relación directa y específica con el estado de excepción declarado, por otro lado, el presidente podrá de forma transitoria, establecer nuevos tributos o modificar los existentes. Dichas medidas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente.

Dentro de la estructura del Estado Colombiano y acorde a la Constitución Política de 1991 se contempla que la Rama Legislativa es la legitimada conforme al artículo 150 y siguientes para expedir leyes, ejercer control sobre el Gobierno y reformar la Constitución. Está representada por una corporación pública colegiada de elección popular denominada Congreso de la República, el cual está integrado por el Senado de la República y la Cámara de Representantes, constituyendo así un sistema bicameral.

Por lo anterior, es claro que expedir leyes es una atribución propia del Congreso de la República, según lo establece la Constitución Política. Sin embargo, el presidente de la República podrá ejercerla de manera extraordinaria cuando rige un estado de excepción en forma de decretos legislativos, los cuales cuentan con fuerza de ley.

Es por ello que, en periodos de normalidad administrativa y jurídica, las leyes tributarias en virtud de la Constitución Política y la Ley 5 de 1992 (por la cual se expide el Reglamento del Congreso; el Senado y la Cámara de Representantes) ingresan a estudio legislativo por Cámara de Representantes. La Ley 5 de 1992 establece de forma discriminada la existencia de leyes y actos administrativos; el acto legislativo es una norma expedida por el Congreso cuyo objetivo es reformar, adicionar o derogar un artículo o parte de él, dentro de la Constitución Política de Colombia, mientras que una ley reglamenta o desarrolla la Constitución Política.

Para que una ley ordinaria sea promulgada deberá iniciar con la presentación del proyecto que la propone, posteriormente debe pasar por cuatro debates, uno en Comisión y otro en Plenaria de la corporación donde se radique. Posteriormente se traslada a la siguiente corporación y culmina su proceso con la sanción presidencial, por otro lado, los proyectos de ley de tipo estatutario deberán ser remitidos a la Corte Constitucional, esto con el fin de realizar la respectiva revisión previa de constitucionalidad.

Las leyes de tipo estatutario versan sobre materias como; derechos y deberes fundamentales de las personas, los procedimientos y recursos para su protección, administración de justicia, organización y régimen de los partidos y movimientos políticos, estatuto de la oposición y funciones electorales, reglamentando la participación de las minorías, instituciones y mecanismos de participación ciudadana, estados de excepción, regulando las facultades que de ellos se originan y tratados o convenios internacionales.

El artículo 147 de la ley 5 de 1992, establece los requisitos constitucionales que deberán contener de forma genérica todos los proyectos de ley, exigiendo así que ningún proyecto será ley sin el lleno de los siguientes requisitos o condiciones:

- Haber sido publicado oficialmente por el Congreso, antes de darle curso en la comisión respectiva.
- Haber sido aprobado en primer debate en la correspondiente comisión permanente de cada cámara, o en sesión conjunta de las respectivas comisiones de ambas cámaras.
- Haber sido aprobado en cada cámara en segundo debate.
- Haber obtenido la sanción del Gobierno.

Lo detallado anteriormente, evidencia la planeación legislativa que debe darse para que en Colombia exista una Ley dentro del rumbo normativo normal del estado, sin embargo, cuando se presentan estados de excepción el procedimiento es diferente, pues el presidente, investido de las facultades que le otorga la Constitución Política, puede dictar Decretos que cuentan con fuerza de Ley, los cuales posterior a su nacimiento van a revisión automática por parte de la Corte Constitucional.

Por otro lado, la Constitución Política consagra tres estados de excepción en los artículos 212, 213, 214 y 215: Guerra exterior, conmoción interna y emergencia. El propósito del

constituyente es el de diferenciar los periodos de normalidad y de anormalidad, dejando claro que inclusive este último se sujeta al imperio de la Constitución y la ley. Los tres estados de excepción tienen notas comunes que se ponen de relieve en los siguientes principios que, de distinta manera, expresan una misma idea central. Los estados de excepción se definen, por contraste, a partir de la normalidad, y, en términos teleológicos, como dispositivos institucionales para retornar a ella; Principio de taxatividad o *numerus clausus* de circunstancias extraordinarias, Principio de formalidad, Principio de proporcionalidad, Principio democrático.

La Constitución Política de 1991, en su artículo 215 cita: Cuando sobrevengan hechos distintos de los previstos en los artículos 212 y 213 que perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico del país, o que constituyan grave calamidad pública, podrá el Presidente, con la firma de todos los ministros, declarar el Estado de Emergencia por períodos hasta de treinta días en cada caso, que sumados no podrán exceder de noventa días en el año calendario.

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

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

El Gobierno, en el decreto que declare el Estado de Emergencia, señalará el término dentro del cual va a hacer uso de las facultades extraordinarias a que se refiere este artículo, y

convocará al Congreso, si éste no se hallare reunido, para los diez días siguientes al vencimiento de dicho término.

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

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

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

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

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

*Parágrafo.* El Gobierno enviará a la Corte Constitucional al día siguiente de su expedición los decretos legislativos que dicte en uso de las facultades a que se refiere este artículo, para que aquella decida sobre su constitucionalidad. Si el Gobierno no cumpliera con el deber de enviarlos, la Corte Constitucional aprehenderá de oficio y en forma inmediata su conocimiento. (Cifuentes Muñoz, 2002, pp.117-146).

Es claro como el artículo 215 evidencia los principios rectores de los estados de excepción por parte del constituyente, establece la declaración taxativa de la motivación invocada por parte del presidente, destinada exclusivamente a resolver la crisis y que los efectos de la misma se extiendan. Así mismo con la solicitud de la firma de todos los ministros, el señalamiento de relación directa y específica de la problemática y el establecimiento de los términos dentro de los cuales se hará uso de las facultades extraordinarias con las que el ejecutivo se enviste, evidencian la implementación del principio de formalidad.

En palabras de la Corte Constitucional contenidas dentro de la sentencia C-145 de 2020, los estados de excepción son; “Situaciones previstas y consentidas por la Constitución. En lugar de esperar la ruptura completa del orden constitucional, la Constitución prevé una situación de anormalidad constitucional, en la que se invierte el principio democrático, facultando al órgano ejecutivo para dictar normas con fuerza de ley” (Sentencia C-145/20, 2020). Como se trata de una situación extraordinaria donde la ley no es aprobada por el legislador, la Constitución Política establece una serie de limitaciones, de las cuales se deriva la interpretación restrictiva de las facultades del Gobierno como única opción compatible con la democracia constitucional.

En cuanto al estado de emergencia económica, social y ecológica la Corte Constitucional en sentencia C-169 de 2020, establece su caracterización de la siguiente manera:

Según el art. 215 de la Constitución, los elementos constitutivos o esenciales del estado de emergencia económica, social y ecológica corresponden, en su orden, a unos hechos causales, a unos objetivos específicos que se propone la declaración de la medida y a unos medios o instrumentos mediante los cuales el Ejecutivo produce las decisiones que requiere la solución de las situaciones derivadas de la emergencia.

El elemento causal hace referencia a los presupuestos materiales del Estado de Emergencia, es decir, a los hechos sobrevinientes que perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico del país o que constituyan grave calamidad pública, diferentes, desde luego, a los hechos que deben tenerse en cuenta en los casos a que se refieren los artículos 212 y 213 de la Constitución.

Lo anterior significa que los acontecimientos, no sólo deben tener una entidad propia de alcances e intensidad traumáticas, que logren conmocionar o trastocar el orden económico, social o ecológico, lo cual caracteriza su gravedad, sino que, además, deben constituir una ocurrencia imprevista, y por ello diferentes a los que se producen regular y cotidianamente, esto es, sobrevinientes a las situaciones que normalmente se presentan en el transcurso de la actividad de la sociedad, en sus diferentes manifestaciones y a las cuales debe dar respuesta el Estado mediante la utilización de sus competencias normales. La calamidad pública ha sido definida por la Corte Constitucional como “una desgracia o infortunio que afecta intempestivamente a la sociedad o a un sector importante de ella...”. (Sentencia C-169/20, 2020).

En tales términos, la Corte Constitucional ha reconocido que la calamidad pública puede tener una causa natural, como ha sucedido por cuenta de temblores o terremotos, avalanchas, desbordamientos de ríos, inundaciones, etc.; o puede tener una causa técnica como es el caso del cierre de una frontera internacional.

Desde la expedición de la Constitución, se ha declarado el Estado de Emergencia por distintas causas:

- La necesidad de reajustar las asignaciones básicas de los empleados públicos.
- La crisis en el servicio público de energía eléctrica.

- Desastres naturales.
- La revaluación del peso frente al dólar.
- El deterioro de la situación de los establecimientos de crédito.
- Las actividades relacionadas con el manejo, aprovechamiento e inversión de los recursos captados del público.
- Los servicios públicos de la seguridad social y la atención en salud.
- La situación fronteriza con Venezuela.
- La pandemia del Covid-19; y, por último,
- La Crisis humanitaria en la Guajira.

La Constitución Política establece un período de tiempo máximo frente a la duración y prórroga de la duración del Estado de Emergencia, en el artículo 215 de la Constitución Política se establece que la declaratoria del Estado de Emergencia sólo puede llevarse a cabo por períodos hasta de treinta días en cada caso, que sumados no podrán exceder de noventa días en el año calendario.

A su vez, la misma disposición prevé que los decretos legislativos en el marco del Estado de Emergencia tendrán fuerza de ley y podrán, de forma transitoria, establecer nuevos tributos o modificar los existentes, los cuales dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente.

En relación con las competencias del Congreso en el marco de los estados de emergencia, el propio artículo 215 de la Constitución establece que; a) examinará hasta por un lapso de treinta días, prorrogable por acuerdo de las dos cámaras, el informe motivado que le presente el Gobierno Nacional sobre las causas que determinaron el Estado de Emergencia y las medidas adoptadas, igualmente se pronunciará expresamente sobre la conveniencia y oportunidad de las mismas; b)

podrá derogar, modificar o adicionar, durante el año siguiente a la declaratoria de la emergencia, los decretos legislativos que regulen materias que ordinariamente son de iniciativa del Gobierno, o en cualquier tiempo los decretos relacionados con materias de iniciativa de sus miembros; y, c) se reunirá por derecho propio, si no fuere convocado por el Gobierno Nacional.

En el decreto que declare el Estado de Emergencia, el presidente debe indicar el término durante el cual va a hacer uso de las facultades extraordinarias y, así mismo, convocar al Congreso de la República, si no se hallare reunido, para que lo haga dentro de los diez días siguientes al vencimiento de dicho término.

También este decreto deberá cumplir con el examen formal y uno material. Por un lado, el examen formal, se exige verificar el cumplimiento de tres exigencias básicas: la suscripción por el Presidente de la República y por todos sus ministros; la expedición en desarrollo del estado de excepción y durante el término de su vigencia; y la existencia de motivación.

Por otro lado, el examen material comprende un conjunto de requisitos que surgen de la Constitución y la Ley Estatutaria de Estados de Excepción, que la jurisprudencia constitucional ha denominado juicios y sistematizado de la siguiente manera:

1. Juicio de finalidad, de acuerdo con el cual toda medida contenida en los decretos legislativos debe estar directa y específicamente encaminada a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión o agravación de sus efectos.
2. Juicio de conexidad material, que pretende determinar si las medidas adoptadas en los decretos legislativos guardan relación con las causas que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción y con las consideraciones expresadas por el Gobierno para motivar los decretos de desarrollo correspondientes.

3. Juicio de motivación suficiente, que busca establecer si las razones presentadas por el presidente de la República resultan suficientes para justificar las medidas adoptadas.
4. Juicio de ausencia de arbitrariedad, el cual tiene por objeto comprobar que en los decretos legislativos no se establezcan medidas que vulneren el núcleo esencial de los derechos fundamentales, que interrumpan el normal funcionamiento de las ramas del poder público y de los órganos del Estado o que supriman o modifiquen los organismos y las funciones de acusación y juzgamiento.
5. Juicio de intangibilidad, que verifica que los decretos legislativos no restrinjan los derechos que han sido caracterizados como “intocables” ni los mecanismos judiciales para su protección.
6. Juicio de no contradicción específica, que tiene por objeto determinar que las medidas adoptadas en los decretos legislativos no se opongan a la Constitución.
7. Juicio de incompatibilidad, según el cual la suspensión de normas ordinarias debe estar fundamentada en las razones por las cuales estas son irreconciliables con el correspondiente estado de excepción.
8. Juicio de necesidad, que implica que las medidas que se adopten en los decretos legislativos sean indispensables para lograr los fines que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción.
9. Juicio de proporcionalidad, que exige que los instrumentos adoptados en desarrollo de los estados de excepción sean respuestas equilibradas con respecto a la gravedad de los hechos que causaron la crisis.
10. Juicio de no discriminación, que examina que las acciones implementadas con ocasión de los estados de excepción no impongan tratos diferentes injustificados.

En cuanto a los requisitos formales, podríamos decir que se trata de ciertos requisitos de legitimidad normativa, siendo así que lo que realmente resulta interesante, son los requisitos materiales; los cuales están directamente direccionados a exigencias de contenido propio y específico del acto, demostrando claramente los límites de sentido material.

Es así como el ordenamiento jurídico, de múltiples maneras genera al ejecutivo una gran cantidad de requisitos y características especiales para poder realizar de forma adecuada el decreto que declara la emergencia. Resultan siendo controles automáticos en todas las etapas de vida del decreto.

### ***1.1.1 Contexto del estado de excepción por emergencia económica, social y ecológica***

La emergencia económica, social y ecológica es una declaratoria que procede cuando ocurren hechos que perturben o amenacen perturbar en forma grave inminente el orden económico, social y ecológico del país o que constituyan grave calamidad pública, la cual podrá ser declarada por el Presidente de la República con la firma de todos los ministros por periodos de 30 días que sumados no podrán exceder de 90 días calendario.

En la sentencia C-145 de 2020, dentro de los presupuestos materiales, la Corte Constitucional se refiere así; “El examen de constitucionalidad sobre el decreto declaratorio del estado de emergencia está precedido también del cumplimiento de unos presupuestos materiales. Las alteraciones del orden que la Constitución encuentra deben ser conjuradas a través del estado de emergencia son la económica, la social, la ecológica o la existencia de una grave calamidad pública.” (Sentencia C-145/20, 2020). En otras palabras, en la declaratoria de estado de excepción se pueden sumar o combinar los distintos órdenes (económico, social y ecológico, o que constituya grave calamidad pública) cuando los hechos sobrevinientes y extraordinarios perturben o

amenacen en forma grave, inminente, de manera simultánea y que a su vez resulten insuficientes las facultades ordinarias para conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos.

Además del sentido natural de cada uno de tales órdenes, la Corte ha señalado que al realizar el control material de una declaratoria de emergencia económica, social y ecológica por grave calamidad pública se debe verificar que:

1. Se inscriba dentro de su definición, es decir aquella situación catastrófica que se deriva de causas naturales o técnicas, y que produce una alteración grave e intempestiva de las condiciones sociales, económicas y ecológicas de una región o de todo el país, o, como aquella desgracia o infortunio que afecte intempestivamente a la sociedad o a un sector importante de ella y que perturbe o amenace perturbar de manera grave, inminente (...) el orden económico, social o ecológico. Así mismo,
2. Atendiendo dicho concepto el evento catastrófico, debe ser no solo grave sino imprevisto.
3. Que no sea ocasionado por una guerra exterior o conmoción interior.
4. Que las facultades ordinarias resulten insuficientes para su atención.

Es por ello que el contenido material de la declaratoria es el apartado realmente importante a revisar por parte de la Corte. El acto debe establecerse bajo el nacimiento de una situación realmente catastrófica e impredecible, siendo así que se logre demostrar que de forma ordinaria no se podría solucionar de manera efectiva y segura.

De acuerdo con Tobón y Mendieta (2017), el Constituyente de 1991 ha señalado que el estado de emergencia puede ser declarado en distintas modalidades, según sea la alteración del orden, y son: i) la económica, ii) la social, iii) la ecológica y iv) la grave calamidad pública. (Tobón-Tobón, 2017, p.16(31), 67-88.). Al respecto, la Corte Constitucional ha señalado que pueden coexistir estas modalidades, cuando los hechos sobrevinientes perturben de forma

simultánea los distintos órdenes protegidos por el artículo 215 de la Constitución colombiana. (Sentencia C-135/09, 2009) El propósito del estado de emergencia expresamente es “Conjurar la crisis económica, social o ecológica correspondiente y (...) contener la extensión de sus efectos con el fin de retornar a la situación normal anterior”. (Sentencia C-254/09, 2009).

Es así como en la Sentencia C-004 de 1992, la Corte Constitucional reafirma que la declaratoria del estado de emergencia al tenor del artículo 215 C. P., debe cumplir con unos presupuestos estrictamente formales y otros presupuestos materiales que han sido decantados por la jurisprudencia constitucional, en concordancia con la Ley 137/1994, y son los siguientes: el análisis de los presupuestos formales se refiere a que la Corte Constitucional analizará si el decreto se encuentra plenamente motivado; si se encuentra firmado por el presidente y todos sus ministros; si se fija un límite temporal, el cual no puede contener un periodo mayor a treinta días, en cada caso que, sumados, no podrán exceder de noventa días en el año calendario; si en el decreto se determina el ámbito territorial, estableciendo la totalidad del país o un territorio específico; si se informó a los organismos internacionales al día siguiente de la declaratoria; y si el Congreso estaba reunido o si se convocó en el caso de que este no estuviere reunido para los diez días siguientes al vencimiento de dicho estado de emergencia.

En la verificación del cumplimiento de los presupuestos materiales, la Corte analizará si la declaratoria del estado de emergencia se encuentra fundada en los presupuestos establecidos por el artículo 215 de la Constitución colombiana, es decir, si se configuran: 1) el presupuesto fáctico, consistente en la ocurrencia de hechos sobrevinientes que perturben el orden económico, social y ecológico, o que constituyan grave calamidad pública; 2) el presupuesto valorativo es la explicación por parte del Gobierno de por qué la perturbación al orden económico, social, ecológico o la calamidad pública es grave e inminente; y 3) el presupuesto de necesidad o de

insuficiencia de las medidas ordinarias para enfrentar la crisis, indicando las razones por las cuales la perturbación grave e inminente del orden económico, social y ecológico, o la grave calamidad pública, no pueden ser conjuradas mediante el uso de las atribuciones ordinarias de las autoridades estatales. (Sentencia C-216/11, 2011).

Tal como sucede con los otros dos estados de excepción, el Gobierno podrá dictar decretos con fuerza de ley destinados exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos. Además, los decretos deben referirse a materias que tengan relación directa y específica con el estado de emergencia. Ello significa que las facultades excepcionales del poder ejecutivo son de carácter restrictivo, toda vez que se limitan a aquellas estrictamente indispensables para poder impedir un uso excesivo de las atribuciones extraordinarias y proscribir el empleo de funciones que no resulten necesarias para remediar la crisis e impedir la continuación de sus efectos. (Sentencia C-135/09, 2009).

Si bien las facultades excepcionales que se le otorgan al poder ejecutivo contienen un carácter restrictivo, en la Sentencia C-169 de 2020, donde declaró exequibilidad condicionada de algunos artículos y gracias a la intervención del Observatorio de Hacienda Pública de la Universidad Santo Tomás de Bucaramanga donde se manifestó lo siguiente:

Solicitan la declaración de exequibilidad condicionada del artículo 2, en el entendido de que el término “impuestos” debe interpretarse en el sentido amplio y genérico de la palabra “tributo”. Lo anterior, en tanto la palabra “impuesto” contiene una dualidad en su significado que permitiría excluir de la reducción de tarifas a otros “ingresos tributarios de las entidades territoriales que ostenten la naturaleza jurídica de “tasa” o “contribución. (Sentencia C-169/20, 2020).

Sobre la participación de la Universidad Santo Tomás en la sentencia, la Corte Constitucional estableció que, en el marco de un estado de emergencia, las acciones que se implementan tienen un carácter de tipo excepcional, generando con esto una interpretación restrictiva. Las interpretaciones extensivas no se permiten dentro de la índole excepcional de la medida. Establece la Corte Constitucional lo siguiente: “la extensión reclamada en el escrito comentado tendría que hacerse al costo de entender que las tasas y las contribuciones están implícitamente incorporadas en la palabra “impuestos”, lo que no es viable tratándose de facultades que, por su condición extraordinaria, imponen estar a lo expresamente establecido y desechar lo implícito, más aún si lo implícito comporta una extensión del ámbito regulado”. (Sentencia C-169/20, 2020).

Las atribuciones que el ejecutivo se puede tomar durante el desarrollo de un estado de excepción han sido definidas por parte de la Corte con un carácter de interpretación restrictivo, diciendo con esto que dentro de estos estados excepcionales las interpretaciones extensivas no tienen lugar, conforme al artículo 215 de la Constitución Política.

Artículo 215 de la Constitución: Estos decretos deberán referirse a materias que tengan relación directa y específica con el estado de emergencia, y podrán, en forma transitoria, establecer nuevos tributos o modificar los existentes. En estos últimos casos, las medidas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente. (Constitución Política de Colombia, 1991, art.215).

Es así como es competencia extraordinaria del ejecutivo durante el estado de emergencia económica, el establecimiento, en forma transitoria, de nuevos tributos o modificar los existentes, igualmente el artículo 47 de la Ley 137 de 1994, dispone que, en un contexto de estado de emergencia económica, social y ecológica, el Gobierno tiene la facultad de “establecer nuevos

tributos o modificar los existentes”. Sin embargo, señala la Corte Constitucional que no se trata de una competencia abierta, pues aquella está limitada por los objetivos de la Constitución y los principios generales que rigen los estados de excepción.

El estado de excepción por emergencia económica, social y ecológica se fundamenta en los siguientes principios constitucionales que igualmente rigen el sistema tributario.

1. Legalidad
2. Igualdad
3. Equidad
4. Eficiencia
5. Progresividad
6. No retroactividad

Bajo ese entendido, cuando el presidente funge como legislador de excepción está sometido a los principios que orientan el sistema tributario y a las disposiciones constitucionales que regulan el poder, es por esto que se evidencian razones suficientes para analizar los principios constitucionales que rigen el sistema tributario en el estado de excepción denominado emergencia económica, social y ecológica, tema que se abordará a profundidad en capítulos siguientes.

En el artículo; Los estados de excepción en el régimen constitucional colombiano, se puede apreciar un análisis jurídico donde se manifiesta que, gracias a la Constitución Política de 1991, en Colombia existe un régimen de estados de excepción dotado de amplias garantías y controles para proteger los derechos de los ciudadanos. A lo largo de la historia constitucional de Colombia, se han presentado diferentes transformaciones en los niveles político, jurídico, económico y social, lo que ha hecho necesario que en los diferentes periodos presidenciales se acudiera a la figura del estado de excepción, con el objetivo de restablecer el orden y el equilibrio turbado por

circunstancias que podrían llegar a poner en riesgo la seguridad de la nación o de territorios específicos. (Tobón y Mendieta, 2017, pp.67-88.).

En el artículo titulado Declaratoria del estado de excepción de emergencia económica, social y ecológica en Colombia por el COVID-19, se establece que los estados de excepción, por naturaleza, delimitan la frontera entre normalidad y anormalidad, en el desarrollo del ordenamiento constitucional, por cuanto que solo se ponen en marcha ante una situación de anormalidad y traen consigo una serie de limitaciones y facultades que impiden el retorno a la normalidad. Sin embargo, progresivamente debido a las tensiones sociales y políticas del país, el poder ejecutivo de turno, de una u otra forma, ha distorsionado la figura, mediante la declaración del estado de excepción o su aplicación de facto, casi de manera permanente, convirtiendo lo “Anormal” en una costumbre “Normal”. (Tobón, et ál., 2020, p.113).

En la actualidad la legislación de urgencia deja de ser una solución y permite un uso arbitrario del poder por parte de quienes lo detentan, por cuanto la anormalidad, aún en las democracias occidentales, se ha vuelto “costumbre normal”, con el riesgo de que las personas se acostumbren a vivir bajo la excepción como si formara parte del “paisaje cotidiano”, como si se olvidará que el Parlamento y su proceso legislativo constituyen la fuente de legitimidad del sistema democrático. (Tobón, 2015, p.78-79).

Es así como el Constituyente de 1991, al establecer un nuevo régimen de estados de excepción, partió de la idea que ni siquiera en situaciones de anormalidad institucional le asisten facultades ilimitadas al Ejecutivo. En Sentencia C-802 de 2002, mediante la cual la Corte Constitucional establece que, en esa medida, la configuración de los límites debe ir acompañada de un sistema eficaz de controles destinados a garantizarlos. Estos controles recaen sobre las normas dictadas en estados de excepción y son de tres tipos: uno de carácter jurídico, realizado

por la Corte Constitucional; otro de índole político, cuya competencia está radicada en el Congreso de la República; y un tercer control de legalidad, realizado por el Tribunal Contencioso Administrativo. Todos estos controles recaen tanto sobre la declaratoria del estado de excepción, como sobre los decretos legislativos de desarrollo, y los decretos autónomos que adoptan medidas, expedidos por el Gobernador o por el Alcalde durante los estados de excepción.

En palabras de la Corte Constitucional; En virtud del juicio de motivación suficiente, se busca penetrar en las razones aducidas por el Presidente de la República para justificar las medidas tomadas en los Decretos de desarrollo, a fin de verificar si al adoptarlas ha apreciado los motivos que sustentan el régimen de excepción impuesto. (Sentencia C-169/20, 2020).

Según la Universidad del Bosque en su artículo titulado Estado de Emergencia ¿qué es? y ¿para qué ha sido extendido?, establece que El Estado de Emergencia económica, social y ecológica, como lo denomina la Constitución Política de 1991, es uno de los tres tipos de estados de excepción que contempla el sistema jurídico colombiano, los otros dos son el estado de conmoción interior y el estado de guerra exterior. Aunque todos están pensados para situaciones excepcionales, la declaratoria de uno u otro requiere la presencia de condiciones fácticas diferentes. (Universidad del Bosque, 2021).

Recordemos que, en el caso del Estado de Emergencia, la Constitución establece que el presidente de la República, con la firma de todos los ministros, puede declararlo cuando sobrevengan hechos que perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico del país o que constituyan grave calamidad pública. Como un ejemplo reciente el estado de excepción que se declaró el 17 de marzo de 2020, a través del decreto 417 de 2020, pues se consideró que la crisis generada por el COVID-19 implicaba una grave calamidad pública en el país.

Tal declaratoria supone la presencia de una situación excepcional, que como su nombre lo indica, requiere poderes excepcionales para que el presidente de la República, con la firma de todos los ministros, pueda hacer frente a la crisis e impedir que se extiendan sus efectos. Esto lo hace dictando decretos con fuerza de ley (durante la primera declaratoria se expidieron 73 decretos legislativos). Gracias al carácter excepcional, la Constitución también contempla una serie de límites y controles, tanto políticos como jurídicos, propios de un estado democrático de derecho. Uno de estos límites es el de la temporalidad de la declaratoria, pues esta no puede durar más de treinta días, y solo podrá declararse hasta 3 veces en el año. Otro control proviene del poder judicial; en especial de la Corte Constitucional, quien controla de manera automática todos los decretos legislativos que se expidan.

En este sentido, la declaratoria de la primera emergencia económica se declaró el 17 de marzo mediante el decreto 417 de 2020 y estuvo vigente hasta el 17 de abril; y mediante el decreto 637 del 6 de mayo de 2020 se declaró por segunda vez el estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio colombiano.

Por otro lado, la Universidad Santo Tomás, seccional Bucaramanga, por intermedio de su observatorio de hacienda pública, realizó Intervención en el proceso de revisión constitucional del Decreto legislativo número 417 del 17 de marzo de 2020, a continuación, se refiere uno de los puntos sobre los cuales hizo mención frente a la aplicación debida de los estados de excepción, en donde el presidente se encuentra sometido de forma constitucional con revisiones por parte de la Corte Constitucional e igualmente con el cumplimiento de solemnidades de tipo formal que limitan su actuar, el texto es el siguiente:

Salud pública y el estado de excepción por emergencia económica, social y ecológica del Decreto 417 de 2020: la emergencia derivada del COVID-19 se enmarca en los postulados

de salud pública que contempla la Constitución “como desarrollo directo del derecho a la salud que prevé el artículo 49 superior. Esto, en tanto incorpora un servicio público a cargo del Estado, encaminado a proteger la salud de los integrantes de la sociedad desde una perspectiva integral que asume los desafíos que presenta la necesidad de garantizar la salud colectiva como medio para garantizar la salud individual de las personas.” (Sentencia C-248/19, 2019). En este sentido, es posible predicar que la salud pública y sus objetivos constituyen verdaderas políticas y objetivos de Estado, con protección directa de la Carta, en razón a su relación con los valores y principios constitucionales que fundamentan una serie de derechos y garantías que deben respetarse incluso durante hechos susceptibles de la declaratoria de estados de excepción en los términos contemplados en el artículo 215 superior. (Constitución Política de Colombia, 1991, art.215), en concordancia con la ley estatutaria de los estados de excepción (Ley 137/94, 1994) y la abundante jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre el tema. Es importante destacar al respecto que la corte constitucional deberá pronunciarse sobre la constitucionalidad de un caso donde la salud pública entra en conflicto con elementos propios de la economía social de mercado que predica el propio articulado constitucional (Sentencia C-228/10, 2010), lo que amerita una evaluación de las medidas adoptadas por el gobierno con anterioridad y posterioridad a la declaratoria del estado de emergencia económica y social, dada en el decreto 417 de 2020 en referencia a las acciones de intervención estatal para salvaguardar la vida y la salud de la población, así como de las acciones de intervención económica destinadas a enfrentar la crisis actual. (Decreto Legislativo 417/20, 2020).

Es fundamental que durante todo el tiempo que el estado excepcional se encuentre vigente, los encargados constitucionalmente (Congreso y Corte Constitucional) de hacer sistema de contra

pesos constitucionales al encargado de dirigir la situación, quien para el caso es el presidente, trabajen de manera precisa y respetando lo establecido dentro de la Constitución Política.

Según Quinche Ramírez, M.F. en su artículo Creación y uso expansivo de los decretos presidenciales durante los 30 años de vigencia de la Constitución de 1991, los decretos legislativos, ese es el nombre que se les da a las normas que dicta el presidente con ocasión de los estados de excepción, que en Colombia tienen tres modalidades: el estado de guerra exterior (C.P., art. 212, 1991), el estado de conmoción interior (C.P., art. 213, 1991) y el estado de emergencia económica, social y ecológica (C.P., art. 215, 1991). Los decretos legislativos son de dos clases: i) el decreto que declara la existencia del estado de excepción (es decir, el estado de guerra, la conmoción interior o la emergencia económica, social o ecológica); y ii) los decretos que contienen las medidas necesarias para conjurar la situación que dio lugar a la declaratoria del estado de excepción. Los decretos legislativos deben cumplir el requisito sustantivo de conexidad, es decir, deben referirse al estado de guerra, a la grave alteración del orden público o a una situación de crisis económica, social o ambiental. Como presupuesto de validez, tales normas deben llevar la firma del presidente y la de todos los ministros, debiendo dictarse durante la vigencia del estado de excepción al que se refieran. (Corte Constitucional de Colombia, 1994) Estos decretos tienen control posterior y automático de constitucionalidad, pues deben ser remitidos a la Corte Constitucional al día siguiente de su expedición, conforme lo establecen los artículos 214.6, 215 y el numeral 7 del artículo 241 de la Constitución Política. (Quinche, 2022, pp.1-36).

Como ejemplo de decretos legislativos que declararon estados de excepción se tienen el Decreto 1837 de 2002, que declaró la primera conmoción interior en la presidencia de Álvaro Uribe; y el Decreto 417 de 2020, que declaró la primera emergencia económica y social de Iván Duque. Como decretos legislativos que contienen medidas, pueden señalarse, entre muchos, los

decretos legislativos 519 de 2020 y 806 de 2020, que adicionaron el Presupuesto General de la Nación y que adelantaron una reforma a la justicia, respectivamente, durante la mencionada emergencia económica.

Resulta claro igualmente que la invención de nuevos decretos y el uso expansivo de algunos de los decretos legítimamente establecidos favorecen el autoritarismo y aumentan la concentración de poder alrededor del presidente, refiriéndose principalmente a los decretos reglamentarios y los decretos legislativos de los estados de excepción

Los decretos legislativos tanto de la conmoción interior como de la emergencia económica, social y ecológica también han sido objeto de usos inadecuados. Respecto de la conmoción interior, baste recordar el Decreto 3929 de 2008, por medio del cual el expresidente Álvaro Uribe Vélez declaró la conmoción interior sin que existiera la "grave alteración del orden público", con el único fin de sofocar un cese de actividades de los trabajadores de la rama judicial, conforme lo estableció la Corte Constitucional con su Sentencia C-070 de 2009. Otro evento similar se presentó un año después con la emergencia económica y social sobre el sistema de salud, declarada por el mismo expresidente Uribe mediante el Decreto 4975 de 2009, a fin de cumplir con años de tardanza a la solicitud creada por parte de La corte Constitucional y mediante un estado de excepción para ajustar el sistema de salud a los estándares de protección. Dicho decreto también fue declarado inexecutable, por falsa motivación, mediante providencia emitida por la Corte Constitucional, Sentencia C-252 de 2010.

En hechos relativamente recientes se evidencia los usos expansivos y abusivos de los decretos legislativos con ocasión de la declaratoria de la emergencia económica, social y ecológica, y de la emergencia sanitaria, causadas por la pandemia de Covid-19.

El gobierno del expresidente Iván Duque declaró en dos oportunidades la emergencia social, mediante los decretos 417 y 637 de 2020, dando lugar a la expedición de un número elevado de decretos legislativos, los cuales contienen medidas encaminadas, según el ejecutivo, "exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos" conforme anota la Constitución, sin embargo, no son de carácter transitorio, sino de vigencia permanente. El debate radica en que por medio de estos decretos se hizo de todo: se modificaron leyes orgánicas, leyes estatutarias, el plan nacional de desarrollo, se crearon impuestos, se modificó la ley de presupuesto, el Código General del Proceso, se crearon instituciones, se modificó el régimen de contratación estatal y se efectuaron transferencias de recursos, esto solo por citar algunas de las medidas más notorias. En consecuencia, la expedición de los decretos legislativos se mezcló con la de otra clase de decretos hasta producir una mezcla que camufló la diferencia entre los tipos de decretos y nubló las rutas para el control constitucional sobre esas normas.

Una de las mezclas especialmente problemática es la relacionada con las medidas de confinamiento preventivo, las que, en últimas, no pudieron ser objeto de control. Así, por ejemplo, el Decreto 457 de 2020, que no era un decreto legislativo, dispuso, entre otras medidas, el aislamiento preventivo obligatorio, la limitación de la movilidad y la suspensión del transporte aéreo doméstico, invocando como fundamento los artículos 189.4, 303 y 315 de la Constitución y la Ley 1801 de 2016, Código de Policía, medidas y fundamentos que fueron replicados, entre otros, por los decretos 531 de 2020, 536 de 2020, 593 de 2020, 689 de 2020, 749 de 2020, 878 de 2020 y 990 de 2020.

Otro ejemplo es la mezcla acontecida alrededor del Decreto Legislativo 682 de 2020, que estableció la excepción especial del impuesto sobre las ventas, con tres días al año de ventas hasta por un tope máximo determinado y las cuales no estarán sujetas al cobro del IVA, el cual fue

suspendido por el Decreto 1044 de 2020, una norma presidencial de carácter ordinario, que no debía ni podía modificar un decreto legislativo de estado de excepción.

### ***1.1.2 Estado de excepción por emergencia económica, social y ecológica en el régimen colombiano***

En años anteriores se han presentado diversos estados de conmoción interior, estados de emergencia social y económica, tales como los presentados en los gobiernos de los presidentes Gaviria, Samper, Pastrana, Uribe Vélez, Santos, Duque y Petro, para lo cual y amparados en la Constitución Política, dichos gobernantes han tenido que realizar la declaratoria respectiva y tomar medidas necesarias para solventar y asegurar la convivencia pacífica de los ciudadanos y la vigencia de un orden justo.

Al hacer un balance estadístico de las declaratorias producidas entre 1958 y 1984 y compararlo con aquellas que fueron declaradas entre 1991 y 2023, se obtiene lo siguiente: En treinta y dos (32) años de vigencia de la Constitución de 1991, la excepción de nuestra Constitución ha sido apenas del 40 % menos que en el período comprendido entre 1957 y 1984. Pareciera poco, pero se evidencia que el uso de tipo extraordinario ha sido casi de la mitad del registro de la constitución actual.

El autor Cifuentes Muñoz, manifiesta que, en la figura de los Estados de Excepción suelen entrar en conflicto las "razones de Estado" frente a la vigencia del Estado de Derecho. En ciertas ocasiones el Estado justifica la adopción de cualquier medio para protegerlo de las amenazas que atacan su estabilidad y, a la vez, constituye la legitimación de la ruptura de la legalidad. De allí que resulte alarmante la forma como la alteración de las fuentes de legitimidad ha consistido en la implementación repetida y continuada de la excepción o de la emergencia como justificación

política del cambio de las reglas de juego que disciplinan aspectos tan delicados como la función penal, temas de tipo laboral, etc. (Cifuentes, 2002, pp.117-146.).

#### **1.1.2.1 Estado de emergencia económica y social en el gobierno Samper (1994-1998).**

Mediante el Decreto 080 de 1997 del 13 de enero de 1997, se declaró el estado de Emergencia Económica y Social hasta el 4 de febrero de 1997, una de las principales razones por las cuales se declaró la Emergencia fue el elevado y acelerado nivel de endeudamiento externo de los sectores público y privado. Indicaba el gobierno de turno, que, de continuar la tendencia a financiar los gastos estatales con mayores desembolsos en divisas a los programados en las proyecciones macroeconómicas, se reforzaría la revaluación del peso frente a otras monedas internacionales; también indicaba que de acumularse una cantidad ilimitada de divisas que potencialmente sería objeto de monetización se presionaría la tasa de inflación al alza. El gobierno argumentaba que se hacía necesario crear un mecanismo que controlara el flujo de divisas y los pagos al exterior con las mismas, estableciendo como prioritario controlar el flujo de ingresos y egresos de divisas por parte de las entidades públicas, con el fin de no crear un desequilibrio mayor en el mercado monetario y cambiario.

La Corte Constitucional, mediante sentencia No. C-122 del año 1997, declaró inexecutable el Decreto 080 de 1997 y, por tanto, es evidente que los decretos dictados al amparo de las facultades propias del estado de excepción devienen inconstitucionales, ya que la norma que autorizaba al señor Presidente de la República el ejercicio de las atribuciones que el artículo 215 superior prevé para los casos de perturbación o amenaza de perturbación del orden económico y social fue retirada del ordenamiento jurídico, al ser declarada su inexecutable después de un análisis de la jurisprudencia constitucional relativa a los estados de excepción, pues se concluye

que el Decreto 080 de 1997 no se fundamentó en hechos "sobrevinientes", presupuesto de carácter objetivo que, de no existir, hace inexecutable la declaración de un estado de excepción, por falta de verdadera motivación. Resulta preciso indicar que la decisión de la corte fue efectivamente oportuna por cuanto, se establece en varios de los comentarios en la sentencia, que la crisis económica por la cual transitaba el país era totalmente predecible y no se puede utilizar los estados de excepción para remediar problemas estructurales en materia económica.

#### **1.1.2.2 Estado de emergencia económica y social en el gobierno Pastrana (1998-2002).**

Esta emergencia fue declarada mediante el Decreto 2330 de 1998, fue analizado y desarrollado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-122 de 1999; en esta providencia la Corte hace énfasis en el principio de proporcionalidad aplicado directamente a la necesidad propia de la crisis declarada. por lo tanto, cabe hacer un análisis de los requisitos que debió haber aplicado la Corte frente al principio de proporcionalidad. Respecto a la existencia de una crisis, el decreto señala que la misma se evidencia en la gran cantidad de ahorradores de cooperativas de crédito de vivienda, a los que por insolvencia de sus instituciones no les han devuelto sus ahorros.

Según el Gobierno Nacional la situación se deriva de otra crisis internacional en la que diversos países, entre otros: Rusia, Brasil, Chile, Méjico, Venezuela, han evidenciado una notoria disminución en la inversión de capital extranjero que los ha obligado a declarar estados de emergencia económica. En Colombia, el sustento de dicha crisis se deriva, al parecer, de la inestabilidad institucional del país con ocasión del proceso 8000 instaurado contra el presidente de la República. (Sentencia C-122/99, 1999).

En la sentencia C-122 de 1999, 1999, la Corte Constitucional posterior al desarrollo completo y armónico de aplicación de los principios rectores, declaró la exequibilidad parcial del

Decreto 2330 de 1998, "*sólo en relación y función de las personas y sectores materialmente afectados*", decisión que al parecer es poco coherente, pues para casos como los argumentados en la declaración del estado de emergencia, el Ejecutivo cuenta con instrumentos de carácter ordinario para conjurar la crisis, adicional a que en sus argumentos no avala el estado de emergencia como lo declaró el Presidente sino como ella cree que debió haberse declarado, entregándole a este un aire de falta de legitimidad frente al sustento del mismo.

***1.1.2.2.1 Estado de emergencia económica, social y ecológica en el gobierno Pastrana (1998-2002).*** Mediante el nacimiento del Decreto 195 de 1999, el cual fue emitido debido a que se produjo un terremoto cuyo epicentro fue el municipio de Córdoba en el Departamento del Quindío, hecho que afectó gravemente la zona, causando gran cantidad de personas fallecidas y heridos en cantidades importantes de las poblaciones ubicadas en los departamentos de Caldas, Quindío, Risaralda, Tolima y Valle del Cauca.

La argumentación en la cual el gobierno nacional desarrolla la implementación de la excepción fue que, el desastre natural produjo una considerable destrucción de inmuebles, interrumpió la prestación de servicios públicos esenciales, se afectaron las vías de comunicación y se perjudicó gravemente el desarrollo de la actividad económica y social en dicha zona del territorio nacional. Por otra parte, millares de viviendas, oficinas, locales comerciales y edificios públicos se encontraban completamente destruidos y así mismo muchos otros no eran habitables por cuanto amenazan ruina y destrucción, razón por la cual la población de la zona se veía obligada a vivir a la intemperie con grave riesgo, particularmente para las personas en situación de debilidad, como los ancianos y los niños.

Igualmente se estableció por el gobierno que se había interrumpido las actividades públicas y privadas, se afectó el suministro de agua potable y los alimentos en la zona y que estos hechos constituyen grave calamidad pública en esta zona del país, tal como se declaró por el Gobierno Nacional en el Decreto 182 del 26 de enero de 1999, que dada la magnitud de la calamidad pública a que se ha hecho referencia, las funciones legales y los recursos asignados al Sistema Nacional de Atención y Prevención de Desastres son insuficientes para conjurar la crisis y evitar la extensión de sus efectos.

Declaró también que el Gobierno Nacional carece de facultades ordinarias que le permiten disponer de los recursos presupuestales necesarios para conjurar eficazmente la crisis, de la misma manera fue indispensable establecer disposiciones especiales en materia presupuestal, crediticia, fiscal, dotación de vivienda, locales, servicios públicos, transferencia de bienes, endeudamiento, regulación sobre la declaratoria de muerte presunta, para lograr la recuperación de la actividad productiva y el fortalecimiento institucional y financiero de los entes territoriales, con el fin de atender las necesidades básicas de las personas afectadas para lograr la reconstrucción y rehabilitación de la zona.

Mediante la Sentencia C-216/99, la Corte Constitucional declaró exequible el decreto en mención, pues se dieron los presupuestos objetivos, formales y materiales, que la Constitución y la Ley Estatutaria de los Estados de Excepción (art. 46) exige para la declaración del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica que dispuso el Gobierno, decisión clara para la Corte, por la magnitud del fenómeno ocurrido y la gravedad de sus efectos, el país y particularmente la zona afectada se vio de manera sorpresiva enfrentada a una grave tragedia natural, frente a la cual, resultaban insuficientes las facultades ordinarias de que disponía el Ejecutivo para adoptar las

medidas de carácter económico, social y ecológico, destinadas a conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos.

**1.1.2.3 Estado de emergencia social en el Gobierno Uribe Vélez (2002-2010).** El Decreto 4975 de 2009 fue motivado principalmente con la tesis de justificar una falla en el flujo de recursos, lo que originaría el cierre de hospitales públicos, la quiebra de Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud y Entidades Promotoras de Salud, la inviabilidad financiera de entidades territoriales, y la cesación de pagos al talento humano en salud y demás proveedores del SGSSS, así como la consecuente parálisis de la prestación de los servicios de salud.

En caso de probarse la inminencia y gravedad de estos problemas en el flujo de recursos, la declaratoria de emergencia sería consistente con las limitaciones constitucionales. El segundo tipo de justificaciones es el que se dirige a describir los problemas del SGSSS que son de tipo estructural y que la declaratoria de emergencia también pretende confrontar. Estas justificaciones incluyen referencias a la demanda o la oferta de servicios y medicamentos, aquello que está o no incluido en los POS, los mecanismos de control, vigilancia y prevención del sistema, los cálculos económicos para el equilibrio económico a largo plazo del SGSSS, los instrumentos de recobro, los incentivos y estímulos provocados por la regulación actual, los aportes de las entidades territoriales, los trámites para el reconocimiento y el destino de los recursos, y los niveles de cobertura, la equidad y calidad del servicio.

La Corte Constitucional, mediante sentencia No. C-252 del año 2010, lo declaró inexequible, de tal forma que el Sistema General de Seguridad Social en Salud no pueda ser reformado estructuralmente por medio de una medida de emergencia, se ha encontrado contrario a la Constitución Política, por cuanto no logró demostrarse la presencia de hechos sobrevinientes

ni extraordinarios (presupuesto fáctico); si bien la situación reviste de gravedad no resulta inminente (presupuesto valorativo); y el Gobierno dispone de medios ordinarios para enfrentar la problemática que expone en salud (juicio de suficiencia). Sin embargo, los efectos de la sentencia respecto de las normas que establecen fuentes tributarias de financiación se determinarán de acuerdo con el considerando de efectos diferidos de los decretos de desarrollo que establezcan fuentes tributarias de financiación. La gravedad de los hechos justifica acudir a esta modalidad decisonal. En consecuencia, los decretos que establecen medidas para superar la crisis sólo deben ser aceptados como constitucionales cuando mantengan una estrecha conexidad con las expresiones del presente Decreto, declaradas exequibles.

Lo que se evidencia sobre esta última modalidad de sentencia, resulta excepcionalmente lo adecuado, esto es, la de inexecutable diferida o de constitucionalidad temporal, por ser “aquella por medio de la cual el juez constitucional constata que la ley sometida a control es inconstitucional, pero decide no retirarla inmediatamente del ordenamiento, por la sencilla razón de que la expulsión automática de la disposición ocasionaría una situación peor.” (Sentencia C-252/10, 2010)

Por lo anterior, el Tribunal Constitucional estableció un plazo prudencial para que el Legislador corrija la inconstitucionalidad que ha sido constatada, con el fin de conceder un plazo adicional de vigencia a algunos decretos de desarrollo, pues persigue equilibrar en parte y así sea a corto plazo, las finanzas del sistema de salud para garantizar la prestación adecuada y oportuna del servicio. Tiempo que permitirá un mayor espacio al Gobierno y al Congreso de la República a efectos de tramitar con la mayor prontitud posible las medidas legislativas y reglamentarias necesarias que busquen estabilizar definitiva e integralmente las distintas problemáticas que enfrenta el sistema.

*1.1.2.3.1 Estado de emergencia social en el Gobierno Uribe Vélez (2002-2010).* Por medio de Decreto Legislativo 2693 de 2010, el Gobierno declaró un estado de emergencia social en varios municipios limítrofes con la República Bolivariana de Venezuela, con el fin de evitar los efectos negativos de la ruptura abrupta de relaciones diplomáticas con Colombia por parte del Gobierno de dicho país. En resumen, el Gobierno justificó la declaración de la emergencia social en los siguientes hechos:

- El deterioro progresivo de las relaciones entre Colombia y Venezuela con consecuencias negativas sobre el comercio de los dos países y el intercambio en la zona de frontera.
- La agravación de la crisis de las relaciones entre los dos países después de que Colombia, en el seno de la OEA, diera a conocer pruebas sobre la presencia de grupos terroristas que delinquen en Colombia en el territorio de Venezuela.
- La ruptura, ese mismo día, de las relaciones de los dos países por parte del gobierno venezolano.
- El consecuente deterioro aún mayor de las relaciones comerciales entre los dos países, lo que amenaza con perturbar en forma grave e inminente el orden económico y social de los municipios limítrofes con la República Bolivariana de Venezuela.

La Corte Constitucional, mediante sentencia No. C-843 del año 2010, lo declaró exequible pues cumple con los requisitos formales que exige el artículo 215 de la Constitución Política y la Ley Estatutaria de los Estados de Excepción, se fundamenta en hechos extraordinarios y sobrevinientes que efectivamente amenazaban con perturbar el orden económico y social de los municipios ubicados en la frontera con Venezuela.

Decisión coherente teniendo en cuenta que el rompimiento de relaciones diplomáticas es un acto discrecional y extraordinario del gobierno de un Estado y, por tanto, imprevisible. En

consecuencia, para la Corte es claro que la ruptura de relaciones diplomáticas con Colombia por parte del gobierno de Venezuela, pese al deterioro de las relaciones políticas que venía presentándose de tiempo atrás, es un hecho extraordinario e imprevisible.

**1.1.2.4 Estado de emergencia económica, social y ecológica en el Gobierno Santos (2010-2018).** El Decreto 4580 de 2010, estableció como motivaciones;

- Que en todo el territorio nacional han sobrevenido hechos constitutivos de grave calamidad pública.
- Gravedad de la calamidad pública y su impacto en el orden económico, social y ecológico.
- Insuficiencia de las facultades gubernamentales ordinarias y necesidad de la adopción de medidas legislativas para conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos.

La Corte Constitucional, mediante sentencia No. C-156 del año 2011, lo declaró exequible, considera que los sucesos acaecidos a raíz del fenómeno de la Niña 2010, agudizados a partir del mes de noviembre del mismo año, trajo consecuencias desastrosas a nivel social, económico y ecológico como se demostró probatoriamente en esta providencia, son hecho notorio conocido por todo el país a través de las diferentes formas sociales de comunicación. Con base en los sucesos climáticos vividos en Colombia desde mediados del año 2010 y recrudecidos desde noviembre del mismo año, no cabe duda de que son constitutivos de grave calamidad pública con inmenso impacto en el orden económico, social y ecológico; hechos desde luego imprevisibles y sobrevivientes.

En consecuencia, habiendo superado los análisis de la Corte, respecto del presupuesto fáctico, el presupuesto valorativo y la calificación sobre la suficiencia de los medios ordinarios, concluye la Corte que el Decreto 4580 de 2010, por el cual se declara el estado de emergencia económica,

social y ecológica por razón de grave calamidad pública está ajustado tanto a los requisitos formales como a los requisitos materiales señalados en la Constitución, la Ley Estatutaria de los Estados de Excepción y en los tratados internacionales de derechos humanos, razón por la cual se declarará exequible.

*1.1.2.4.1 Estado de emergencia económica, social y ecológica en el Gobierno Santos (2010-2018).* El Decreto 601 de 2017 fue emitido el día viernes 31 de marzo de 2017, a las 11:30 de la noche, con el único objetivo de salvaguardar Mocoa, capital del departamento de Putumayo, la cual fue sorprendida por la creciente de varias quebradas y de los ríos Mulato, Mocoa y Sangoyaco, enviando hacia el municipio una avalancha que acabó con la vida de 290 personas, dejó heridas a 332 más, afectó 1.518 familias y produjo la desaparición de aproximadamente 200 habitantes, según Reporte General 001 del 4 de abril de 2017 de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres (UNGRD).

Por consecuencia del desastre natural, técnicamente conocido como avenida torrencial, obedeció a circunstancias ambientales imprevistas y de magnitud inusitada, que según el informe del 4 de abril de 2017 del Ideam; “la ciudad de Mocoa presenta un régimen monomodal (un solo pico de lluvia) con mayores volúmenes de precipitación entre mayo y julio, siendo junio “normalmente” el mes de mayores valores de lluvia en el año. La climatología representada por datos de la estación de Ideam en las instalaciones del acueducto de la ciudad, señala que los promedios multianuales más bajos y más altos en Mocoa son respectivamente, enero con 200.6 mm y junio con 473.5 mm”... (Decreto 601/17, 2017)

La declaratoria le permitirá al Gobierno fortalecer todos los mecanismos necesarios para garantizar la supervivencia de los damnificados por la tragedia, mejorar canales de suministros,

restablecer las telecomunicaciones y los demás servicios públicos, en las áreas rural y urbana de la ciudad. “El Compromiso también involucra las acciones que deben realizarse en el resto del municipio, incluida el área rural, dado que la magnitud de la tragedia impacta colateralmente a toda la sociedad de Mocoa”, señala el decreto.

La Corte Constitucional, mediante sentencia No. C-386 del año 2017, lo declaró exequible, incluye una motivación amplia y suficiente sobre los hechos ocurridos la noche del viernes 31 de marzo de 2017 en el municipio de Mocoa, Putumayo, así como de su gravedad e impacto en su orden económico, social y ecológico, y de la insuficiencia de las facultades gubernamentales ordinarias y la necesidad de las medidas extraordinarias para conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos.

Lo que también resulta evidente que, en tanto suceso de orden natural y extraordinario, con trascendentales repercusiones sobre la vida y forma de vida de los habitantes en las zonas rural y urbana del municipio de Mocoa, las medidas que se podrían tomar para conjurar la crisis provocada y mitigar sus efectos de ninguna manera eran previsibles y era necesaria la declaratoria de la emergencia.

**1.1.2.5 Estado de emergencia económica, social y ecológica en el Gobierno Duque (2018-2022).** Con el objetivo de mitigar el impacto del Covid-19 en el país, el 17 de marzo Duque emitió el Decreto 417 de 2020, por el cual se declara un Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio Nacional, decreto que faculta al Presidente de la República a dictar decretos con fuerza de ley, destinados exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos, teniendo siempre en cuenta que los decretos nacidos bajo este estado deberán referirse a materias que tengan relación directa y específica con dicho Estado.

Estas funciones y atribuciones presidenciales fueron utilizadas por el Presidente, para enfrentar la contingencia del Coronavirus COVID-19, a través de la expedición de los Decretos 402 de 2020, 410 de 2020, 411 de 2020, 412 de 2020, 417 de 2020, 418 de 2020, 420 de 2020, 434 de 2020, 438, de 2020, 439 de 2020, 440 de 2020, 441 de 2020 y 568 de 2020.

La adopción de medidas de rango legislativo con decretos ley, autorizada por el Estado de Emergencia, busca fortalecer las acciones dirigidas a conjurar los efectos de la crisis, mediante la protección a la salud de los habitantes del territorio colombiano, así como la mitigación y prevención del impacto negativo en la economía del país.

La Corte Constitucional, mediante sentencia No. C-145 del año 2020, declaró exequible el Decreto 417 del 17 de marzo de 2020, “por el cual se declara un estado de emergencia económica, social y ecológica en todo el territorio nacional”, se concluye que el Gobierno nacional acreditó que por la magnitud y la gravedad de la crisis humanitaria resultante de la pandemia del COVID-19, no podía ser conjurada en esta oportunidad con el ejercicio de las atribuciones ordinarias que le otorga el ordenamiento jurídico, al resultar insuficientes y no permitir responder con inmediatez las muchas áreas puntuales que requieren medidas específicas de nivel legislativo y no solo administrativas, haciendo necesarias medidas extraordinarias para atender la calamidad sanitaria y los efectos negativos al orden económico y social. El riesgo indeterminado y el desafío que enfrenta la humanidad constituyen una amenaza directa, cuya respuesta dada la prontitud y eficiencia requerida no descansa en los medios tradicionales.

Es claro como el Gobierno acató las directrices de la OMS para responder a la salud pública a través de las medidas ordinarias, pero es imperativo contar con herramientas extraordinarias que permitan responder con oportunidad y eficacia, pues las que dispone el ordenamiento jurídico en

condiciones de normalidad institucional no resultan suficientes y carecen de la inmediatez requerida para conjurar tan diversas perturbaciones al orden nacional.

Sin embargo, las decisiones ejecutivas planteadas por el Gobierno Nacional frente a la crisis presentada en el año 2020, la cual generó en el país una declaratoria de estado de excepción y mediante la cual bajo las facultades legislativas de carácter temporal, el Gobierno Nacional emitió el Decreto 568 de 2020, con el cual durante la temporada de pandemia generada por parte del Coronavirus (Covid-19), estableció un impuesto obligatorio para servidores públicos en los términos del artículo 123 de la Constitución Política, pensionados, contratistas del gobierno y personas naturales vinculadas a las entidades del Gobierno mediante contratos de prestación de servicios profesionales. Norma que fue demandada y posteriormente declarada inexecutable por parte de la Corte Constitucional mediante la sentencia C-293 de 2020, la decisión adoptada por parte de la providencia fue la de imponer efectos retroactivos, en el sentido de establecer que los dineros que los sujetos pasivos del impuesto habían cancelado se entenderán como abono del impuesto de renta para la vigencia 2020, y que deberían liquidarse y pagarse en 2021.

Mediante las facultades constitucionales se realizó el posterior control de constitucionalidad por parte de la Corte Constitucional al Decreto Legislativo 568 de 2020, se desarrolló el análisis de frente a los requisitos formales y materiales de los decretos legislativos emitidos por parte del presidente en los estados de excepción.

Así mismo, mediante el Decreto 461 de 2020, el Gobierno Nacional autoriza temporalmente a los gobernadores y alcaldes para la reorientación de rentas y la reducción de tarifas de impuestos territoriales, en el marco de la Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada mediante el Decreto 417 de 2020, el cual fue declarado con exequibilidad condicionada para los artículos 1 y 2 a través de la sentencia C-169 de 2020 por parte de la Corte Constitucional.

Esto por cuanto la corte argumentó “del artículo 1 del Decreto Legislativo 461 de 2020, en el entendido de que la facultad para reorientar rentas de destinación específica: (i) no autoriza a gobernadores y alcaldes para modificar las leyes, ordenanzas ni acuerdos de creación o modificación de tales rentas, y (ii) solo puede ejercerse mediante la modificación del presupuesto de la actual vigencia fiscal.”, y “del artículo 2 del Decreto Legislativo 461 de 2020, en el entendido de que la facultad para reducir las tarifas de los impuestos: (i) no autoriza a gobernadores y alcaldes para modificar las leyes, ordenanzas ni acuerdos que las fijaron, y (ii) dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal en caso de que no se señale un término menor.” (Sentencia C-169/20, 2020)

***1.1.2.5.1 Estado de emergencia económica, social y ecológica en el Gobierno Duque (2018-2022).*** Según el Decreto 637 de 2020, entre las motivaciones de la declaración del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica está la protección de los puestos de trabajo, incluidos los formales, y también el sistema económico colombiano, afectados por la pandemia.

En efecto, la norma señala que mediante la declaratoria de Emergencia Económica se busca “mitigar la crisis ante la inminente destrucción sistemática de los puestos de trabajo con el impacto negativo que esto conllevaría en la economía, no sólo de las familias colombianas sino de todo el sistema económico colombiano”.

La Corte Constitucional, mediante sentencia No. C-307 del año 2020, lo declaró exequible, se destaca que se ha hecho uso de diversas medidas, contenidas en decretos, resoluciones, circulares, directivas, protocolos, etc., entre las que se destaca la prórroga de la situación de emergencia sanitaria y de las medidas sanitarias básicas, entre ellas, la de aislamiento social, con lo cual también se supera el segundo estadio del presupuesto de suficiencia.

Estas medidas ordinarias, junto a las medidas extraordinarias adoptadas bajo el estado de emergencia económica, social y ecológica declarado en el Decreto 417 de 2020, resultan insuficientes ante la agravación rápida e inusitada de la situación de la emergencia sanitaria y a los hechos sobrevinientes ya identificados en esta sentencia. En efecto, la necesidad de mantener las medidas sanitarias básicas, con algunos protocolos para reactivar la actividad económica, dada la incertidumbre que existe en torno al virus, a su manejo y propagación, genera afectaciones inusuales y graves en material laboral, económica y social, como se pudo dimensionar en los fundamentos jurídicos anteriores.

Ante una situación así, que es en muchos sentidos peor que la que se vislumbraba al momento de declarar la primera emergencia, cuyas proyecciones y cifras resultan verdaderamente excepcionales, incluso comparadas con las más graves crisis anteriores, este tribunal encuentra que las medidas ordinarias son manifiestamente insuficientes para conjurar la situación e impedir la extensión de sus efectos.

**1.1.2.6 Estado de emergencia económica, social y ecológica en el Gobierno Petro (2022-2026).** Por medio del Decreto 1085 de 2023, el Gobierno nacional declaró en estado de emergencia económica, social y ecológica a La Guajira, como una estrategia para combatir la crisis humanitaria que enfrenta el departamento por la falta de acceso a servicios básicos vitales. A partir de ese punto se firmaron 13 decretos para tomar medidas.

La magistrada Natalia Ángel presentó una ponencia que avalaba con condicionamientos el decreto de emergencia, pero luego de que la Sala Plena estudiara la ponencia durante varias semanas determinó por mayoría que no era constitucional.

Este decreto le otorgaba al presidente de la República poderes extraordinarios, como la posibilidad de promulgar decretos de ley sin necesidad de que pasen por la aprobación del Congreso. La Corte Constitucional declaró que el mandatario incurrió en un error y por eso sentenció declarar el decreto inexecutable.

El alto tribunal señaló que el decreto es inexecutable, un efecto derivado de una sentencia emitida por la Corte Constitucional en la que se establece que una ley es contraria a la Constitución Nacional: “Declarar Inexecutable el Decreto Legislativo 1085 de 2 de julio de 2023, por medio del cual se declara el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en el departamento de La Guajira”. La Corte Constitucional decidió conceder efectos diferidos en el término de un año, contando a partir de la expedición del decreto, que fue el 2 de julio de 2023. Conceder efectos diferidos a esta decisión por el término de un año, contados a partir de la expedición del Decreto 1085 de 2 de julio de 2023, respecto de la amenaza de agravamiento de la crisis humanitaria por la menor disponibilidad de agua.

En la decisión de la Sentencia C-383 2023, la Corte Constitucional “exhorta al Gobierno nacional y al Congreso de la República para que, en ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, ordinarias, adopten las medidas necesarias para superar la grave crisis humanitaria estructural que existe en el departamento de La Guajira constatada en la Sentencia T-302 de 2017 y, con ello, se garantice la efectividad de los derechos fundamentales de las personas que habitan en esa zona del país. Así mismo, para que fortalezcan las instituciones previstas en el ordenamiento jurídico con competencias en materia de cambio climático y le asignen los recursos que las circunstancias demanden”.

**Tabla 1.** *Estados de emergencia económica, social y ecológica*

<b>Estados de emergencia económica, social y ecológica</b>	
<b>Decreto</b>	<b>Sentencia control constitucional</b>
080 de 1997	C-122 de 1997
2330 de 1998	C-122 de 1999
195 de 1999	C-216 de 1999
4975 de 2009	C-252 de 2010
2693 de 2010	C-843 de 2010
4580 de 2010	C-156 de 2011
601 de 2017	C-386 de 2017
417 de 2020	C-145 de 2020
568 de 2020	C-293 de 2020
461 de 2020	C-169 de 2020
637 de 2020	C-307 de 2020
1085 de 2023	C-383 de 2023

Resultó evidente que, varios puntos prescritos al interior de la declaración de los estados de excepción no van dirigidos a cumplir con la finalidad principal que se supone debería tener el Estado Colombiano en medio de la emergencia que se plantea y se busca solventar en cada uno de ellos, pues el problema es que los gobiernos tienen siempre la tentación de abusar de esos poderes de excepción, a fin de usarlos cuando no son necesarios, simplemente para legislar sin tener que ir al Congreso, o para limitar los derechos más allá de lo permitido en tiempos de normalidad.

El bien común y bienestar general debería primar por encima de cualquier otro fin estatal, por ello, la creación de cada Decreto, debe atender a un debido proceso, que por ende obliga al Gobierno a respetar los principios rectores que aplican y regulan un estado de excepción, y el ir en contravía de ellos, podría devenir en la ilegalidad, nulidad e inconstitucionalidad del decreto, y eso fue lo que se reflejó durante los controles posteriores generados por parte de la Corte

Constitucional, donde se aplicaron de manera directa y eficiente los principios rectores de la declaratoria de un correcto estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica.

### **1.2 Ley estatutaria de los estados de excepción**

Dentro del ordenamiento jurídico colombiano, los Estados de Excepción se regulan principalmente en la Ley 137 de 1994. Es la encargada de regular las facultades atribuidas al Gobierno durante los Estados de Excepción. Estas facultades sólo podrán ser utilizadas cuando circunstancias extraordinarias hagan imposible el mantenimiento de la normalidad mediante los poderes ordinarios del Estado. La Ley también tiene por objeto establecer los controles al ejercicio de las facultades excepcionales del Gobierno, así como las garantías para proteger los derechos humanos de conformidad con los tratados internacionales.

En el artículo 8 de la mencionada ley 137 de 1994, mediante el cual se solicita la justificación expresa de la limitación del derecho, evidencia los requisitos de conexidad en las motivaciones y la correcta demostración de causas para la declaratoria de estado de excepción. Establece como principal finalidad que cada una de las medidas adoptadas en los decretos legislativos deberá estar directa y específicamente encaminada a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión de sus efectos, también deberán expresar claramente las razones por las cuales cada una de las medidas adoptadas es necesaria para alcanzar los fines que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción correspondiente.

Por otro lado, es importante resaltar que la ley 137 de 1994, también contiene prohibiciones taxativas frente a derechos fundamentales, como la de no suspender los derechos humanos ni las libertades fundamentales; interrumpir el normal funcionamiento de las ramas del poder público ni de los órganos del Estado; suprimir ni modificar los organismos ni las funciones básicas de

acusación y Juzgamiento. Estas prohibiciones permiten mantener el equilibrio de poderes, así como la garantía de una democracia que pueda asumir dificultades y salir adelante con decisiones administrativas sin arriesgar el estado de derecho, así mismo, es importante tener presente que el estado de excepción se fundamenta en los siguientes principios constitucionales, legalidad, igualdad, equidad, eficiencia, progresividad, no retroactividad.

De otra manera, en el artículo 20 de la misma Ley, se establece que las medidas de carácter general que sean dictadas en ejercicio de la función administrativa y como desarrollo de los decretos legislativos durante los Estados de Excepción, cuentan con control automático de legalidad por cuanto obliga a los jueces del contencioso administrativo a realizar de manera automática control sobre dichas medidas, según el lugar donde se expidan, si se tratare de entidades territoriales o del Consejo de Estado si emanaren de autoridades nacionales.

El Capítulo 4 de la Ley 137 de 1994, a partir de su artículo 46, establece la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica y manifiesta que cuando sobrevengan hechos distintos de los previstos en los artículos 212 y 213 de la Constitución, que perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico del país, o que constituyen grave calamidad pública, podrá el Presidente, con la firma de todos los Ministros declararlo.

Como presupuesto de temporalidad y vigencia que se encuentra en el párrafo del artículo 47, en el cual se establece que, si el Gobierno modifica o crea tributos, estos mismos dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, estableciendo como excepción los que el Congreso cuenta con el año siguiente para entregarles el carácter de permanentes.

Por otro lado, se obliga al gobierno a determinar la duración del Estado de Emergencia, que no podrá exceder de treinta días y convocará al Congreso, si no se hallare reunido, para los 10

días siguientes al vencimiento del término de dicho Estado. En ningún caso los Estados de Emergencia sumados podrán exceder de noventa días en el año calendario.

La ley 137 de 1994, en su artículo 48, establece que el Gobierno le rendirá al Congreso un informe detallado sobre la crisis y deberá motivar las causas que determinaron la declaración y las medidas adoptadas. Frente a lo cual el Congreso tendrá un plazo de hasta 30 días para resolver sobre la conveniencia y oportunidad de las medidas adoptadas, igualmente el Congreso podrá, durante el año siguiente a la declaratoria del Estado de Emergencia, reformar, derogar, o adicionar los decretos legislativos que dicte el Gobierno durante dicho Estado, en aquellas materias que ordinariamente son de iniciativa gubernamental.

Se evidenció, cómo dentro de la Ley Estatutaria que regula los estados de excepción, como en la Constitución Política, se establecen una serie de requisitos que deben cumplirse, tanto en los decretos legislativos que declaran el estado de excepción, como en aquellos que prevén las medidas legales extraordinarias para hacer frente a la crisis, llamados decretos en desarrollo, así mismo, notamos cómo dentro de esa normatividad, se exige el debido control constitucional de dichos decretos, donde afortunadamente, la Corte, considera indispensable aplicar el control constitucional material y no exclusivamente el formal como en el pasado, a dichos decretos que configuran el estado de anormalidad mediante la correspondiente declaratoria del estado de excepción.

En el histórico de los estados de excepción por emergencia económica, social y ecológica, enumerados anteriormente, se observó claramente el examen relativo a la existencia del presupuesto objetivo de estado de excepción realizado por la Corte, acerca de cuya real ocurrencia no es admisible un juicio de mera discrecionalidad del Presidente, se constató la declaración de la exequibilidad de la mayoría de los decretos, como también la exequibilidad condicionada, parcial

e inexequibilidad en otros casos, pues en la figura de los Estados de Excepción suelen entrar en conflicto las "razones de Estado" frente a la vigencia del Estado de Derecho. En ocasiones, la defensa del Estado justifica la adopción de cualquier medio para protegerlo de las amenazas que atacan su estabilidad y, a la vez, constituye la legitimación de la ruptura de la legalidad.

Según Ariza Zapata, el fundamento constitucional del Derecho Tributario, a partir de 1991, incluye una serie de principios que en adelante se le imponen especialmente al legislador, al momento de crear, modificar y extinguir tributos. Así, el sistema tributario colombiano se funda en los principios constitucionales de equidad, eficiencia y progresividad, así como en la irretroactividad de las leyes tributarias. Adicionalmente, la revolucionaria aparición de una prolija Carta de derechos, ambientada por la cláusula del Estado Social de Derecho, amplió el espectro de las normas constitucionales de obligatoria observancia para el legislador tributario. (Zapata, 2012, pp.287-314).

Es así como a partir de la constituyente de 1991, el estado se ha fundamentado tributariamente de manera completamente articulada en una serie de principios y de reglas, los cuales se encuentran permeados por la reciente declaratoria de Colombia como un Estado Social de Derecho, siendo esto el desarrollo de un estado basado en equidad, eficiencia y progresividad.

En palabras del profesor Robert Alexy, "los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes" a diferencia de las reglas que "contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctico y jurídicamente posible". (Alexy, 1993, pp.86-87).

Es así como los principios resultan ser fundamentales para el ordenamiento, siendo estos límites jurídicos dentro de los cuales se desarrolla integralmente un estado. Por ello la necesidad de ponderar una serie de principios que constantemente se encuentran en conflicto, especialmente

al momento de contrastar aquellas "razones de Estado" frente al principio democrático; son los principios constitucionales que rigen el sistema tributario frente al estado de excepción por emergencia económica, social y ecológica, y los cuales se enmarcan como principios rectores del sistema tributario a nivel general, legalidad, igualdad, equidad, eficiencia, progresividad, no retroactividad.

## **2. Principios constitucionales que rigen el sistema tributario frente a los estados de excepción por emergencia económica, social y ecológica**

Los principios constitucionales que rigen dentro del ordenamiento jurídico colombiano se pueden entender como todas aquellas prescripciones que contienen directrices de carácter general que delimitan el alcance axiológico y político, en este caso del sistema tributario.

En el artículo titulado Principios constitucionales que rigen el sistema tributario, se establece que los principios que rigen el sistema tributario en Colombia se enmarcan en la acepción de la Constitución Política de 1991, en su artículo primero (1), en el cual se contempla a Colombia como un Estado Social de Derecho. Esta concepción está encaminada de acuerdo con el concepto de justicia social dentro del cual se incluye el ser humano y se establece como factor central de la política social y económica del estado, que consiste en brindar confianza, igualdad y seguridad. (Molina, et ál., 2013, pp.66-77).

La jurisprudencia constitucional ha manifestado que la Constitución de 1991 establece a Colombia como Estado Social de Derecho, y así mismo establece como función de las autoridades hacer prevalecer los principios fundamentales, con el fin de dar cumplimiento a los fines contemplados en el artículo 1° Superior.

Para el Estado, el respeto y la implementación de los principios fundamentales resultan inherentes a la persona humana, pues al nacer con ellos, no son objeto de negociación por su parte,

sino que, por el contrario, en caso de transgresión o violación, el Estado debe poner en movimiento toda su esfera política para velar por su protección, por el respeto al valor intrínseco de la vida humana como objeto irremplazable e invaluable de cualquier cosa material. Estos valores regulan la relación entre el Estado y sus individuos, los cuales agrupan la dignidad humana, el trabajo, la solidaridad y la igualdad, contemplados en los artículos 1 y 13, respectivamente.

Estos valores constitucionales regulan el acceso de todas las personas en igualdad de condiciones a los servicios básicos, pero para obtener estos servicios debe existir una relación de solidaridad entre el ciudadano y el Estado, derivándose unos principios fundamentales que regulan el sistema tributario como son la legalidad, igualdad, equidad, eficiencia, progresividad, irretroactividad, unidad de materia y capacidad contributiva, contenidos en los artículos 13, 58, 338, y 363 de la Constitución Política.

Para la Corte Constitucional los principios tributarios deben guardar armonía con los derechos humanos de primera generación o derechos civiles y políticos, según la sentencia C-445 de 1995;

Estado Social de Derecho. Principios tributarios. La función de las autoridades es no sólo proclamar los derechos fundamentales sino, y tal vez, sobre todo, hacer efectivos esos derechos en la vida cotidiana de las personas. Sólo de esa manera se puede lograr que la igualdad entre las personas sea real y efectiva. Ahora bien, para poder desarrollar sus actividades, cumplir sus fines y realizar los valores que encarna el ordenamiento constitucional, las autoridades públicas requieren permanentemente de recursos, puesto que no sólo ciertas necesidades pueden ser satisfechas mediante prestaciones públicas sino que, además, muchos de los derechos fundamentales que en apariencia implican un deber estatal de simple abstención los llamados derechos humanos de primera generación o

derechos civiles y políticos en la práctica requieren también intervenciones constantes del Estado. En efecto, el goce de estos derechos por las personas requiere, por ejemplo, una eficaz administración de justicia y una diligente labor de la Fuerza Pública, a fin de que se garantice una convivencia pacífica entre los colombianos. (Sentencia C-445/95, 1995).

La autonomía territorial nace del principio democrático, esto por cuanto las autoridades territoriales se constituyen a partir del voto directo y universal de los ciudadanos, de esta forma, la descentralización y la autonomía guardan estrecha relación con el principio de eficiencia de la administración pública. Resulta mucho más eficiente y conveniente que el municipio según y como está definido en la Constitución Política como entidad fundamental del sistema político, sea el encargado de conocer y gestionar adecuadamente las necesidades locales. (Constitución Política de Colombia, 1991, art.311).

De acuerdo a lo expuesto por María Bibiana Hincapié Gómez en su artículo; Los principios rectores del derecho tributario, los Principios Constitucionales motivan la acción del Estado y de la sociedad; la carta de derechos, la nacionalidad, la participación ciudadana, la estructura del Estado, las funciones de los poderes, los mecanismos de control, las elecciones, la organización territorial y los mecanismos de reforma, se comprenden y justifican como transmisión instrumental de los principios y valores constitucionales. No es posible, entonces, interpretar una institución o un procedimiento previsto por la Constitución por fuera de los contenidos materiales plasmados en los principios constitucionales y en los derechos fundamentales. (Hincapié, 2014, p.47)

Según Upegui Mejía en su artículo; Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México; sea lo primero decir que no existe un listado único de principios constitucionales del Derecho Tributario, ni propio de un ordenamiento jurídico como el mexicano o el colombiano, ni arquetípico desde un punto de vista meramente teórico. Esta afirmación se

sustenta en dos circunstancias. (Upegui, 2009, p.131). La primera, relacionada con el concepto mismo de principio, y de principio constitucional en particular, como una noción analíticamente conflictiva. (Guastini, 2003, p.133). Esto se evidencia en la manera indeterminada como se escriben las cláusulas constitucionales, teniendo en cuenta la consideración propia y sistémica, podría ocasionar que casi por completo todas las disposiciones constitucionales puedan ser consideradas como principios. La segunda razón está relacionada con la concurrencia de lo que podríamos llamar el Derecho Tributario desde los individuos, y el Derecho Tributario desde las instituciones. Con esto queremos significar que, desde la perspectiva de los individuos, la Constitución reconoce una serie de importantes garantías individuales con la virtud de determinar la forma como se define y configura el sistema tributario; y desde la perspectiva de las instituciones, la Constitución establece normas concretas que estructuran orgánicamente el sistema tributario.

Ahora bien, resulta imperativo delimitar el estudio y ocupar así una lista completa y definitiva de principios, en esta medida, se puede restringir el estudio a seis principales principios constitucionales del Derecho Tributario: legalidad, igualdad, progresividad, equidad, no retroactividad y eficiencia.

La selección de estos principios estuvo guiada por las siguientes razones: primero, por atender a la idea orgánica (en el sentido constitucional) del sistema tributario en ambos ordenamientos (es decir por estar preponderantemente orientada a la concepción institucional del Derecho Tributario); segundo, por estar inspirados de cierta forma en las ideas del pensamiento clásico sobre el deber ser de los tributos, en especial, las ya referidas reglas generales de la tributación de Adam Smith, lo cual nos permite activar la dimensión propiamente teórica de tales

principios; y tercero, por las especiales identidades que se evidencian a primera vista sobre esos conceptos entre los ordenamientos jurídicos colombiano y mexicano.

En la tesis presentada por Urías Torres Romero ante la Universidad del Rosario, titulada *Perspectiva Constitucional del Procedimiento Tributario en Colombia*, según el artículo 363 de la Constitución, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, postulados que constituyen el marco general que guía la imposición en Colombia, o las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su conservación y funcionamiento.

Con el fin de encontrar una mayor y mejor respuesta a las dificultades que se puedan tener al momento de interpretar y aplicar las correspondientes normas, nos enfrentamos ahora a los denominados principios constitucionales aplicables a los impuestos o contribuciones, que como se ha sostenido, si bien no son normas o disposiciones en sentido material, tanto el legislador como los operadores las deben tener en cuenta. Por un lado, al momento que se expidan leyes relacionadas con los impuestos o contribuciones, y por otro, cuando vayan a ser aplicadas, toda vez que las mismas deben consultar los principios de legalidad, de justicia, de equidad, de eficiencia, de progresividad, así como su aplicación en el tiempo y en el espacio. Sobre los principios tributarios el Consejo de Estado, mediante sentencia hizo la siguiente referencia: (Sentencia Consejo de Estado, 1994).

"Artículo 363.- El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Entiéndase por sistema tributario el conjunto de normas de carácter positivo impositivo que regula los tributos que permiten al Estado no sólo arbitrar recursos para satisfacer las necesidades que justifican su existencia, sino para utilizar estos tributos como

instrumento de política fiscal para lograr un desarrollo económico y social dentro de la vigencia de un orden justo. (Torres, 2010).

De ahí que el artículo 363 de la Constitución Política predique del sistema tributario los principios de equidad, eficiencia y progresividad, atendiendo primordialmente a la capacidad económica del contribuyente, pero sin perder de vista que no sólo es el recaudo mayor o menor lo que interesa al Estado dentro del manejo de una política tributaria (...). (Constitución Política de Colombia, 1991, art.363)

Según Plazas Vega, M. en su artículo Los principios constitucionales del sistema tributario, en el cual enuncia las condiciones que debe cumplir un sistema tributario para que pueda calificarse como racional, condiciones que parten de la enfática consideración según la cual "el contribuyente es uno solo y una sola en su capacidad contributiva", por lo que deben evitarse los excesos en la incidencia efectiva del sistema y coordinarse de tal manera que el contribuyente no quede sometido a círculos de poder impredecibles que afecten sus decisiones de consumo o inversión de manera contraria a los intereses de la colectividad. (Vega, 2006)

La progresividad de los tributos, la conformación de un código tributario que al mismo tiempo regule los aspectos básicos de la tributación y confiera a los asociados la seguridad jurídica que requieren, la concurrencia organizada de impuestos directos e indirectos y la certeza en las reglas de tributación constituyen, entre otros los aspectos de mayor significado que aborda este artículo, para exponer las características que deben concurrir en un verdadero sistema tributario. Por otra parte, los principios constitucionales del sistema tributario de Colombia a la luz de lo previsto en los artículos 363 y 95, numeral 9, de la Carta Política, con especial énfasis en la progresividad y la equidad.

En lo que toca con la equidad, se ha considerado indispensable hacer una distinción entre las dos facetas de este principio: en primer lugar, como principio general de derecho que indudablemente tiene, y debe tener, plena aplicación en los tributos y, por otra parte, la equidad como criterio de referencia para la estructura normativa de los sistemas tributarios con las expresiones que hoy se consideran tradicionales, como son la equidad horizontal y la equidad vertical.

En consecuencia, lo que se busca es un tratamiento igual para iguales y desigual para desiguales, amparado en los principios de una manera sistemática y armoniosa.

La Corte Constitucional en sentencia del año 2005, estableció “leyes que establecen tributos graven de igual manera a las personas que tienen una misma capacidad de pago equidad horizontal y en mayor proporción a quienes tienen mayor capacidad contributiva equidad vertical, a fin de que, a la postre, todos acaben haciendo un igual sacrificio de cara a sus capacidades” (Sentencia C-426/05, 2005).

De otro lado, juntamente con esos principios es del caso aludir a otros que se relacionan con la reserva de ley, la justicia y la eficiencia, como son los de igualdad y generalidad, irretroactividad de la ley tributaria, comodidad y certeza. La última parte del texto se destina a hacer una breve referencia a esos principios que bien podrían denominarse derivados de los de justicia, reserva de ley y eficiencia.

Según la Carta Política de Colombia de 1991, son principios fundamentales del sistema tributario los de equidad, eficiencia y progresividad, existe un aparente conflicto entre la eficiencia y la justicia, puesto que lograr que el conjunto armónico de los tributos sea a la vez equitativo y productivo es indudablemente complejo.

El sistema tributario no puede ser comprendido desde la estrecha perspectiva de los medios, porque los fines pueden desvirtuar las características de justicia que en apariencia registren los medios. Si los tributos son progresivos en su conjunto, pero el gasto es regresivo, el sistema tributario no es realmente progresivo. Del mismo modo, el hecho que haya tributos que individualmente considerados no tengan la condición de progresivos no implica que el conjunto sistemático de todos los tributos, destinado a la realización de gastos de tipo progresivo con los de menor fortuna como destinatarios de la acción estatal, sea regresivo.

El análisis de las condiciones que el contribuyente colombiano de 1991 ha impuesto al sistema tributario debe ser abordado en dos secciones, a saber: una, destinada a tratar las exigencias de progresividad y equidad, y, otra, a examinar la condición de eficiencia. La progresividad, en efecto, es requisito insalvable para que el sistema sea equitativo; pero la eficiencia ha de orientar la acción de las autoridades hacendísticas y de los titulares del poder y la potestad tributaria, de forma tal que el sacrificio soportado por los contribuyentes con motivo del pago de los tributos a su cargo no se diluya en medio de la burocracia lerda y excesiva ni se dilapide con gastos inconsultos e innecesarios.

De igual manera, como se mencionó anteriormente, los principios tributarios deben guardar armonía con los derechos humanos y estos últimos se deben establecer como límite de la potestad tributaria, pues es deber de los Estados propender por la garantía de los derechos humanos, estos mismos se han venido plasmando como aquellos puntos de referencia o llamados a ser límites en las actuaciones de las diferentes ramas jurídicas, entre ellas la tributaria, que se caracteriza principalmente por su modalidad impositiva sobre los sujetos obligados. Es así como el sistema tributario se justifica bajo los principios de generalidad, solidaridad y legalidad, con ellos se configura el deber de contribuir en pro del interés general a cargo de cada ciudadano que posea

una capacidad de pago, de ahí que a su vez se desprenda la potestad impositiva del Estado. Empero, es de aclarar que esto no significa que sea una potestad ilimitada, pues el legislativo debe tener en cuenta los diferentes principios que conforman el sistema tributario y la protección de los derechos fundamentales, de aquí que en el mismo artículo 95.9 de la Constitución Política se prevea como deber de los ciudadanos *“contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”*. (Molina y Carrascal, 2017, pp.59-76)

Es así como surge la necesidad dentro del sistema tributario, el cual se va desarrollando continuamente, de propender que este no trasgreda el núcleo esencial de los derechos de los contribuyentes, como lo son los derechos fundamentales, que se han establecido como la base de protección que garantiza el desarrollo pleno del individuo en su vida personal y social. Su protección se constituye indudablemente como tarea fundamental del Estado para su desarrollo.

De la misma manera y como lo detallaremos párrafos abajo, el principio de equidad tributaria de que trata el artículo 363 de la Constitución opera como límite a la potestad impositiva del Legislador, aunque también es expresión concreta del principio de igualdad. En líneas generales, el contenido de ese principio refiere a la prohibición que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente. En términos de la jurisprudencia, la equidad tributaria consiste en *“un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”*. (Sentencia C-056/19, 2019)

A continuación, detallaremos los principios constitucionales que rigen el sistema tributario frente al estado de excepción por emergencia económica, social y ecológica, la implementación de

estos principios tiene como fin lograr la efectiva la protección de los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución dentro del desarrollo de las normas en materia tributaria.

## **2.1 Principio de reserva de Ley**

La Sentencia C-507/14, define la reserva de ley como 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. Es una institución que impone un límite tanto al poder legislativo como al ejecutivo. A aquél, impidiendo que delegue sus potestades en otro órgano, y a éste, evitando que se pronuncie sobre materias que, como se dijo, deben ser materia de ley.

La expresión reserva de ley tiene varios significados o acepciones, en primer lugar, se habla de reserva general de ley en materia de derechos fundamentales, para hacer referencia a la prohibición general de que se puedan establecer restricciones a los derechos constitucionales fundamentales en fuentes diferentes a la ley. Sólo en normas con rango de ley se puede hacer una regulación principal que afecte los derechos fundamentales.

En segundo lugar la expresión reserva de ley se utiliza como sinónimo de principio de legalidad, o de cláusula general de competencia del Congreso, la reserva de ley es equivalente a indicar que en principio, todos los temas pueden ser regulados por el Congreso mediante ley, que la actividad de la administración (a través de su potestad reglamentaria) debe estar fundada en la Constitución (cuando se trate de disposiciones constitucionales con eficacia directa) o en la ley (principio de legalidad en sentido positivo).

Y, en tercer lugar, reserva de ley es una técnica de redacción de disposiciones constitucionales, en las que el constituyente le ordena al legislador que ciertos temas deben ser

desarrollados por una fuente específica: la ley. En este último sentido todos los preceptos constitucionales en los que existe reserva de ley imponen la obligación que los aspectos principales, centrales y esenciales de la materia objeto de reserva estén contenidos (regulados) en una norma de rango legal. Es decir, en la ley en cualquiera de las variantes que pueden darse en el Congreso de la República, decretos leyes, o decretos legislativos.

Las materias que son objeto de reserva de ley pueden ser “delegadas” mediante ley de facultades extraordinarias al Ejecutivo para que sea éste quien regule la materia mediante decretos leyes, esto de acuerdo con lo plasmado en el artículo 150 de la Constitución Política, el cual establece las funciones que tiene el Congreso en el momento de hacer las Leyes y que en su numeral 12 incorpora “*Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley*”. Pero las materias objeto de reserva de ley no pueden ser “deslegalizadas”, esto es, el legislador no puede delegar al Ejecutivo que regule esa materia mediante reglamento, en desarrollo del artículo 189.11 de la Constitución.

El sistema tributario en Colombia reconoce al principio de *reserva de ley* como uno de los más representativos e importantes en la configuración de las instituciones tributarias. Así, este principio derivado del aforismo *nullum tributum sine lege* previsto en la Carta en los artículos 338 y 150, numeral 12, advierte que solo la ley puede ser fuente de tributos, por su parte (Martínez, García y Almudí, 2015) reconocen que al tratarse de gravámenes “la reserva de ley tributaria significa que ningún tributo puede ser establecido si no es por la ley”, este principio guarda estrecha relación con el de *legalidad* el cual se refiere al pago de tributos siempre que exista ley previa que lo haya establecido y que se funda en el emblema británico *no taxation without representation*.

## 2.2 Principio de legalidad

Según Upegui Mejía, La legalidad incorpora, primero que todo, la idea de la reserva de ley. No pueden imponerse tributos en sentido lato, sino en virtud de una norma jurídica que tenga las características formales de la ley, esto significa que sólo un cuerpo colegiado representativo del pueblo puede crearlas y que la administración o los órganos del gobierno, o del poder ejecutivo, carecen de competencia para la creación de las obligaciones tributarias o para la definición de sus elementos. (Upegui, 2009, p.138).

Así mismo, manifiesta que:

El principio de legalidad impone que las leyes, es decir las normas jurídicas revestidas de fuerza de ley, cumplan con dos condiciones esenciales: la generalidad (respecto de los destinatarios de la conducta regulada) y la abstracción (respecto de los supuestos de hecho de la conducta regulada). En este sentido, desde el punto de vista conceptual, normas jurídicas de carácter particular y concreto no pueden ser consideradas como normas con fuerza de ley. Este concepto, propio de la teoría jurídica, es común a los dos ordenamientos y a sus prácticas jurídicas. (Upegui, 2009, p.144).

El principio de legalidad tiene como objetivo fundamental fortalecer la seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido. Se encuentra consagrado en el numeral 12 del artículo 150 y en el artículo 338 de la Constitución Política: el primero consagra una reserva en el Congreso para *“establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”*, mientras que el segundo exige a la Ley, en algunos casos en concurrencia con las ordenanzas y los acuerdos, la determinación de los elementos de los tributos.

Según la Corte Constitucional en su sentencia C-227/02; “El principio de legalidad, como requisito para la creación de un tributo, comprende distintas funciones: (i) no es solamente fruto de la exigencia de representación popular, sino que, además, (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado.” (Sentencia C-227/02, 2002).

El principio de legalidad funge como requisito para la creación de un tributo, se desarrolla de diferentes maneras, las principales son;

- Materializa la exigencia de representación popular.
- Corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones.
- Representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado.

El principio de legalidad tributaria exige que sean los órganos de elección popular los que, de manera directa, señalen los elementos esenciales del tributo, pero, además, exige que cuando fijen los elementos del tributo, lo hagan con suficiente claridad y precisión, pues, de lo contrario, como lo ha señalado la Corte Constitucional, no sólo se genera inseguridad jurídica, sino que en el momento de la aplicación de las normas se permiten los abusos impositivos. De la misma manera, el artículo 154 de la Constitución Política le otorga al legislador la facultad para crear, modificar o suprimir exclusiones o exenciones tributarias, por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva a partir de la iniciativa del Gobierno nacional.

En palabras de la Corte Constitucional “El principio de legalidad en materia tributaria comprende principalmente cuatro mandatos constitucionales, facetas o subprincipios. Primero, el principio de legalidad como representación (“no taxation without representation”), que (i) exige

que los tributos sean adoptados por órganos plurales y ampliamente representativos y, además, (ii) impide delegar su creación a las autoridades administrativas. Segundo, el principio de irretroactividad de la ley tributaria, en virtud del cual “la obligación de pagar los tributos solo es exigible cuando ha sido establecida previamente al hecho que da lugar a su nacimiento”. (Sentencia C-019/22, 2022)

Es así como según Romero, en el artículo titulado Principios constitucionales que rigen el sistema tributario, el principio de legalidad debe tener unos alcances significativos frente a la norma tributaria, que se definen de la siguiente manera; la norma tributaria rige igual para todos los tributos tales como impuestos, tasas y contribuciones especiales; el Ejecutivo no tiene facultades legislativas por cuanto violaría el principio de legalidad consagrado en el art. 150 de la Constitución Nacional, no se puede crear una norma tributaria con efectos retroactivos, ya que le generaría inseguridad jurídica al contribuyente.

En otras palabras, se refiere a los límites del principio de legalidad, siendo así que la igualdad para todos los sujetos del sistema es fundamental, de igual manera que el poder ejecutivo debe respetar la división de poderes y apartarse de legislar en cualquier materia, en especial tributaria, entregándole legitimidad al estado y su desarrollo de gasto.

La legalidad incorpora la idea de la reserva de ley, no pueden imponerse tributos en sentido abierto, sino en virtud de una norma jurídica que tenga las características formales de la ley, esto implica que sólo una corporación colegiada y representativo del pueblo puede crearlas y que la administración o los órganos del gobierno, o del poder ejecutivo, carecen de competencia para la creación de las obligaciones tributarias o para la definición de sus elementos. Este principio engloba características y garantías para que los ciudadanos tengan seguridad jurídica respecto a

obligaciones tributarias que deban cumplir, teniendo en cuenta una política fiscal y uniforme basada en la unidad económica. (Molina y Carrascal, 2013, pp.66-77).

### **2.3 Principio de equidad**

De acuerdo con Upegui Mejía los posibles contenidos del principio de equidad en uno y otro ordenamiento jurídico no pueden ser explicados de manera separada de los contenidos de los principios de igualdad, legalidad como generalidad y abstracción, y progresividad. Esta particularidad de los términos del lenguaje, en donde los referentes semánticos de las expresiones se tocan o se traslapan, hace que sea difícil un tratamiento separado y aséptico de tales principios. (Upegui, 2009).

Por un lado la Corte Constitucional ha definido que el principio de equidad tributaria como una manifestación específica del principio general de igualdad, contiene la declaración de formulaciones legales que establecen tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual.

En cuanto a la aplicación del principio de equidad, resulta necesario establecer que en primera forma y como principio en sentido general de derecho, se aplica directamente en los tributos y, por otra parte, la equidad como criterio de referencia para las estructuras normativas, como son la equidad horizontal y la equidad vertical, siendo esto tratamiento igual para iguales, desigual para desiguales.

La equidad tributaria, por lo tanto, tiene dos variables; la equidad horizontal, según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de

la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones; y la equidad vertical, identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto.

En palabras de la Corte Constitucional; “El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribire formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual” (Sentencia C-643/02, 2002).

Es así como la esencia de estos principios consiste en que los impuestos sean justos y equilibrados; que el sujeto pasivo de la obligación no sea desmejorado en su condición, pues conlleva a una desigualdad, pondría a la administración en un grado de superioridad, causando con ello arbitrariedad y atesoramiento en detrimento del contribuyente. (Molina y Carrasacal, 2013, pp.66-77).

Mostrando esto que un sistema equilibrado y justo es potencialmente progresista, el respeto de los principios como norma general le otorga legitimidad y confianza al sistema por parte del contribuyente.

La jurisprudencia de la Corte Constitucional ha explicado que la equidad del sistema tributario: *[...] es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no*

*consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.* (Sentencia C-734/02 , 2002).

Es así como el principio de equidad tributaria de que trata el artículo 363 de la Constitución opera como límite a la potestad impositiva del Legislador, el cual también es expresión concreta del principio de igualdad. En formas generales, el contenido de ese principio refiere a la prohibición que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente.

La equidad tributaria, consiste en que cada individuo debe contribuir al Estado en la medida que pueda, es decir, no tiene que ver con la igualdad en el sentido de que todos deben aportar igual, pues cada persona es distinta y se le debe exigir según su condición, con este principio, el impuesto de cada individuo se soporta de acuerdo con su capacidad contributiva.

El principio de equidad tributaria busca hacer equitativa la carga tributaria entre todos los obligados en relación con la capacidad contributiva, buscando diversificar la diferencia entre los aportantes, dando como resultado un sistema más justo y equitativo, el cual llena de confianza al contribuyente. (Arteaga, 2008, p.156).

Por otro lado, según lo escrito en el artículo Constitución económica colombiana y tributos territoriales. Un análisis jurisprudencial, este es de los primeros principios en los que se debe fundar el sistema tributario, al encontrarse consagrado en el artículo 363 Superior: “el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”. Este principio hace alusión al sistema tributario en su conjunto y contexto, sirviendo para determinar su legitimidad. Para explicarlo, Juan Camilo Restrepo parte del concepto de equidad de Aristóteles, el cual se refiere a la aplicación de justicia en los casos concretos e individuales, concluyendo el autor que el principio de equidad “no conduce a un igualitarismo indiscriminado, puesto que las

circunstancias individuales de los contribuyentes no son idénticas”. En consecuencia, este principio supone la aplicación del criterio de las cargas fiscales se distribuyan en función de la capacidad de pago de cada cual. De esta manera se encuentra que el principio de equidad supone la aplicación de los principios de capacidad contributiva, justicia tributaria, igualdad y progresividad. (Molina, 2017).

#### **2.4 Principio de eficiencia**

La Corte Constitucional ha sido enfática en afirmar que un impuesto es eficiente en la medida en que genera pocas distorsiones económicas. Así mismo, ha considerado que; “resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal.” (Sentencia C-397/11, 2011). De primera mano se considera la consecuencia general que logra una carga fiscal sobre el plano económico mientras que en el segundo se aprecia únicamente los resultados de la carga fiscal en cuestión. En cuanto a su recaudo, la eficiencia mide qué tanto recurso logra recaudar la administración bajo las normas vigentes.

Respecto de la eficiencia del sistema tributario, la Corte ha ejercido su facultad de controlar la constitucionalidad de las normas impositivas puestas bajo su conocimiento, principalmente, con base en la ponderación de los fines que éstas persiguen y de los medios de los que se valen para tal efecto, a la luz de los parámetros constitucionales; y en el análisis de las implicaciones que tiene para el sistema tributario la adopción de medidas que, si bien pueden favorecer el principio de la eficiencia en el corto plazo, generan consecuencias negativas para la realización de dicho principio tributario en el largo plazo. (Sentencia C-776/03, 2003).

Existe un aparente conflicto entre la eficiencia y la justicia, puesto que lograr que el conjunto armónico de los tributos sea a la vez equitativo y productivo es innegablemente complejo.

La eficiencia para nosotros se enmarca principalmente en que el tributo que se cree no traumatice al contribuyente, que la finalidad sea lograr el beneficio económico y social, que exista seguridad jurídica; lo que es contrario a lo que se evidencia en nuestro país, que con cada Reforma Tributaria se tienen infinidad de normas y excepciones que hacen que el recaudo no sea óptimo.

Se puede concluir que el legislador está llamado a tasar de manera eficiente los tributos en relación con la necesidad y el gasto, evitando así un daño directo al contribuyente.

## **2.5 Principio de progresividad**

Una definición clara del principio de progresividad;

El principio de progresividad hace referencia a la proporción del aporte de cada contribuyente al financiamiento de los gastos públicos, en relación con su capacidad económica. La progresividad consiste en aplicar una alícuota o porcentaje impositivo mayor, a medida que crece la base imponible sobre la cual se establece. De manera que los contribuyentes que se consideren con mayor capacidad económica por tener una base imponible mayor pagarán un impuesto más alto. (Crespo, 2010, p.66)

Por otro lado, la oficina de estudios económicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN define la progresividad como:

La progresividad es la capacidad de un tributo para lograr como fruto de su aplicación una redistribución del ingreso que promueva la equidad. En el ámbito tributario el principio de equidad establece que dos individuos con la misma capacidad contributiva deben efectuar una aportación similar (equidad horizontal) y que debe existir una contribución diferente en términos relativos, cuando difiera de la capacidad contributiva de los individuos (equidad vertical). En general se

concede mayor interés a la equidad vertical para analizar la progresividad de un tributo, aunque también deberían examinarse sus implicaciones sobre la equidad horizontal. La condición técnica que se asocia con la progresividad tributaria es que la tarifa aumente respecto del nivel de ingreso o de cualquier variable que se tome como base gravable. (DIAN, 2006, p.8)

Los principios fundantes del sistema tributario introducidos en el ordenamiento jurídico colombiano por la Constitución Política en 1991 se predicen “del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico” (Sentencia C-409/96, 1996), esto es así en virtud del propio texto constitucional. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad, y no de una artificiosa interpretación de la Corte Constitucional. Lo cierto es que el juez constitucional se ha ceñido con apego a la literalidad de la disposición que contiene los referidos principios, razón por la cual hoy en Colombia existen impuestos que no satisfacen los mandatos de equidad y progresividad del artículo 363 superior. No obstante, el juez constitucional ha avalado la realización de un juicio de adecuación a dichos mandatos, de una disposición tributaria en particular, cuando la conservación de la norma “podría aportar al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad” (Sentencia C-776/03, 2003), con lo cual, solo aquellos tributos manifiestamente injustos, inequitativos y regresivos son susceptibles de ser excluidos del ordenamiento jurídico.

Este principio va muy de la mano con el de equidad, pues se debe tener en cuenta la capacidad contributiva de cada individuo, aquellos ciudadanos con más recursos deben contribuir más que aquellos con menos recursos.

Es importante tener en cuenta que, con respecto al principio de progresividad, la Corte Constitucional ha manifestado que hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un

criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva.

En este orden de ideas, es neutro el sistema que conserva las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y de menor capacidad contributiva; es progresivo el que las reduce; y es regresivo el que las aumenta. (Sentencia C-173/10 , 2010)

Siendo así como se busca evitar que el monto a cancelar sea exagerado y supere la capacidad contributiva del que está obligado a realizarla; no solo se debe tener en cuenta el límite basado en la capacidad contributiva, sino que, por el contrario, debe basarse en los principios en que está consagrado el Estado Social de Derecho, es decir que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical). También que existe concurrencia entre los principios de equidad y progresividad, ya que ambos aluden a la distribución de las cargas en el sistema tributario, así como a los beneficios que se establecen dentro del mismo. (Sentencia C-989/04 , 2004).

En consecuencia, los principios de equidad, eficiencia y progresividad son predicables del sistema tributario en su conjunto y no de un impuesto en particular. En estos términos, para la Corte Constitucional tales principios; “constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular” (Sentencia C-397/11, 2011). Entendiéndose así que su ponderación se realiza de manera equitativa y compartida, brindándole confianza y legitimidad al sistema tributario.

## 2.6 Principio de igualdad

El principio de igualdad impone que sujetos que se encuentren en la misma situación sean tratados de la misma manera, que no se impongan cargas tributarias excesivas y que se atienda a la capacidad económica de las personas, siendo así como la igualdad cuenta con una doble naturaleza constitucional de principio según el preámbulo de la Carta y de derecho fundamental al tenor del artículo 13 superior. En las sentencias proferidas por la Corte Constitucional en materia tributaria, la igualdad ha sido definida, con algunas variaciones en ciertas sentencias, en los siguientes términos:

La igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de los que presentan características desiguales, bien por las condiciones en medio de las cuales actúan, ya por las circunstancias particulares que los afectan, pues unas u otras hacen imperativo que, con base en criterios proporcionados a aquellas, el Estado procure el equilibrio, cuyo sentido en Derecho no es otra cosa que la justicia concreta (Sentencia C-094/93, 1993).

Ahora bien, en cuanto a la igualdad en el ámbito tributario, el artículo Potestad Tributaria del Estado Colombiano, establece que este principio garantiza que las autoridades, leyes tributarias y los mismos tributos se presenten ante las personas (contribuyentes) con un mismo trato. En otras palabras, evitando cualquier tipo de discriminación, diferente es el caso de personas en calidad de vulnerables, por cuanto podrían ser lesivos con su mínimo vital, como es el caso de aquellos que en un sistema económico no poseen la suficiente capacidad económica para sostener sus necesidades básicas y no les es suficiente para contribuir al pago de tributos. (Molina y Carrascal, 2017, pp.59-76).

No se trata de una definición ni construida ni adaptada especialmente al ámbito impositivo, por el contrario, se trata de una definición recurrente en la doctrina constitucional, con independencia de la materia objeto de estudio. La Corte Constitucional ha sido enfática al afirmar que la igualdad no responde a estándares matemáticos ni físicos, por lo cual dicho principio no implica un tratamiento igual para todas las personas y situaciones, por el contrario, la existencia de un fin razonable a la luz del Estado Social de Derecho justifica la adopción de medidas que consagren tratamientos diferenciales por parte del legislador (Sentencia C-103/93, 1993).

La relación existente entre la igualdad y la equidad tributaria no es siempre fácil de desentrañar puesto que en su dimensión vertical la equidad se refiere, en los mismos términos que la igualdad, al igual trato que debe dársele a situaciones idénticas y al trato diferenciado que debe dársele a situaciones disímiles (Sentencia C-335/94, 1994).

El principio de equidad tributaria propende porque exista una proporción entre la carga impositiva que aplicará un tributo y la capacidad de pago del contribuyente sobre el cual recae dicha carga, reforzando aún más la tesis expuesta por la Corte Constitucional, la cual establece que;

“La equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.” (Sentencia C-734/02, 2002).

Es así como el principio de igualdad considera la diferencia social que existe entre los habitantes del Estado, va de la mano con los principios de equidad, progresividad y capacidad de pago, los cuales busca poner un límite al poder del Estado. Resulta ser un complemento de la

capacidad económica que tienen los ciudadanos para contribuir con el Estado, está ligado a los principios y valores en que debe caminar el Estado con el fin de evidenciar la justicia del bien común, asimismo, como la base jurídica de la contribución a los fines del Estado. (Molina y Carrascal, 2017, p.59-76).

El principio de igualdad exige el mismo trato tanto para los entes como para los hechos que se encuentran amparados bajo un mismo supuesto, buscando con ello brindarle al contribuyente el mismo trato bajo las mismas condiciones, sin discriminación alguna.

Este principio se fundamenta en que debe existir el mismo trato para todos los ciudadanos, teniendo en cuenta sus condiciones particulares, es decir, en cuanto a tributos se trata, gravar por igual a los individuos que se encuentran en la misma situación y desigualmente a los que están en situaciones diferentes.

## **2.7 Principio de certeza**

De acuerdo con lo expuesto por la Corte Constitucional, derivado del principio de legalidad de los tributos se encuentra el principio de certeza, conforme al cual los órganos de representación popular están obligados a determinar, de manera clara y suficiente, los elementos estructurales del impuesto, a fin de garantizar tanto la seguridad jurídica a favor de las personas sujetas al deber fiscal, como la eficacia en el recaudo del tributo:

*“En virtud del principio de certeza, la norma que establece el impuesto debe fijar el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa”.* (Sentencia C-891/12, 2012)

El principio de certeza en materia tributaria, que surge como consecuencia lógica del de legalidad, tiene, según lo expuesto, la finalidad de garantizar que todos los elementos del vínculo

impositivo entre los administrados y el Estado estén consagrados inequívocamente en la ley, bien porque las normas que crean el tributo los expresan con claridad, o porque en el evento en que una disposición remite a otra para su integración, es posible identificar dentro del texto remitido el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa del gravamen.

Sin embargo, no siempre resulta exigible que la determinación de los elementos del tributo sea expresa, y no se viola el principio de legalidad tributaria cuando uno de tales elementos no está determinado en la ley, pero es determinable a partir de ella.

Según la jurisprudencia constitucional, el principio de certeza tributaria se vulnera no solamente con la omisión en la determinación de los elementos esenciales del tributo, sino también cuando en su definición se acude a expresiones ambiguas o confusas. No obstante, ha precisado la Corte Constitucional, que, en tales eventos, la declaratoria de inexecutable solo es posible cuando la falta de claridad sea insuperable, es decir, cuando no sea posible establecer el sentido y alcance de las disposiciones, de conformidad con las reglas generales de hermenéutica jurídica.

Por otro lado, cuando la solicitud de inconstitucionalidad es evaluada por el juez y evidencia que la norma es saneable, se podría dar lugar a una sentencia de inconstitucionalidad diferida, o de constitucionalidad temporal.

La constitucionalidad temporal o inconstitucionalidad diferida, es aquella por medio de la cual el juez constitucional constata que la ley sometida a control es inconstitucional, pero decide no retirarla inmediatamente del ordenamiento, por la sencilla razón de que la expulsión automática de la disposición ocasionaría “una situación peor, desde el punto de vista de los principios y valores constitucionales”, por lo cual el Tribunal Constitucional establece “un plazo prudencial para que el Legislador corrija la inconstitucionalidad que ha sido constatada. (Sentencia C-737/01, 2001).

Las sentencias de constitucionalidad temporal nacen de la necesidad que tienen los jueces constitucionales de garantizar la integridad de la Constitución. Se aplica en eventos en donde no es posible retirar del ordenamiento, de manera inmediata, por los efectos inconstitucionales que tendría esa decisión, pero tampoco es posible declarar la constitucionalidad de la misma, pues el juez ha constatado que ésta vulnera alguna norma de la Constitución Política.

Es así como el juez constitucional tiene dos opciones frente a situaciones de este tipo, puede acudir a una inconstitucionalidad diferida, o constitucionalidad temporal. Pero, de otro lado, puede también la Corte llenar, ella misma, el vacío legal que produce la declaración de inexecutable de la disposición acusada, por medio de una modalidad de sentencia integradora.

En efecto, por medio de una sentencia integradora, el vacío de la norma, que producía impactos inconstitucionales, es llenado por medio de un nuevo mandato que la sentencia integra al sistema jurídico, proyectando directamente los mandatos constitucionales en el ordenamiento legal.

En nuestro ordenamiento, el juez constitucional no está atrapado en la disyuntiva de mantener en forma permanente una norma en el ordenamiento (declaración de constitucionalidad) o retirarla en su integridad (sentencia de inexecutable), puesto que la Carta simplemente ha establecido que a la Corte “se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución”, y para ello debe “decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes”. (Constitución Política de Colombia, 1991, art.241).

Es así como al decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad, el juez debe adoptar la modalidad de sentencia que mejor le permita asegurar la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución, por ello el juez constitucional cuenta con varias alternativas al momento de adoptar una determinación, ya que su deber es pronunciarse de la forma que mejor permita asegurar

la integridad del texto constitucional, para lo cual puede modular los efectos de sus sentencias, ya sea desde el punto de vista del contenido de la decisión, ya sea desde el punto de vista de sus efectos temporales. (Sentencia C-737/01, 2001).

La Corte Constitucional puede legítimamente recurrir a una sentencia de constitucionalidad temporal, siempre y cuando; justifique esa modalidad de decisión y aparezca claramente en el expediente que la declaración de inexecutable inmediata ocasiona una situación constitucionalmente peor que el mantenimiento en el ordenamiento de la disposición acusada, cuya inconstitucionalidad fue verificada en el proceso. Igualmente, el juez constitucional debe explicar por qué es más adecuado recurrir a una inexecutable diferida que a una sentencia integradora, para lo cual deberá tener en cuenta, entre otras cosas, qué tanta libertad de configuración tiene el Legislador en la materia, y qué tan lesivo a los principios y valores constitucionales es el mantenimiento de la disposición acusada en el ordenamiento. Finalmente, y como es obvio, el juez constitucional debe justificar la extensión del plazo conferido al legislador, el cual depende, en gran medida, de la complejidad misma del tema y del posible impacto de la preservación de la regulación en la vigencia de los principios y derechos constitucionales.

En este sentido el juez constitucional garantiza el principio de certeza tributaria y le otorga al ciudadano seguridad jurídica en torno a las obligaciones que debe cumplir, pues por medio de este se le debe proporcionar la claridad de los elementos del tributo que hace parte de dicha obligación.

Frente a tributos territoriales es necesario desde ya manifestar que se aplica extensivamente el principio que nos ocupa, ya que desde la competencia conferida por la constitución, los entes territoriales para su ejercicio constitucional establecido en el artículo 338, se afirma como lo indica el artículo, Principio de legalidad tributaria en la expedición de normas territoriales, que su

atribución constitucional se reduce a establecerlos o ignorarlos en su jurisdicción, conservando así su competencia derivada. De lo contrario, se podría concluir que su competencia es originaria y entonces sería inocua la atribución del Congreso de crear las leyes tributarias, dada en el numeral 12 del artículo 150 de la Constitución Política. (Molina, 2010, pp.115-121).

El principio de certeza tributaria tiene un contenido relativo, dado que la Constitución impone al legislador “niveles diferenciados” de precisión en el diseño del régimen jurídico de la obligación fiscal que dependen del tipo de tributo y del elemento esencial de que se trate. (Sentencia C-019/22, 2022).

Igualmente, sobre el particular, la jurisprudencia ha señalado que si bien las normas fiscales, y en general, toda disposición jurídica, conserva un grado de indefinición derivada del hecho de estar expresada en lenguaje natural, en todo caso resulta necesario que el Legislador fije, de la manera más precisa posible, los elementos estructurales de los tributos, a efectos de cumplir con el mandato que se deriva del principio de legalidad. En otras palabras, el mandato constitucional que se deriva del principio de certeza consiste no en la definición legal absoluta de los elementos del tributo, sino en la prohibición de su indefinición, contraria a lo preceptuado en el artículo 338 de la Constitución. (Sentencia C-278/19, 2019).

En consecuencia, la inconstitucionalidad por infracción del principio de certeza tributaria concurre cuando de la prescripción dispuesta por el legislador no sea posible dilucidar el contenido del elemento estructural del tributo.

Todos estos principios constitucionales que se aplican a los impuestos o contribuciones son normas que se expresan en sentido material, se deben tener en cuenta al momento que se expidan leyes relacionadas con los impuestos o contribuciones, y en el momento cuando vayan a ser

aplicadas, por cuanto estas mismas deben contener los principios de legalidad, de justicia, de equidad, de eficiencia, de progresividad, igualmente su uso en el espacio y en el tiempo.

De ahí que los esfuerzos deban estar enfocados en descubrir las capacidades reales contributivas de las personas y procurar mayor justicia en el cumplimiento del deber. El análisis de equidad y progresividad no se debe limitar a un tributo en particular, sino debido al sistema tributario, es decir, del conjunto. Esto permitirá hacer un análisis de relaciones costos fiscales-beneficios sociales implícitos en los tributos como en los beneficios tributarios, que han sido instrumento para incentivar determinados sectores económicos y privilegiar el desequilibrio social.

### **3. Competencias tributarias de los entes territoriales bajo el estado de excepción por emergencia económica, social y ecológica**

#### **3.1 Análisis de las competencias tributarias de los entes territoriales bajo el estado de emergencia económica, social y ecológica**

En el libro titulado Tributos Territoriales durante Estados de Excepción por Emergencia Económica, se manifiesta que la variable de los tiempos de anormalidad institucional aplicada a los tributos subnacionales es un tema que a la luz de los estudios de la OCDE ha sido abordado por este organismo, teniendo la pandemia del COVID-19 como punto de partida de este fenómeno, cuyas evidencias reflejan que nunca antes se había incluido dentro de las medidas para enfrentar una crisis, disposiciones en materia de fiscalidad subnacional. (Molina y Monterroza, 2023).

La OCDE desde hace varios años ha realizado estudios y recomendaciones sobre los tributos subcentrales colombianos, específicamente a su configuración en tiempos de paz dirigidas a mejorar el sistema de transferencias de recursos entre niveles de gobierno, mejorar la recaudación de los tributos subnacionales, el fomento de un marco fiscal que favorezca la inversión pública, y

una eventual reforma legal que aún se encuentra en deuda por parte de la agenda de la actual gobernanza de las finanzas públicas territoriales colombianas. (Monterroza y Molina, 2018).

Recientemente la OCDE en su publicación sobre federalismo fiscal 2022: haciendo que la descentralización funcione, sintetiza el marco de recomendaciones generales dirigidas a los países miembros y no miembros, enfocadas a la mejora de la fiscalidad subnacional desde una perspectiva multinivel de hacienda pública, cuyo contenido se sintetiza a continuación:

**Tabla 2. Recomendaciones OCDE sobre tributación subnacional**

---

Recuadro 1.1. Un marco para sintetizar el federalismo fiscal

Tipo I. Recomendaciones de “capacidad fiscal”: fortalecer los poderes de gasto e impuestos subnacionales para permitir que los gobiernos respondan mejor a las necesidades locales y las variaciones regionales.

1. Alinear mejor los ingresos de fuente propia con el gasto subcentral
2. Elevar la autonomía tributaria subcentral para garantizar capacidad suficiente
3. Fortalecer los sistemas de nivelación fiscal

Tipo II. Recomendaciones de “delineación”: delinear claramente las responsabilidades tanto horizontal como verticalmente para mejorar la eficiencia y la equidad.

4. Delinear claramente las funciones y responsabilidades en todos los niveles de gobierno

Tipo III. Recomendaciones de “coordinación”: minimizar las barreras al comercio interno y mejorar la coordinación intergubernamental.

5. Mejorar la transparencia, la recopilación de datos y el seguimiento del rendimiento para mejorar la coordinación.

---

Tomada de OCDE 2021.

Es de anotar que, al momento de abordar la eventual reforma de los tributos territoriales en Colombia, deberá acogerse este marco general de acción cuya evaluación interna en el contexto de la fiscalidad subnacional permitirá un mayor crecimiento y desarrollo de las regiones desde la descentralización, la autonomía y las buenas prácticas que desde la OCDE se persiguen para todos sus países miembros.

No obstante lo anterior, al momento de analizar los tributos subnacionales en el contexto de las medidas adoptadas para enfrentar el COVID-19, se evidenció desde la perspectiva comparativa de los países que componen esta organización internacional que, las medidas adoptadas en su mayoría, obedecieron a la regulación de disposiciones y medidas extraordinarias en tributos nacionales, generando así, que los tributos subcentrales fueran un vehículo secundario y poco utilizado, lo cual es explicable debido a la dificultad para coordinar la autonomía y descentralización tributaria de los distintos niveles de gobierno en tiempos de crisis.

Por otro lado, resulta importante resaltar que los marcos fiscales pueden hacerse más sostenibles a través de revisiones del gasto público para garantizar que las prioridades coincidan con las ambiciones y necesidades de los ciudadanos, y a través de revaluaciones de los impuestos para garantizar un sistema tributario justo, eficiente y progresivo.

Desde el punto de vista de la política pública fiscal, se hizo un esfuerzo por lograr unificar los conceptos relativos a los principios de solidaridad, cooperación y capacidad recaudatoria, los cuales tienen una connotación disímil y variable en el contexto de los distintos ordenamientos jurídicos en los cuales se encuadra su aplicación. No obstante, ante la gran distorsión a nivel global por lograr tener un concepto unificado respecto de los precitados principios, fue necesario construir una definición de estos en el contexto del sistema tributario colombiano, así como su sustento a partir de los preceptos constitucionales en materia de hacienda pública bajo una perspectiva no solo jurídica sino también económica.

- *El principio de solidaridad fiscal interterritorial*

El principio de *solidaridad* en términos genéricos (es decir, sin observar las particularidades del derecho tributario, el derecho penal, el derecho constitucional...etc.) tiene diversas connotaciones y alcances dependiendo de la perspectiva temática en la cual se aborde, es

por ello que desde la Hacienda Pública y el Derecho Tributario la solidaridad tiene una conceptualización dogmática y conceptual particular y diferencial, específicamente, en el *deber general de contribuir* del cual, se desprende toda una relación ius-filosófica con principios como el de justicia tributaria, el principio de equidad, y el principio de progresividad, ampliamente conocidos en las disciplinas fiscales y de los que se habló en el capítulo anterior.

No obstante, a partir del significado natural de la palabra solidaridad, se pudo establecer que el principio en mención, generalmente, se traduce en una circunstancial “*adhesión o asociación a otro*”, teniendo dicha significación, una especial importancia al momento de interpretar la solidaridad como principio a partir de su significado general.

La solidaridad como principio ostenta una múltiple connotación hacia lo político, lo económico y lo social. No obstante, la delimitación temática del objeto de estudio implica, únicamente, un desarrollo del principio de la solidaridad desde el punto de vista jurídico y económico, específicamente desde el campo normativo y constitucional de la fiscalidad. (Alexy, 1988, p.8).

Sin embargo, ha sido uniforme la doctrina de algunos sectores que se ha encargado de precisar que el concepto del principio de solidaridad tiene un carácter “*indeterminado, incierto o indefinido*” al no encontrarse expresamente mencionado en ninguno de los nombramientos jurídico-fiscales examinados.

Pero lo anterior no ha sido obstáculo para aplicar y desarrollar el principio de solidaridad fiscal interterritorial, ya que se ha evidenciado que materialmente el precitado principio ha sido la base para proporcionar mecanismos de nivelación y balance fiscal entre distintos niveles de gobierno subnacional.

Así las cosas, *el principio de solidaridad fiscal* interterritorial ha sido definido como la posibilidad existente dentro del sistema impositivo de mecanismos tendientes a financiar a las regiones que no cuentan con la capacidad financiera suficiente para subsistir y garantizar los servicios básicos a su población dentro de un rango mínimo de bienestar socioeconómico, por medio del *deber de ayuda* de los gobiernos subnacionales, pero siempre con la mediación del gobierno central, destacando como elementos componedores del principio en mención, a) la necesidad de un proyecto compartido; b) que la solidaridad no sea una noción inerte, sino que tenga virtualidad en la vida social y; c) que tenga el respaldo jurídico de toda norma. (De Juan, 1979).

En el contexto colombiano puede deducirse la existencia del principio de solidaridad fiscal interterritorial a partir de las disposiciones constitucionales, donde se ha evidenciado la posibilidad de materializar el precitado *deber de ayuda* entre entidades territoriales con la mediación del gobierno central en virtud de la configuración constitucional del estado colombiano unitario descentralizado con autonomía política, administrativa y fiscal.

Es por ello que el principio de solidaridad fiscal interterritorial en Colombia tiene una connotación estructurada desde el propio texto constitucional específicamente en el artículo 356 relativo a la distribución de recursos y competencias entre el nivel central de gobierno y las entidades territoriales donde se establece que:

“(…) Teniendo en cuenta los principios de solidaridad, complementariedad y subsidiariedad, la ley señalará los casos en los cuales la Nación podrá concurrir a la financiación de los gastos en los servicios que sean señalados por la ley como de competencia de los departamentos, distritos y municipios (...)” (Constitución Política de Colombia, 1991, art.356).

La solidaridad en materia fiscal dentro del contexto colombiano y su interpretación a partir de la precitada normativa desencadena todo un problema jurídico que ha sido marcado por el silencio de la jurisprudencia constitucional y la doctrina especializada que sobre la materia no ha delimitado hasta el momento una subregla de derecho regulatoria de las competencias y la distribución de recursos entre el nivel central de gobierno y las entidades territoriales, en el sentido de que mientras el artículo 356 hace referencia a los “principios de solidaridad, complementariedad y subsidiariedad” el artículo 288 de la constitución política, los principios de “coordinación, concurrencia y subsidiariedad”.

Situación que se confirma en la Ley 152 de 1994 que nomina, en el *literal D. del artículo 3º*, los principios de “concurrencia, complementariedad, subsidiariedad y coordinación” (Ley 152/94. Art.3, 1994) en todo caso dejando al principio de solidaridad como un mero ideal que fue omitido dentro de la regulación legal-orgánica de la planeación económica estatal, dirigiendo el único sustento y respaldo jurídico del principio de solidaridad hacia la regulación legal-orgánica del ordenamiento territorial, que persigue dentro de su contenido normativo la denominada “*solidaridad y la equidad territorial*” prescribiendo al respecto que:

“(…) Con el fin de contribuir al desarrollo armónico del territorio colombiano, la Nación, las entidades territoriales y las figuras de integración territorial de mayor capacidad política, económica y fiscal, apoyarán aquellas entidades de menor desarrollo relativo, en procura de garantizar el acceso equitativo a las oportunidades y *beneficios del desarrollo, para elevar la calidad de vida de la población (...)*” (Sentencia C-478/92, 1992).

Así las cosas, el principio de solidaridad fiscal interterritorial en Colombia constituye uno de los principales fundamentos del ordenamiento territorial al momento de comprender el reparto de competencias entre la nación y las entidades territoriales que, en todo caso, según palabras del

profesor Romero: “ Este principio va en función de la finalidad del Estado Social de Derecho que radica en que el gobierno nacional debe financiar los proyectos de inversión social, en aquellos casos en los que las entidades territoriales no cuentan con la financiación total de dichos proyectos con recursos propios acudiendo a la figura presupuestal de la cofinanciación con recursos nacionales” (Molina, 2017)

En conclusión, el principio de solidaridad fiscal interterritorial abarca componentes que trascienden la disciplina de la tributación, llegando a permear otros campos de estudio necesarios para su comprensión tales como la hacienda pública, la planeación político-económica estatal y el ordenamiento territorial, desde una concepción multinivel de las finanzas públicas de los gobiernos subnacionales.

El sistema tributario colombiano, se rige bajo ciertos principios clasificados por la doctrina como formales y materiales. Todo este conglomerado principilístico propende por limitar el poder del legislador. Es así como la Constitución de 1991 contiene mandatos específicos en materia tributaria, cuyo valor se proyecta en dar un direccionamiento a la regulación normativa que de los gravámenes nacionales y territoriales debe realizarse por medio de la Ley. La Carta Política en su artículo 1º establece que “Colombia es un Estado Social de Derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales...”. (Constitución Política de Colombia, 1991, art.1).

Así las cosas, el artículo consagra el principio de Estado Unitario, sin embargo, la centralización<sup>1</sup> no es incompatible con la descentralización<sup>2</sup> administrativa, ni con la autonomía

---

<sup>1</sup> Forma de organización estatal en la que todas las decisiones políticas, administrativas, económicas y fiscales se toman desde un mismo centro de poder, al cual se subordinan todas demás autoridades bajo una misma normativa nacional.

<sup>2</sup> Reparto de competencias entre el centro de impulsión política, esto es la Nación, y los Departamentos y municipios (entidades territoriales).

de las entidades territoriales, por el contrario, estos principios subsisten correlativamente dentro del articulado Superior.

A partir de lo anterior es necesario entender a Colombia dentro de un concepto de unidad, pero que paralelamente subsiste una distribución de poder entre el centro y sus entidades territoriales, de ahí que constitucionalmente no es posible admitir el ejercicio de un poder absoluto por parte de las entidades nacionales sobre las territoriales. (Sentencia C-478/92, 1992).

- *El principio de coordinación fiscal interterritorial*

El principio de coordinación fiscal interterritorial constituye uno de los principales postulados dogmáticos dentro de la doctrina de la escuela del federalismo fiscal e implica que el ejercicio del poder tributario ostente un alto grado de colaboración y armonía por parte de las administraciones tributarias con el fin de alcanzar mayor eficiencia durante la fase de *ordenación* y de *aplicación* de los tributos<sup>3</sup>.(Piffano, 2004, p.46).

La Ley 489 de 1998 define la organización y el funcionamiento de las entidades del orden nacional, los principios y reglas generales para su ejercicio y, además, indica: en virtud del principio de coordinación y colaboración, las autoridades administrativas deben garantizar la armonía en el ejercicio de sus respectivas funciones con el fin de lograr los fines y cometidos estatales. En consecuencia, prestarán su colaboración a las demás entidades para facilitar el ejercicio de sus funciones y se abstendrán de impedir o estorbar su cumplimiento por los órganos, dependencias, organismos y entidades titulares.

---

<sup>3</sup> Debe entenderse por ordenación de los tributos la fase mediante la cual el legislador ejerce la potestad tributaria que constitucionalmente le ha otorgado la constitución en virtud del principio de reserva de ley para que bajo el cuidado de ciertos límites tenga la facultad de configurar las leyes que crean, modifican o derogan tributos en ejercicio de la soberanía fiscal del estado. Por otro lado, debe entenderse por aplicación de los tributos como aquellas actuaciones administrativas que las autoridades fiscales realizan con el fin de cuantificar, determinar, fiscalizar, recaudar, cobrar, y hacer exigible las obligaciones de naturaleza tributaria y sancionar las infracciones que en el marco del deber de contribuir sean vulneradas en aquella relación jurídica existente entre el sujeto activo con el pasivo de un determinado tributo.

La coordinación fiscal interterritorial implica a su vez la existencia de *coordinación horizontal* en las actuaciones administrativas locales que desde el punto de vista fiscal y de la planeación político-económica estatal involucran un *deber intrínseco de colaboración* administrativa que “va más allá” del mero intercambio de información.

El artículo 288 de la Constitución establece que las competencias atribuidas a los distintos niveles territoriales deben ser ejercidas conforme a los principios de coordinación, concurrencia y subsidiariedad, atendiendo a los lineamientos constitucionales y legales. El primer principio, indica que las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado, coordinación que debe darse, tanto entre las entidades territoriales, como entre éstas y la Nación (Sentencia C-1051/01, 2001).

En este sentido el principio en comento se materializa en la implementación y suscripción de convenios multilaterales generalmente con rango de ley mediante los cuales, se establecen reglas claras respecto de un recaudo unificado y la financiación por medio de un reparto de ingresos tributarios donde siempre media la intervención del gobierno central.

El principio de coordinación se relaciona de manera estrecha con el principio de subsidiariedad y podría considerarse como una derivación del mismo. Implica, entre otras cosas, una comunicación constante entre los distintos niveles para armonizar aquellos aspectos relacionados, por ejemplo, con la garantía de protección de los derechos constitucionales fundamentales, así como aquellos vinculados con el efectivo cumplimiento de las metas sociales del Estado. En esta misma línea de argumentación se pronuncia la Ley 489 de 1998 cuando al referirse al principio de coordinación confirma la necesidad de colaboración entre las distintas autoridades administrativas con miras a garantizar la armonía en el ejercicio de sus respectivas funciones, así como el logro efectivo de los fines y cometidos estatales. No es, pues, ninguna

novedad, que la organización estatal y la distribución de competencias entre los distintos niveles de la administración implica de por sí un entramado de relaciones complejo y lleno de tensiones. Esto se pone de manifiesto con mayor agudeza en un asunto neurálgico como lo es el servicio público de educación (Sentencia C-983/05, 2005).

Se puede evidenciar, que la materialización del principio de coordinación implica que exista entre las entidades territoriales y el Estado, las siguientes actividades: comunicación constante, coordinación de actuaciones, y la concurrencia de competencias. Estas se deben desarrollar de forma armoniosa con miras a realizar los fines estatales.

Es así como Ramos Acevedo, expone; “La nación y las entidades territoriales deberán ejercer sus competencias de manera articulada, coherente y armónica. En desarrollo de este principio, las entidades territoriales y demás esquemas asociativos se articularán, con las autoridades nacionales y regionales, con el propósito especial de garantizar los derechos fundamentales de los ciudadanos como individuos, los derechos colectivos y del medio ambiente establecidos en la Constitución Política.” (Acevedo, 2014).

En otras palabras, las entidades territoriales están llamadas a mantener una relación tributaria y fiscal de forma armoniosa y articulada en general, esto con el fin de garantizar el pleno desarrollo de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Según la doctrina, este principio puede materializarse de dos formas, dos o más entidades con un superior jerárquico común, donde este último establece las condiciones en que las entidades deben cooperar y, dos o más entidades estatales con superior jerárquico distinto, donde ejercen sus funciones conjuntamente sin una orden del superior que los requiera.

Es por ello que la materialización del principio de coordinación es evidente cuando dos o más entidades estatales desempeñen conjuntamente sus funciones, con miras a la obtención de un objetivo común. (Parada, 2007, pp.69-70).

En conclusión el principio de coordinación fiscal interterritorial en el contexto colombiano, envuelve desde la perspectiva constitucional, la observancia de los criterios de concurrencia, complementariedad y subsidiariedad propios del reparto de competencias, establecido en los artículos 288 y 356 de la carta, relativos al reparto de competencias entre la nación y las entidades territoriales por medio de la regulación legal-orgánica de ordenamiento territorial, así como de las reglas sobre la planeación político-económica estatal, razón por la cual el principio en comento, al igual que el principio de solidaridad fiscal interterritorial tiene una connotación que debe ser estudiada no solo desde la disciplina del derecho tributario, sino también desde la hacienda pública, la planeación político-económica estatal y el ordenamiento territorial.

- *El principio de capacidad recaudatoria*

El principio de *capacidad recaudatoria* deriva del principio de eficiencia en materia tributaria y del principio de suficiencia financiera del sistema tributario, que se traducen en una administración con recursos e ingresos fiscales estables y sostenibles donde el recaudo de los mismos debe representar un bajo costo para su gerencia.

En este sentido, la capacidad recaudatoria como *principio* entendido desde una concepción de eficiencia tributaria en palabras de Adam Smith:

“(...) requiere dos viejos principios de la hacienda pública, el primero, el principio de la economía de los tributos, la cual consiste en recaudar al máximo de impuestos con un menor costo administrativo y la segunda el principio de comodidad consistente en que la contribución debe ser

recaudada en la época y en la forma en que fue establecida” (Adam Smith, 1974, p.67. como se cita en: Molina, 2017).

Es por ello que, la capacidad recaudatoria como principio conduce a observar con detenimiento el esfuerzo fiscal, el cual suele admitirse como parte íntegra dentro de las fórmulas empleadas para cuantificar y medir la capacidad recaudatoria de la cual vale la pena diferenciar entre capacidad recaudatoria potencial, es decir, el recaudo esperado durante el ejercicio fiscal que hipotéticamente siempre representa el 100% de cumplimiento de las obligaciones tributarias recaudadas; mientras que la capacidad recaudatoria efectiva se refiere al porcentaje real de cumplimiento de las obligaciones tributarias que ingresaron al fisco, haciendo la precisión de que la capacidad recaudatoria potencial, siempre será mayor al porcentaje de capacidad recaudatoria efectiva. (Pita, 1993).

El principio de capacidad recaudatoria en el contexto colombiano tiene sustento en el principio constitucional de *eficiencia* en materia tributaria contemplado en el artículo 363 de la constitución política aspecto que fue decantado por parte de la jurisprudencia de la Corte Constitucional que estableció al respecto, lo siguiente:

Cuando se examina la eficiencia del sistema tributario se acude al principio constitucional consagrado por el artículo 363, del cual es viable deducir dos aplicaciones diferentes: la eficiencia del tributo y la eficiencia del recaudo. Ello quiere decir, que el examen del principio puede llevarse a cabo asumiéndolo como un elemento del tributo, o también, como un factor a tenerse en cuenta cuando se organizan los procesos de liquidación y recaudo del mismo. En el primer caso, el principio tiene un sentido eminentemente económico vinculado a la relación costo beneficio, de la cual se deduce la viabilidad o no de la creación o mantenimiento del tributo. Si esa relación de

proporcionalidad entre el costo de la administración del tributo y el beneficio final que se deduce de él es positiva, el tributo es eficiente, de lo contrario será ineficiente.

Pero como se advirtió, la eficiencia también se predica del recaudo y tiene que ver con la instrumentación de estrategias y mecanismos idóneos para el cobro del importe del tributo, cuya aplicación permita a la administración superar los procesos de elusión y evasión y mejorar notablemente los ingresos del Estado. Precisamente dentro de esta línea de criterio normativo, es que el legislador expidió el artículo 540 del E.T., *objeto de examen por la Corte*” (Sentencia C-1714/00, 2000).

El principio de capacidad recaudatoria, en conclusión, reúne los aspectos esenciales de la eficiencia y la suficiencia predicable al recaudo de los tributos del sistema impositivo destacando necesariamente, el esfuerzo fiscal de las administraciones fiscales, las cuales deben reflejar los ingresos necesarios para financiar el gasto público de su competencia.

En cuanto, al principio de justicia tributaria, se consagra por parte de la Corte Constitucional, como una; “síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado. Además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, también reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos” (Sentencia C-600/15, 2015).

Resulta entonces que el principio de justicia tributaria, como un mandato más general, que obliga al Legislador, no obstante, es titular de una competencia amplia para definir las obligaciones tributarias, a abstenerse de imponer previsiones incompatibles con la defensa de un orden justo, lo cual tiene un vínculo intrínseco con el tratamiento equitativo entre contribuyentes y hechos generadores del tributo, así como con la eficacia en el recaudo fiscal. (Sentencia C-278/19, 2019).

No obstante, el esfuerzo fiscal no significa en últimas, que el recaudo sea uniforme o similar en términos de equidad fiscal horizontal, ya que el porcentaje de recaudo potencial y de recaudo efectivo es variable y diferenciable entre una administración tributaria respecto de otra.

Cuando hablamos de los principios constitucionales y su aplicación, en tiempos de paz, los tributos territoriales han generado diversas problemáticas, en relación con su configuración desde la aplicación de los principios constitucionales de legalidad y reserva de ley, en contraste con la autonomía de las entidades territoriales, lo que no ha escapado del análisis de los últimos años de la doctrina constitucional y contencioso administrativa, cuya evolución en tiempos actuales aún continúa decantándose cada vez con nuevas variables.

El estudio de la OCDE mencionado anteriormente, finaliza afirmando que una crisis no debe ser desaprovechada. No obstante, en el caso colombiano las medidas adoptadas en lo referente a los tributos territoriales en el marco del EE.EESE decretado con ocasión de la pandemia del COVID-19 se enmarca en un plano de improvisación poco deseada, que generó todo un panorama de incertidumbre e inseguridad jurídica que se materializó en un manejo descoordinado de las disposiciones tributarias subnacionales a lo largo y ancho del país, tal como se expondrá a continuación.

De manera puntual, se desarrollarán los principios de legalidad, reserva de ley, autonomía de las entidades territoriales en tiempos de anormalidad constitucional con ocasión de la pandemia derivada del COVID-19 en Colombia, en la cual se decretó un estado de emergencia económica, social y ecológica, con un amplio paquete de medidas excepcionales especialmente, en materia tributaria, donde se incluyeron variables relacionadas con los tributos territoriales y su tratamiento en tiempos de anormalidad institucional, como una medida sin precedentes dada su novedad dentro

de las tendencias normativas comúnmente utilizadas por el legislador extraordinario para enfrentar crisis previas.

Un ejemplo de ello es el Decreto Legislativo 461 de 2020, el cual autoriza temporalmente a los gobernadores y alcaldes para la reorientación de rentas y la reducción de tarifas de impuestos territoriales, en el marco de la Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada mediante el Decreto 417 de 2020.

Mediante control de constitucional posterior, el D.L 461, la Corte Constitucional a través de la Sentencia C-169 de 2020 fue declarado con exequibilidad condicionada, de la siguiente manera; Primero. Declarar la exequibilidad condicionada del artículo 1 del Decreto Legislativo 461 de 2020, en el entendido de que la facultad para reorientar rentas de destinación específica; no autoriza a gobernadores y alcaldes para modificar las leyes, ordenanzas ni acuerdos de creación o modificación de tales rentas, y solo puede ejercerse mediante la modificación del presupuesto de la actual vigencia fiscal.

Segundo. Declarar la exequibilidad condicionada del artículo 2 del decreto legislativo 461 de 2020, en el entendido de que la facultad para reducir las tarifas de los impuestos; no autoriza a gobernadores y alcaldes para modificar las leyes, ordenanzas ni acuerdos que las fijaron, y dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal en caso de que no se señale un término menor.

Tercero. declarar la exequibilidad de los artículos 3 y 4 del Decreto Legislativo 461 de 2020.

Lo anterior, evidencia que los principios constitucionales de legalidad y autonomía durante los estados de excepción por emergencia económica, social y ecológica tienen implicaciones que en la práctica tributaria subnacional nunca se habían visto.

Así mismo, La Universidad Santo Tomás, seccional Bucaramanga, por intermedio de su observatorio de hacienda pública, realizó intervención en el proceso de revisión constitucional del decreto legislativo número 461 del 22 de marzo de 2020, por medio del cual se autoriza temporalmente a los Gobernadores y Alcaldes para la reorientación de rentas y la reducción de tarifas de impuestos territoriales, en el marco de la Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada mediante el Decreto 417 de 2020, donde por primera vez el Presidente como legislador extraordinario otorga atribuciones que le son propias del estado de emergencia económica, social y ecológica, a autoridades territoriales, del cual se resaltaré lo siguiente:

Es preciso mencionar que el decreto en estudio cae en una imprecisión conceptual que abre la puerta a todo un ejercicio de interpretación disímil y variable por parte de las entidades territoriales que opten por la reducción tarifaria que prescribe el decreto *ibidem*. En este sentido, y siguiendo la amplia línea jurisprudencial de la corte constitucional, se observa que el término “impuesto” de que habla el decreto estudiado contiene una dualidad en su significado, inclusive desde el propio texto Constitucional en los artículos 150, 154, 294, 338, 345, 362 y 425 donde dicho término debe entenderse como un sinónimo del término “tributo”. (C.P. Art 150, 154, 294, 338, 345, 362 y 425, 1991).

En consecuencia, con lo anterior, la interpretación del artículo 2 del Decreto 461 de 2020 no puede ser gramatical, toda vez que restringiría en demasía el fin constitucionalmente legítimo esbozado por el legislador extraordinario, quien busca la concentración de los recursos de las arcas territoriales en aras de hacer frente a la emergencia que actualmente sufre el país. Así las cosas, la interpretación gramatical de la reducción tarifaria contemplada en el decreto *ibidem* sería aplicable únicamente a los “impuestos” del orden territorial, excluyendo de dicha facultad extraordinaria a

los otros ingresos tributarios de las entidades territoriales que ostenten la naturaleza jurídica de “tasa”<sup>4</sup> o “contribución.” (Sentencia C-155/16, 2016).

Al respecto, la corte constitucional indica que ha producido la mayor precisión conceptual al respecto del concepto de tributo y su relación de género-especie con los impuestos, tasas y contribuciones, así: El término “tributos”, tiene aquí un alcance genérico y hace referencia a todo lo relacionado con los ingresos corrientes de la Nación —tributarios y no tributarios—. Incluye pues, impuestos, tasas y contribuciones como parece corresponder al sentido natural y obvio de la norma. (...) (Sentencia C-040/93, 1993).

En este caso, se requiere a la Corte para que intervenga en la interpretación del término “impuesto” que se encuentra en el artículo 2 del Decreto legislativo 461 de 2020, condicionando su exequibilidad bajo el entendido de que el término “impuesto” deberá interpretarse en el sentido amplio y genérico del significante del término “tributo” cuyo significado contempla las categorías impositivas de impuestos, tasas y contribuciones.

Por lo anterior, es imperativo traer a colación, el alcance del concepto tributo, la Corte Constitucional de Colombia desde 1991 ha sido protectora de la Constitución Política, y siempre se han tratado temas relacionados al tributo nacional, pero, solo hasta 1993, en la Sentencia C-228/1993, con ponencia del Magistrado Vladimiro Naranjo Mesa, trató muy someramente, y de paso, el concepto de tributo en su sentido más amplio, ya que según él, el tributo se comprende como: una obligación tributaria, consiste en ser un aporte razonable que debe hacer toda persona,

---

<sup>4</sup> Las tasas tienen las siguientes características: “(i) el hecho generador se basa en la prestación de un servicio público, o en un beneficio particular al contribuyente, por lo cual es un beneficio individualizable; y (ii) tiene una naturaleza retributiva, por cuanto, las personas que utilizan el servicio público, deben pagar por él, compensando el gasto en que ha incurrido el Estado para prestar dicho servicio<sup>8</sup>; y (iii) se cobran cuando el contribuyente provoca la prestación del servicio, siendo el cobro de forma general proporcional, pero en ciertos casos admite criterios distributivos.

social por naturaleza, fundamentado en el consenso de la voluntad general por medio de la ley; pues la justicia legal es condición para que se realice la justicia distributiva.

En la Sentencia C-604 del 2000, definen el tributo, como el medio más idóneo para poder hacer realidad los fines esenciales del Estado, las necesidades tanto, de las entidades públicas como del pueblo.

Ya más adelante la Corte Constitucional volvió a tratar temas relacionados con el tributo en el 2006, pues en la Sentencia C-927/06, con ponencia del Magistrado Rodrigo Escobar Gil, se expone el concepto de tributo, esta vez con motivo de la constitucionalidad de los artículos 7 de la Ley 72 de 1989 y 59 del Decreto-Ley 1900 de 1990, definiendo a los tributos como prestaciones que se establecen por el Estado en virtud de la ley, en ejercicio de su poder de imperio, pues los mismos, están destinados a contribuir con el financiamiento de sus gastos e inversiones en desarrollo de los conceptos de justicia, solidaridad y equidad.

Cabe decir que ya se figuraba el principio de legalidad en cada una de ellas, pues el principio de legalidad del tributo le da el sentido de supremacía que debe tener dentro de una definición de tributo, porque la ley que autoriza el tributo es de suma importancia para la aplicación del mismo, su complemento es muy acorde con sus postulados iniciales, es decir, por qué y para qué de los tributos destinados a contribuir con el financiamiento de sus gastos, también el principio de equidad, no a la desproporcionalidad, principio de progresividad, como capacidad de pago del contribuyente, el principio de eficiencia, para que sea más factible el cumplimiento de la obligación, entre otros que pretenden alimentar el significado de tributo y su organización normativa. (Molina, et ál. 2013, p.123).

La Corte Constitucional manifestó que; “Son tributos, en términos generales, las prestaciones pecuniarias establecidas por la autoridad estatal, en ejercicio de su poder de imperio,

para el cumplimiento de sus fines. Los tributos consisten en impuestos, contribuciones y tasas, según la intensidad del poder de coacción y el deber de contribución implícito en cada modalidad” (Sentencia C-134/09, 2009).

En ese mismo sentido, la Corte Constitucional, nos ofrece una luz sobre el principio de legalidad del tributo, ella establece que se deben fijar los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, así como las tarifas de los impuestos. Ahora bien, el tributo tiene una clasificación primaria, la cual se divide en tres, los impuestos, las contribuciones y las tasas.

La jurisprudencia dada por la Corte Constitucional, y su amplio camino recorrido se ha logrado unificar una sola postura que enmarca todo lo que el tributo es; de esa forma, la Sentencia C-704 de 2010, establece que: Los tributos han sido reconocidos por la jurisprudencia constitucional como aquellas prestaciones que se establecen por el Estado en virtud de la ley, en ejercicio de su poder de imperio, destinados a contribuir con el financiamiento de sus gastos e inversiones en desarrollo de los conceptos de justicia, solidaridad y equidad.

La anterior, es la definición más acertada, puesto que ha sido la desarrollada en sentencia hito donde a lo largo del tiempo y después de muchos debates la Corte logró llegar a una sola postura.

Podríamos tomar una definición en general que exponga a los tributos, como las prestaciones pecuniarias establecidas por la autoridad estatal, en ejercicio de su poder de imperio, para el cumplimiento de sus fines, también consisten en impuestos, contribuciones y tasas, según la intensidad del poder de coacción y el deber de contribución implícito en cada modalidad; aunque por otro lado, el tributo, en sentido estricto, es un aporte razonable que debe hacer toda persona, social por naturaleza, fundamentado en el consenso de la voluntad general por medio de la ley; la jurisprudencia también ha reconocido a los tributos como aquellas prestaciones que se establecen

por el Estado en virtud de la ley, en ejercicio de su poder de imperio, destinados a contribuir con el financiamiento de sus gastos e inversiones, en desarrollo de los conceptos de justicia, solidaridad y equidad (Molina, et ál. 2013, p.130).

Ahora bien, en materia de tributos territoriales es importante destacar que el legislador es quien debe realizar la creación del gravamen por medio de la Ley, de cuyo contenido debe evidenciarse tanto la autorización para el establecimiento del tributo dentro de los departamentos, distritos y municipios del país, así como la definición de sus elementos esenciales, sujetos activos y pasivos, hecho generador, base gravable y tarifa. (Constitución Política de Colombia, 1991, art. 150 y 338).

En este orden de ideas, la definición de los elementos esenciales de los tributos bajo la óptica jurisprudencial de la Corte Constitucional, (Sentencia C-035/09, 2009) aunque diversa y diferenciable en varios momentos, ha sido clara en afirmar que el legislador no puede definir todos los elementos de los tributos pues vaciaría el precitado principio de autonomía fiscal de las entidades territoriales.

Sin embargo, tal como se manifiesta en el artículo Apuntes sobre tributos territoriales “Las diferencias interpretativas hechas por la Corte Constitucional en materia de los requisitos de las leyes que crean tributos territoriales han generado inseguridad jurídica en lo concerniente a la autonomía tributaria de los entes territoriales.” (Molina, 2011).

También manifiesta dicho escrito, que es importante resaltar, que la Corte Constitucional ha pasado por tres etapas o criterios frente a la interpretación de los elementos de la ley que crea los tributos territoriales:

- a. El primero (línea jurisprudencial rígida), manifiesta que todos los elementos de la obligación tributaria territorial debían fijarse por el legislador o “al menos debe contener

los límites dentro de los cuales la ordenanza o el acuerdo fijen los contenidos concretos”.

De no ser así, se desconocería el principio de legalidad del tributo.

- b. El segundo (línea jurisprudencial ecléctica) permite que la ley de autorizaciones cree el tributo y las Asambleas y Concejos fijen los demás elementos del mismo. Se hace una distinción entre ley creadora y ley de autorizaciones del tributo territorial. La primera determina todos los elementos de la obligación tributaria y en la segunda el legislador debe señalar ciertas regulaciones o fijar criterios generales, para que los entes territoriales correspondientes-asambleas y concejos- ejerzan sus competencias autonómicas en materia tributaria. (Corte Constitucional de Colombia, 2006) Esta posición de la Corte Constitucional la Academia Colombiana de Jurisprudencia la denomina ecléctica.
- c. El tercero (línea jurisprudencial flexible) permite al legislador los dos parámetros básicos a saber: la autorización y el hecho imponible o hecho generador. (Sentencia C-992/04, 2004)

Así las cosas, la regla jurisprudencial aplicable para conciliar el poder tributario originario y derivado en Colombia, consiste en otorgarle al legislador al momento de crear y autorizar el gravamen, la facultad de delimitar el hecho generador de los tributos territoriales, quedando a libertad de las entidades subnacionales la definición de los elementos restantes. (Sentencia C-1097/01, 2001).

Como se mencionó líneas atrás, el tratamiento constitucional de los tributos territoriales en tiempos de paz obedece a los principios de legalidad y reserva de ley de los arts. 338 y 150 de la carta. No obstante, en tiempos de EE.EESE. debe incluirse la variable del art. 215 superior en concordancia con la LEE, que permite la creación de tributos transitorios por parte del legislador extraordinario, es decir, el *Presidente de la República*-no obstante, y sumando a los diversos

problemas jurídicos que el tema suele ostentar en tiempos de paz, el contenido normativo que regula el poder tributario excepcional deja algunos vacíos o lagunas que ha tenido que mediar la intervención de la jurisprudencia constitucional sobre la materia, para iluminar la oscuridad de muchas de las medidas decretadas en la vigencia de los EE.EESE.

La novedad e importancia del análisis de este problema, radica en el inadecuado manejo por parte del legislador extraordinario, el cual puede provocar situaciones de incertidumbre e inseguridad jurídica tal como los evidenciados en diferentes entidades territoriales, que optaron por desarrollar decretos exceptivos en sus territorios y acoger las medidas del Decreto Legislativo 461 de 2020, que en la práctica resultaron ineficientes para enfrentar la crisis dada su alta probabilidad de ser anuladas, en su gran mayoría por parte de la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

En cuanto a las competencias del presidente, gobernadores y alcaldes en materia de tributos territoriales durante estados de excepción por emergencia económica y social, una lectura desprevenida del art. 215 constitucional y la LEE en comparación con el art. 338 y 150-12 de la carta, permiten inferir el traslado del poder tributario en cabeza del Congreso de la República hacia el Presidente de la República, quien en tiempos exceptivos puede disponer de medidas de creación de tributos o modificación de los existentes dentro de los límites que contempla la carta.

Así también lo manifiesta C. A. Romero Molina en su artículo; Apuntes sobre tributos territoriales “De las fases presentadas sobre las diferentes interpretaciones ejercidas por la Corte Constitucional es posible determinar que las normas constitucionales no son claras al respecto del ejercicio de las competencias por los entes territoriales en materia tributaria, ya que una lectura desprevenida del artículo 338 Superior no permite deducir posibilidad alguna para que asambleas y concejos creen tributos. Su atribución constitucional se reduce a establecerlos o ignorarlos en su

jurisdicción, conservando así su competencia derivada. De lo contrario se podría concluir que su competencia es originaria y entonces, sería inocua la atribución del Congreso de crear las leyes tributarias”. (Molina, 2011).

El EE.EESE. incluye una variable tributaria donde con ocasión de las problemáticas que se padezcan, el Presidente en ejercicio de sus facultades legislativas extraordinarias, sustituye al Congreso de la República materializando una excepción a los principios de reserva de ley y legalidad en materia tributaria constitucionalmente consagrados en el texto superior en los artículos 150-12 y 338 respectivamente. (Constitución Política de Colombia, 1991, art.150-12 y 338).

Además de ello, el párrafo del art. 47 de la LEE refuerza este poder tributario excepcional del ejecutivo, quien puede establecer nuevos tributos o modificar los existentes. En estos casos, las medidas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente.

Desde el anterior recuento de los EE.EESE. previos al declarado con ocasión de la pandemia del COVID-19 durante el 2020, se evidencia que la figura exceptiva del art. 215 de la carta ha tenido un margen de acción bastante alto durante los últimos años, para enfrentar problemáticas económicas, sociales y ambientales donde las medidas tributarias adoptadas en tiempos de anormalidad institucional se encuadran dentro de las siguientes tendencias normativas en materia de legalidad tributaria excepcional:

*Creación de nuevos tributos;* durante los estados de excepción se ha dispuesto la creación de tributos transitorios tales como la contribución de obra pública, el gravamen a los movimientos financieros los cuales cobraron vocación de permanencia, encontrándose vigentes en la actualidad dado su eficiencia en términos de administración y recaudo por parte del estado. (Sentencias C-

083/93 C-427/93 C-122/97, C-122/99, C-876/02, C-254/09, C-243/11) Independientemente de su vigencia, es claro que puede el legislador extraordinario, crear, modificar o suprimir tributos atendiendo el nexo causal con las soluciones a la gravedad del asunto a superar.

*Impuestos nacionales con destinación específica;* como es sabido, en tiempos de paz los impuestos del orden nacional no pueden tener destinación específica conforme al art. 359 de la carta.

Sin embargo, durante tiempos de anormalidad constitucional, la corte constitucional ha permitido reiterativamente una interpretación flexible de la prohibición contenida en el citado art. 359 superior, donde debe ponderarse la efectividad de las medidas, su transitoriedad y necesidad para enfrentar la crisis.

Advirtiendo que en caso de su posterior ratificación como permanente por parte del Congreso, no podrá desconocerse el principio de generalidad aplicable a estos tributos.

*Reducción de tarifas de los tributos existentes;* una de las medidas tributarias que se contempla durante el EE.EESE, más comunes y repetitivas durante estos tiempos de crisis, consistió en la reducción tarifaria, inclusive llegando al 0% para casos concretos, dadas las particularidades de fuerza mayor de las crisis económicas cuyo examen por la Corte Constitucional encuentra sustento en los presupuestos formales y materiales en la LEE y expuestos en páginas anteriores.

*Beneficios tributarios y facilidades de pago;* dentro de los EE.EESE se ha evidenciado que los descuentos, exenciones y exoneraciones han sido un vehículo para aminorar crisis sufridas, dando prioridad al bienestar de la población afectada frente al recaudo tributario esperado, medidas que han sido avaladas por la Corte Constitucional especialmente en lo referente en exclusiones de IVA sobre bienes de primera necesidad, deducciones especiales y transitorias en materia de

impuesto sobre la renta, entre otras disposiciones dependiendo de las variables de cada crisis en particular.

Así mismo, las deudas de los contribuyentes por concepto de tributos, intereses y sanciones durante tiempos de crisis demandan de un tratamiento especial que permita poner al día a los ciudadanos y a su vez el recaudo necesario por el Gobierno para enfrentar los tiempos de crisis, cuyo análisis por parte de la Corte Constitucional ha permitido estas figuras. (Sentencias C-448/92, C-327/99, C-843/10, C-701/15, C-409/17, C-517/17).

Solventar el flujo de caja de empresas y personas naturales fue una de las mejores disposiciones que adoptó el Gobierno nacional en el EE.EESE objeto de estudio, por cuanto permitió sobrevivir a muchas pequeñas industrias y negocios familiares, como a profesionales independientes.

Disposiciones exceptivas pigouvianas o extrafiscales; los tributos como una herramienta macroeconómica de gran alcance, puede incentivar o disuadir comportamientos de los contribuyentes que durante los EE.EESE pueden ser efectivos para conjurar las crisis decretadas, fomentando inversión en los territorios, generación de empleo entre otras.

Es claro que las razones de la flexibilidad presupuestal y tributaria territorial se destinó a conjurar la crisis y no implicó incremento recaudatorio.

Modificación de plazos para el cumplimiento de obligaciones tributarias; es proporcional que durante los tiempos de anormalidad institucional, el Gobierno como legislador extraordinario disponga la modificación de fechas y términos para el cumplimiento de obligaciones tributarias tanto formales como sustanciales, lo cual cobra sustento en la necesidad, urgencia y proporcionalidad de los contenidos normativos exceptivos expedidos para tal fin, lo cual ha sido avalado por la Corte Constitucional durante su control a estos actos. (Sentencia C-256/09, 2009).

Es así como en relación al principio de proporcionalidad, establece la Corte Constitucional que el juicio de proporcionalidad implica la identificación de una finalidad constitucional que resulte servida por las medidas adoptadas en desarrollo del estado de emergencia, las cuales, adicionalmente, deben ofrecer más beneficios que los costos que deban soportar los principios constitucionales y no producir limitaciones o restricciones de los derechos fundamentales y todo esto para evitar que haya exceso en el ejercicio de las facultades excepcionalmente confiadas al Presidente de la República.

*Medidas de control y fiscalización;* durante los EE.EESE se han dispuesto medidas para evitar el fraude y la evasión de los tributos, por lo que la Corte Constitucional al respecto ha evaluado la proporcionalidad de estas disposiciones, las cuales tienen justificación en la coyuntura vivida y la necesidad de fortalecer actuaciones de la administración tributaria con un marco de acción específico en tiempos de crisis.

Sin perjuicio del anterior desarrollo frente al principio de legalidad y reserva de ley tributaria excepcional, vale la pena cuestionar si ¿en tiempos de crisis se extienden las facultades excepcionales en materia tributaria territorial a Gobernadores y Alcaldes? Y esto en ocasión del Decreto Legislativo 461 de 2020 por medio del cual se autoriza temporalmente a los Gobernadores y Alcaldes para la reorientación de rentas y reducción de tarifas de impuestos territoriales, en el marco de la Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada mediante el Decreto 417 de 2020.

En el caso concreto, esta medida generó caos y dispersión normativa debido a la interpretación disímil de la naturaleza jurídico-tributaria de las estampillas como tributos territoriales, cuya conceptualización suele variar dentro de los diversos estatutos de rentas de los departamentos, distritos y municipios del país; que sumados al concepto antitécnico de algunos

tribunales administrativos de considerar este gravamen como una tasa parafiscal, generaron un control inmediato de legalidad sobre estas medidas con un alto grado de inseguridad jurídica.

Bajo este contexto, cobra especial relevancia retornar al denominado “kínder garden” del derecho tributario, para distinguir los tipos tributarios y su clasificación a saber: impuestos, tasas y contribuciones, cuyas reglas *parecen no estar muy claras* por parte de la Corte Constitucional en la Sentencia C-169/20 y de los diversos tribunales administrativos que resolvieron el control inmediato de legalidad de estas medidas en virtud de la autorización contentiva del Decreto Legislativo 461 de 2020.

Para este punto se ha sintetizado las principales características de los impuestos, tasas y contribuciones mediante la siguiente tabla:

**Tabla 3. Comparativo de las características de los tipos tributarios**

<b>Tributo</b>			
Son tributos las prestaciones pecuniarias establecidas por la autoridad estatal en ejercicio de su poder de imperio, para el cumplimiento de sus fines. Los tributos consisten en impuestos, contribuciones y tasas (como se desprende del artículo 338 de la Constitución Política), según la intensidad del poder de coacción y el deber de contribución implícito en cada modalidad. (Corte Constitucional de Colombia, 2009) No debe confundirse un tributo con un precio público cuya distinción principal es su origen legal para el caso de los tributos y contractual para el caso de los precios públicos.			
<b>Impuesto</b> (Corte Constitucional de Colombia, 1993)	<b>Tasa</b>	<b>Contribución</b>	<b>Otros</b>
Generalidad: Se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado.	El Estado cobra un precio por un bien o servicio ofrecido.	Se trata de la compensación por el beneficio directo que se obtiene como consecuencia de un servicio u obra realizada por una entidad.	Algunas modalidades <i>sui generis</i> de tributos difícilmente clasificables en las categorías tradicionales (Corte Constitucional de Colombia, 2007) de impuesto, tasa o contribución.
No guardan relación directa o inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente.	El precio pagado por el ciudadano al Estado guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido.	Busca evitar un indebido aprovechamiento de externalidades positivas patrimoniales y particulares, generadas por la actividad estatal, que se traducen en el beneficio o incremento del valor de los bienes del sujeto pasivo.	En estos se fusionan los rasgos característicos de los impuestos, tasas o contribuciones.

<b>Tributo</b>			
<p>Son tributos las prestaciones pecuniarias establecidas por la autoridad estatal en ejercicio de su poder de imperio, para el cumplimiento de sus fines. Los tributos consisten en impuestos, contribuciones y tasas (como se desprende del artículo 338 de la Constitución Política), según la intensidad del poder de coacción y el deber de contribución implícito en cada modalidad. (Corte Constitucional de Colombia, 2009) No debe confundirse un tributo con un precio público cuya distinción principal es su origen legal para el caso de los tributos y contractual para el caso de los precios públicos.</p>			
<p><b>Impuesto</b> (Corte Constitucional de Colombia, 1993)</p>	<p><b>Tasa</b></p>	<p><b>Contribución</b></p>	<p><b>Otros</b></p>
<p>Una vez pagado, el Estado dispone de él de acuerdo con criterios y prioridades distintos de los del contribuyente.</p>	<p>El particular tiene la opción de adquirir o no el bien o servicio.</p>	<p>Su pago no es opcional ni discrecional. Puede forzarse mediante la jurisdicción coactiva.</p>	<p>Las estampillas son el ejemplo más claro de este tipo de tributos, ya que convergen elementos de impuestos, tasas o contribuciones dentro de su configuración legal, además de que en muchos casos tienen destinación específica desde la Ley que las crea.</p>
<p>Su pago no es opcional ni discrecional. Puede forzarse mediante la jurisdicción coactiva.</p>	<p>El precio cubre los gastos de funcionamiento y las provisiones para amortización y crecimiento de la inversión.</p>	<p>El ejemplo más destacado de esta categoría son las valorizaciones.</p>	
<p>Aunque se tiene en cuenta la capacidad de pago del contribuyente, ello no se hace para regular la oferta y la demanda de los servicios ofrecidos con los ingresos tributarios, sino para graduar el aporte social de cada ciudadano de acuerdo con su disponibilidad.</p>	<p>No observa capacidad de pago del contribuyente, aunque ocasionalmente, caben criterios distributivos (Ejemplo: tarifas diferenciales).</p>		
<p>No se destinan a un servicio público específico, sino a las arcas generales, para atender todos los servicios necesarios.</p>	<p>Ejemplo típico: los precios de los peajes.</p>		

**Tomada del libro Tributos Territoriales durante Estados de Excepción por Emergencia Económica**

En el caso del Decreto Legislativo 461 de 2020, se limitó el alcance de la reducción tarifaria, únicamente, a los impuestos del orden territorial, excluyendo las tasas y contribuciones

lo que, al respecto, generó una consideración puntual por parte de la Corte que sostuvo frente a este fenómeno conceptual que:

De conformidad con los términos empleados por el artículo 2º, la reducción de las tarifas procede respecto de los impuestos propios de las entidades territoriales, lo que ha llevado a quienes intervinieron en nombre de la Universidad Santo Tomás de Bucaramanga a preguntar si el vocablo “impuesto” debe ser entendido en su sentido estricto o si también incorpora las tasas y las contribuciones. Sobre este particular no se puede perder de vista que, en el marco de un estado de excepción, como el de emergencia, las medidas que se adopten tienen también un carácter excepcional que las hace objeto de una interpretación restrictiva que, además, se atenga a lo efectivamente expresado en la disposición que las contiene. Las interpretaciones extensivas no se avienen a la índole excepcional de la medida y, de otra parte, la extensión reclamada en el escrito comentado tendría que hacerse al costo de entender que las tasas y las contribuciones están implícitamente incorporadas en la palabra “impuestos”, lo que no es viable tratándose de facultades que, por su condición extraordinaria, imponen estar a lo expresamente establecido y desechar lo implícito, más aún si lo implícito comporta a una extensión del ámbito regulado. (Sentencia C-169/20, 2020).

El Decreto Legislativo 461 de 2020 faculta a los Alcaldes y Gobernadores del país para afectar la destinación específica (Sentencia C-590/92, 1992) de algunas de sus rentas e ingresos “con el fin de llevar a cabo las acciones necesarias para hacer frente a las causas que motivaron la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, en el marco de lo dispuesto en el Decreto 417 de 2020” (Decreto Legislativo 461/20, art.1, 2020).

La autorización concedida a los entes territoriales por parte del Legislador extraordinario con el fin de priorizar y simplificar los trámites necesarios para dotar de recursos y liquidez

financiera a los Departamentos, Distritos y Municipios estableció que “no es necesaria la autorización de las Asambleas Departamentales o Concejos Municipales” para efectuar la operación de reorientación de las rentas de destinación específica con las que cuente determinado municipio dentro de sus Acuerdos Municipales u Ordenanzas Departamentales según corresponda. (Sentencia C-169/20, 2020).

Constitucionalmente se contempla una prohibición para establecer rentas con destinación específica únicamente en las ordenaciones, según lo prescrito en el artículo 359 Superior, sin que la misma se extienda a las finanzas públicas de los Departamentos, Distritos y Municipios de Colombia.

En este orden de ideas, la “destinación específica” con la que cuentan financieramente las Entidades Territoriales permite obtener un mayor alcance de los objetivos de la política estatal y/o gubernamental que social y económicamente se trazan desde los componentes de desarrollo y gasto público, máxime en tiempos de anormalidad derivada por el estado de excepción emergencia económica, social y ecológica del artículo 215 de la Constitución, promulgada mediante el Decreto Legislativo 417 de 2020 en donde debe priorizarse la administración y gestión de los recursos públicos.

En la Sentencia C-169 de 2020, donde la Corte resolvió declarar al exequibilidad condicionada de la medida de autorización a los entes territoriales para la reorientación de rentas y la reducción de tarifas de impuestos territoriales, no dice nada nuevo, es claro que gobernadores y alcaldes en tiempos de paz ni exceptivos pueden modificar leyes, ni ordenanzas ni acuerdos, pero si lo puede hacer el Presidente de la República en el EE. EESE como máxima autoridad del estado unitario, quien despliega toda su batería jurídica a conjurar la crisis invocada. En virtud del

principio de jerarquía normativa sí puede el Presidente modificar y suprimir tarifas de los tributos existentes o de los que llegara a crear.

En ese orden de ideas, el fallo en referencia reafirma que en tiempos de crisis es posible reorientar rentas de destinación específica del orden territorial, en este caso de estampillas bajo las condicionantes establecidas por el alto tribunal.

Así las cosas, bajo las connotaciones excepcionales de los principios de reserva de ley y legalidad en materia tributaria territorial, se permite bajo la declaratoria de un EE.EESE el traslado de competencias del legislador ordinario al Presidente de manera transitoria, para que este pueda disponer de medidas exceptivas en materia tributaria territorial, casos en los cuales, estos principios constitucionales deben ponderarse en contraste con el principio de autonomía tributaria de las entidades territoriales, que en tiempos de crisis deben interpretarse a favor del Estado unitario, que durante estos hechos se hace más fuerte y concentra su poder en las medidas exceptivas del Ejecutivo central-nacional, quien tiene el deber constitucional de tomar decisiones tendientes a conjurar la crisis o impedir la extensión de sus efectos mediante los decretos legislativos que para tal efecto se expidan.

Esta perspectiva centralista de los principios de legalidad y reserva de ley en materia tributaria territorial excepcional encuentra plena justificación en la jurisprudencia constitucional que en estos casos ha estimado que en el contexto de un EE.EESE y dada la gravedad e inminencia de la crisis, las medidas que sobre tributos territoriales se expidan para enfrentar estas problemáticas trascienden del ámbito estrictamente local.

En este orden de ideas, estas medidas tienen una alta carga de motivación por parte del legislador extraordinario que solvente su examen inmediato de constitucionalidad, que además los límites de su contenido normativo desde los presupuestos para su control formal y material

contemplados en el art. 215 y la LEE, tienen la carga adicional de ser compatibles con el art. 287, 311, 313 y 363 de la constitución.

En este entendido y a modo de conclusión parcial, el presente análisis plantea que en desarrollo de los principios constitucionales desarrollados en este acápite, el Presidente de la República durante los EE.EESE en materia de tributos territoriales tiene las siguientes competencias no delegables a Gobernadores y/o Alcaldes.

- Crear tributos territoriales y desarrollar todos sus elementos esenciales.
- Modificar tributos territoriales existentes también con vocación transitoria.
- Establecer beneficios tributarios territoriales que guarden nexo causal directo con la crisis, los cuales por motivos de esta y en razón a su gravedad deben exonerarse de las consideraciones de marco fiscal de mediano plazo.
- Disponer de medidas referentes al cumplimiento formal de las obligaciones tributarias territoriales en un marco coordinado y transitorio con los entes territoriales.
- Disponer de una destinación específica de estos tributos subnacionales con vocación transitoria y con destino a conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos como una condición necesaria para justificar estas medidas.

Bajo este mismo lineamiento, la *indelegabilidad* expuesta era razón suficiente para que la Corte se opusiera a la autorización que el Presidente le dio a los Gobernadores y Alcaldes para que, según su discreción, reorientaran las rentas de destinación específica de las entidades territoriales (Sentencia C-169/20, 2020) y redujeran la tarifa de sus impuestos. Esta última medida, sin cercenar la competencia ordinaria en cabeza de las corporaciones de representación popular - asambleas y concejos- a quienes bajo el razonamiento de las magistradas disidentes nada les

impide reunirse y sesionar de forma virtual, bajo las disposiciones constitucionales ordinarias en tiempos de paz, aplicables en materia de tributos territoriales.

Siguiendo con el análisis del Principio de autonomía tributaria territorial en EE.EESE, en el libro titulado; Tributos Territoriales durante Estados de Excepción por Emergencia Económica, podemos ver que en materia de tributos territoriales este principio se supedita al estado unitario, a los principios de legalidad y reserva de ley, los cuales dada la configuración del modelo estatal colombiano deben conciliar su aplicación armónica y sistemática, cuya interpretación en tiempos de paz ha sido objeto de un notable desarrollo jurisprudencial, que difiere de su tratamiento en tiempos de anormalidad constitucional, en los que el Estado unitario se fortalece para enfrentar la crisis, haciendo que la autonomía tributaria de las entidades territoriales ceda transitoriamente. (Molina y Monterroza, 2023).

De la misma manera, en el artículo; Apuntes sobre tributos territoriales se manifiesta que Nuestra Carta define en su artículo 1º al estado colombiano como “República unitaria, descentralizada, con autonomía de las entidades territoriales”. Esta concepción implica que hay un reparto de poder entre el centro y sus entes territoriales, ya que no puede predicarse un predominio absoluto de las autoridades nacionales sobre las territoriales. (Sentencia C-540/01, 2001) (Molina, 2011).

Esta autonomía territorial se consagra en la Constitución Política en el artículo 287, que reza: Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos:

- Gobernarse por autoridades propias.
- Ejercer las competencias que les correspondan.

- Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.
- Participar en las rentas nacionales

Relacionando la autonomía con la potestad que la Constitución les otorga a los entes territoriales para imponer tributos, la jurisprudencia constitucional ha determinado la íntima relación del artículo 338 Superior y el 287-3. Se infiere entonces que la autonomía impositiva se subordina a las disposiciones constitucionales y legales. (Sentencia C-040/93, 1993).

Entonces, la autonomía tributaria de las entidades territoriales debe estar precedida para su ejercicio, de una ley que cree el tributo (principio de preexistencia legal del tributo) y pueda, al tenor de la normativa constitucional citada, establecer o suprimir los impuestos de su propiedad. Es una clara manifestación del poder de autogobierno y autoadministración. (Sentencia C-540/01, 2001).

Se colige, que nuestro sistema tributario constitucional restringe la potestad tributaria de las entidades territoriales, ya que las facultades de Asambleas y Concejos Distritales y Municipales para imponer contribuciones se reduce a lo señalado por la constitución y la ley, al circunscribirse a lo consignado en los artículos constitucionales 287-3, 300-4 313-4 y 338. Implica ello que la facultad no es originaria sino derivada o subordinada.

Bajo estos supuestos, la Corte Constitucional manifestó en el caso de la reducción tarifaria delegada a los Gobernadores y Alcaldes que mandaba el Decreto 461 de 2020, esta comprensión evita que la reducción de las tarifas de los impuestos propios de las entidades territoriales se transforme en una medida con tendencia a permanecer indefinidamente, circunscribe su ejercicio al ámbito competencial asignado a las autoridades departamentales, distritales y municipales, imprimiéndole, adicionalmente, el carácter temporal previsto en el artículo 215 superior que

autoriza al ejecutivo para que, a propósito de la emergencia, establezca transitoriamente nuevos tributos o modifique los existentes. (Sentencia C-169/20, 2020).

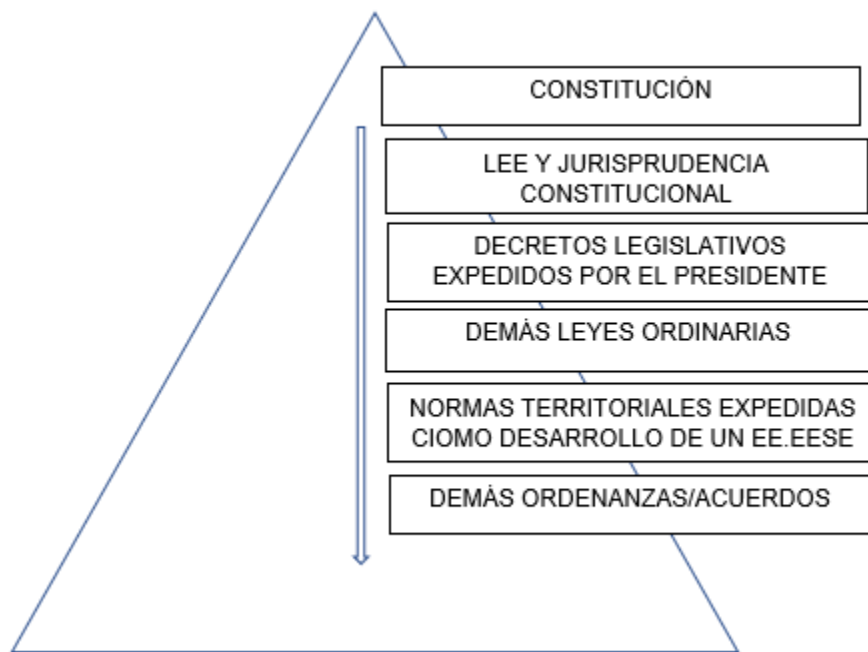
No obstante lo anterior, es necesario criticar que el fallo de constitucionalidad que sirvió de insumo principal para este análisis Sentencia C-169/20 guardó silencio frente al tratamiento exceptivo del principio de autonomía tributaria territorial en conciliación con los principios de legalidad y reserva de ley aplicables en esta sensible materia, exponiendo el alto tribunal únicamente consideraciones aplicables a tiempos de paz, más no aplicables en tiempos de crisis dadas las variables del art. 215 de la carta y la LEE, como a su propia jurisprudencia.

En cuanto al principio de jerarquía normativa en materia de tributos territoriales durante EE.EESE, en el mismo libro titulado Tributos Territoriales durante Estados de Excepción por Emergencia Económica, (Molina, C. A. R., & Monterroza, L. A. G., 2023) podemos observar que dada la prevalencia de las medidas dictadas en virtud de los EE.EESE y mediante los decretos legislativos que para tal efecto expide el Presidente de la República, y su aplicación inmediata con destino a conjurar y aminorar las crisis, estas medidas tienen una posición de bastante vinculatoriedad dentro de las fuentes formales y materiales.

En este contexto y en palabras del Consejo de Estado, este principio implica que: “cuando el legislador ha fijado los elementos del tributo, las asambleas y los concejos no se pueden apartar de lo dispuesto en la Ley, dada la jerarquía normativa de esta frente a las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales”. (Sentencia C-037/00, 2000).

Estas consideraciones dentro de un EE.EESE se aplican con mayor rigor dada la centralización de las medidas que fortalecen el Estado unitario para enfrentar con mayor eficacia las crisis. En este sentido, el principio de jerarquía normativa exceptiva puede representarse gráficamente en materia de tributos territoriales de la siguiente manera:

**Figura 1.** Representación gráfica del principio de jerarquía normativa en tributos territoriales durante EE.EESE.



Tomada del libro Tributos Territoriales durante Estados de Excepción por Emergencia Económica

Una perspectiva *kelseniana* de este principio, muestra prevalencia innegable de la constitución, la ley estatutaria y la jurisprudencia constitucional en el nivel superior de la jerarquía piramidal de las normas dictadas en un EE.EESE. Seguidamente los decretos legislativos expedidos por el Presidente dada su aplicación prevalente sobre las demás normas ordinarias, ocupan un lugar altamente vinculante durante la vigencia de la crisis y con aplicación prevalente sobre las normas ordinarias.

Este principio reviste gran importancia dada su interacción con los principios de legalidad, reserva de ley y autonomía tributaria de las entidades territoriales, los cuales durante tiempos de anormalidad institucional tienen una aplicación centralista y unitaria, lo que refuerza la tesis de *indelegabilidad* de las facultades extraordinarias del Presidente durante los EE.EESE, explicados

anteriormente con relación al salvamento de voto de la Sentencia C-169/20 y el precedente de la Sentencia C-179/94.

El análisis realizado en este capítulo, permite obtener información relevante desde los puntos de vista teórico y práctico de los tributos territoriales, desde su diseño constitucional durante los EE.EESE, donde se realizó una reconstrucción de las principales consideraciones jurisprudenciales constitucionales sobre el tema, extrayendo tendencias normativas de común aplicación por parte del legislador extraordinario en tiempos de crisis.

Estas tendencias normativas excepcionales son las siguientes:

- Creación de tributos transitorios.
- Destinación específica de los impuestos creados para enfrentar la crisis.
- Modificación transitoria de tributos existentes, la modificación más común es la reducción de tarifas.
- Beneficios tributarios transitorios como alivio a los contribuyentes.
- Modificación de plazos en el cumplimiento de obligaciones.
- Ratificación por parte del Congreso de los tributos excepcionales creados transitoriamente, los cuales adquieren vocación de permanencia.
- Finalidad extrafiscal de medidas tributarias creadas en estos tiempos de crisis para incentivar o disuadir comportamientos de la población.

#### 4. Conclusiones

Con el estudio abordado en este trabajo, se logró concluir que expedir leyes es una atribución propia del Congreso de la República, según lo establece la Constitución Política. Sin embargo, el presidente de la República podrá ejercerla de manera extraordinaria cuando rige un estado de excepción por emergencia económica, social y ecológica, en forma de decretos legislativos, los cuales cuentan con fuerza de ley.

Igualmente, que el estado de emergencia económica, social y ecológica es una declaratoria que procede cuando ocurren hechos que perturben o amenacen perturbar en forma grave inminente el orden económico, social y ecológico del país o que constituyan grave calamidad pública, la cual podrá ser declarada por el Presidente.

Siendo así como el ejecutivo está siempre bajo el régimen de controles legales, constitucionales y jurisprudenciales, por lo cual en todo caso, la Corte Constitucional analizará siempre si la declaratoria del estado de emergencia se encuentra fundada en los presupuestos establecidos, es decir, si se configuran: a) el presupuesto fáctico, consistente en la ocurrencia de hechos sobrevinientes que perturben el orden económico, social y ecológico, o que constituyan grave calamidad pública; b) el presupuesto valorativo es la explicación por parte del Gobierno de por qué la perturbación al orden económico, social, ecológico o la calamidad pública es grave e inminente; y c) el presupuesto de necesidad o de insuficiencia de las medidas ordinarias para enfrentar la crisis, indicando las razones por las cuales la perturbación grave e inminente del orden económico, social y ecológico, o la grave calamidad pública, no pueden ser conjuradas mediante el uso de las atribuciones ordinarias de las autoridades estatales.

Resultó claro entonces que, el Gobierno podrá dictar decretos con fuerza de ley destinados exclusivamente a conjurar la crisis y a impedir la extensión de sus efectos. Además, los decretos

deben referirse a materias que tengan relación directa y específica con el estado de emergencia. Ello significa que las facultades excepcionales del poder ejecutivo son de carácter restrictivo, toda vez que se limitan a aquellas estrictamente indispensables para poder impedir un uso excesivo de las atribuciones extraordinarias y proscribir el empleo de funciones que no resulten necesarias para remediar la crisis e impedir la continuación de sus efectos.

También se concluye que es competencia extraordinaria del ejecutivo durante el estado de emergencia económica, social y ecológica, el establecimiento, en forma transitoria, de nuevos tributos o modificar los existentes, igualmente en un contexto de estado de emergencia económica, social y ecológica, el Gobierno tiene la facultad de establecer nuevos tributos o modificar los existentes. Sin embargo, no se trata de una competencia abierta, pues aquella está limitada por los objetivos de la Constitución y los principios generales que rigen los estados de excepción.

Es así como también se debe tener en cuenta que la invención de nuevos decretos y el uso expansivo de algunos de los decretos legítimamente establecidos favorecen el autoritarismo y aumentan la concentración de poder alrededor del presidente.

Resultó claro también que ni siquiera en situaciones de anormalidad institucional le asisten facultades ilimitadas al Ejecutivo. En todo momento tiene controles, estos controles recaen sobre las normas dictadas en estados de excepción y son de tres tipos: uno de carácter jurídico, realizado por la Corte Constitucional; otro de índole político, cuya competencia está radicada en el Congreso de la República; y un tercer control de legalidad, realizado por el Tribunal Contencioso Administrativo.

Es fundamental que durante todo el tiempo que el estado excepcional se encuentre vigente, los encargados constitucionales, es decir el Congreso y la Corte Constitucional, hagan sistema de contra pesos constitucionales al Presidente, permitiendo así que trabaje de manera precisa y

respetando lo establecido dentro de la Constitución Política. Todo esto con el fin de evitar que el Estado justifique la adopción de cualquier medio para protegerlo de amenazas que atacan su estabilidad y a su vez constituya una forma de ruptura de legalidad.

De la misma manera, se puede precisar que, el estado de excepción por emergencia económica, social y ecológica se fundamenta en principios constitucionales que igualmente rigen el sistema tributario, legalidad, igualdad, equidad, eficiencia, progresividad, no retroactividad y que basado en ello cuando el Presidente funge como legislador de excepción está sometido a los principios que orientan el sistema tributario y a las disposiciones constitucionales que regulan el poder.

Se puede concluir pues que, la legalidad se fundamenta en el debido control constitucional de dichos decretos, donde afortunadamente, la Corte Constitucional, considera indispensable aplicar el control constitucional material y no exclusivamente el formal como en el pasado.

Así bien, fueron los principios constitucionales los encargados de permear los lineamientos jurídicos y su forma de aplicación dentro del ordenamiento jurídico para los estados de excepción, esto por cuanto son todas aquellas prescripciones que contienen directrices de carácter general que delimitan el alcance axiológico y político, en este caso del sistema tributario.

Por lo tanto, es claro que los principios constitucionales regulan el acceso de todas las personas en igualdad de condiciones a los servicios básicos, pero para obtener estos servicios debe existir una relación de solidaridad entre el ciudadano y el Estado, derivándose en los principios fundamentales que regulan el sistema tributario, los cuales son; la legalidad, igualdad, equidad, eficiencia, progresividad, irretroactividad, unidad de materia y capacidad contributiva.

Finalmente, hay que considerar que en materia de EE.EESE, la interpretación resulta ser restrictiva, esto en cuanto a la intangibilidad de los derechos humanos y su núcleo esencial. Pero

en cuanto a tributos territoriales resulta ser siempre necesaria la ponderación de los principios constitucionales con mayor nivel de detalle, tanto por el Presidente al momento de dictar las medidas excepcionales, y por la jurisdicción al momento de su interpretación, específicamente en la aplicación del control inmediato de constitucionalidad y legalidad. Por lo tanto en materia de tributación nacional y subnacional en tiempos de crisis, debe ponderarse la aplicación de los principios considerando que durante la vigencia de los EE.EESE, las medidas generalmente son centralistas tal como lo evidencia la OCDE en el estudio comparativo expuesto.

Así mismo, es importante resaltar que, las medidas de tributación territorial que se dicten a futuro con ocasión de un EE.EESE deben ser centralizadas en ejercicio de las competencias del estado unitario, para permitir mayor coordinación, eficiencia, y a su vez, reducir al máximo la disparidad normativa e interpretativa que llegan a degenerar la ponderación de los principios de legalidad, reserva de ley, autonomía tributaria de las entidades territoriales y su jerarquía normativa, pues, aunque la posibilidad de conceder exenciones a los contribuyentes de los impuestos territoriales, es una atribución propia y exclusiva de las entidades territoriales, que se enmarca dentro de los límites constitucionales y legales de su autonomía, por supuesto, debe observar los principios que rigen el sistema tributario nacional como son los de equidad, eficiencia, progresividad e irretroactividad.

### Referencias

- Acevedo, J. R. (2014). *Cátedra de derecho administrativo general y colombiano* (2a. ed.). Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez.
- Alexy, Robert. (1993). *Teoría de los derechos fundamentales*. Centro de Estudios Constitucionales, (pp. 86-87).
- Alexy, Robert. (1988). *Principios Jurídicos y Razón Práctica*. DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho, (p. 8). <https://doi.org/10.14198/DOXA1988.5.07>
- Arteaga, J. R. B. (2008). *Derecho tributario: escritos y reflexiones*. Universidad del Rosario, (p.156).
- Cifuentes Muñoz, E. (2002). Los estados de excepción constitucional en Colombia. *Ius et Praxis*, 8(1), 117-146.
- Congreso de la República de Colombia. (1992, 17 de junio). Ley 5 de 1992. *por la cual se expide el Reglamento del Congreso; el Senado y la Cámara de Representantes*. Diario Oficial No. 40.483.
- Congreso de la República de Colombia. (1994, 2 de junio). Ley 137 de 1994. *Por la cual se reglamentan los Estados de Excepción en Colombia*. Diario Oficial No. 41.379.
- Congreso de la República de Colombia. (1994, 15 de julio). Ley 152 de 1994. *Por la cual se establece la Ley Orgánica del Plan de Desarrollo*. Diario Oficial No. 41.450.
- Congreso de la República de Colombia. (1998, 29 de diciembre). Ley 489 de 1998. *Por la cual se dictan normas sobre la organización y funcionamiento de las entidades del orden nacional, se expiden las disposiciones, principios y reglas generales para el ejercicio de las atribuciones previstas en los numerales 15 y 16 del artículo 189 de la Constitución Política*

y se dictan otras disposiciones.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=186>

Congreso de la República de Colombia. (2016, 29 de julio). Ley 1801 de 2016. *Por la cual se expide el Código Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana*. Diario Oficial No. 49.949.

Constitución Política de Colombia. (1991).

Corte Constitucional de Colombia. (1992, 7 de mayo). Sentencia C-004/92. *En el proceso de Revisión Constitucional del Decreto 333 de febrero 24 de 1992, "por el cual se declara el Estado de Emergencia Social"*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1992/C-004-92.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (1992, 9 de julio). Sentencia C-448/92. *Revisión oficiosa del Decreto No.700 del 24 de abril de 1992, "Por el cual se adoptan medidas en materia de contratación, endeudamiento, presupuesto y reestructuración de las entidades del sector eléctrico y se adoptan otras disposiciones con el fin de conjurar la crisis en el servicio público de energía eléctrica e impedir la extensión de sus efectos"*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1992/C-448-92.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (1992, 6 de agosto). Sentencia C-478/92. *Norma acusada: Artículo 94 de la Ley 38 de 1989. En la acción pública de inconstitucionalidad incoada por el ciudadano Benjamín Ochoa Moreno, contra la norma en referencia*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1992/C-478-92.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (1992, 30 de noviembre). Sentencia C-590/92. *Acción de inconstitucionalidad contra el artículo 3o. inciso 3o. de la Ley 07 de 1991. Violación de*

*los artículos 350 y 351 de la Constitución Nacional.* Corte Constitucional de Colombia.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1992/C-590-92.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (1993, 11 de febrero). Sentencia C-040/93. *Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 7 y 13 de la Ley 40 de 1990 "Por la cual se dictan normas para la protección y desarrollo de la producción de la panela y se establece la cuota de fomento panelero".* Corte Constitucional de Colombia.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-040-93.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (1993, 26 de febrero). Sentencia C-083/93. *Revisión constitucional del Decreto Legislativo No. 2009 del 14 de diciembre de 1992 "Por el cual se crea una contribución".* Corte Constitucional de Colombia.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-083-93.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (1993, 27 de febrero). Sentencia C-094/93. *Demandas de inconstitucionalidad contra los artículos 24 y 25 de la Ley 6a. de 1992, "Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones".* Corte Constitucional de Colombia.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/c-094-93.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (1993, 11 de marzo). Sentencia C-103/93. *Acción Pública de Inexequibilidad contra el artículo 321-1 del Decreto 624 de 1989, adicionado por el artículo 23 de la Ley 49 de 1990 (Estatuto Tributario).* Corte Constitucional de Colombia.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-103-93.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (1993, 17 de junio). Sentencia C-228/93. *Demanda de Inconstitucionalidad contra los artículos 19, 24, 25 de la Ley 6a. de 1992.* Corte

Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-228-93.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (1993, 7 de octubre). Sentencia C-427/93. *Revisión oficiosa del Decreto 1400 de julio 19 de 1993 "por el cual se adoptan medidas en relación con la contribución creada por el Decreto 2009 de 1992"*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-427-93.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (1994, 13 de abril). Sentencia C-179/94. *Revisión constitucional del proyecto de ley estatutaria No. 91/92 Senado y 166/92 Cámara "Por la cual se regulan los estados de excepción en Colombia"*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1994/C-179-94.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (1994, 21 de julio). Sentencia C-335/94. *Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 420 -Parágrafo-, 437 -literal b)- y 469 -Parágrafo- del Decreto 624 de 1989 y contra el artículo 19 -Parágrafo- de la Ley 06 de 1992.* Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1994/C-335-94.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (1995, 4 de octubre). Sentencia C-445/95. *Normas acusadas: Artículos 816 (parcial) y 854 (parcial) del Decreto Ley 624 de 1989.* Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1995/C-445-95.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (1996, 4 de septiembre). Sentencia C-409/96. *Norma acusada: Artículo 84 (parcial) de la Ley 223 de 1995. El Legislador puede razonablemente limitar el monto de los costos para determinar la renta gravable.* Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/c-409-96.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (1997, 12 de marzo). Sentencia C-122/97. *Decreto 080 del 13 de enero de 1997 "Por el cual se declara el estado de emergencia económica y social"*.

Corte Constitucional de Colombia.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1997/C-122-97.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (1999, 1 de marzo). Sentencia C-122/99. *Decreto No. 2330 del 17 de noviembre de 1998 "Por el cual se declara el Estado de Emergencia Económica y Social"*. Corte Constitucional de Colombia.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1999/C-122-99.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (1999, 14 de abril). Sentencia C-216/99. *Revisión automática del Decreto Legislativo No. 195 del 29 de enero de 1999, "por el cual se decreta el estado de emergencia económica, social y ecológica por razón de grave calamidad pública"*.

Corte Constitucional de Colombia.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1999/C-216-99.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (1999, 12 de mayo). Sentencia C-327/99. *Revisión constitucional del decreto No. 258 del 11 de febrero de 1999*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1999/C-327-99.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2000, 26 de enero). Sentencia C-037/00. *Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 240 de la Ley 4ª de 1913*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2000/C-037-00.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2000, 24 de mayo). Sentencia C-604/00. *Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 7 de la ley 488 de 1998, que modifica el artículo 218 del Estatuto Tributario*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2000/c-604-00.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2000, 12 de diciembre). Sentencia C-1714/00. *Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 540 del Decreto 624 de 1989 “por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección Nacional de Impuestos Nacionales”*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2000/C-1714-00.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2001, 22 de mayo). Sentencia C-540/01. *Demanda de inconstitucionalidad contra la Ley 617 de 2000*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C-540-01.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2001, 11 de julio). Sentencia C-737/01. *Demanda contra la Ley 619 de 2000, en su totalidad, por vicios de procedimiento y por razones de contenido contra los artículos 1,2 (parágrafos 1 y 2), 3, 4, 5, 6, 7, ,8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17(parágrafo 5), 18, 19, 22 y 23)*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/c-737-01.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2001, 4 de octubre). Sentencia C-1051/01. *Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 12 de la ley 53 de 1989*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C-1051-01.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2001, 10 de octubre). Sentencia C-1097/01. *Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 38 de la ley 397 de 1997*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C-1097-01.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2002, 2 de abril). Sentencia C-227/02. *Demanda de inconstitucionalidad contra la Ley 645 de 2001 “Por medio de la cual se autoriza la emisión de una estampilla Pro-Hospitales Universitarios”*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-227-02.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2002, 11 de agosto). Sentencia C-802/02. *Revisión constitucional del Decreto Legislativo 1837 de 11 de agosto de 2002 “Por el cual se declara el Estado de Conmoción Interior”*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-802-02.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2002, 13 de agosto). Sentencia C-643/02. *Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 6º, 244, 392, 594-1 y 594-2 del Estatuto Tributario y el artículo 2º del Decreto 2509 de 1985*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-643-02.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2002, 10 de septiembre). Sentencia C-734/02. *Norma Acusada: Artículos 1º, 2º, 3º y 55 inciso primero de la Ley 633 de 2000*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-734-02.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2002, 16 de octubre). Sentencia C-876/02. *Revisión de constitucionalidad del Decreto Legislativo 1838 de 2002 “por medio del cual se crea un impuesto especial destinado a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para preservar la seguridad democrática”*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/C-876-02.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2003, 9 de septiembre). Sentencia C-776/03. *Norma acusada: Ley 788 de 2002 y contra los artículos 8, 29 (parcial), 34, 57, 69, 70, 71, 72, 73 74, 114 y 116 de la misma*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-776-03.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2004, 12 de octubre). Sentencia C-989/04. *Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 33 (parcial) de la Ley 863 de 2003 “por la cual se*

*establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas*". Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2004/C-989-04.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2004, 12 de octubre). Sentencia C-992/04. *Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 7 (parcial) de la Ley 56 de 1981 "Por la cual se dictan normas sobre obras públicas de generación eléctrica, y acueductos, sistema de regadío y otras y se regulan las exploraciones y servidumbres de los bienes afectados por tales obras"*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2004/C-992-04.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2005, 26 de abril). Sentencia C-426/05. *Demanda de inconstitucionalidad contra el párrafo segundo del artículo 35 de la Ley 788 de 2002 "por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal, del orden nacional y territorial, y se dictan otras disposiciones"*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2005/C-426-05.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2005, 26 de septiembre). Sentencia C-983/05. *Demanda de inconstitucionalidad contra el numeral 5.18 del artículo 5º párrafo 3º del artículo 9º y numeral 1 del artículo 73 de la Ley Orgánica 715 de 2001*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2005/C-983-05.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2006, 8 de noviembre). Sentencia C-927/06. *Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 7º de la Ley 72 de 1989, "Por la cual se definen nuevos conceptos y principios sobre la organización de las telecomunicaciones en Colombia y sobre el régimen de concesión de los servicios y se confieren unas facultades extraordinarias al Presidente de la República" y 59 del Decreto-Ley 1900 de 1990, "Por*

*el cual se reforman las normas y estatutos que regulan las actividades y servicios de telecomunicaciones y afines*". Corte Constitucional de Colombia.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2006/C-927-06.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2009, 27 de enero). Sentencia C-035/09. *Demanda de inconstitucionalidad contra el literal b) del artículo 233 del Decreto Extraordinario 1333 de 1986, "por el cual se expide el Código de Régimen Municipal"*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2009/C-035-09.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2009, 12 de febrero). Sentencia C-070/09. *Revisión de constitucionalidad del Decreto 3929 de nueve (09) de octubre de 2008 "Por el cual se declara el estado de conmoción interior"*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2009/c-070-09.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2009, 25 de febrero). Sentencia C-134/09. *Demanda de inconstitucionalidad de los artículos 87 (parcial) y 111 (parcial) del Decreto-ley 356 de 1994 "por el cual se expide el estatuto de vigilancia y seguridad privada"*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2009/C-134-09.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2009, 25 de febrero). Sentencia C-135/09. *Revisión de constitucionalidad del Decreto 4333 de diecisiete (17) de noviembre de 2008 "Por el cual se declara el Estado de Emergencia Social"*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2009/C-135-09.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2009, 2 de abril). Sentencia C-254/09. *Revisión constitucional del Decreto 4704 del 15 de diciembre de 2008, "Por el cual se declara el Estado de*

- Emergencia Social por un periodo de treinta (30) días*". Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2009/C-254-09.htm>
- Corte Constitucional de Colombia. (2009, 2 de abril). Sentencia C-256/09. *Revisión oficiosa de constitucionalidad del Decreto Legislativo 045 de 2009 "Por el cual se establecen medidas para contrarrestar los efectos de la crisis social generada por la actividad de los captadores o recaudadores de dinero del público en operaciones no autorizadas"*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2009/C-256-09.htm>
- Corte Constitucional de Colombia. (2010, 10 de marzo). Sentencia C-173/10. *Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 420 y 477 del Estatuto Tributario -Decreto Extraordinario 624 de 1989-*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2010/C-173-10.htm>
- Corte Constitucional de Colombia. (2010, 24 de marzo). Sentencia C-228/10. *Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 9, 11, 12, 13, 22 y 25 (parcial) de la Ley 1340 de 2009 "Por medio de la cual se dictan normas en materia de protección de la competencia"*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2010/C-228-10.htm>
- Corte Constitucional de Colombia. (2010, 16 de abril). Sentencia C-252/10. *Revisión constitucional del Decreto Legislativo número 4975 del 23 de diciembre de 2009, "Por el cual se declara el estado de emergencia social"*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2010/C-252-10.htm>
- Corte Constitucional de Colombia. (2010, 6 de septiembre). Sentencia C-704/10. *Demanda de inconstitucionalidad contra la Ley 1324 de 2009, "por la cual se fijan parámetros y*

*criterios para organizar el sistema de evaluación de resultados de la calidad de la educación, se dictan normas para el fomento de una cultura de la evaluación, en procura de facilitar la inspección y vigilancia del Estado y se transforma el ICFES.”* Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2010/C-704-10.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2010, 28 de octubre). Sentencia C-843/10. *Revisión oficiosa del Decreto Legislativo 2693 del 27 de julio de 2010 “por el cual se declara el Estado de Emergencia Social”.* Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2010/C-843-10.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2011, 9 de marzo). Sentencia C-156/11. *Revisión de constitucionalidad del Decreto 4580 de 7 de diciembre de 2010, “Por el cual se declara el estado de emergencia económica, social y ecológica por razón de grave calamidad pública.* Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2011/C-156-11.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2011, 18 de marzo). Sentencia C-397/11. *Demanda de inconstitucionalidad contra el numeral 5, del artículo 206 del Estatuto Tributario.* Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2011/C-397-11.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2011, 29 de marzo). Sentencia C-216/11. *Revisión de constitucionalidad del Decreto 020 del 7 de enero de 2011 “Por el cual se declara el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica por razón de grave calamidad pública”.* Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2011/C-216-11.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2011, 4 de abril). Sentencia C-243/11. *Revisión de constitucionalidad del Decreto 4825 de 2010, “por el cual se adoptan medidas en materia tributaria en el marco de la emergencia económica, social y ecológica declarada por el Decreto 4580 de 2010.* Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2011/C-243-11.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2012, 31 de octubre). Sentencia C-891/12. *Demanda de inconstitucionalidad contra el inciso cuarto del parágrafo del artículo 8° de la Ley 1421 de 2010.* Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2012/C-891-12.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2014, 16 de julio). Sentencia C-507/14. *Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 25 (parcial) de la Ley 1564 de 2012.* Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2014/C-507-14.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2015, 16 de septiembre). Sentencia C-600/15. *Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 1° (parcial) de la Ley 1184 de 2008 “por la cual se regula la cuota de compensación militar y se dictan otras disposiciones”.* Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/C-600-15.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2015, 18 de noviembre). Sentencia C-701/15. *Revisión de constitucionalidad del Decreto Legislativo 1818 del 15 de septiembre de 2015, “Por el cual se adoptan medidas tributarias transitorias para estimular la actividad económica y conjurar la crisis económica, humanitaria y social en los municipios señalados en el*

- artículo 1° del Decreto 1770 del 7 de septiembre de 2015*". Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2015/C-701-15.htm>
- Corte Constitucional de Colombia. (2016, 31 de marzo). Sentencia C-155/16. *Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 191 (parcial) de la Ley 1753 de 2015, "Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 "Todos por un nuevo país"*". Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/RELATORIA/2016/C-155-16.htm>
- Corte Constitucional de Colombia. (2017, 14 de junio). Sentencia C-386/17. *Revisión de constitucionalidad del Decreto Legislativo 601 del 6 de abril de 2017, "Por el cual se declara el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en el municipio de Mocoa"*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2017/C-386-17.htm>
- Corte Constitucional de Colombia. (2017, 28 de junio). Sentencia C-409/17. *Control automático del Decreto Legislativo 658 del 21 de abril de 2017 "Por el cual se dictan medidas dentro del estado de emergencia económica, social y ecológica para incentivar la actividad económica y la creación de empleo en el Municipio de Mocoa, departamento de Putumayo"*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2017/C-409-17.htm>
- Corte Constitucional de Colombia. (2017, 10 de agosto). Sentencia C-517/17. *Revisión oficiosa del Decreto Legislativo 731 de 2017, "Por el cual se dictan medidas tributarias dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en el Municipio de Mocoa, Departamento del Putumayo"*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2017/C-517-17.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2019, 13 de febrero). Sentencia C-056/19. *Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 343 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”* Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2019/C-056-19.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2019, 5 de junio). Sentencia C-248/19. *Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 370 de la Ley 599 de 2000, “Por la cual se expide el Código Penal”.* Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-248-19.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2019, 19 de junio). Sentencia C-278/19. *Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 371 de la Ley 1819 de 2016 “Por medio de la cual se adopta una Reforma Tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones” y el artículo 76 de la Ley 1151 de 2007 “Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2006-2010”.* Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2019/C-278-19.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2020, 20 de mayo). Sentencia C-145/20. *Revisión de constitucionalidad del Decreto 417 del 17 de marzo de 2020, “por el cual se declara un estado de emergencia económica, social y ecológica en todo el territorio nacional”.* Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2020/C-145-20.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2020, 10 de junio). Sentencia C-169/20. *Revisión de constitucionalidad del Decreto 461 del 22 de marzo de 2020, “Por medio del cual se autoriza temporalmente a los gobernadores y alcaldes para la reorientación de rentas y la reducción de tarifas de impuestos territoriales, en el marco de la Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada mediante el Decreto 417 de 2020”*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2020/C-169-20.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2020, 5 de agosto). Sentencia C-293/20. *Revisión de constitucionalidad del Decreto Legislativo 568 de 15 abril de 2020, “por el cual se crea el impuesto solidario por el COVID 19, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica dispuesto en el Decreto Legislativo 417 de 2020”*. Corte Constitucional de Colombia. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2020/C-293-20.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2020, 12 de agosto). Sentencia C-307/20. *Revisión de constitucionalidad del Decreto 637 del 6 de mayo de 2020, “Por el cual se declara un Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio Nacional”*.  
Corte Constitucional de Colombia.  
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2020/C-307-20.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2022, 27 de enero). Sentencia C-019/22. *Demanda de inconstitucionalidad en contra del parágrafo 1º del artículo 5º de la Ley 138 de 1994 y el artículo 28 de la Ley 1151 de 2007”*. Corte Constitucional de Colombia.  
<https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2022/C-019-22.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (2023, 2 de octubre). Sentencia C-383/23. *Revisión de constitucionalidad del Decreto Legislativo 1085 de 2 de julio de 2023 por el cual se declara el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en el departamento de*

*La Guajira.* Corte Constitucional de Colombia.

<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2023/C-383-23.htm>

Crespo, M. A. (2010). Lecciones de hacienda pública municipal. *Recuperado de <http://www.eumed.net/libros/2009b/563/index.htm>*. (p. 66).

De Juan, J. L. (1979). El principio de solidaridad interregional. El principio de solidaridad y la regionalización de los impuestos. *Documentación administrativa*.

DIAN. (2006). Cuaderno de Trabajo: “La progresividad del sistema tributario colombiano del orden nacional: Un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta”. *Oficina de Estudios Económicos*, (p. 8)

Guastini, R., & ed Carbonell, M. (2003). *Estudios de teoría constitucional.*, México, Doctrina Jurídica Contemporánea, p.133.

Hincapié Gómez, M. B. (2014), *Los principios rectores del derecho tributario*. Nuevo Derecho, 10(15), (p. 47).

Molina, C. R. (2010). El principio de la legalidad tributaria en la expedición de normas territoriales. *Revista dixi*, 115-121.

Molina, C. A. R., Suárez, Y. C. G., & Caicedo, X. C. G. (2013). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. *DIXI*, (17), 66-77.

Molina, C. A. R., & Carrascal, E. J. T. (2017). Potestad Tributaria del Estado Colombiano y Derechos Humanos. Un diálogo jurisprudencial. *Advocatus*, (29), 59-76.

Parada, Ramón. (2007). Derecho Administrativo, pp.69-70.

Piffano, Horacio Luis Pablo. (2004). *Notas Sobre Federalismo Fiscal – Enfoques positivos y normativos*. Ed. Universidad de la Plata, p.46.

Pita, Claudino, (1993). La Reforma Tributaria en América Latina en la Década de los Años 80.

Serie Documento De Trabajo. *Ed. Departamento de Desarrollo Económico y Social, Banco Interamericano de Desarrollo.*

Presidencia de la República de Colombia. Decreto Legislativo 080 de 1997: *Por el cual se declara el Estado de Emergencia Económica y Social. Que durante los últimos meses de 1996 sobrevino una persistente revaluación del peso frente al dólar, como consecuencia de un desmedido y acelerado endeudamiento externo de los sectores público y privado, que de continuar perpetuaría y acentuaría la inconveniente sobrevaluación del peso.*

Presidencia de la República de Colombia. Decreto Legislativo 2330 de 1998: *Por el cual se declara el Estado de Emergencia Económica y Social. por el cual se declara el Estado de Emergencia Económica y Social. Considerando: que el deterioro de la situación de los establecimientos de crédito amenaza perturbar en forma grave en inminente el orden económico y social.*

Presidencia de la República de Colombia. Decreto Legislativo 195 de 1999: *Por el cual se declara el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica por razón de grave calamidad pública en el sector de la zona cafetera afectada por el terremoto ocurrido el 25 de enero de 1999.*

Presidencia de la República de Colombia. Decreto Legislativo 1837 de 2002: *Por el cual se declara el Estado de Conmoción Interior. Que la situación de inseguridad del país se torna cada día más crítica y son más frecuentes, despiadados y perversos los ataques contra los ciudadanos indefensos y las violaciones a sus derechos humanos y a las reglas fundamentales del Derecho Internacional Humanitario.*

Presidencia de la República de Colombia. Decreto Legislativo 3929 de 2008: *Declarar el Estado de Conmoción Interior en todo el territorio nacional, por el término de noventa (90) días, contados a partir de la vigencia del presente decreto.*

Presidencia de la República de Colombia. Decreto Legislativo 4975 de 2009: *Declara el Estado de Emergencia Social en todo el Territorio Nacional, por el término de 30 días, con el fin de conjurar la situación de urgencia en el Sistema General de Seguridad Social en Salud.*

Presidencia de la República de Colombia. Decreto Legislativo 2693 de 2010: *Declara el Estado de Emergencia Social en los municipios limítrofes con la República Bolivariana de Venezuela, por el término de 30 días, contados a partir de la fecha de esta declaratoria.*

Presidencia de la República de Colombia. Decreto Legislativo 4580 de 2010: *Por el cual se declara el estado de emergencia económica, social y ecológica por razón de grave calamidad pública, por fenómeno de la niña.*

Presidencia de la República de Colombia. Decreto Legislativo 601 de 2017: *Por el cual se declara el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en el municipio de Mocoa.*

Presidencia de la República de Colombia. Decreto Legislativo 417 de 2020: *Por el cual se declara un Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio Nacional, por el COVID-19.*

Presidencia de la República de Colombia. Decreto Legislativo 461 de 2020: *Por medio del cual se autoriza temporalmente a los gobernadores y alcaldes para la reorientación de rentas y la reducción de tarifas de impuestos territoriales, en el marco de la Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada mediante el Decreto 417 de 2020.*

Presidencia de la República de Colombia. Decreto Legislativo 568 de 2020: *Por el cual se crea el impuesto solidario por el COVID 19, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica dispuesto en el Decreto Legislativo 417 de 2020.*

Presidencia de la República de Colombia. Decreto Legislativo 637 de 2020: *Por el cual se declara un Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio Nacional, por el COVID-19.*

Presidencia de la República de Colombia. Decreto Legislativo 519 de 2020: *Por el cual se adiciona el Presupuesto General de la Nación de la vigencia fiscal de 2020 y se efectúa su correspondiente liquidación, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica.*

Presidencia de la República de Colombia. Decreto Legislativo 806 de 2020: *Por el cual se adoptan medidas para implementar las tecnologías de la información y las comunicaciones en las actuaciones judiciales, agilizar los procesos judiciales y flexibilizar la atención a los usuarios del servicio de justicia, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica.*

Presidencia de la República de Colombia. Decreto Legislativo 682 de 2020: *Por el cual se establece la exención especial del impuesto sobre las ventas para el año 2020 y se dictan otras disposiciones con el propósito de promover la reactivación de la economía colombiana, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica decretado por el Decreto 637 de 2020.*

Presidencia de la República de Colombia. Decreto Legislativo 1085 de 2023: *Por el cual se declara el Estado de Emergencia Económica, social y ecológica en el departamento de La Guajira.*

- Quinche Ramírez, M. F. (2022). Creación y uso expansivo de los decretos presidenciales durante los 30 años de vigencia de la Constitución de 1991. *Estudios Socio-Jurídicos*, 24(2) (pp.1-36).
- Romero Molina, C. A. (2011). Apuntes sobre tributos territoriales. *Universidad EAFIT*. Recuperado el, 10.
- Romero Molina, C. A., & Gómez Monterroza, L. A. (2018). Recomendaciones de la OCDE sobre tributación en los gobiernos subcentrales: una aproximación al caso colombiano. *Revista del ICDT*, (78).
- Romero Molina, C. A. (2018). Constitución Económica Colombiana y Tributos territoriales. Un análisis jurisprudencial.
- Romero Molina, C. A., & Gómez Monterroza, L. A. (2023). Tributos Territoriales durante los estados de excepción por emergencia económica. Editorial ICDT.
- Tobón, M. L. T. (2015). *La imposibilidad de suspensión de los derechos humanos y las libertades fundamentales durante los estados de excepción en Colombia* (Doctoral dissertation, Universidad Complutense de Madrid), p.78-79.
- Tobón Tobón, M. L., & Mendieta-González, D. (2017). Los estados de excepción en el régimen constitucional colombiano. *Opinión Jurídica*, 16(31), 67-88.
- Tobón, M. L. T., Villamarín, J. K. B., & Díaz, J. E. S. (2020). La declaratoria del estado de excepción de emergencia económica, social y ecológica en Colombia por el COVID-19. *El Derecho En Tiempos De Pandemia*, 113.
- Torres Romero, U. (2010). *Perspectiva constitucional del procedimiento tributario en Colombia*. Tesis de maestría, Derecho Administrativo. Universidad del Rosario. <http://repository.urosario.edu.co/handle/10336/2144>.

- Universidad el Bosque. (2021, 7 de enero). *Estado de Emergencia ¿qué es? y ¿para qué ha sido extendido.?* Unbosque.edu.co. <https://www.unbosque.edu.co/centro-informacion/noticias/estado-de-emergencia-que-es-y-para-que-ha-sido-extendido>.
- Upegui Mejía, J.C. (2009), Principios constitucionales del derecho tributario en Colombia y México. *Centro de Estudios Fiscales*, pp.131-144, <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/2747>.
- Vega, M. P. (2006). Los principios constitucionales del sistema tributario. *Teoría constitucional: liber amicorum en homenaje a Vladimiro Naranjo Mesa*, 113.
- Zapata, C. A. (2012). La ductilidad de los principios constitucionales en materia tributaria. *Estudios de derecho*, 69(153), 287-314.